

GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISI

Giriş

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarını tek bir metinde toplayan yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı **2013** yılı ortalarında dönemin Başbakanı tarafından TBMM'ye sunuldu. Nihayet **2015** yılı sonlarına doğru mevcut **64**. Hükümet programında ve **2016** yılı Eylem planında yer alan hususlardan gerçekleştirilmesi öngörülen bazı konuların hayata geçirilmesi amacıyla bu tasarı hazırlanmıştır.

Bilindiği gibi, **1950** yılında Türkiye'de Büyük Vergi Reformu gerçekleştiği zaman, gerçek kişileri vergilendiren **Gelir Vergisi**, kurumları (tüzel kişileri) vergilendiren **Kurumlar Vergisi**, usul hükümlerini düzenleyen **Vergi Usul Kanunu**'ndan oluşan, biraz da Alman gelir vergisi sisteminden esinlenen üçlü bir sistem kabul edilmişti.

Bu düzen **1950** yılından zamanımıza kadar, yarım yüzyılı aşkın bir süreden beri aksamadan yürürlükte kaldı ve uygulandı. **2006** yılında kabul edilen yeni **5520** sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu sonrası nihayet ortaya **AB stili Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarını tek bir metinde toplayan karma bir Gelir Vergisi Kanun Tasarısı** çıktı. Böylece yarım yüzyıldan fazla bir zamandan beri uygulanan Üçlü Gelir Vergisi Sisteminden İkili yani Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunundan oluşacak bir sisteme geçilmiş olacaktır.

Dönemin Maliye Bakanı Sn.Mehmet ŞİMŞEK, tasarı hakkında kamuoyunu bilgilendirirken aşağıdaki açıklamalarda bulundu.

Maliye Bakanlığı bünyesinde;

- *Kamunun,*
- *Özel sektörün,*
- *Sivil toplum örgütlerinin,*
- *Akademisyenlerin ve uzmanların*

Katkılarıyla hazırlanmış olan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı;

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 1960 yılında kabul edilmiş olup, o tarihten bu zamana kadar birçok maddesinde 76 farklı Kanunla değişiklik yapılmış, ek, geçici ve mükerrer maddelerle birlikte madde sayısı 210'u aşmış ve Kanun sistematığı bozulmuştur. Ayrıca, gelir unsurları ile bu unsurlara ilişkin istisna, indirim ve diğer

müesseseler Kanununun değişik bölümlerinde dağınık halde bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanununda yer alan bazı temel müesseseler geçici maddeler ile yönlendirilir bir hal almıştır.

Gelir vergisi kanununun hazırlanmasında şu ilkeler esas alınmıştır.

- Adil bir gelir vergisi sistemi oluşturmak
- Yatırım, üretim ve istihdamı desteklemek
- Ekonominin rekabet gücünü artırmak
- Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu teşvik etmek
- Kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırmak
- Vergiyi tabana yaymak.

Tasarı ile beyana dayalı vergileme sisteminin yaygınlaştırılmasına yönelik önemli değişiklikler öngörüyoruz. Bu kapsamda, ücretler ve istisna kapsamındaki bazı serbest meslek kazançlarından, belirlenen haddi aşanları için beyanname vermesini öngörüyoruz. Beyanname verilmesi durumunda, vergi adaletine uygun olarak, gerçek giderler, yapılan bağış ve yardımlar, eğitim ve sağlık harcamaları matrahtan indirilebilecektir.

Vergi tabanının genişletilmesi Tasarının temel amaçlarından birisidir. Bu çerçevede, **kentsel rantların ve sermaye kazançlarının vergilemesindeki istisnaları daraltıyoruz. Kira gelirlerinde götürü gider uygulamasını** sınırlandırıyoruz. Birden fazla işyerinde ticari faaliyette bulunanlar bundan böyle basit usulden yararlanamayacaklar. Kurumların, **yönetim kurulu üyelerine ortaklık payı ile orantılı olmaksızın ödenen kâr payları** bundan böyle ücret olarak tarifeye göre vergilendirilecek. Uluslararası uygulamalara paralel olarak; yabancı iş adamları, uzmanlar ve basın yayın çalışanları, Türkiye'de 3 tam yıldan fazla kalırsa tam mükellef olacak

Yine bu Tasarı ile beyanname **verme süreleri bir ay öne çekilerek, dördüncü dönem geçici vergi** beyannamesini de kaldırıyoruz. Basit usule tabi mükellefler kayıtlarını kendileri tutabilecekler.

Kira gelirleri için; **eşin anne ve babasının kullanımına bedelsiz olarak tahsis edilen konutlarda "emsal kira bedeli esası"** uygulanmasından vazgeçiyoruz. İkamet amacıyla satın alınan tek konutun ne zaman) satılırsa satılsın elden çıkarılmasından doğan kazançlar gelir vergiden istisna edilmektedir

Türkiye'nin yurt dışına ödediği enerji faturasını azaltmak amacıyla tasarıda **enerji tasarrufunu teşvik** ediyoruz. Tasarı ile; Isı yalıtımı Enerji tasarrufu) Sağlamak amacıyla yapılan harcamaların elde edilen kira gelirinden doğrudan indirilmesine imkân sağlanmaktadır.

I.Konunun Teorik Yönü

Gelir vergisi ile kurumlar vergisi, vergi ayırımında, gelir vergileri grubu içinde yer alan, fakat birbirinden nitelik açısından farklı iki ayrı vergi türüdür.

Gelir vergisi, kişisel gelir üzerinden, beyan üzerine alınan, kişinin sosyal, ekonomik ve ailevi durumuna ve medeni haline göre değişken **sübjektif karakterli** bir vergi türüdür. Verginin mükellefi gerçek kişilerdir. Kişisel gelir, mükellefin sosyal ve medeni haline göre, en az geçim indirimine tabi tutulur. Gelir vergisinin istisna ve muafiyetleri bu özelliklerine göre düzenlenir. Vergi tarifesi, mükellefin yıllık gelir tutarının düzeyine göre değiştiği için, artan oranlı bir tarifeye göre hesaplanır. Ödemede, mükellefe kolaylıklar gösterilir. Bütün gelişmiş ve uygar ülkelerde, gelir vergisi, gelir sağlama açısından ana vergi olarak kabul edilir.

Kurumlar vergisi ise, tüzel kişilerin (sermaye şirketleri ve kurumlar) gelir vergisi kapsamına giren kazanç ve iratları üzerinden yani kurum kazancı üzerinden alınan **objektif karakterli** bir randıman vergisidir. İstisna ve muafiyetleri kurumların türüne göre değişik olup, gelir vergisine benzemez. Bu vergi objektif karakterli bir randıman vergisi olduğu için en az geçim indirimi, diğer kişisel ve ailevi indirimler söz konusu olamaz. Vergi tarifesi, verginin türü açısından düz oranlıdır.

Görüldüğü gibi kurumlar vergisi, gelir vergisinden ayrı nitelikte bir vergi türü olmasına rağmen, iki vergi birlikte ve yan yana konur ve gösterilir. Aralarındaki tek benzerlik ve yakınlık, vergiye esas olan matrahtan kaynaklanır. **Gelir vergisinde matrah safi gelir olup, yasada dökümü gösterilen 7 kazanç ve gelir unsurundan oluşur. Kurumlar vergisinde matrah ise Gelir Vergisi Yasasında gösterilen 7 kazanç ve gelir unsurundan oluşur.**

Türkiye'de **Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul Kanunundan** oluşan **üçlü** bir gelir vergisi sistemi yerleşmiş, oturmuş ve alışılmış bir düzen olduğu halde, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğünün bu sistemi değiştirip gelir ve kurumlar vergisini birleştirip, **AB** stili karma bir vergiye geçiş gerekçesini anlamak gerçekten zordur.

II. Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Genel Bakış

Bu girişten sonra şimdi de Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarını tek bir metinde toplayan yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısını ele alabiliriz.

1.Tasarının Ana Yapısı

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. Halbuki Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarını tek bir metinde toplayan yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, sadece **92** maddeden oluşan bir yasa olacaktır.

Bu durumda; Kanunun 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak ve yine 1 Ocak 2017' den itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği beklenilmektedir.

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.

Genel olarak madde sayısı az olmasına rağmen, maddeler çok uzun ve yüklüdür. Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Ana Yapısı aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

<u>Kısımlar</u>	<u>Konu ve İçerik</u>	<u>Madde Numarası</u>
	Başlangıç Hükümleri	1-2
I.Kısım	Konu, Mükellefiyet ve Muafiyetler	3-9
II.Kısım	Gelir Unsurlarının Tespiti	10-50
III.Kısım	Özellikli Durumlar	51-60
IV.Kısım	Vergi Kesintisi ve Beyan Esası	61-76
V. Kısım	Verginin Oranı ve Ödenmesi	77-86
VI. Kısım	Yetki, Muafiyet, İstisna ve İndirimler	87-89
	Geçici Madde	1
	Yürürlük ve Yürütme	90-91

2. Tasarıya Genel Bakış

Verginin Konusu

Gerçek kişiler için gelire giren kazanç unsurları;

1. Ticari kazançlar,
2. Zirai kazançları,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iradı,
6. Menkul sermaye iradı,
7. Diğer kazanç ve iratlar

şeklinde sıralanmış olup bunlarda bir değişme söz konusu değildir.

Kurum kazançlarına gelince, yukarıdaki tabloda bir değişiklik yoktur. Bu gelir unsurlarını bir kurum elde ediyorsa, bunların gerçek ve safi tutarları da kurum kazancı olarak Gelir Vergisi'ne tabi olacaktır. Adı değişse bile gelir ve kurumlar vergisinin konusu, nitelik itibariyle özdeştir ve aynıdır. Yasa koyucu, burada gelirin tanımında, kaynak teorisine uygun bir tanım yapmıştır.

Tasarıda, gerçek kişilerin gelirleriyle kurum kazançlarının vergilemesi ayrı kitaplar/bölümler halinde düzenlenmemiş, gelir vergisine tabi bütün gelir ve kazançlar aynı bölümlerde düzenlenmiştir.

Tasarıda, her bir gelir unsurunu ilgilendiren istisnalar, muafiyetler ve diğer vergileme konuları aynı bölümde düzenlenmiş, unsurlar itibariyle giderler uyumlaştırılmıştır.

Tasarıyla, yapısal bir değişiklik önerilmemiş, temel tercihler değiştirilmemiş, mevcut yapı özü itibariyle korunmuştur. Bu çerçevede örneğin;

- Gelirin tanımı değiştirilmemiş (kaynak esas),
- Beyan esas küçük değişikliklerle karma (ne üniter, ne sedüler) bir yapıda korunmuş,
- Yeni bir vergi güvenlik önlemi öngörülmemiştir.

Vergi tarifesi/oranı

Gerçek kişiler için vergi tarifesinde ve kurumlar için vergi oranında bir değişiklik yapılmamıştır. **Gerçek kişilerde %15** ile başlayan artan oran, **kurumlarda ise %20** sabit oran devam edecektir.

Stopaj yapacak olanlar ve stopaj oranları

Vergi kesintisine ilişkin maddeler tek maddede toplanmakta, gelir türüne bağlı olarak % **15** ve % **25** olmak üzere iki stopaj oranı öngörülmekte, mevcut düzenlemelerde olduğu gibi Bakanlar Kuruluna stopaj oranlarını yeniden belirleme konusunda geniş yetkiler verilmektedir.

Kat Mülkiyeti Kanununa göre oluşturulan yönetimler ile her türlü işhanı ve toplu işyerleri yönetimlerine, stopaj yapma yükümlülüğü getirilmektedir.

Yıllık beyanname verme süreleri

Yıllık beyanname verme süresi öne çekilmektedir. Tasarının aynen yasalaşması durumunda, **gerçek kişiler** yıllık beyannamelerini izleyen yılın **Şubat** ayının başından yirminci günü akşamına kadar, **kurumlar** ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen **üçüncü ayın** başından yirminci günü akşamına kadar vereceklerdir.

Vergi ödeme süreleri

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.

Geçici vergi dönemleri

Dördüncü (son dönem) dönem geçici vergi beyanamesi kaldırılmaktadır. Diğer konularda esas itibariyle bir değişiklik öngörülmemektedir.

Kira gelirlerinin vergilendirilmesi

Kira gelirleri için bir vergi güvenlik önlemi olarak uygulanan emsal kira bedeli düzenlemesi korunmaktadır. Ancak eşin anne ve babasının kullanımına bedelsiz olarak tahsis edilen konutlar için emsal kira bedeli esasının uygulanmasına son verilmektedir.

Konut kira gelirleri için uygulanan istisna aynen devam etmektedir. Kira gelirlerinde götürü gider uygulaması sınırlandırılmaktadır. Yapılmak istenen düzenlemeyle;

- Mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen kazancın tespitinde hâsıllattan gerçek giderlerin indirilmesi esas yöntem olarak belirlenmekte,
- Elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradı sadece taşınmazların konut olarak kiraya verilmesinden oluşan ve buna ilişkin hâsıllatları tasarının vergi tarifesinin yer aldığı 77. maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, diledikleri takdirde gerçek giderlere karşılık olmak üzere hâsıllattan istisna tutarını düştüktan sonra kalan kısmın **%25**'ini, ikinci gelir dilimindeki tutarı aşıp üçüncü gelir dilimindeki ücret dışındaki gelirler için geçerli olan tutarı aşmayan mükelleflerin ise aynı şekilde bulunan tutarın **%15**'ini götürü gider olarak indirebilecekleri,

öngörülmektedir. Buna göre, taşınmazların işyeri olarak kiraya verilmesinde kira tutarına bakılmaksızın, konut olarak kiraya verilmesinde ise belli bir hâsılat tutarı üzerinde gelir elde edilmesi durumunda götürü gider uygulamasına son verilmektedir. Tasarıda hakların kiralanmasından elde edilen gelirin vergilemesinde de götürü gider kabul edilmemektedir.

Taşınmazlar üzerinde, başka bir taşınmaz veya üçüncü kişiler lehine süreli veya süresiz irtifak hakkı tesis edilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmaktadır. Bu düzenlemeyle mevcut yasal boşluk giderilmiş olmaktadır.

İnşaat işlerinin vergilendirilmesi

Özel inşaat işlerinde vergilemeyle ilgili özel düzenlemeler yapılmaktadır. Tasarıda özel inşaat işleri tanımlanmakta, başta özel inşaat işlerinde kazancın elde edildiği dönem, kazancın tespiti ve kat karşılığı inşaat işlerinde vergileme durumu ayrıntılı olarak düzenlenmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, avanslar dahil hak ediş bedellerinin değerlendirilmesinden doğan gelirlerin elde edildiği yıl vergilendirilmesi öngörülmektedir.

Değer artış kazançlarının vergilendirilmesi

İkamet amacıyla satın alınan ve fiilen ikamet edilen tek konutun elden çıkartılmasından doğan kazançlar gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Taşınmazlar ve pay senetlerinin elden çıkartılmasından sağlanan değer artış kazançlarının vergileme koşulları yeniden belirlenmektedir. Yapılmak istenen düzenlemeye göre, taşınmazlar ile pay senetlerinin, elden çıkarılmasından sağlanan kazançların;

- İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulanaından elde edilen gelirlerin % 40'ı,
- Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulanaından elde edilen gelirlerin % 50'si,
- Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulanaından elde edilen gelirlerin % 60'ı,
- Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulanaından elde edilen gelirlerin % 75'i,

vergiden müstesnadır.

Tasarıyla, tam mükellef anonim şirketlerde sahip olunan hisselerin halka arz edilmek suretiyle elden çıkarılmasında;

- İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulanaından elde edilen gelirlerin % 60'ı,
- Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulanaından elde edilen gelirlerin % 70'i,
- Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulanaından elde edilen gelirlerin % 80'i,
- Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulanaından elde edilen gelirlerin % 90'ı,

vergiden müstesna tutulmaktadır.

Ücretlerin vergilendirilmesi

Ücretlerde "asgari geçim indirimi", "vergi indirimi" adı altında devam etmektedir. Sistemin esası değişmemekte, üçüncü çocuk için uygulanan indirim oranı % 5'den % 10'a çıkartılmakta, üçüncü çocuktan sonraki çocuklar için indirim olanağı verilmemektedir.

Şirket yönetim kurulu üyelerine, ortaklık payı ile orantılı olmaksızın ödenen kâr payları ücret olarak tanımlanmaktadır.

Bir işyerine bağlı olarak çalışanlara, yaptıkları hizmetler karşılığında üçüncü kişiler tarafından verilen para ve ayınlar ile sağlanan diğer menfaatler ücret olarak tanımlanmaktadır.

Sporcu ücretlerinin vergilemesi değiştirilmektedir. İlke olarak sporcuların vergilemesinde var olan, tutarına bakılmaksızın beyanname verilmemesine ilişkin ayrıcalık kaldırılmakta, amatör sporcuların desteklenmesi amacıyla, bunların ücretleri üzerindeki gelir vergisi yükü azaltılmaktadır. Düzenlemeye göre;

- Yüz ve daha az sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde en fazla iki
- Yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde en fazla dört

amatör sporcu için uygulanmak üzere, her yıl ulusal yarışmalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi şartıyla amatör sporcu çalıştıranların, bu sporculara ödedikleri ücretlerin asgari ücretin iki katını aşmayan kısmının, vergi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oran ile çarpılmasıyla bulunan tutar, bunların ücreti üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

İrtibat bürosu çalışanlarının ücretleri için uygulanan istisna devam etmektedir. İstisna mevcut düzenlemeden farklı olarak, Doğrudan Yabancı yatırımlar Kanunu'na atıf yapılarak, irtibat bürosu çalışanları ifadesi kullanılarak tanımlanmaktadır.

Çalışanlara pay senedi veya pay senedi alım hakkı verilerek ücret ödenmesi durumunda, ücretin elde etme tarihi yasayla düzenlenmektedir. Düzenlemeye göre çalışana;

- Pay senedi verilmesi durumunda pay senedinin hukuki ve ekonomik olarak tasarruf edilebilir olduğu tarihte,
- Pay senedi alım hakkı verilmesi durumunda bu hakkın fiilen kullanıldığı tarihte,

ücret geliri elde edilmiş sayılacaktır.

Telif kazançlarının vergilendirilmesi

Telif kazançları istisnasının esas olarak devamı öngörülmektedir. Bununla birlikte tasarıda;

- Bu kapsamda elde edilen hâsılâtın vergi tarifesinin ücret gelirleri için geçerli olan dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın iki katını aşması halinde, istisna hükmünün uygulanmayacağı,
- Elde edilen hâsılâtın söz konusu eşiği aşması halinde tamamının beyan edileceği ve bu hâsılât nedeniyle yapılan kesintilerin tarifeye göre hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebileceği,
- Telif kazancı elde edenlerin, istisnadan faydalanma durumlarına bakılmaksızın, Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutma, belge düzenleme ve bildirimde bulunma ödevlerinden muaf tutulacakları,

hükmüne yer verilmiştir.

Telif kazançlarını beyan etmek zorunda olanların bu kazançlarının vergilendirilmesinde, isterlerse gerçek giderler yerine, hâsılâtlarının % 25'i kadar götürü gider indirmelerine olanak sağlanmaktadır.

Ticari kazançtan indirilemeyecek giderler

Finansman gider kısıtlamasına ilişkin mevcut düzenleme korunmaktadır. Mevcut düzenlemede olduğu gibi, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının % 10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı gider kabul edilmeyecektir. Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri tasarıda da bu uygulamanın kapsamı dışında tutulmaktadır.

Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin kazançtan indirimi kabul edilmemektedir.

Teşebbüs sahibi veya serbest meslek erbabı tarafından işlenen suçlardan doğan tazminatların ticari kazançtan indirilemeyeceğine ilişkin kural, kusursuz sorumluluk halinde ödenen tazminatı kapsamayacak şekilde yeniden düzenlenmektedir.

Mevcut düzenlemede olduğu gibi, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, koşulların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar olarak tanımlanmaktadır. Mevcut düzenlemeden farklı olarak, maddede "Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında" ifadesine yer verilmemektedir.

Benzer şekilde, mevcut düzenlemede olduğu gibi, örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzerleri, örtülü sermaye koşullarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı olarak tanımlanmakta, burada da “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında” ifadesine yer verilmemektedir.

İhracatçılarda götürü gider uygulaması

İhracat, yurt dışında inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunanların, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşi ile sınırlı olarak dikkate alabildikleri götürü gider, bu işlerle ilgili fiilen katlanılan ancak tevsik edilemeyen giderleriyle sınırlandırılmaktadır.

Dar mükelleflerde ihracat istisnası

İş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları için uygulanan ihracat istisnasının devamı öngörülmektedir.

Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi

Mevcut Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67. maddesinde yer alan, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenleme kalıcı hale getirilerek aynen korunmaktadır.

Taşınmaz ve iştirak hissesi satışında istisna uygulaması

Kurumların en az iki yıl süre ile sahip oldukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançların % 75’ini vergiden istisna tutan düzenleme değiştirilerek, kazancın istisna tutulacak kısmı elde tutma süresine bağlı olarak kademelendirilmektedir. Düzenlemeyle ayrıca, istisnanın ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler için de uygulanması öngörülmektedir. Öngörülen düzenlemeye göre, ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler ile kurumların aktiflerindeki taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının,

- İki tam yıldan sonra satışından doğan kazançların % 40’ı,
- Üç tam yıldan sonra satışından doğan kazançların % 50’si,
- Dört tam yıldan sonra satışından doğan kazançların % 60’ı,
- Beş tam yıldan sonra satışından doğan kazançların % 75’i,

gelir vergisinden müstesna olacaktır.

Tasarının geçici maddesiyle, kurumların aktiflerine kayıtlı iktisadi kıymetlerden Kanun’un yayımı tarihi itibariyle iki yıl süreyle elde bulundurulmuş olanların, Kanun’un yayımı tarihinden sonra elden çıkarılmasında, yukarıda yer alan oranların yerine % **75** oranının uygulanması öngörülmüştür.

Uygulamada farklılık yaratmamakla birlikte, çeşitli şekillerde iktisap edilen hisse senetlerinin elde etme tarihi özel olarak düzenlenmektedir. Bu çerçevede Tasarıda;

- Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihinin,
- Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında sürelerin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen sürelerin,

dikkate alınması öngörülmektedir.

Yurt dışı kazançlarda iştirak ve şube kazançlarında istisna

Kurumların, yurt dışı iştirak kazançları, yurt dışı şube kazançları ve yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkartılmasından doğan kazançları, mevcut Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan koşullar çerçevesinde gelir vergisinden müstesna tutulmaktadır.

Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi

Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesiyle ilgili olarak mevcut Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/A maddesinde yer alan hüküm, tasarıda aynen yer almaktadır. Düzenlemeyle, yabancı fonların, SPK tarafından verilen portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketler aracılığıyla, her türlü menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, kredi ve benzeri finansal varlıklar ve kıymetli maden borsalarında yapılan emtia işlemlerinden elde ettikleri kazançları nedeniyle, maddede belirtilen şartları birlikte gerçekleştirmesi halinde, portföy yöneticiliği yapanların; söz konusu fonlar için daimi temsilci, bunların işyerleri de bu fonların işyeri veya iş merkezi olarak sayılmayacağı hükme bağlanmaktadır. Bu kazançlar için beyanname verilmeyecek, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir.

Zirai kazançların vergilendirilmesi

Gerçek usulde vergilendirilen ve işletme büyüklüğü ölçülerini en az % 50 oranında aşan çiftçi ve çiftçi sayılanların yanında çalışan işçilerin asgari ücrete tekabül eden ücretleri için vergi indirimi getirilmektedir. Düzenlemeye göre, bu tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir.

Zirai işletmeye dahil olan iktisadi kıymetler için farklı amortisman oranı öngörülmüştür. Tarımda kullanılan iktisadi kıymetlerin daha kısa sürede itfa edilebilmesi için, bu kıymetler için amortisman oranının iki katı esas alınarak hesaplanan amortismanlar gider yazılabilecektir.

Gelirin toplanması ve beyanı

Tam mükellef kurumlarda esas olarak gelirin toplanması ve beyan esasında bir değişiklik yapılmamaktadır. Yapılması öngörülen düzenlemede;

- Tam mükellef kurumların, kazançlarının tamamının yıllık beyanname ile bildirimini,
- Kooperatiflerin gelirlerinin münhasıran Türkiye'de kesinti suretiyle vergilendirilmiş taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmemesi,

öngörülmektedir.

Tam mükellef gerçek kişilerde gelirin toplanması ve beyanı esasları yeniden düzenlenmektedir.

Tasarıda, dar mükellefiyette gelirin toplanması ve beyan esasları konusunda bir değişiklik bulunmamaktadır. Tasarıya göre, tamamı Türkiye'de kesinti suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar ile kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için beyanname verilmesi gerekmektedir.

Eğitim ve sağlık harcamaları indirimi

Eğitim ve sağlık harcamalarının beyan edilen gelir veya kazançtan indirimi, vergi indirimi haline dönüştürülerek korunmaktadır. Düzenlemeye göre, mükellefin kendisi, eği ve çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının vergi tarifesinin ilk gelir dilimine uygulanan oran ile çarpılmasıyla bulunan tutar, hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. İndirim tutarı, yıllık beyannameye bildirilen gelir ve kazancın indirim esas tutarının % 15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Yapılmak istenen düzenlemeyle, gelir tutarına bağlı olarak artan oranlı tarifenin sağladığı avantajın yok edilmek istendiği, bütün mükelleflere aynı oranda avantaj sağlandığı görülmektedir.

III. Değerlendirme ve Sonuç

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp, dönemin Hükümetince benimsenerek TBMM'ye sevk edilen ve gelir ve kurumlar vergisi kanunlarını tek bir metinde toplayan karma nitelikteki Gelir Vergisi Kanun Tasarısı hakkındaki değerlendirme, görüş ve eleştirilerimiz Şu Şekilde sıralanmıştır.

Verginin konusu

Gerçek kişiler için gelire giren kazanç unsurlarında değişiklik yoktur. Tasarıda yedi gelir unsuru korunmuştur. Kurum kazancı ise gerçek kişilerin gelir unsurlarından oluşmakta olup, eski konuların kapsamı korunmuştur.

Vergi tarifesi/oranı

Gerçek kişiler için vergi tarifesinde ve kurumlar için vergi oranında bir değişiklik yapılmamıştır. **Gerçek kişilerde %15** ile başlayan artan oran, **kurumlarda ise %20** sabit oran devam edecek olup, eski oranlar korunmuştur.

Stopaj yapacak olanlar ve stopaj oranları

Vergi kesintisine ilişkin maddeler tek maddede toplanmakta, gelir türüne bağlı olarak % **15** ve % **25** olmak üzere iki stopaj oranı öngörülmekte, mevcut düzenlemelerde olduğu gibi Bakanlar Kuruluna stopaj oranlarını yeniden belirleme konusunda geniş yetkiler verilmektedir.

Kat Mülkiyeti Kanununa göre oluşturulan yönetimler ile her türlü işhanı ve toplu işyerleri yönetimlerine, stopaj yapma yükümlülüğü getirilmektedir.

Burada ise, daha önce uygulanan farklı stopaj oranları kaldırılmış olup yerine iki stopaj oranı öngörülmüştür.

Yıllık beyanname verme ve vergi ödeme süreleri

Yıllık beyanname verme süresi ne çekilmektedir. Tasarının aynen yasalaşması durumunda, **gerçek kişiler** yıllık beyannamelerini izleyen yılın **Şubat** ayının başından yirminci günü akşamına kadar, **kurumlar** ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen **nc ayın** başından yirminci günü akşamına kadar vereceklerdir. Burada, beyanlar eski uygulamaya göre bir ay ne çekilmiştir.

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.

Burada, beyanlar ve ödeme süreleri eski uygulamaya göre bir ay öne çekilmiştir.

Geçici vergi dönemleri

Dördüncü (**son dönem**) dönem geçici vergi beyannamesi kaldırılmaktadır. Diğer dönemlerde esas itibariyle bir değişiklik öngörülmemiş olup, son dönemin kaldırılması yerinde bir uygulama olmuştur.

İnşaat işlerinin vergilendirilmesi

Özel inşaat işlerinde vergilemeyle ilgili özel düzenlemeler yapılmaktadır. Tasarıda özel inşaat işleri tanımlanmakta, başta özel inşaat işlerinde **kazancın elde edildiği dönem**, **kazancın tespiti** ve kat karşılığı inşaat işlerinde vergileme durumu ayrıntılı olarak düzenlenmektedir.

Burada, **arsa sahiplerinin metrekaresine göre özellikle kent rantları** dikkatte alınarak ticari kazanç kapsamında yeni bir vergilendirme öngörülmektedir.

Ancak, yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinde ise, düzenleme ile ilgili açıklamada; "avanslar dahil hak ediş bedellerinin değerlendirilmesinden doğan gelirlerin elde edildiği yıl vergilendirilmesi" öngörülmüş olup ilgili fıkrada netlik olmadığından tartışmalıdır.

Değer artış kazançlarının vergilendirilmesi

İkamet amacıyla satın alınan ve fiilen ikamet edilen tek konutun elden çıkartılmasından doğan kazançlar gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Taşınmazlar ve pay senetlerinin elden çıkartılmasından sağlanan değer artış kazançlarının vergileme koşulları yeniden belirlenmektedir. Yapılmak istenen düzenlemeye göre, taşınmazlar ile pay senetlerinin, elden çıkarılmasından sağlanan kazançların, **2-5 yıl** arasında **kademeli** olarak elde tutulmasına bağlı olarak elde edilen gelirler de kademeli olarak vergiden müstesna tutulmuştur.

Genel Olarak

Tasarıda, madde sayısının azaltılması sadeleştirmeyi sağlarken, işlerin kolaylaşacağı sonucunu doğurmayacaktır.

Hazırlanan yeni Gelir Vergisi Tasarısının kamuoyuna sunulmadan ve ilgili makamların görüş ve düşünceleri alınmadan Meclise sevki isabetli olmamış ve yeni sistemin yarar ve mahsurları yeterince tartışılmamıştır.

Kurum kazancından Kurumlar Vergisi yerine Gelir Vergisi alınması, ne vergi oranını ne de kar dağıtımına bağlı ek vergilendirmeyi etkilememektedir. Diğer bir ifade ile %20 kurumlardan alınacak gelir vergisine ilave olarak kar dağıtımında gelir vergisi stopajının yüksek oranda alınması vergi adaletini zedeleyebileceği gibi, kurumların mali tablolarına da çok olumsuz etkisi olacaktır.

Tasarıda, 27 Avrupa ülkesini birleştiren AB'de vergi harmonizasyonu uygulamasında kullanılmak için bazı modeller de geliştirilmiştir. Fakat bugün ABD başta olmak üzere İngiltere, Almanya, Fransa gibi ileri Batılı ülkelerde gelir vergisi sistemi, gelir vergisi ayrı ve kurumlar vergisi ayrı kanunlarda olmak üzere ikili sistem yürürlükte ve uygulamadadır.

Türkiye'deki duruma gelince:

13.06. 2006 tarihli yeni **5520** sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yanında 31.12.1960 tarih ve **193** sayılı kadim Gelir Vergisi Kanunu yerine yeni ve modern bir Gelir Vergisi Kanunu beklerken, karşımıza büyük sürpriz olarak, tek metin halinde, karma bir gelir vergisi çıktı. Çünkü böyle bir çalışmadan piyasanın, akademik çevrelerin ve özellikle geniş meslek grubunun haberi yoktu. Halbuki bu kadar önemli bir vergi yasa tasarısının kamuoyuna sunulması, tartışılması, fayda ve mahzurlarının ortaya konması gerekirken bu yol denenmemiş olup, Tasarı yıldırım hızıyla 2013 yılında TBMM'ne sunulmuş olmasına rağmen uzun bir bekleyişten sonra 2016 yılında tekrar gündeme getirilmiş bulunmaktadır.

Tasarıyı, biraz erken hazırlandığı ve kamuoyuna sunulup yeterince tartışılmadığı için zamansız buluyoruz. Uygulanmakta olan yeni 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nu tamamlayacak, tüm tarafların görüşleri alınmak suretiyle, sade bir Gelir Vergisi Kanun Tasarısı hazırlanmasında fayda görmekteyiz.

Bir düzenleme yapılacak ise, bunun Gelir Vergisi sisteminin amacına aykırı düşmemesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Sistemi'nin amacı ise küçük mükelleflerden vergi alınması değil, büyük mükelleflerin vergi kaçırmasının önüne geçmek olmalıdır.

Ciddi bir gerekçe olmadan, dünyada denenmemiş, yeni ve tartışmalı bir vergi sistemine geçmek Türk Gelir Vergi Sistemine zarar verebilir, sistemi uygulamada aksatabilir.

İstanbul, 18 Şubat 2016

Talha APAK

Yeminli Mali Müşavir