

ANKARA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
MEVZUAT İZLEME VE DEĞERLENDİRME KOMİSYONU KARARI

Karar Tarihi : 28.08.2014

Karar No : 2014/159-09

I-KONU :

Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanlığı'nın 21.10.2013 tarih ve 6332 sayılı yazılarında, hükümet tarafından TBMM'ne sunulan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının Komisyonumuzca incelenmesi ve görüş oluşturulması istenilmiştir. Konu hakkında Komisyonumuzun görüş ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir.

II-GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISI ÜZERİNDE YAPILAN İNCELEME VE DEĞERLENDİRMELER

1-GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN TEK KANUNDA BİRLEŞTİRİLMESİ VE KANUNUN KISALTILDIĞINA İLİŞKİN İDDİALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

a)Tek Kanun Konusu

Tasarıda yapılan düzenleme ile gelir vergisi ile kurumlar vergisi kanunları “**tek**” gelir vergisi kanunu adı altında birleştirilmektedir. Bu nedenle tasarının hemen her maddesinde kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin bir fıkra veya bende yer verilmiştir. Teknik olarak gerçek kişilerin gelirleri ile kurumların gelirlerinin vergilendirilmesinin esas ve usulleri ayrıdır. Bu durum verginin oranı, beyan ve ödeme zamanları, istisna, muafiyet, indirimi kabul edilen giderler ile işletmelerin tasfiye, birleşme ve bölünmesinde kendisini belirgin şekilde göstermektedir. Bu nedenle pek çok ülkede gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin hükümler ile kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler ayrı kanunlarda veya aynı kanunun ayrı kitaplarında yer almıştır. Ülkemizde de öteden beri bu iki gelir kaynağının vergilendirilmesi ayrı kanunlarda düzenlenmiş, kurumlar vergisi kanunu 2006 yılında yeniden yazılarak 5520 sayılı kanun ile yürürlüğe konulmuştur. Aradan 7 yıl geçtikten sonra kurumlar vergisinin kaldırılmasının hiçbir pratik ve teknik faydası bulunmamakta, fanteziden öte bir anlam taşımamaktadır. Gerçek kişi ve kurum kazançlarının aynı kanunda toplanması bugüne kadar oluşan bilgi birikiminin yok olmasına ve vergilendirmede kargaşaya da yol açabilecektir.

Tasarı 90 madde ve bir geçici maddeden oluşmakta ve kurumların vergilendirilmesine ilişkin hususları da düzenlemekte olup 5520 sayılı Kurumlar Vergi Kanununu da yürürlükten kaldırmayı öngörmektedir. Tek kanunun kısa ve kolay anlaşılabilir bir kanun sistematigi oluşturduğu iddiası ile Gelir Vergi Kanunun geçici maddeleri ile 210 maddeye ulaştığı iddiası da doğru değildir. Söz konusu geçici maddelerin pek çoğu yürürlükte değildir. Geçici madde düzenlemesi vergi uygulamasının maalesef kaçınılmaz bir sonucudur. Nitekim 2006 yılında yeniden yazılan 5520 sayılı Kanuna da 7 ek madde

eklenmiştir. İleriki yıllarda yeni gelir vergisi kanunu da aynı akıbetle karşılaşacaktır. Bununla birlikte geçen 50 yılı aşkın süre içerisinde gelir vergisi kanununda meydana gelen pek çok değişiklik ve ilaveler nedeniyle yürürlükteki 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun sistematigi bozulmuştur. Bu nedenle yeniden yazılmasında ve dilinin ve sistematiginin düzeltilmesinde yarar görülmekle birlikte Tasarıda önerilen temel değişiklikler için mevcut kanunun bazı maddelerinin değiştirilmesi ve bazı ek maddeler konulması suretiyle de amaca ulaşılması mümkündür. Bu seçenek de göz önünde bulundurulmalıdır.

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
AMAÇ MADDE 1- (1) Bu Kanunun amacı, gerçek kişilerin gelirleri ile kurumların kazançları üzerinden alınan gelir vergisine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.	AMAÇ MADDE 1- (1) Bu Kanunun amacı, gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan gelir vergisine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.
GEREKÇE 1.Gelir ve Kurumlar Vergilerinin İki Ayrı Kanun Olması Gerektiği: Yeni düzenlemede, gelir ve kurumlar kanunları tek kanun haline getirilerek birleştirilmektedir. Böyle bir birleştirmeye gerek yoktur. O nedenle, birinci madde sadece gerçek kişilerin kazanç ve iratlarının vergisine ilişkin usul ve esasları düzenleyen bir madde haline getirilmiştir. 50 yılı aşkın uygulandığı ve çok sayıda ülkede uygulandığı gibi, Gelir Vergisi (Income Tax) ve Kurumlar Vergisi (Corporation Tax) " iki ayrı kanun " olmalıdır. Gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olanları ilgilendiren " muafiyet " ve " istisnalar "ın önemli bir kısmı, kurumları ilgilendirmemektedir. Kaldı ki kanunların kısaltılması, ulaşım ile ilgili yolun veya sürenin kısaltılması gibi değildir. Kanun maddeleri mümkün olduğu kadar açık ve net olmalı ve vergi uygulayıcılarının " yorum yapmalarını " ve " vergi ihtilaflarını " minimuma indirmelidir. Yoruma dayalı yasa maddeleri ve incelemeler, vergi mükellefleri için ciddi sorun olmakta, bazı mükellefleri yeni girişimlerde bulunmadan dahi alıkoyabilmektedir.	

b) Vergi Oranlarında Uyum Yapılmamıştır

Kanun Tasarısında gerçek kişilerin gelirlerinde uygulanacak vergi oranı ile kurum kazançlarında uygulanacak vergi oranı mevcut halini korumaktadır. Vergi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri de farklıdır. Safi gelirin elde edilmesinde de farklılıklar söz konusudur. Söz konusu farklılıklar ortadayken iki kanunun birleştirilmesi anlamını yitirmektedir. İki kanun birleştirilecek ise öncelikle vergi oranının tek oran veya tek tarife olarak tespit edilmesi gerekmektedir ki bu konunun

zorluğu ortadadır. AB ülkelerinde de gelir ve kurum kazançlarının vergilendirilmesinde ayrı yasal düzenlemelerin bulunduğu görülmektedir. Belirtilen nedenlerle iki kanunun tek kanunda birleştirilmesi doğru ve uygun değildir.

c)Dil Konusu

Tasarının hazırlanmasında “dil” konusuna hiçbir özen gösterilmemiştir. Örneğin bazı maddelerde “gayrimenkul” kelimesi bazı maddelerde “taşınmaz” kelimesi kullanılmıştır. Yine müstahdem-hizmetli; emtia-mal; yemek-iaşe, müddet-süre, konut-mesken, bedelsiz-ivazsız gibi eş anlamlı kelimeler ile Türkçe olmayan ve günümüzde fazla kullanılmayan zilyed, mutasarruf, alametifarika, tevsî, peştemallık, tekaddüm gibi kelimeler kullanılmıştır. Ayrıca maddeler ve bentler içinde çok fazla parantez içi hüküm kullanılmıştır. Kanun yazma tekniğinde parantez içi özel hükümlerden kaçınılmalı, gerekli ise bu tür açıklayıcı hükümler ayrı bentte yazılmalı veya cümle parantez içi hükmü de içerecek şekilde düzenlenmelidir.

d)Kanunun Kısallığı Konusu

Kanun Tasarısının kısaltıldığı iddiası üzerine de birkaç söz etmekte fayda görülmektedir. Bir kanunun kısa veya uzun olması ne övünülecek ne de yerinecek bir durumdur. Önemli olan içeriği ve uygulamada kolay anlaşılabilir ve ihtilaf üretmemesidir. Bununla birlikte bir kanunun uzun veya kısa olup olmadığı madde sayısı ile değil, kelime veya harf sayısı ile ölçülebilir. Nitekim dilin yapı taşları kelimelerdir. Mevcut GVK’nun yürürlükten kalkan ve uygulama süresi dolan geçici maddeleri çıkarıldığında kelime sayısı 23.393, kurumlar vergisi kanunun kelime sayısı 13.800 olmak üzere toplam 37.193 kelimeden meydana gelmektedir. Tasarıdaki kelime sayısı ise 32.469 olup, tasarruf edilen kelime sayısı 4.724 olup, %12,7 oranında bir kelime tasarrufunu ifade etmektedir. %12 oranındaki kısalma önemli bir avantaj sayılamaz Kaldı ki, vergi kanunlarındaki kısalık, idarenin yorum alanını genişleteceği, diğer bir ifade ile daha fazla tebliğ ve özelge ile açıklama yapılmasına ihtiyaç göstereceği için Anayasanın verginin kanuniliği ilkesini de zedeleyebilecektir. Ayrıca madde sayısının azaltılıp, maddenin kapsamının genişletilmesi kanunun anlaşılmasını zorlaştıracığı için tercih edilen bir yöntem olarak kabul edilemez. Tasarıda yer yer birkaç sayfayı bulan kanun maddeleri vardır. Kısa kanun yapmak muhalefet partilerinin TBMM’nde daha az konuşmasına ve eleştiri yapmasına engel olacağı için demokratik bir yöntem de değildir. Özetle kanunu kısaltıyoruz diye birçok maddeyi tek madde altında yazmak kanun yapma tekniği yönünden de doğru bir yöntem olarak kabul edilemez.

e)Bakanlar Kuruluna Çok Sayıda Yetki Verilmiştir

Tasarıda Bakanlar Kuruluna 35 maddede yetki verilmiştir. Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi uygulamada pratiklik sağlaması yönünden olumlu karşılanabilirse de, bu kadar fazla yetki verilmesi kanunilik ilkesi karşısında sorun yaratabilir.

f) Vergi Tarifesi

Vergi tarifesinde zenginlik sınırı olarak belirlenen 60.000 TL ortalama ücretin yaklaşık 3 kat kadar. Bu oran 2000 yılında ortalama ücretin 8 katı kadardı. Bu nedenle en yüksek vergi oranının uygulanacağı gelir diliminin tutarlarının artırılması gerekir.

2-TANIMLAR

Tasarının “Tanımlar” başlıklı 2. Maddesi ile **asgari ücret, çocuk, daimi temsilci, eş, iş merkezi, işyeri, kanuni merkez ve kurum** tanımlarına yer verilerek Kanunun çeşitli yerlerinde geçen bu ifadeler ile neyin anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Bu durum kanun hazırlama tekniğine ve sistematığına uygundur. Bu tanımlardan en çok öne çıkan çocuk tabiri olup, mevcut uygulamada yaşanan tereddütleri giderme amacı taşımaktadır. Ancak, Tasarının 15 ve 48. Maddelerinde geçen “emsal bedeli” “inşaata tahsis tarihi”, “inşaata başlama tarihi” gibi deyim ve kavramların tanımlarının yapılmasında fayda var. Tanımlar maddesinde yeni “tanımlar” yapılması yerine Borçlar Kanunu, Medeni Kanun gibi temel kanunlara atıfta bulunularak farklı anlamların önüne geçilmesi gerekir. Bir kavramın vergi kanununda ayrı Medeni Kanunda ayrı anlam içermesi uygulamada sorun yaratabilir.

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
MADDE 2-(1) b) Çocuk: Mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler ve evlat edinilenler ile mükellefle birlikte oturan; ana veya babasını kaybetmiş torunlar ve vesayeti altında bulunmak şartıyla kendisinin veya eşinin kardeşi, kendisinin veya eşinin kardeşlerinin çocukları dâhil) onsekiz yaşını veya tahsilde olup yirmibeş yaşını doldurmamış olan çocukları,	MADDE 2-(1) b) Çocuk: Mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler ve evlat edinilenler ile mükellefle birlikte oturan; ana veya babasını kaybetmiş torunlar ve vesayeti altında bulunmak şartıyla kendisinin veya eşinin kardeşi, kendisinin veya eşinin kardeşlerinin çocukları dâhil) onsekiz yaşını veya tahsilde olup yirmibeş yaşını doldurmamış olan çocukları <u>ile onsekiz yaşın üzerindeki bakıma muhtaç engelli çocukları,</u>
GEREKÇE Çocuk tanımına, sürekli bakıma muhtaç engelli çocukların da dahil edilmesi uygun olacaktır. Torunlar, eşin kardeşi (baldız veya kayınbirader), hatta bunların çocukları bile " çocuk " tanımına alındığına göre, sürekli bakıma muhtaç olan 18 yaşın üzerindeki engelli çocuğun da " çocuk " tanımına alınması ve çocuklarla ilgili indirimden, beyanname veren gerçek kişilerin de yararlanması uygun olacaktır.	

3- GELİRİN UNSURLARI VE ELDE EDİLMESİ

Kanun Tasarısında gelirin elde edilmesi konusunda açıklık yok. Bu nedenle her bir gelir unsurunda gelirin elde edilmesi konusuna açıklık getirilmesinde yarar bulunmaktadır.

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
KONU VE GELİRİN UNSURLARI MADDE 3- (1) Gerçek kişilerin gelirleri ve kuramların kazançları gelir vergisine tabidir. (2) Gerçek kişiler için gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır: a) Ticari kazançlar. b) Zirai kazançlar. c) Serbest meslek kazançları. ç) Ücretler. d) Gayrimenkul sermaye iratları. e) Menkul sermaye iratları. f) Diğer kazanç ve iratlar. (3) Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi tutarları ile dikkate alınır. (4) Kurum kazancı, bir hesap dönemi içinde elde edilen ve ikinci fıkrada sayılan gelir unsurlarından oluşur. Gelir vergisinin hesabında safi kurum kazancı esas alınır.	KONU, GELİRİN UNSURLARI VE ELDE ETME MADDE3- (1) Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. (2) Gerçek kişiler için gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır: a) Ticari kazançlar. b) Zirai kazançlar. c) Serbest meslek kazançları. ç) Ücretler. d) Kira gelirleri e) Menkul sermaye iratları. f) Diğer kazanç ve iratlar. (3) Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi tutarları ile dikkate alınır. (4) Kaldırılmıştır <u>(5) Serbest meslek kazancı, ücret, menkul sermaye iradı, kira gelirleri, "tahsil esasına", ticari ve zirai kazançta elde etme "tahakkuk esasına" bağlıdır.</u> <u>Diğer kazanç ve iratlardaki elde etme ise ilgili kazanç ve iradın özelliğine bağlıdır.</u>

GEREKÇE

Vergi uygulamasında, gelirin elde edilmesi son derece önemli olduğu için “**elde etme**” deyimi ile neyin kastedildiğinin, gelir unsurları itibariyle belirtilmesinde yarar vardır.

Kanunun üçüncü maddesine, "**elde etme**" ile ilgili (5) numaralı bent eklenmiştir.

Gelir ve kazancın ne zaman elde edilmiş sayılacağı, kazanç ve iratların durumuna ve kurum kazancı olma haline göre değişmektedir.

Gelir ya da kazancın elde edilmesi "**vergiyi doğuran olay**" yönünden önem arz ettiği için, yasa maddesinde belirtilmesinde yarar vardır.

Elde etme konusu, Maliye idaresi ve vergi müfettişlerinin yorumuna bırakılmadan, kanunda net olarak açıklanmalıdır.

Maddenin 4. Fıkrası Kurumlar Vergisinin ayrı bir kanunla düzenlenmiş olması nedeniyle kaldırılmıştır.

4-GELİR TANIMINDA DEĞİŞİKLİK YAPILMAMIŞTIR

Tasarıdaki “gelir” tanımı ile mevcut kanundaki gelir tanımı aynıdır. Tasarıda, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların gelirin tespitinde gerçek ve safi tutarları ile dikkate alınacağı ifade edilmektedir. Vergiye tabi gelirin tanımında değişiklik yapılmadığından Tasarının farklı bir felsefesinden de söz etmek mümkün değildir. **Kaynak teorisi** yerini korumaktadır. Önceki yıllarda tartışılan, “gelir= harcamalar+ tasarruflar” şeklinde özetlenen **net artış teorisini** çağrıştıracak bir düzenlemeye yer verilmediği gibi vergiye tabi geliri kavraması düşünülen ve 4369 sayılı kanunla 1994 yılında yürürlükten kaldırılan “otokontrol yöntemlerine ” de yer verilmediği, beyan esasının korunduğu görülmektedir. Tasarıda vergi tabanının genişletilmesine yönelik esas düzenlemenin belli büyüklüğü aşan kat karşılığı inşaat işlerinin ticari kazanç kapsamına alınması ve gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde götürü gider esasının sınırlandırıldığı, telif kazancı istisnasının daraltılarak sanatçı ve bilim insanlarının kazançlarından alınan verginin artırılmasının ve sonuç itibarıyla vergi veren orta ve yüksek gelir gruplarının daha yüksek oranda vergilendirilmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır.

5-DERNEK VE VAKIFLARIN İKTİSADİ İŞLETME OLUŞTURMAYAN GELİRLERİ İLE OKULLARIN DÖNER SERMAYELERİNE İLİŞKİN MUAFİYET

Mevcut 5520 Sayılı KVK’da dernek ve vakıflara ait olup, **vergi kesintisine tabi tutulan gayrimenkul sermaye iratları, mevduat faizleri, katılım hesapları kar payları, repo gelirleri ve değer artış kazançları** için iktisadi işletme oluşmayacağı yönünde bir hüküm bulunmamakla birlikte, bu kanuna 5766 sayılı kanunla eklenen ve 2015 yılı sonuna kadar uygulamada kalması öngörülen geçici 2. Maddeye göre, yukarıda belirtilen kazanç ve iratların “iktisadi işletme oluşturmayacağı” belirtilmiştir. Tasarının 4/1-ç maddesinde parantez içi hüküm ile söz konusu gelirleri elde eden dernek ve vakıfların bu tür faaliyetleri nedeniyle iktisadi işletme kurmalarına ve dolayısı ile kurumlar vergisi mükellefi olmalarına gerek olmadığı hükme bağlanmıştır. Diğer bir ifade ile mevcut kanundaki geçici hüküm Tasarıda sürekli hüküm haline getirilmiştir.

Ayrıca 5520 sayılı kanunun geçici 2. Maddesinin (b) bendinde yer alan “**Milli Eğitim Bakanlığı’na bağlı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmeleri**” ne ilişkin muafiyet hükmü Tasarıda sürekli muafiyetler arasına alınmaktadır.

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
MADDE 4- ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır (Vergi kesintisine tabi tutulan gayrimenkul sermaye iratları, mevduat faizleri, katılım hesapları kâr payları, repo gelirleri ve değer artış kazançları nedeniyle dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletme oluşmaz.).	MADDE 4- ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır (Vergi kesintisine tabi tutulan gayrimenkul sermaye iratları, <u>mevduat faizleri, hazine bonosu ve devlet tahvili faizleri, katılım hesapları kâr payları,</u> repo gelirleri ve değer artış kazançları nedeniyle dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletme oluşmaz.).
GEREKÇE 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, dernek ve vakıflara ait olup, vergi kesintisine tabi tutulan sermaye iratları, mevduat faizleri, katılım hesapları kar payları, repo gelirleri ve değer artış kazançları için "iktisadi işletme oluşmayacağı" yönünde bir hüküm bulunmuyordu. Tasarının 4/1-ç maddesinde, parantez içi hüküm ile belirtilen gelirlerden, dolayı "iktisadi işletme oluşmayacağı açıklığa kavuşturuluyor. Ancak, son derece yaygın olan Hazine bonosu ve devlet tahvili faizlerine yer verilmesi ihmal edilmiştir. Yapılan ekleme ile dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletme oluşmadığı durumlara, Hazine bonosu ve devlet tahvili faizleri de dahil edilerek, maddede bütünlük sağlanmıştır.	

6-OSB TÜZEL KİŞİLİKLERİ MUAFİYET KAPSAMINA ALINMALIDIR

Tasarının muaf kurumlar başlıklı 9/1 nci maddesinin (n) fıkrasında organize sanayi bölgelerine ait “iktisadi işletmeler” kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. 4562 sayılı OSB Kanununa göre kurulan OSB’leri özel hukuk tüzel kişisidir. Uygulamada da OSB tüzel kişiliklerinin bizatihi kendileri “iktisadi işletme” niteliğindedir. Tüzel kişiliğe sahip kurumun kendisi muafiyet kapsamına alınmazken ona bağlı olduğu kabul edilen işletmelerin muafiyet kapsamına alınması, OSB’lerin kuruluş kanunu olmadığı dönemlerden kalan bir düzenlemedir. Uygulamada OSB müdürlüklerinin tüm işlemleri tüzel kişilik tarafından tutulan defterlerde izlenmektedir. Ayrı bir iktisadi işletme kurulmadığı gibi bunlara ait ayrı

bir muhasebe de tutulmamaktadır. Belirtilen nedenlerle OSB tüzel kişiliklerinin kendileri muafiyet kapsamına alınmalıdır.

7-GAYRİMENKUL ALIM – SATIM VE İNŞAASINDA BAZI KARİNELER TİCARİ FAALİYET İÇİN YETERLİ SAYILABİLECEKTİR

Mevcut kanunun 37/4. Maddesine göre “gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşılması” ticari kazanç sayılırken Tasarıda, “**ticari bir organizasyon** çerçevesinde taşınmaz alımı-satımı ve inşası işleriyle uğraşanların bu faaliyetlerinden elde edilen kazançları ticari kazanç sayılacağı” belirtilmektedir. (Md. 10/2-e).

Ticari organizasyonun oluşumu tasarının 10/6. maddesinde;

*“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 sayılır.”* şeklinde ifade edilmiştir.

Yürürlükteki Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi tasarıda da süreklilik arz eden ve ticari bir organizasyona dayanan her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazanç kapsamında değerlendirilmektedir. Tasarının 10/6 hükmüne göre bir faaliyetin ticari muhasebeyi 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 organizasyonun oluştuğu kabul edilecektir**. Ticari organizasyonu oluşturan hallerin hepsi ayrı birer karine kabul edilmiştir. **Ancak olayın durumuna göre bu hallerin aksi ispat edilebilecek iken cümle sonunda yer alan** “gibi” edatı ile bu tip karineleri çoğaltmak mümkün olabilecektir. Mali İdare ya da vergi inceleme elemanı buna benzer halleri de yorum yoluyla genişletebilir ve ticari organizasyon belirtisi olarak kabul edebilir. Bu nedenle madde metnindeki “gibi” edatının kaldırılmasında fayda görülmektedir.

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
MADDE 10- 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 girişilmesi, dış kaynak temini, işe mahsus makine ve araç tedariki <u>gibi</u> suretlerle yürütülmesi hallerinde	MADDE 10- 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 girişilmesi, dış kaynak temini, işe mahsus makine ve araç tedariki suretiyle yürütülmesi

ticari organizasyon oluşmuş sayılır.	<i>hallerinde, ticari organizasyon oluşmuş sayılır.</i>
GEREKÇE Bu fıkrafta ticari organizasyonun hangi durumlarda oluşacağı belirtilmektedir. Buna göre; - Ticari muhasebeyi gerektiren, - Sermaye, yer tahsisi, personel istihdamı, reklam ve tanıtım gibi pazarlama işlemleri, - Dış kaynak temini (kredi, borç vb.) - Makine araç tedariki GİBİ, hallerde ticari organizasyon oluşmuş sayılmaktadır. Yukarıda sıralanan hallerin her biri ticari organizasyonun oluşumu için ayrı birer kare kabul edilmiştir. Ancak “GİBİ” edatı ile Maliye idaresi ve vergi müfettişleri buna benzer halleri de “GİBİ” edatı ile Maliye idaresi ve vergi müfettişleri buna benzer halleri de yorum yaparak genişletebilirler. İhtilaflar doğabilir. O nedenle “GİBİ” edatı kaldırılmıştır.	

8-YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞİNİN TAAHHÜDE DAYANMASI GEREKTİĞİ

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri Tasarıda “**Yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işleri**” olarak düzenleniyor (Md.13/1). Mevcut metinde “**taahhüde dayanan**” ifadesi yer almıyor. Bu değişikliğin uygulamada bir değişiklik yaratmayacağı, özel inşaat işleri ile yıllara yaygın inşaat işlerinin birbirine karıştırılmasını önlemeyi amaçladığı düşünülmektedir.

9-YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE KAZANCIN TESPİTİNDE TAMAMLAMA YÖNTEMİ KORUNMUŞTUR

Tasarının 13. Maddesine göre yıllara yaygın inşaat işlerinde kazancın tespiti işin bittiği yıl tespit edileceği ve o yılın geliri olarak beyan edileceği belirtilmektedir. Bu düzenleme mevcut kanunun 42. Maddesi ile paralellik taşımaktadır. Tamamlama yöntemi olarak bilinen bu yöntem yerine UFRS göre “tamamlama yüzdesi yönteminin” kabul edilmesi gerekirdi. Yeni TTK’na göre bağımsız denetime tabi şirketlerin bilançolarında tamamlama yüzdesi, bağımsız denetim kapsamı dışındaki şirketlerin tamamlama yöntemine göre bilanço çıkarması özellikle kamu ihale mevzuatı ve bankacılık mevzuatı yönünden ciddi sorunlar çıkaracaktır. Mükelleflere hiç olmazsa tamamlama yüzdesi yöntemine göre kazanç tespiti konusunda **seçimlik hak** tanınmasında yarar bulunmaktadır.

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
YILLARA YAYGIN TAAHHÜDE DAYALI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ	

MADDE 13- (2) Birinci fıkra kapsamına ilişkin avanslar dahil hakediş bedellerinin, değerlendirilmesinden doğan gelirler, elde edildiği yılın kazancı sayılır.	(2)) Birinci fıkra kapsamına ilişkin avanslar dahil hakediş bedellerinin, değerlendirilmesinden doğan gelirler, işin bittiği yılın kazancı sayılır. (8)Mükellefler bu madde kapsamındaki işlerde işe başlandığı tarihi izleyen 30 gün içinde vergi dairesine bilgi vermek şartıyla tamamlama yüzdesi yöntemine göre kazancını tespit edebilir.
GEREKÇE Yapılan düzenleme, Danıştay'ın yüzlerce kararı doğrultusunda, inşaatın bitim tarihi itibariyle bildirilen, inşaatın devamı sırasında elde edilen repo, faiz, hazine bonusu ve devlet tahvili faizleri ile kur farklarının, "her yıl itibariyle" beyan ettirilmesini amaçlamaktadır. Bu gelirler "hakedişin bir unsuru"dur. Danıştay'ın görüşleri ve yüzlerce kararı da bu doğrultudadır. Aksine uygulama, taahhüt şeklinde inşaat işi yapanları zor durumda bırakır. Hakediş bedellerinin değerlendirilmesi suretiyle elde edilen faiz, kur farkı, repo ve kar payı gibi menkul kıymet nitelikli gelirlerin dönem kazancı sayılması halinde inşaat işi nedeniyle kullanılan kredilere ait faiz ve kur farklarının da dönem gideri olarak dikkate alınması gerekir. 2. Fıkra hükmünde ısrar edilmesi halinde bu fıkraya inşaat işleri için kullanılan yabancı kaynaklara ait finansman giderlerinin de dönem gideri olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmelidir.	

10-YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDEN KAYNAKLI FAİZ VE KUR FARKLARI ELDE EDİLDİĞİ YILIN KAZANCI SAYILACAKTIR

Yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin avanslar dahil hak edişlerin değerlendirilmesinden doğan gelirler (faiz vb.) elde edildiği yılın kazancı sayılıyor (Md. 13/2). Yapılan düzenleme, yıllara yaygın inşaatın devamı sırasında hakediş gelirlerinin değerlendirilmesinden elde edilen repo, faiz, hazine bonusu ve devlet tahvili faizleri ile kur farklarının, inşaatın bitim tarihi itibariyle beyan edilmesi gerektiğine ilişkin Danıştay'ın yüzlerce kararının aksine **"her yıl itibariyle"** beyan ettirilmesini amaçlamaktadır.

Bu gelirler **"hak edişin bir unsuru"**dur. Danıştay'ın görüşleri ve yüzlerce kararı da bu doğrultudadır. Aksine uygulama, taahhüt şeklinde inşaat işi yapanları zor durumda bırakır. Hakediş bedellerinin değerlendirilmesi suretiyle elde edilen faiz, kur farkı, repo ve kar payı gibi menkul kıymet nitelikli gelirlerin dönem kazancı sayılması halinde inşaat işi nedeniyle kullanılan kredilere ait faiz ve kur farklarının da dönem gideri olarak dikkate alınması gerekir. Uygulamada inşaat işinin finansman giderleri genel idare gideri kapsamında doğrudan gider yazılmayıp işin maliyeti olarak değerlendirilmektedir. 2. Fıkra hükmünde ısrar edilmesi halinde bu fıkraya inşaat işleri için kullanılan yabancı kaynaklara ait finansman giderlerinin de dönem gideri olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmelidir.

11-YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNİN BAŞLANGIÇ TARİHİ AÇIKLIĞA KAVUŞTURULMAKTADIR

Tasarıda yıllara yaygın inşaat işlerinin başlangıç tarihinin ne olması gerektiği açıklığa kavuşturuluyor. Tasarının 13/4. maddesine göre;

“Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmiş ise bu tarih, yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi, sözleşmede yer teslimi ve işe başlangıç tarihi belirtilmemiş ise sözleşme tarihi, inşaat ve onarım işinin başlangıç tarihi olarak kabul edilir.” Bu hüküm uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütleri ortadan kaldırmaya yönelik olup, mevcut uygulama da bu yönde yürümektedir.

12- BELLİ BÜYÜKLÜĞÜ AŞAN KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ ARSA SAHİBİ AÇISINDAN TİCARİ KAZANÇ KAPSAMINA ALINMAKTADIR

Tasarının 14. maddesi ile “*özel inşaat işleri*” adı altında yeni bir düzenleme yapılmıştır. Kat karşılığı inşaat işlerini düzenlemek amacıyla tasarlanan söz konusu madde, uzun bir süredir tebliğ, sirküler ya da özeldeler kapsamında yürütülen uygulamanın kanun hükmüne dönüştürülmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. İdari düzenlemeler ve yargı kararları çerçevesinde yürütülen kat karşılığı inşaat işleri kanun metnine dahil edilmek istenmekte ama bu yapılırken yeni hükümler getirilmektedir. Tasarıda yapılan en önemli düzenleme “özel inşaat ve kat karşılığı inşaat işlerinin” vergilendirilmesine ilişkin 14, 15 ve 48. Madde hükümleridir. Tasarıda kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibi yönünden iki farklı teslimden ve vergiyi doğuran olaydan söz edilmektedir. **1.** Arsanın müteahhide sözleşme ile devri (Arsanın inşaaata tahsisi) **2.** Müteahhitten fatura karşılığı edinilen bağımsız bölümlerin elden çıkarılması. İnşaaata tahsis edilen arsa payına ilişkin değer artışı kazancının vergilendirilmesi her ne kadar inşa edilmiş bağımsız bölümün nihai satışına kadar ertelenmekteyse de, bu iki teslim şekli vergiye tabi kazancın hesabında ciddi sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Aynı sorun kendi arsası üzerine inşaat yapan kişiler için de geçerlidir.

1-KDV Yönünden Düzenleme Yapılması Gerekir

Kat karşılığı işlerinde belirlenen inşaat alanının üzerindeki işlemlerde arsanın inşaat işine tahsisinde KDV konusunun ne olacağı belli değildir. Arsanın inşaat işini yürütecek olan müteahhide teslimi ticari kazancın elde edildiği varsayılırsa, KDV yönünden de vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinin kabulünü gerekir ki, bu durumda arsa sahibi elde etmediği KDV’ni ödemek zorunda kalacaktır. Bu nedenle KDV Kanununda da gerekli değişikliğin yapılması gerekmektedir.

2-İnşaat Büyüklüğüne Bakılmaksızın Hasılat Paylaşımının Ticari Kazanç Sayılması

Diğer bir yenilik Tasarının 14/3 hükmüdür. Bu hüküm uyarınca kat karşılığı inşaat işleri dahil başkasına yaptırılan inşaatlarda, **hasılatın müteahhit ile paylaşılmasının** kararlaştırılmış olması,

faaliyetin arsa sahibi yönünden de ticari faaliyet olduğunu kabul etmektedir. Bu durumda arsa sahibi de ticari faaliyet gerçekleştirdiği kabul edilerek mükellefiyet tesis ettirmesi gerektirecektir. Herhangi bir inşaat büyüklüğü dikkate alınmaksızın hasılat paylaşım sözleşmesinin ticari faaliyet olarak kabulü doğru değildir.

3- Ticari Kazanç- Değer Artışı Kazancı Ayrımında İnşaat Alanı Ölçüsü Diğer Ölçülere Göre Daha Objektiftir

Hasılat paylaşımı yapılmayan ya da arsa sahibinin ticari işletmesi bünyesinde gerçekleşmeyen, arsa sahibi tarafından inşa edilen veya ettirilen taşınmazların ya da kat karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde inşa edilip arsa sahibine bırakılan taşınmazların brüt kapalı alanların toplamının;

- a) 1.000 m2'yi aşması halinde ilk satış tarihinden itibaren (arsa sahibi yönünden) ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilecektir.
- b) Buna göre örneğin brüt alanı 150m2'den 10 daire karşılığı arsasını müteahhitle sözleşme yapan bir gerçek kişi toplamda 1.500 m2 kapalı alana sahip olacağından, (bin m2'yi aştığından) ilk satış tarihinden itibaren arsa sahibi yönünden ticari faaliyette bulunduğu kabul dilecek ve mükellefiyet tesis ettirmesi gerekecektir.
- c) 500 m2 ile 1.000 m2 (dahil) arasında olması halinde ise inşa edilen taşınmazların satışının arsa sahibine veya müteahhide ait bir **ticari organizasyon** çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilecektir.

Satışın ticari bir organizasyon çerçevesinde yapıldığı iddiası her zaman yapılabileceğinden pratikte arsa sahibine bırakılan ve brüt alanı 500 m2'yi aşan inşaat işlerinde arsa sahibi tacir sayılacak ve mükellefiyet tesis ettirecektir. Örneğin bir kamu görevlisi babasından miras kalan arsayı tacirlik sıfatı kazanacağından kat karşılığı sözleşmesi ile müteahhide veremeyecektir.

İster 1000m2 üstünde olsun ister 500m2-1.000m2 arasında olsun taşınmaz inşa ettiren arsa sahipleri, **istedikleri takdirde** inşaat faaliyetine başlanıldığı tarihten itibaren mükellefiyet tesis ettirebileceklerdir.

- d) 500 m2'nin altında olan inşaat faaliyeti nedeniyle arsa sahibi yönünden ticari kazanç hükümleri uygulanmayacak, değer artışı kazancı yönünden vergilendirme söz konusu olabilecektir.

*Arsa sahibi yönünden 1000m2'yi aşan işlerde ya da 500m2-1000m2 arasındaki işlerde, inşaatın bitim tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren **üç takvim yılı** içinde taşınmaz satışı yapılmaması halinde, bu sürenin sonunda anılan taşınmazlar inşaatın bitim tarihindeki maliyet bedeli üzerinden iktisap edilmiş sayılacak ve söz konusu taşınmazların daha sonra satışı değer artışı kazancı kapsamında vergilendirilecektir.*

Yapılan son satış işleminden başlayarak **üç yıl içinde** herhangi bir satışı yapılmaması durumunda, ticari faaliyetin sona erdiği kabul edilerek satışa konu edilmeyen taşınmazlar işletmeden çekilmiş kabul edilecektir.

Yukarıda bahsedilen inşaat işlerinde m2 hesabı yapılırken, aynı takvim yılı içinde inşasına başlanan, sürdürülen veya tamamlanan birden fazla inşaat işi bulunmaktaysa, bu işlerin tamamı topluca dikkate alınacaktır.

Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine verilen taşınmazların müteahhit defter kayıtlarında oluşan maliyet bedeli, müteahhit yönünden iktisap edilen arsa payının maliyet bedeli sayılacaktır. Arsa sahibinin iktisap ettiği taşınmazların maliyet bedeli ise arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının emsal bedeli ile müteahhit defter kayıtlarında oluşan maliyetlerden arsa sahibine verilen taşınmazlara isabet eden tutarın toplamından oluşacaktır. Arsa sahibinin **uhdesinde kalan arsanın emsal bedelinin inşaat tarihi itibarıyla mı, yoksa müteahhide bırakılan arsaların emsal bedeline göre mi hesaplanacağı konusunda yeterince açıklık yoktur**. Bize göre arsa sahibine kalan arsanın emsal bedeli, müteahhide bırakılan ve müteahhidin inşaat maliyetine göre hesaplanan m2 arsa maliyet bedeli olmalıdır. Emsal belli olduğu için ayrıca takdir komisyonunca emsal takdirine gidilmemelidir.

Öte yandan Tasarıda ivazsız (miras veya bağış) olarak edinilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar verginin konusu dışında tutulmakla birlikte, ivazsız edinilen arsa veya arazinin kat karşılığı sözleşmesi ile müteahhide devrinde ortaya çıkan kazancın ticari kazanç veya değer artış kazancı çerçevesinde vergilendirilmesi öngörülmektedir. Bu gibi durumlarda arsanın **emsal bedelinin ne şekilde tespit edileceği** açık değildir. Aynı durum eski tarihli taşınmazlarda maliyet bedelinin tespit edilemediği durumlarda değerlemenin ne şekilde yapılacağı Tasarıda belirtilmemiştir. Tasarıda özel bir belirleme yapılmadığından bütün emsal bedellerin VUK'nun 267. Maddesinde belirtilen takdir komisyonu vasıtasıyla yapılmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Mükelleflerin değer takdiri için vergi idaresine başvurması modern vergi uygulamasında kabul edilebilir bir yöntem değildir. Takdir komisyonu ile değer tespiti genel bir uygulama için öngörülmüş bir müessese değildir. Serbest beyan esasının ihlalidir.

1)Arsa Sahibinin Elde Ettiği Kazancın Türünün Tespiti

<u>TİCARİ KAZANÇ</u>	<u>DEĞER ARTIŞ KAZANCI</u>
1.Hasılat paylaşımı yöntemiyle vermişse (1 m2 bile daire alırsa (Md.14/3)	1.Alınan bağımsız bölümlerin toplamı 500 m2 altında ise (Md.14/4-b)

2.Alınan bağımsız bölümler toplamı (1000 m2'yi geçer ise (Md.14/4-a)	2.Alınan bağımsız bölümler 500-1000 m2 arasında olmasına rağmen (Md.14/4-a) ticari organizasyon içinde satılmamış ise (Md.10/6)
3.Alan toplamı 500-1000 m2 arasında, ancak ticari organizasyon varsa (Md.10/6)	3- Alınan bağımsız bölümlerin 1000m2'yi aşmasına rağmen inşaatın bitim tarihini izleyen takvim yılı başından itibaren 3 yıl içinde satış yapılmazsa veya son satıştan itibaren 3 yıl içinde satış yapılmazsa ticari faaliyet sona ermiş sayılır ve işletmeden çekilen taşınmazlar değer artışı kazancı kapsamında vergilendirilir.

Bu düzenleme küçük işletmeciliği yok edecek ve büyük inşaat firmalarının arsa toplaması sonucunu doğuracak.

2)Arsa Sahibi Açısından Ticari Kazancın Vergilendirilmesi

Mükellefiyet ilk dairenin satış tarihinden itibaren zorunlu. (14/4-a) Bu tarihten önceki dönemler için defter tutma ve beyanname zorunlu değil. Ancak KDV indirimi için mükellefiyet kaydının işin başında yaptırılmasında fayda var. İnşaat başladığı günden itibaren bu inşaatla ilgili belgeler alınıp, inşaat bittikten itibaren beş yıl saklanacak. Daire veya bağımsız bölümler satıldığı dönemden itibaren fatura, düzenlenecek, defter tutulacak, gelir vergisi, geçici vergi ve KDV beyannameleri verilecek.

TİCARİ KAZANÇTA MALİYET BEDELİ	DEĞER ARTIŞI KAZANCINDA MALİYET BEDELİ
Maliyet bedeli= Arsa sahibinin üzerinde kalan <u>arsa payının emsal bedeli</u> + Müteahhidin İnşaat maliyetinden arsa sahibine verilen taşınmazlara isabet eden tutar (15/2)	Maliyet bedeli=Arsa sahibinin kendisinde kalan arsa payının <u>tahsis tarihindeki emsal bedeli</u> (48/1-a) + Müteahhidin İnşaat maliyetinden arsa sahibine verilen taşınmazlara isabet eden tutar (15/2,48/1-b,48/4)

Arsa ticari işletmeye dahilse emsal bedel yerine maliyet bedeli esas alınır. (Tasarı, Md. 15/6)

3)Ticari Kazançla İlgili Örnek

Bay (A) 2001 yılında 300.000 TL'ye satın aldığı arsayı üzerine her biri 120 m2 olan 25 adet daire yapılmak üzere 2014 yılında %40 oranında kat karşılığında müteahhide vermiştir. Daireler 2015 yılında teslim edilmiştir. Müteahhidin harcaması 5.000.000 TL'dir. Arsa sahibine kalan daireler 10 adet ve her biri 120 m2'dir.

Arsa sahibi dairelerden birisini 2016'da 500.000 TL'na, diğerini 2017'de 600.000 TL'na, yedi tanesini de 2018'de toplam 4.000.000 TL'na satmıştır. Son daire 2022 yılına kadar satılmamıştır.

Alınan dairelerin alanı 1000 m2'yi geçtiği için arsa sahibi için ticari kazanç söz konusudur. Ancak mükellefiyet 2016 yılından (ilk satıştan itibaren) başlayacaktır. Defter tutma ve beyan yükümlülüğü 2016 yılında başlayacak, bu tarihe kadar ödenen gider ve KDV gider/maliyet olarak dikkate alınabilecektir. KDV'nin indirilebilmesi için mükellefiyet kaydı inşaata başlandığı tarihte yapılmalıdır.

a)Kat Karşılığı Sözleşmesinde Arsa Sahibinin Uhdesinde Kalan Arsanın Emsal Bedelinin Tespiti Sorunu

i)Arsa Sahibine Kalan Dairelerin Maliyet Bedeli (1. Yöntem)

Arsa sahibine kalan dairelerin maliyet bedelinin hesaplanabilmesi için öncelikle müteahhide kalan dairelerin maliyet bedelinin hesaplanması gerekmektedir.

Müteahhidin arsa maliyeti: $5.000.000 * \%40$ = 2.000.000.-TL

Müteahhidin inşaat maliyeti: $5.000.000 * \%60$ =3.000.000.-TL

Müteahhidin Toplam Maliyeti 5.000.000.-TL

Bir dairenin maliyeti (5.000.000/15) =333.333,3 TL

Arsa sahibine kalan arsa kısmının emsal bedelinin takdir komisyonu tarafından değil, müteahhidin arsa sahibine bıraktığı dairelerin maliyet bedeli üzerinden hesaplanması gerektiğini düşünülmekteyim. Aynı arsanın müteahhit için bedeli farklı, arsa sahibi için farklı olması kabul edilemez. Arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının emsal bedeli de, sözleşme (tahsis) tarihindeki emsal bedel değil, dairelerin müteahhitten teslim alındığı, yani yapı kullanma belgesinin alındığı tarihe kadar gerçekleşen inşaat maliyetinden arsa sahibine teslim edilen dairelerin emsal bedeli olmalıdır. Kanun Tasarısında emsal bedelin ne şekilde hesaplanacağı tam olarak açıklanmamıştır. Tasarının 48/1-a fıkrasında, “kat karşılığı inşaat işleri dolayısıyla arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının tahsis tarihindeki emsal bedelinden”, Tasarının 15/2. Maddesinde ise, arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının emsal bedelinden söz edilmektedir. Tahsis tarihinden

maksadın kat karşılığı inşaat sözleşmesinin tarihi mi, yoksa inşaat ruhsatının verildiği tarih mi olduğu belli değildir. Tahsis tarihinden maksadın inşaat ruhsatının tarihi anlaşılmalıdır. Arsa payının emsal bedelinden maksadın ise müteahhidin mal sahibine teslim ettiği dairelere isabet eden fiili maliyet tutarı olmalıdır.

Kat karşılığı işinde emsal bedel sözleşme şartlarına göre oluşmaktadır. Ancak, kendi arsası üzerine inşaat yapan veya yaptıranlarda arsanın emsal bedelinin arsanın inşaata tahsis edildiği tarih itibarıyla tespit edilmesi gerekmektedir. Yukarıdaki örnekte görüldüğü gibi kat karşılığı inşaat işlerinde hem müteahhit hem de arsa sahibine ait dairelerin maliyet bedeli aynı olmalıdır. Arsa sahibi ayrıca söz konusu arsanın alış bedeli ile emsal bedeli arasındaki fark için (enflasyon artışı ve istisna oranı dikkate alındıktan sonra) değer artışı kazancı üzerinden vergi ödeyecektir. Ticari kazançta endeksleme ve elde tutma süresine göre istisna söz konusu değildir.

Buna göre arsanın müteahhide olan maliyeti üzerinden arsanın toplam emsal bedeli $=2.000.000/0,60=3.333.333,3$ TL'dir. Keza inşa edilen dairelerin %60'ı müteahhide bırakıldığına göre arsanın da %60'ı müteahhide bırakıldığının kabulü gerekmektedir.

Arsa sahibine kalan arsanın emsal bedeli $(3.333.333,3 \times \%40=1.333.333,3$ TL

Müteahhide kalan arsanın emsal bedeli $(3.333.333,3 \times \%60= 2.000.000.-$ TL

Arsanın Toplam Emsal Bedeli 3.333.333,3 TL

Arsa sahibine kalan dairelerin inşaat bedeli $(5.000.000 \%40) =2.000.000.-$ TL

Arsa sahibine kalan arsanın emsal bedeli $(3.333.333,3 \times \%40)=1.333.333,3$ TL

ARSA SAHİBİNE KALAN DAİRELERİN EMSAL BEDELİ 3.333.333,3 TL

Bir adet dairenin emsal bedeli $(3.333.333,3/10)$ 333.333,3 TL

Müteahhide kalan arsanın emsal bedeli $(3.333.333,3 \times \%60) = 2.000.000$ TL

Müteahhide kalan dairelerin inşaat bedeli $(5.000.000 \times \%60) = 3.000.000$ TL

MÜTEAHHİDE KALAN DAİRELERİN MALİYET BEDELİ 5.000.000 TL

Bir adet dairenin maliyet bedeli $(5.000.000/15)$ 333.333,3 TL

Arsanın kat karşılığı inşaat işine tahsisi nedeniyle arsa sahibinin kendinde kalan **arsa payına ilişkin değer artışı kazancı** inşaat emsal bedeli üzerinden $(1.333.333,3- 300.000 \times \%40)=1.213.333,3$ TL'dir. (Arsa sahibi arsanın tümünü 300 bin TL'ye satın almış olup, %40'ı kendisinde kalmıştır.) Bir adet daireye ilişkin arsa payı değer artışı kazanç tutarı ise $1.213.333,3/10= 121.333,3$ TL'dir. Bu tutarın her daire satıldıkça dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca arsa sahibinin teslim aldığı daireler karşılığı müteahhide devrettiği arsa payının emsal bedeli ile bu arsalarla isabet eden maliyet bedeli arasındaki farkın da değer artışı kazancı olarak dikkate alınması gerekmektedir. Müteahhidin arsa sahibine düzenleyeceği fatura bedeli (inşaat maliyeti) 2.000.000 TL olduğuna göre arsa sahibinin inşaat maliyeti içindeki değer artışı kazancı, diğer bir ifade ile müteahhide verilen arsa payından doğan değer artışı kazancı $(2.000.000 - 300.000 \times 60\%) = 1.820.000$ TL olarak hesaplanmaktadır. Her bir daireye ilişkin emsal inşaat bedeli ise $(1.820.000 / 10 =)$ 182.000 TL'dir.

Arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa paylarına ait değer artışı kazancı da dikkate alındığında her bir daire için değer artışı kazancı ise $(121.333,3 + 182.000 =)$ 303.333,3 TL'dir. **Bu tutardan maliyet bedeli artırımına ilişkin enflasyon farkı ve istisna tutarının da ayrıca indirilmesi gerekmektedir.** Her bir dairenin emsal maliyet bedeli 333.333,3 TL olup, bu tutarın %60'ı 200.000 TL inşaat maliyetine %40'ı ise 133.333,3 TL arsa sahibine kalan arsa payı maliyetine aittir. Aşağıdaki tabloda söz konusu maliyet bedeli artırım ve istisna tutarı dikkate alınmamıştır.

Tasarının 48/2. Maddesinde, "...arsa veya arsa paylarından doğduğu kabul edilen elden çıkarma kazançlarının inşa edilen taşınmazların satıldığı tarihler itibarıyla ve satılan taşınmaza isabet eden arsa payıyla sınırlı olarak gerçekleşmiş sayılacağı ve satışlar nedeniyle yapılan tahsilatların öncelikle satılan taşınmaza isabet eden arsa veya arsa payının elden çıkarma bedeline ilişkin olduğu kabul edilmiştir." Denilmektedir. Bu düzenleme yerindedir. Keza henüz elden çıkarılmayan daireye ait değer artışı kazancının vergilendirilmesi, tahsil edilmeyen kazançtan vergi alma anlamına gelir ki, bu durum değer artışı kazançlarındaki "tahsil esasını" ihlal etmiş olur. Arsa sahibinin yıllar itibarıyla kazancına ilişkin tablo aşağıdaki gibidir:

Yıl	Maliyet bedeli	Satış bedeli	Ticari kar	Arsa değer artışı kazancı	Toplam kazanç
2016	333.333,3	500.000	166.666,7	303.333,3	470.000
2017	333.333,3	600.000	266.666,7	303.333,3	570.000
2018	2.333.333,1	4.000.000	1.666.666,9	2.123.333,1	3.790.000
2022	333.333,3	-	İşletmeden çekiş (Stok)	(303.333,3)	-
TOPLAM	3.333.333	5.100.000	2.100.000	2.730.000	4.830.000

Arsa sahibi tarafından arsanın kat karşılığı inşaat işine tahsis edilmesi nedeniyle elde edilen (elden çıkarma kazancı) değer artışı kazancı ile daire maliyeti içinde yer alan ve müteahhide verilen arsa payına ilişkin değer artışı kazancına ilişkin maliyet bedeli ÜFE artış oranında artırılacak ve hesaplanan kazançtan yıllara göre ayrıca istisna tutarı indirilecektir. 2.yıl %40, 3.yıl %50, 4.yıl %60, 5.yıl %75. (Yukarıdaki tabloda söz konusu indirim ve istisnalar dikkate alınmamıştır.)

Bu yöntemde satılan 9 daireden elde edilen kazancın 2.100.000.- TL'si ticari, 2.730.000 TL'si değer artışı kazancı olmak üzere toplam 4.830.000.- TL olarak hesaplanmaktadır. Satılmayan bir adet daireye ait kazanç hesaplamaya dahil edilmemiştir.

Dairelerin tamamının satılması halinde toplam net kazanç 5.500.000 TL olacak ve bu tutarın 1.213.333 TL'lik kısmı arsa sahibinin uhdesinde kalan %40 oranındaki arsa emsal bedeline, 1820.000 TL'lik kısmı ise müteahhide devredilen %60 oranındaki arsa emsal bedeline aittir. Arsa emsal bedelinin inşaat ve arsa kısmı olarak ayrıştırılmasının önemi maliyet artırımı ve istisna kazanç tutarının hesabında önem arz etmektedir. Vergi matrahına ilişkin açıklamalar aşağıdaki bölümlerde yer almaktadır.

Yıllar	Daire emsal maliyet Bedeli	Satış bedeli	Daire satışındaki ek kazanç	İnşaat kısmına isabet eden değer artış kazancı	Arsa kısmına isabet eden değer artış kazancı	Toplam kazanç tutarı
2016	333.333,3	500.000	166.666,7	182.000	121.333,3	470.000
2017	333.333,3	600.000	266.666,7	182.000	121.333,3	570.000
2018	2.333.333,7	4.000.000	1.666.666,9	1.274.000	849.333,1	3.790.000
2022	333.333,3	700.000	366.666,7	182.000	121.333,3	670.000
TOPLA	3.333.333	5.800.000	2.466.667	1.820.000	1.213.333	5.500.000

iii) Tahsis Tarihindeki Arsa Payı Emsal Bedeline Göre Dairelerin Maliyet Bedeli ve Kazancın Hesabı (2. Yöntem)

Tasarının 15/2. Maddesinde arsa sahibinin iktisap ettiği taşınmazların maliyet bedelinin, arsa sahibinin uhdesinde kalan **arsa payının emsal bedeli** ile müteahhidin defter kayıtlarında oluşan maliyetlerden arsa sahibine verilen taşınmazlara isabet eden tutarın toplamından oluştuğu belirtilmektedir. Burada **arsa payının emsal bedelinden** ne anlaşılması gerektiği açık değildir. Bize

göre yukarıdaki bölümde belirtildiği gibi arsa payının emsal bedeli, müteahhidin inşaat maliyeti ve sözleşmedeki paylaşma oranı esas alınarak hesaplanmalıdır. Ancak arsa payının emsal bedelinin müteahhidin maliyet bedelinden bağımsız olarak arsanın kat karşılığı inşaat işine tahsis edildiği tarih itibarıyla takdir komisyonunca tespit edilmesi suretiyle de hesaplanabileceği ileri sürülmektedir. Tasarıdaki ifade açıklığa kavuşturulmalıdır. Arsa payının takdir komisyonunca tespit edilmesi durumunda dairelerin arsa sahibine kalan dairelerin emsal bedeli aşağıdaki gibi hesaplanacaktır. Arsanın tahsis tarihi itibarıyla emsal bedelinin takdir komisyonunca 2.000.000.- TL olarak tespit edildiği kabul edilmiştir.

Arsa sahibine kalan arsa kısmının emsal bedeli (2.000.000 x %40) = 800.000 TL

Arsa sahibine verilen inşaatların emsal bedeli (5.000.000 x %40) =2.000.000 TL

Toplam maliyet = 2.800.000 TL.

Bir dairenin maliyet bedeli (2.800.000/10) = 280.000.-TL

Arsa sahibi tarafından arsanın kat karşılığı inşaat işine tahsis edilmesi nedeniyle elde edildiği kabul edilen (elden çıkarma kazancı) değer artışı kazancı (2.800.000- 300.000=) 2.500.000 TL olup, her bir daireye ilişkin değer artışı kazancı (2.500.000/10=)250.000.-TL olarak hesaplanmaktadır. Ancak hesaplanan bu değer artışı kazancından ÜFE artış oranında artırılacak maliyet artırımını ile yıllara göre istisna tutarları ayrıca indirilecektir. (2.yıl %40, 3.yıl %50, 4.yıl %60, 5.yıl %75)

Yıllar	Maliyet Bedeli	Satış Bedeli	Ticari Kazanç	Arsa Değer Artış Kazancı	Toplam kazanç
2016	280.000	500.000	220.000	250.000	470.000
2017	280.000	600.000	320.000	250.000	570.000
2018	1.960.000	4.000.000	2.040.000	1.750.000	3.790.000
2022	280.000	-	İşletmeden çekiş (stok)	(250.000)	
TOPLAM	2.800.000	5.100.000	2.580.000	2.250.000	4.830.000

Bu hesaplama yönteminde 9 adet dairenin satışından 2.580.000 TL ticari kazanç, 2.250.000 TL değer artışı kazancı olmak toplam kazanç 4.830.000 TL olmaktadır.

2022 yılında son satışın üzerinden üç yıl geçtiği halde satılmadığı için; son daire 280.000 TL bedelle işletmeden çekilir ve ilerideki yıllarda satışı halinde 47- 49.maddeye göre değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir.

İki yöntem arasında toplam kazançta fark bulunmamakla birlikte ticari kazanç ve değer artışı kazancı yönünden fark bulunmaktadır. Ticari kazançta istisna söz konusu olmadığı dikkate alındığında ikinci yöntemde vergi matrahı daha yüksek olacaktır. Bize göre doğru olan yöntem **birinci yöntemdir.**

4)Arsa Sahibi Açısından Değer Artışı Kazancının Vergilendirilmesi

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında edinilen (iktisap edilen) bağımsız bölümlerin değer artışı kazancı kapsamında elden çıkarılması halinde, mükellef defter tutmayacak, KDV beyan etmeyecek ve fatura düzenlemeyecek, ancak gider belgelerini 5 yıl süre ile saklayacaktır. Daireler inşaatın bitim tarihi itibarıyla ilk defa iktisap edilmiş sayılacaktır. Bu tarihten itibaren maliyet artırımını ve elde tutma süresine göre istisna oranı dikkate alınacaktır.

Tasarının 48/1-a maddesinde “kat karşılığı inşaat işleri dolayısıyla arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının **tahsis tarihindeki emsal bedelinin** inşaat işine tahsis edilen arsa payının elden çıkarma bedeli olarak kabul edileceği” belirtilmektedir. Arsanın emsal bedelinin 48. Maddede tahsis tarihi, 15/2. Maddede ise herhangi bir tarih belirtilmeksizin sadece **emsal bedel** ifadesinin kullanılmış olması, aynı faaliyetin sonucunda ortaya çıkan kazancın tutarının tespitinde sorun yaratmaktadır.

Yukarıdaki örnek olayda arsa sahibine kalan dairelerin **brüt alanının 1000 m2’nin altında** kaldığı ve satışların **ticari organizasyon içinde satılmadığı** kabul edildiğinde, 10 daire alan arsa sahibi tacir sayılmayacak ve elde edilen gelir değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir. Daireler 2015 yılında teslim alınmıştır.

Buna göre, arsanın tahsis tarihi (inşaat ruhsat tarihi, 2014 yılı) itibarıyla tamamının emsal bedelinin takdir komisyonunca 2.000.000 TL olduğu kabulü ile arsa sahibine kalan arsa maliyeti $2.000.000 * \%40 = 800.000$ TL olacaktır. 300.000 TL’ye satın alınan arsanın $\%40$ ’ı bu tutardan indirilerek her bir daireye ilişkin arsanın değer artışı kazancı $(800.000 - 120.000) / 10 = 68.000$.- TL olarak hesaplanacaktır.

Müteahhidin toplam inşaat maliyeti 5 milyon TL olduğu kabulü ile arsa sahibine 2015 yılında verilen dairelerin maliyet bedeli ise $(5.000.000 * \%40 =) 2.000.000$ TL olup bu tutardan arsa sahibine bırakılan arsa payı maliyetinin düşülmesi gerekir. Buna göre inşaat maliyeti içindeki değer artış kazancı ise $2.000.000 - 180.000 = 1.820.000$ TL’dir. Bu durumda arsa sahibine kalan dairelerin değer

artışı kazancı $(1.820.000 + 680.000) = 2.500.000$ TL ve her bir dairenin değer artışı kazancı ise $(2.500.000/10 =) 250.000$ TL olarak hesaplanacaktır. Arsa sahibinin daireleri satışından dolayı elde ettiği ek kazanç ise 3.000.000 TL'dir. Toplam kazanç 5.500.000 TL olmaktadır.

Yıllar	Daire emsal maliyet Bedeli	Satış Bedeli	Daire Satışındaki Ek Kazanç	İnşaat kısımına isabet eden değer artış kazancı	Arsa kısımına isabet eden değer artış kazancı	Toplam Kazanç Tutarı
2016	280.000	500.000	220.000	182.000	68.000	470.000
2017	280.000	600.000	320.000	182.000	68.000	570.000
2018	1.960.000	4.000.000	2.040.000	1.274.000	476.000	3.790.000
2022	280.000	700.000	420.000	182.000	68.000	670.000
TOPLAM	2.800.000	5.800.000	3.000.000	1.820.000	680.000	5.500.000

Bu örnek olayda arsa sahibi 300 bin TL'ye satın aldığı arsayı kat karşılığı müteahhide vermekle 5.800.000 TL hasılat elde etmiş olup 5.500.000 TL kazanç elde etmiştir. Ancak, arsa payına ilişkin 120.000 TL için 2001-2014 yılları arasındaki TÜFE artış oranında maliyet artırımını yapıldıktan sonra kalan kısımdan ayrıca 5 yıldan fazla süre elde tutulduğu için %75 istisna uygulanacaktır. Ayrıca 2015 yılında iktisap edildiği kabul edilen dairelerin hesaplanan emsal bedelleri üzerinden 2017, 2018 ve 2022 yıllarında satıldığında 2017 yılında satılan daire için %40, 2018 yılında satılan daireler için %50, 2022 yılında satılan daire için %75 oranında istisna uygulanacaktır. 2016 yılında satılan daire için 2 yıllık elde tutma süresi geçmediği için istisna uygulanmayacak, sadece maliyet artırımını hesaplanacaktır. .

Arsa sahibi yönünden dairelerin iktisap tarihi, inşaatın teslim tarihidir. (teslim tarihi, binanın yapı kullanma veya fiili kullanım tarihidir.) (Md.48/3,15/1)

i)Değer Artışı Kazancının Hesabında Maliyet Artırımı

Tasarının 48. Maddesinde kat karşılığı inşaat işleri kapsamında iktisap edilen taşınmazlarda maliyet bedeli, arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının emsal bedeli ile müteahhit tarafından arsa sahibine verilen taşınmazlara ilişkin olarak müteahhit bünyesinde oluşan ve arsa sahibine fatura edilen tutarların toplamından oluştuğu, gerekçesinde ise değer artış kazancının inşa edilen

taşınmazların satıldığı tarihler itibarıyla ve satılan taşınmaza isabet eden arsa payı ile sınırlı olarak gerçekleşmiş sayılacağı ve ortaya çıkan değer artışı kazancının vergilenmesinin taşınmazların **satışına kadar erteleneceği** belirtilmektedir. Buna göre kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında elde edilen taşınmaz iki farklı maliyetten meydana gelmekte ve iki farklı teslim içermektedir. Birincisi arsanın inşaaata tahsis edilmesi sırasında, ikincisi ise müteahhidin inşaat bedeli için fatura düzenlemesi sırasında. Durum böyle olunca değer artışı kazancının ve istisna tutarının hesaplanması iç içe geçmekte ve karmaşık bir durum ortaya çıkmaktadır. Yukarıdaki örnek olayda 2017 yılında satılan daireye ilişkin değer artışı kazancında vergi matrahını hesaplamaya çalışalım.

Örnek: Arsa 2001 yılında 300 bin TL'ye satın alınmış ve 2014 yılında inşaaata tahsis edilmiş olup, 2015 yılında müteahhit daireyi teslim etti ve teslim alınan dairelerden birisi 2016, birisi de 2017 yılında 2 tam yıl geçtikten sonra satılmıştır. Her yıla ait TÜFE oran artışı %8 olsun. Arsa sahibine ait dairelerin emsal bedelinin hesabında iki farklı yöntem kullanılmış olup hesaplama her iki yöntem için ayrı ayrı yapılacaktır.

2016 yılında satılan daire 2 tam yıl elde tutulmadığı için inşaat maliyeti yönünden istisnadan yararlandırılmayacaktır. Diğer 2 tam yıl elde tutulmuştur.

1 ve 2. Yönteme göre hesaplanan emsal maliyet bedeli üzerinden vergiye tabi kazancın hesabı tabloda ayrı sütunlarda gösterilmiştir.

Arsanın fiili maliyeti	:	30.000 TL
Arsa maliyet artırım (2014-2001)	=	13 yıl
TÜFE artışı 13*%8	=	%104
Arsa Payı Maliyet artırım	=30.000*1,04	= 31.200 TL
Arsa payından doğduğu kabul edilen değer artışı kazancı	=	250.000 TL
(280.000-30.000)		
Arsanın artırımlı maliyet bedeli: 30.000+31.200	=	61.200 TL
Arsa payından hesaplanan safi kazanç 250.000- 61.200	=	188.800 TL
Bina için maliyet artırım (2016-2015)	=	1 yıl
TÜFE artışı 1*%8	=	%8

Bina inşaat payı maliyet artırım= Bina için maliyet bedeli artırım yapılmaması gerektiği görüşündeyim. Bununla birlikte maliyet bedeli artırımında arsa sahibinin müteahhide devrettiği arsa payı ile kendi uhdesinde kalan arsa payı için ayrı ayrı maliyet bedeli artırım yapılabilir ve

kendi uhdesinde kalan kısım için maliyet artırımını 2015 yılına kadar (dairenin teslim alındığı tarihe kadar) uzatılabilir. Bu tür bir ayırım hesaplamayı daha karmaşık bir hale getirecektir. Bu tür hesaplama **2. Alternatif** başlığı altında yapılmıştır.

ii)İstisna Tutarının Hesabı

Tasarıda arsa sahibinin daireyi müteahhitten teslim alması yeni bir edinim olarak belirtilmiştir. İstisna tutarının hesabında arsanın elde tutulma süresi mi, yoksa dairenin elde tutulma süresinin mi esas alınacağı Tasarıda açık değildir.? Arsanın inşaata tahsis edildiği tarih itibarıyla değer artışı kazancının doğduğu ve verginin ödenmesinin dairenin fiilen satıldığı tarihe ertelendiği kabul edildiğine göre, arsa payına ilişkin kazanç istisnasında arsanın elde bulundurulduğu sürenin esas alınması gerekmektedir. Bu süre 13 yıl olduğundan ve 5 yılı aştığından arsa payına ilişkin değer artış kazancının %75'i Tasarının 49. Maddesine göre gelir vergisinden istisnadır. Buna göre arsa payının safi kazanç tutarı $188.800 \times 75 = 141.600$ TL istisna tutulacaktır.

iii) Vergiye Tabi Kısımın (Matrahın) Hesabı

Dairenin satışından elde edilen kazancın değer artışına isabet eden kısmı dışındaki tutarın normal “faaliyet kazancı” olarak değerlendirilmelidir. İnşaat payı için arsa sahibinin fiili bir maliyeti bulunmadığından maliyet indirimi söz konusu değildir. Daire 2 yıldan daha fazla elde tutulmadığından istisna da uygulanmamalıdır. Ancak 2017 yılında satılan daire için %40 istisna uygulanmalıdır.

Açıklama (2016 yılında satılan daire)	2. yöntem	1.yöntem
Arsa payı değer artış kazancı	250.000	333.333,3
Arsa payı fiili maliyet	- 30.000	-30.000
Arsa maliyet bedeli artırımını	- 31.200	-31.200
Safi Kazanç	188.800	272.133,3
İstisna %75	141.600	204.100
1.Vergiye tabi kısım	47.200	68.033,3
İnşaat payı değer artış kazancı (470.000-250.000)	220.000	166, 666,7 (470.000-333.333,3)
İnşaat fiili maliyet	0	0
İnşaat fiili maliyet bedeli artırımını	0	0

Safi Kazanç	220.000	166.666,7
İstisna %0	0	0
2.Vergiye tabi kısım	220.000	166.666,7
Matrah (1+2)	267.200	234.700

Açıklama (2017 yılında satılan daire)	2.yöntem	1.yöntem
Arsa payı değer artış kazancı	250.000	333.333,3
Arsa payı fiili maliyet	- 30.000	-30.000
Arsa maliyet bedeli artırımını	- 31.200	-31.200
Safi Kazanç	188.800	272.133,3
İstisna %75 (13 Yıl elde tutma)	141.600	204.100
1.Vergiye tabi kısım	47.200	68.033,3
İnşaat payı değer artış kazancı (570.000-250.000)	320.000	236.666,7 (570.000-333.333,3)
İnşaat fiili maliyet	0	0
İnşaat fiili maliyet bedeli artırımını	0	0
Safi Kazanç	320.000	236.666,7
İstisna %40 (2 yıl elde tutma)	128.000	94.666,7
2.Vergiye tabi kısım	192.000	142.000
Matrah (1+2)	239.200	210.033,3

Arsa Payının ve İnşaat Payının Ayrı Ayrı Dikkate Alınması Suretiyle Hesaplama

AÇIKLAMALAR (2016 yılında satılan daire)	2.YÖNTEM	1.YÖNTEM
Arsa payı emsal bedeli (İnşaat)	68.000	200.000
Arsa payı fiili maliyet(30.000%60)	- 18.000	-18.000
Arsa maliyet bedeli artırımını(18.000*%104)	- 18.720	-18.720

Safi Kazanç	31.280	163.280
İstisna %75	23.460	122.460
1.Vergiye tabi kısım	7.820	40.820
Arsa Sahibinde kalan arsa payına ilişkin değer artış kazancı	182.000	133.333,3
İnşaat fiili maliyet (Arsa payı) (30.000*%40)	-12.000	-12.000
Arsa maliyet bedeli artırımı (12.000*%112)	-13.440	-13.440
Arsa Payı safi kazancı	156.560	107.893,3
İstisna%75 (14 yıl elde tutma)	- 117.420	-80.920
2.Vergiye tabi kısım	39.140	26.973,3
İnşaat payı değer artış kazancı (470.000-250.000)	220.000	136.666,7 (470.000-333.333,3)
Safi Kazanç	220.000	136.666,7
İstisna	0	0
3.Vergiye tabi kısım	220.000	136.666,7
Matrah (1+2+3)	266.960	204.460

Alternatif hesaplamada vergi matrahı (267.200-266.960)= 240 TL noksan çıkmıştır. Bunun nedeni arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payı için inşaatın bitim tarihine kadar geçen süre için TÜFE artış oranında maliyet bedeli artırımı yapılmasından kaynaklanmıştır. Bu tutar arsa payı için 1 yıl fazla maliyet artırımına ilişkindir. Önemli bir sonuç ortaya çıkmamıştır. Hesaplamayı kolaylaştırmak için arsa payı için yapılacak maliyet artırımının arsanın inşaaata tahsis edildiği, diğer bir ifade ile inşaat ruhsat tarihi itibarıyla sonlandırılması gerekir. Dairenin emsal bedeli ile satış bedeli arasındaki fark için ise sadece istisna uygulanmalı, maliyet artırımı hesaplanmamalıdır.

Yukarıdaki tabloların 2. Sütunundaki tutarlar, arsa emsal bedelinin müteahhidin inşaat maliyet bedeli üzerinden yapılan hesaplamalara ilişkindir. Bu yöntemde arsanın toplam emsal bedeli 333.333,3 TL olarak hesaplandığından (diğer yöntemde bu tutar 250.000 TL) vergiye tabi kazanç daha düşük hesaplanmaktadır.

5) Kat Karşılığı Sözleşmesinin Adi Ortaklık Sözleşmesi Sayılıp Sayılamayacağı

Yargıtay, arsa payı karşılığı kat yapımını "çift tipli karma sözleşme" niteliğinde, Danıştay ise, bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olması olayını, hukuki açıdan birçok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanununun hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren tamamen kendine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olarak nitelendirmiştir.

Komisyonumuz söz konusu sözleşmelerin Türk Borçlar Kanunun ilgili hükümleri çerçevesinde, “adi ortaklık” organizasyonu altında gerçekleştirilen bir eser sözleşmesi niteliği taşıyıp taşımadığı hususunu da değerlendirmiştir. Arsa sahibinin arsasını aynı sermaye olarak, müteahhidin de inşaatın yapımı için gerekli işletme sermayesini ve girişimciliğini koymak suretiyle ortaya çıkan organizasyonun vergi uygulaması yönünden “adi ortaklık” sayılması gerektiği yönündeki görüş çoğunluk tarafından kabul görmemiştir. Keza söz konusu organizasyonun “adi ortaklık” olarak kabul edilmesi halinde, her türlü kat karşılığı sözleşmesi sonucunda ortaya çıkan organizasyonun salt kar amacına yönelik ticari bir organizasyon olarak kabul edilmesi sonucunu doğuracaktır. Kat karşılığı inşaat işinde servetin şekil değiştirmesi olgusunun da bulunması dikkate alınarak, belli büyüklükteki inşaat işlerinin ticari, diğerlerinin değer artışı kazancı çerçevesinde vergilendirilmesinin daha doğru olacağı görüşüne varılmıştır.

6)İvazsız İntikallerde Değer Artış Kazancının (Matrahin) Hesabi

Tasarının 45. Maddesinde “ivazsız olarak iktisap edilen mal ve hakların” elden çıkarılmasından doğan kazançların gelir vergisine tabi olmadığı belirtilmiş, Tasarının 48/3’ncü fıkrasında ise kat karşılığı inşaat işleri kapsamında edinilen taşınmazların arsa sahibi yönünden inşaatın bitim tarihi itibarıyla ilk defa iktisap edilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla ivazsız olarak edinilen arsaların kat karşılığı olarak müteahhide verilmesinden dolayı edinilen dairelerin arsa payına ilişkin değer artışı kazancının tamamı gelir vergisine tabi tutulmayacak, ancak inşaat kısmına isabet eden kısım ise genel esaslara göre istisna uygulanarak vergilendirme yapılacaktır. Yukarıdaki örnek olayda diğer veriler aynı olmak üzere arsanın **ivazsız** olarak edinildiğini kabul edelim.

Arsa payı değer artış kazancı	250.000
Arsa payı fiili maliyet	0
Arsa maliyet bedeli artırımını	0
Safi Kazanç	250.000
Vergiye tabi olmayan tutar (Md:45)	250.000
1.Vergiye tabi kısım	0

İnşaat payı değer artış kazancı $470.000-250.000=220.000$

İnşaat fiili maliyet 0

İnşaat fiili maliyet bedeli artırımını 0

Safi Kazanç 220.000

İstisna %0 0

2.Vergiye tabi kısım 220.000

Matrah (1+2) 220.000

2017 yılında satılan daire için ise iki yıldan fazla süre ile elde bulundurulduğundan vergiye tabi kazanç 192.000 TL olarak hesaplanacaktır.

7)İvazsız İntikallerde Ticari Kazancın (Matrahın) Hesabı

Tasarıda ivazsız olarak intikal eden arsaların kat karşılığı olarak müteahhide verilmesi durumunda tacirin arsa bedelini ne şekilde dikkate alacağı belirtilmemiştir. Bize göre yukarıdaki bölümde belirtildiği üzere arsa payına isabet eden kısmın vergi dışında tutulması gerekmektedir. İvazsız edinilen arsanın işletmeye konulmasında da emsal bedelinin sermaye olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. İşletmeye konulma işleminde değer tespitin bilirkışı marifetiyle yapılması gerekir. Kat karşılığı işleminde ise bedelsiz edinilen taşınmazların müteahhit tarafından düzenlenecek faturadaki tutar esas alınmalıdır.

8)İvazlı İntikallerde İktisap Bedelinin Tespit Edilemediği Hallerde Maliyet Bedeli

Çok eski tarihlerde satın alınan ve ifraz ve birleştirmeler ya da imar değişiklikleri nedeniyle taşınmazın iktisap bedelinin tespiti mümkün olmayabilmektedir.Tasarıda ivazlı iktisaplarda maliyet bedelinin tespit edilemediği durumlarda ne yapılacağı açıklanmamıştır.

Bedelin bilinemediği durumlarda maliyet bedeli olarak en son tarihteki emlak vergi değerinin esas alınması veya gayrimenkul değerlendirme şirketlerince tespit edilen emsal değeri esas alınabilir.

9) İmar Değişikliği Nedeni ile Arazinin Vasfının Değişmesinde Sürenin Hesabı

Öte yandan daha önce arazi vasfındaki taşınmazın ilgili belediye veya mal sahibi tarafından imar işlemi yapılarak arsa haline dönüşmesinde ilk iktisap tarihinin hangi tarih sayılacağı konusu da açık değildir. Arazinin imar değişikliği nedeni ile arsaya dönüşmesi işleminde ise ilk iktisap tarihinin arazinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekir. Aksi halde yeniden bir 5 yılın daha beklenmesi özellikle kendi isteği ile imar yaptırmayan kişilerin aleyhine olacaktır.

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ MADDE 14- (1) Taahhüt niteliği bulunsun ya da bulunmasın başkasının arsası üzerinde taşınmaz inşa etme faaliyeti ticari kazanç hükümlerine tabidir. (2) İktisap şekli ve tarihi ne olursa olsun, kendi arsası üzerine inşaat yapan veya kat karşılığı inşaat işleri dâhil yaptırımların bu inşaat faaliyetlerinden doğan kazançları, inşaat faaliyetinin arsa sahibinin ticari işletmesi bünyesinde gerçekleştirilmesi halinde ticari kazanç hükümlerine tabidir. (3) Kat karşılığı inşaat işleri dâhil başkasına yaptırılan inşaatlarda, hasılatın müteahhit ile paylaşılmasının kararlaştırılmış olması, faaliyetin arsa sahibi yönünden de ticari faaliyet olduğunu gösterir. (4) İkinci ve üçüncü fıkra kapsamında yapılmamış olması kaydıyla arsa sahibi tarafından inşa edilen veya ettirilen taşınmazların ya da kat karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde inşa edilip arsa sahibine bırakılan taşınmazların brüt kapalı alanları toplamının; a) Bin metrekareyi aşması halinde ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilir. Beşyüz metrekare ile bin metrekare (bin metrekare dâhil) arasında olması halinde ise inşa edilen taşınmazların satışının arsa sahibine veya müteahhide ait ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilir. Bu kapsamda taşınmaz inşa ettiren arsa sahipleri, istedikleri takdirde inşaat faaliyetine başlanıldığı tarihten itibaren mükellefiyet tesis ettirebilirler. b) Beşyüz metrekareyi (beşyüz metrekare dâhil) aşmaması halinde ise inşaat faaliyeti nedeniyle	ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ MADDE 14- (1) Taahhüt niteliği bulunsun ya da bulunmasın başkasının arsası üzerinde taşınmaz inşa etme faaliyeti ticari kazanç hükümlerine tabidir. (2) İktisap şekli ve tarihi ne olursa olsun, kendi arsası üzerine inşaat yapan veya kat karşılığı inşaat işleri dâhil yaptırımların bu inşaat faaliyetlerinden doğan kazançları, inşaat faaliyetinin arsa sahibinin ticari işletmesi bünyesinde gerçekleştirilmesi halinde ticari kazanç hükümlerine tabidir. (3)Kaldırılmıştır (4)İkinci fıkra kapsamında yapılmamış olması kaydıyla arsa sahibi tarafından inşa edilen veya ettirilen taşınmazların ya da kat karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde inşa edilip arsa sahibine bırakılan taşınmazların brüt kapalı alanları toplamının; a) Bin metrekareyi aşması halinde ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilir. Bu kapsamda taşınmaz inşa ettiren arsa sahipleri, istedikleri takdirde inşaat faaliyetine başlanıldığı tarihten itibaren mükellefiyet tesis ettirebilirler. b) Bin metrekareyi (bin metrekare dâhil) aşmaması halinde ise inşaat faaliyeti nedeniyle arsa sahibi yönünden ticari kazanç hükümleri uygulanmaz. (5) Arsa sahibi yönünden, dördüncü fıkranın (a) bendi kapsamına giren inşaat işlerinde; a) İnşaatın bitim tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren üç takvim yılı içinde taşınmaz satışı yapılmaması halinde, bu sürenin sonunda anılan taşınmazlar inşaatın

arsa sahibi yönünden ticari kazanç hükümleri uygulanmaz. (5) Arsa sahibi yönünden, dördüncü fıkranın (a) bendi kapsamına giren inşaat işlerinde; a) İnşaatın bitim tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren üç takvim yılı içinde taşınmaz satışı yapılmaması halinde, bu sürenin sonunda anılan taşınmazlar inşaatın bitim tarihindeki maliyet bedeli üzerinden iktisap edilmiş sayılır. b) Yapılan son satış işleminden başlayarak üç yıl içinde herhangi bir taşınmaz satışı yapılmaması durumunda, ticari faaliyetin sona erdiği kabul edilerek satışa konu edilmeyen taşınmazlar işletmeden çekilmiş sayılır. Bu hüküm ticari faaliyetine bu süre içerisinde son verenler hakkında da uygulanır. İşletmeden çekilen taşınmazlar, inşaatın bitim tarihindeki maliyet bedeli üzerinden bu tarihte iktisap edilmiş sayılır. (6) Dördüncü fıkranın (a) bendi kapsamındaki inşaatlarda, arsa sahipleri inşaatla başlama tarihinden itibaren bu inşaatla ilgili her türlü belgeleri almak ve inşaatın bitim tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl süreyle muhafaza etmek ve istenildiğinde ibraz etmek zorundadırlar. (7) Dördüncü fıkra da yer alan metrekafe büyüklüğünün hesabında, aynı takvim yılı içinde inşasına başlanan, sürdürülen veya tamamlanan birden fazla inşaat işi bulunmaktaysa, bu işlerin tamamı topluca dikkate alınır. Mezkûr metrekafe büyüklüklerini ayrı ayrı veya birlikte, büyükşehir belediyeleri, il veya ilçe sınırları itibarıyla ya da bağımsız bölüm ve müstakil yapının niteliğine veya kullanım amacına göre yarısından az ve iki katından fazla olmamak üzere yeniden belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.	bitim tarihindeki maliyet bedeli üzerinden iktisap edilmiş sayılır. b) Yapılan son satış işleminden başlayarak üç yıl içinde herhangi bir taşınmaz satışı yapılmaması durumunda, ticari faaliyetin sona erdiği kabul edilerek satışa konu edilmeyen taşınmazlar işletmeden çekilmiş sayılır. (6) Dördüncü fıkranın (a) bendi kapsamındaki inşaatlarda, arsa sahipleri inşaatla başlama tarihinden itibaren bu inşaatla ilgili her türlü belgeleri almak ve inşaatın bitim tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl süreyle muhafaza etmek ve istenildiğinde ibraz etmek zorundadırlar. (7) Dördüncü fıkra da yer alan metrekafe büyüklüğünün hesabında, aynı takvim yılı içinde inşasına başlanan, sürdürülen veya tamamlanan birden fazla inşaat işi topluca dikkate alınır. Mezkûr metrekafe büyüklüğünü ayrı ayrı veya birlikte, büyükşehir belediyeleri, il veya ilçe sınırları itibarıyla ya da bağımsız bölüm ve müstakil yapının niteliğine veya kullanım amacına göre bir katından fazla olmamak üzere artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.
GEREKÇE	

Özel inşaat işlerinin ticari kazanç olarak vergilendirilmesinde güçlükler bulunmaktadır. Bununla birlikte belli büyüklüğü aşan inşaat işlerinin ticari kazanç kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir. Tasarıda 500 ila 1.000 m2 arasındaki inşaatların amaca (ticari organizasyona) göre ticari veya değer artışı kazancına tabi tutulması şeklindeki ayrımın uygulamada karışıklığa neden olacağından tek bir kademe konulması daha uygun olacaktır.

13-ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNE ORTAK GİDERLERDEN PAY VERİLMESİ ÖNGÖRÜLÜYOR

Mevcut GVK'da özel inşaat işlerinin maliyetine ortak giderlerden pay verilmesi yönünde bir düzenleme bulunmuyor. Tasarıda bu yönde bir hüküm yer alıyor. Özel inşaat işlerinde genel giderlerin (ortak giderlerin) işlere dağıtımında yıllara yaygın inşaat işlerindeki dağıtım usulüne uyulacağına hükmediliyor (Md. 15/8). Bu hüküm yeni olmakla birlikte mevcut kanundaki noksanlığı gidermeye yöneliktir.

14-İŞVERENİN İŞYERİNDE YEDİĞİ YEMEK, İÇTİĞİ SU VE KULLANMAK ZORUNDA KALDIĞI ASPIRİN BİLE GİDER YAZILAMIYOR

Tasarının 19/1'nci maddesinin (b) bendi aşağıdaki gibidir.

a) İşveren tarafından çalıştırılanlar için;

- 1) Merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketleri ve sosyal güvenlik kuruluşları ile tüzel kişiliğe sahip yardım sandıklarına geri alınmamak üzere ödenen sigorta primleri ve emekli aidatları,
- 2) İşin gereği olarak verilen demirbaş niteliğindeki giyim eşyaları nedeniyle katlanılan giderler,
- 3) İşyerinde veya işyerinin eklentilerinde **iaşe, ibate, tedavi ve ilaç** harcamaları nedeniyle katlanılan giderler,”

Ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmektedir. Ancak aynı maddede işverenin kendisine ait söz konusu giderlerin kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Oysa işverenin de işyeri ve eklentilerinde iaşe, tedavi ve ilaç giderlerinin de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Personelin yediği yemek, içtiği çay gider kaydedilebildiği halde işverenin kendisine ait işyerinde yediği öğle yemeğinin gider olarak kabul edilmemesi hayatın olağan akışına uygun değildir. Öteden beri gelen bu hatalı uygulamaya son verilmelidir.

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER MADDE 19- ç) Seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak üzere, işle ilgili ve yapılan işin önem ve hacmi ile orantılı seyahat ve ikamet	TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER MADDE 19- ç) Seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak üzere, işle ilgili ve yapılan işin önem ve hacmi ile orantılı seyahat ve ikamet

giderleri. Kiralanan veya envantere dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri. İşle ilgili olmak şartıyla, emlak, gider, damga ve belediye vergileri, harçlar ve katılma payları gibi aynî vergi ve harçlar. İşverenlerce, 18/10/2012 tarihli ve 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (Ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz.). Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar.	giderleri. Kiralanan veya envantere dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri. <u>İşle ilgili olmak şartıyla, gider, damga, ÖZEL İLETİŞİM, belediye vergileri, harçlar, emlak ve katılma payları gibi aynı vergi ve harçlar.</u> İşverenlerce, 18/10/2012 tarihli ve 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (Ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz.). Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar.
GEREKÇE Ticari işletmeler, işle ilgili olarak sabit telefon ve mobil (cep) telefon ile yaptıkları görüşmeler nedeniyle, sabitte yüzde 15, mobilde yüzde 25 Özel İletişim Vergisi ödüyor ancak bunları gider olarak indiremiyorlar. Yapılan düzenleme ile bu sorun giderilmiş olmakta ve aynı vergi niteliğindeki emlak ve katılma payları cümle sonuna alınarak ifade düzeltilmiştir.	

15-EŞ VE ÇOCUKLARA ÖDENEN ÜCRETLERİN GİDER YAZILAMAYACAĞI ŞEKLİNDEKİ HÜKÜM DEVAM EDİYOR

Mevcut GVK'nın 41/2. maddesinde teşebbüs sahibinin “**eşine ve küçük çocuklarına**” ödenen ücretlerin ticari kazancın tespitinde gider yazılamayacağı şeklindeki hükmü, Tasarının 20/1-b maddesinde teşebbüs sahibinin “**eşine ve çocuklarına**” şeklindedir. Tasarıda küçük çocuk tabirine yer verilmemiş olup çocuk tabiri aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

“Mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler ve evlat edinilenler ile mükellefle birlikte oturan; ana veya babasını kaybetmiş torunlar ve vesayeti altında bulunmak şartıyla kendisinin veya eşinin kardeşi, kendisinin veya eşinin kardeşlerinin çocukları dâhil) onsekiz yaşını veya tahsilde olup yirmibeş yaşını doldurmamış olan çocukları,” ifade edilmektedir.

Çocuklara ödenen ücretin gider yazılamaması usulü zirai kazanç için de geçerlidir.

Serbest meslek erbabı tarafından çocuklarına ödenen ücretler gider yazılabiliyor. (Md.30/7)

Mükellefin işyerinde iş akdi ile çalışan çocuk mükellef tarafından **bakılan çocuk** tanımı dışında kabul edilmelidir. Mükellefle birlikte oturması çalışma yaşındaki çocuğun emeğinin karşılığı olarak aldığı ücretin gider yazılamaması doğru değildir. Eğitimi devam eden çocukların özellikle yaz aylarında başkalarının işyerinde çalışmalarının önünde bir engel olmadığı halde kendi anne veya babasının işyerinde çalışmasında ne sakınca olabilir?

Eşe ödenen ücretin gider yazılamamasına ilişkin düzenlemeye gelince, söz konusu düzenleme ticari kazancın saflılığı ilkesine aykırıdır. Aile reisi beyanı kaldırıldığından aile bireylerinin gelirleri ayrı ayrı beyan edilmektedir. Bunun yanında ticari kazanç elde edenler (mobilyacı, konfeksiyoncu, matbaacı, yedek parçacı, inşaatçı, turizmci), eş ve çocuklarına işletmeden ödedikleri aylık, ücret, ikramiye ve tazminatı gider olarak indiremezken, serbest meslek kazancı elde edenler (doktor, avukat, mali müşavir, mimar) gider olarak indirebiliyor. Bu durum ciddi bir çelişkiyi ifade etmektedir.

Öte yandan kurumlar vergisi mükellefi olan mobilyacı, konfeksiyoncu, turizmci vs. ise söz konusu ödemeleri gider olarak kurum kazancının tespitinde gider olarak indirebilmektedir. Söz konusu düzenleme ülkemizde özellikle kocasına ait işyerinde fiilen çalışan **kadınların emeğine saygısızlığı** ifade etmekte ve çalışan kadınların aleyhine sonuç doğurmaktadır.

Madde metnine hizmet karşılığı olmaksızın teşebbüs sahibinin eşine ve çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatların gider olarak kaydedilemeyeceği ilave edilmelidir. Böylelikle fiilen işletmede çalışmayan eş ve çocuklara yapılacak ödemelerin gider olarak dikkate alınmayacağı açıklığa kavuşturulmuş olacaktır.

Söz konusu aylık, ücret, ikramiye ve tazminatlar, gelir vergisi kesintisine tabi tutulacağından ve sigorta primleri ödeneceğinden devletin herhangi bir vergi ve sigorta primi kaybı da olmayacaktır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, eş ve çocuğa bir hizmet karşılığı olarak ödenen aylık, ücret, ikramiye ve tazminatların, gider yazılması gerekir.

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE KABUL EDİLMEYEN GİDER, ÖDEME VE İNDİRİMLER MEVCUT ŞEKLİ MADDE 20- b) Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine ve çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar.	MADDE 20- b) Teşebbüs sahibinin kendisine işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar ile teşebbüs sahibinin eşine ve çocuklarına hizmet karşılığı olmaksızın yapılan benzeri ödemeler.
GEREKÇE Söz konusu düzenleme kazancın saflılığı ilkesine aykırıdır. Ayrıca aile reisi beyanı kaldırıldığından aile bireylerinin gelirleri ayrı ayrı beyan edilmektedir. Bunun yanında ticari kazanç elde edenler (mobilyacı, konfeksiyoncu, matbaacı, yedek parçacı, inşaatçı, turizmci), eş ve çocuklarına işletmeden ödedikleri aylık, ücret, ikramiye ve tazminatı gider olarak	

indiremezken, serbest meslek kazancı elde edenler (doktor, avukat, mali müşavir, mimar) gider olarak indirebiliyor. Bu durum ciddi bir çelişkiyi ifade etmektedir. Öte yandan kurumlar vergisi mükellefi olan mobilyacı, konfeksiyoncu, turizmcı vs. ise söz konusu ödemeleri gider olarak kurum kazancının tespitinde gider olarak indirebilmektedir. Söz konusu düzenleme özellikle kocasına ait işyerinde fiilen çalışan kadınların emeğine saygısızlığı ifade etmekte ve çalışan kadınların aleyhine sonuç doğurmaktadır.

Madde metnine hizmet karşılığı olmaksızın teşebbüs sahibinin eşine ve çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatların gider olarak kaydedilemeyeceği ilave edilmelidir. Böylelikle fiilen işletmede çalışmayan eş ve çocuklara yapılacak ödemelerin gider olarak dikkate alınmayacağı açıklığa kavuşturulmuş olacaktır.

Söz konusu aylık, ücret, ikramiye ve tazminatlar, gelir vergisi kesintisine tabi tutulacağından ve sigorta primleri ödeneceğinden devletin herhangi bir vergi ve sigorta primi kaybı da olmayacaktır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, eş ve çocuğa bir hizmet karşılığı olarak ödenen aylık, ücret, ikramiye ve tazminatların, gider yazılması gerekir.

16- KUSURLU SORUMLULUKTAN KAYNAKLANAN TAZMİNATLARIN GİDER YAZILAMAYACAĞI

Tasarının 20/1'nci maddesinin (d) fıkrasında; “sözleşmelerde öngörülen cezai şartlar ve teşebbüsün işletilmesinden kaynaklanan **kusursuz sorumluluk** halleri hariç olmak üzere teşebbüs sahibi tarafından işlenen suçlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar ve basın veya diğer iletişim araçları yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatların, 20/3. Maddesinin (e) bendinde ise “sözleşmelerde öngörülen cezai şartlar ve teşebbüsün işletilmesinden kaynaklanan **kusursuz sorumluluk** halleri hariç olmak üzere kurumun ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zararlardan doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatların” ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Benzer bir düzenleme serbest meslek kazancının tespitine ilişkin 30/9-a maddesinde yer almaktadır. Görüleceği üzere basın yoluyla işlenen suçlar 20/3'ncü maddesinin (e) bendinde yer almamaktadır. Yürürlükteki 193 sayılı GVK'nun 41/6'ncı maddesinde ve 5520 sayılı KVK'nun 11/1-g maddesinde “kusursuz sorumluluk” ifadesine yer verilmemiştir. İş hayatında her türlü tedbir alınsa dahi bazı kazaların önüne

geçmek mümkün olmamakta ve işyerinde meydana gelen kazalarda işverene az da olsa bir sorumluluk yüklenmektedir. Bu gibi durumlarda işverenin kusurlu olması gerekçe gösterilerek ödenen tazminatların gider olarak indiriminin kabul edilmemesi doğru değildir. Ayrıca “kusur” ve “suç” kavramlarının tanımlanmasında fayda vardır.

17- FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI DEVAM EDİYOR

193 sayılı Kanunun 41/9’ncü maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 11/1-i maddesine göre Bakanlar Kurulu tarafından bir oran tespit edilmediği için 2012 yılından itibaren uygulama imkanı bulmayan “finansman gider kısıtlamasına” ilişkin hüküm Tasarının 20/1-g maddesinde de yer almaktadır. Bu düzenleme kaldırılmalıdır. Yabancı kaynağın yurt dışı- yurt içi ayrımı yapılmalıdır.

18-AVRUPA BİRLİĞİNDEN ALINAN HİBELER GELİR YAZILMAYACAK

Avrupa Birliğinden proje karşılığı **alınan hibeler gelir, proje giderleri ise gider yazılmayacak.** Tasarının 20/6. maddesi aynen şöyledir:

*“Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir vergisi matrahının tespitinde **gider ve maliyet** olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması halinde bu tutar gelir kaydedilir.”*

Konuyla ilgili olarak GVK’nun geçici 85. Maddesi aşağıdaki gibidir.

“Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.

Birinci fıkra çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.”

Söz konusu düzenlemenin geçici 85. Madde ile paralellik taşımaktadır.

Özel amaçlı hibelerin vergiye tabi gelir olarak dikkate alınmaması yerinde bir düzenleme olmakla

birlikte, bu fonlardan kaynaklanan harcamaların maliyet unsuru olarak dikkate alınmaması, bilanço tekniği yönünden ve kazancın safiliği ilkesi yönünden doğru değildir. Örneğin AB fonu ile satın alınan bir takım tezgahı işletmede üretim yapacak, kazanç sağlayacak ve bu kazanç üzerinden vergi hesaplanacak, ancak makinenin amortisman gideri ticari kazancın tespitinde dikkate alınamayacak. Bu durum kabul edilemez. İstisna olmalı. Düzenleme netleştirme yasağına aykırı.

19-GAYRİMENKUL VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞINA İLİŞKİN İSTİSNANIN KAPSAMI GENİŞLETİLMEKTEDİR

Mevcut Kurumlar Vergisi Kanununda iki tam yıl elde tutulan taşınmaz ve iştirak hissesi satışından elde edilen kazançlara ilişkin %75 oranındaki istisna **sadece kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmış iken** Tasarı ile **bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri de** bu istisnadan elde tutma süresine paralel olarak faydalanabilecek (Tasarı Md.21/1).

Tasarı ile söz konusu istisna süresi ve oranı kademeli olarak artırılıyor. Tasarıya göre; gayrimenkul ve iştirak hisselerini elde tutma süresine bağlı olarak, satışından doğan kazançta uygulanacak istisna oranları şöyledir;

- 1) İki tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %40.
- 2) Üç tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %50.
- 3) Dört tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %60. .
- 4) Beş tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %75.”

Tasarının 87/3. maddesine göre Bakanlar Kurulu bu oranları %100’e kadar artırmaya, %0’a kadar indirmeye yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu oranları ayrı ayrı da tespit edebilmelidir.

Md:20/5 -İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların gelir vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.

Faaliyet dışı işlemlerden olan taşınmaz ve iştirak hissesi satımından doğan zararların vergiye tabi diğer kazançlardan indirimi kabul edilmelidir.

Madde:21/1-a)Yukarıda sayılan mal ve hakların elde tutma süresine bağlı olarak, satışından doğan kazançta uygulanacak istisna oranları aşağıdaki gibidir:

- 1) İki tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %40.
- 2) Üç tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %50.
- 3) Dört tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %60.
- 4) Beş tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %75.

- (a) Fıkrasının sonuna “Bu bendin uygulanmasından doğan zararlarda bu Kanunun 20/5. Maddesindeki hüküm dikkate alınmaz.” Hükümü eklenmelidir.

Öte yandan Tasarının “Geçiş Hükümleri” başlıklı Geçici 1/6. Maddesine göre kurumların aktiflerinde kayıtlı taşınmaz ve iştirak hisselerinden yeni GVK’nın yayımı tarihi itibarıyla iki yıl süreyle elde bulundurulmuş olanların, elden çıkarılmasında istisna oranı %75 olarak uygulanacak, diğer bir ifade ile kazanılmış haklar korunmuştur.

Eşitlik prensibi gereği gelir vergisi mükellefleri yönünden de yasanın yürürlüğe girdiği tarihten önce işletmenin aktifinde yer alan taşınmaz ve iştirak hisselerinin aktifte yer aldığı süre dikkate alınarak söz konusu istisnadan yararlanabileceğine ilişkin geçici hükme ihtiyaç vardır.

20-SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLERİN KAPSAMI GENİŞLETİLMEKTEDİR

Serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderlere “Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlerin” tamamı dahil edilmek suretiyle ticari kazancın tespitinde indirimi kabul edilen giderler, serbest meslek kazancının tespitinde de indirim konusu edilebilecektir. Buna göre bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelini daha önce gider yazamazken serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecektir.(Tasarı, Md.30/7)

21-TELİF KAZANÇLARI İSTİSNASININ KAPSAMI DARALTILMAKTA VE BELLİ TUTARIN ÜZERİNDE GELİR ELDE EDENLER BEYANNAME VERMEK ZORUNDA

Tasarının “Serbest Meslek Kazanç İstisnası” başlıklı 31. Maddesinde sayılan; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat ressam, bestekar, bilgisayar programcısı, senarist, mucit ve benzerinin kazançlarına ilişkin telif kazancı istisnası devam ettirilmekle birlikte, kazanç tutarının 188.000 TL’yi aşması halinde (ücretler için geçerli tarifenin dördüncü gelir diliminin iki katı) söz konusu istisna uygulanmayacaktır. Mevcut uygulamada herhangi bir sınırlama söz konusu değil.

Tasarının 31/1. maddesi ile “**senaristler**”in elde ettikleri kazançlar istisna kapsamına alınıyor. Mevcut GVK’nın 18. Maddesinde ayırım yapılmadan “**film**” den elde edilen telif kazancı istisna kapsamında iken Tasarının 31/1-d maddesinde sadece “... *eğitim, kültür ve belgesel nitelikli filmler*” için istisna öngörülerek kapsam daraltılmaktadır.

Telif kazancı istisnası kapsamında olan serbest meslek erbabından beyanname vermek durumunda olanlar gerçek giderlerinin yerine hasılatlarının %25’lik kısmını götürü gider olarak dikkate alabilecekler. (Tasarı, Md. 30/8 ve 31)

31. maddede sayılan telif kazancı istisnasından faydalananlar istisnadan faydalanma durumlarına bakılmaksızın V.U.K.’na göre defter tutma, belge düzenleme ve bildirimde bulunma ödevlerinden

muaf tutulmuştur. İstisna haddi üzerinde gelir elde edenler söz konusu istisnadan faydalanamayacağına göre defter tutmaktan muaf tutulması çelişkili bir durumdur. (Tasarı, Md. 31/2 ve 30/8)

Bilimsel Eser Yazarlar ve Diğer Eser Sahipleri ile Ressam, Bestekâr ve Mucitlerin Vergi Yükü Artıyor

Yeni Gelir Vergisi Tasarısı'nda; yazar, ressam, heykeltıraş, bestekâr ve mucitlere, “**fikir ve sanat eseri**” niteliğini taşıyan eserlerinden elde ettikleri gelir nedeniyle “**iki ayrı vergi sürprizi**” var!

1) Yüzde 17 Olan Vergileri 35'e Kadar Çıkıyor.

Yeni Vergi Tasarısı ile milyonlarca lira kazananlar (örneğin borsada 50 milyon lira kazananlar) yine “**yüzde sıfır**” vergi ödeyecekler. Hazine bonusu ya da devlet tahvili faiz geliri olarak 20 milyon lira geliri olanlar, “**yüzde 10**” vergi ödemeye devam edecekler. Öte yandan bir yazar, ressam veya heykeltıraşın, brüt geliri üzerinden ödediği yüzde 17 vergi, yüzde 35'e kadar çıkabilecek!

2) 1 TL'lik Gelire 27 Bin Lira Vergi Nasıl Çıkıyor?

Yazar, ressam, bestekâr, heykeltıraş gibi kişilerin, fikir ve sanat eserlerinden elde ettikleri gelirleri nedeniyle (varsa ücret, kira ve diğer gelirleri toplamı);

- 188 bin liraya kadar olan eserleri için yüzde 17 gelir vergisi ödeyecekler.

- 188 bin lirayı 1 TL geçerse, yüzde 35'i bulan tarife göre gelir vergisi ödeyecekler. Buna göre, “**1 TL'lik artış nedeniyle**” tam 26.625 TL yani yaklaşık 27 bin lira fazla vergi ödeniyor. Daha net bir anlatımla,

- 188.000 TL'nin vergisi (yüzde 17) 31.960 TL

- 188.001 TL'nin vergisi (tarife göre 58.645 TL, **FARK 26.625 TL**

“**1 TL gelir artışı nedeniyle yaklaşık 27 bin lira vergi**” ödenecek olmasındaki bu düzenleme; yazar, ressam, mucit, heykeltıraşlara getirilen beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması ile sorun olmaktan çıkar.

Birçok ülkede, bilimsel eser yazarlar ve mucitler teşvik edilir ve vergi alınmaz. Türkiye’de ise yüzde 17 vergi alınıyor. Yeni Tasarıda bu oran daha da ağırlaştırılıyor.

Belirtilen nedenlerle telif kazançlarının vergilendirilmesinde eski hükümlere dönülmelidir.

Öte yandan mevcut GVK’nın 66. maddesinde “... köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu **5.000’i aşmayan** yerlerde faaliyette bulunan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların bu kazançları gelir vergisinden istisnadır.” Tasarıya göre **nüfusu 5.000’i aşmayan yerlerde şartı, nüfusu 2.000’i aşmayan yerlerde** olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla istisna daraltılmıştır.

22-YÖNETİM KURULU BAŞKAN VE ÜYELERİNE VERİLEN KAR PAYLARI ÜCRET SAYILIRKEN LİMİTED ŞİRKETLERDE MÜDÜRLERE ÖDENEN ÜCRETİN DURUMU BELLİ DEĞİL

Tasarının 32. Maddesine göre yönetim kurulu başkan ve üyeleri TTK'nın 366. maddesine göre oluşturulan komite ve komisyon üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın, menfaatler ve **kar payları** ücret olarak kabul ediliyor. Bilindiği gibi limited şirketlerde şirketi temsil ve ilzam etmeye yetkili organ şirket müdürler kuruludur. Yönetim kurulu tabiri sadece anonim şirketleri kapsamaktadır. Bu nedenle Tasarının 32/3'ncü maddenin (ç) bendindeki ifadenin "Anonim şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyeleri, diğer şirketlerde şirket müdürleri, Türk Ticaret Kanununun 366. maddesine göre oluşturulan komite ve komisyon üyeleri ile tasfiye memurlarına....." şeklinde düzeltilmelidir.

Tasarıda yönetim kurulu başkan ve üyeleri TTK'nın 366. maddesine göre oluşturulan komite ve komisyon üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın, menfaatler ve **kar payları** ücret olarak kabul ediliyor. Mevcut GVK'nın 75/3. Maddesine göre kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen kar payları **menkul sermaye iradı** sayılmaktadır.

Mevcut GVK'ya göre kar payı üzerinden %15 gelir vergisi kesilmekte ve ödenen %20 kurumlar vergisi ile birlikte standart vergi yükü %32 olmaktadır. Tasarıya göre söz konusu kar payları ücret sayıldığı takdirde vergi yükü azami %35'e kadar ulaşabilecek, ancak ücret gider olarak kaydedileceğinden bu defa kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi azalacaktır. Artan oranlı gelir vergisi tarifesi ve belli tutarı aşan kar paylarının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiğinden, yapılan değişikliğin efektif bir vergi artışına neden olmayacaktır. Öteden beri süregelen uygulamanın değiştirilmesine gerek bulunmadığı görüşümdür.

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
MADDE 32- ç) Yönetim Kurulu Başkanı ve üyeleri Türk Ticaret Kanunu'nun 366'ncı maddesine göre oluşturulan komite ve komisyon üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın, menfaatler, kâr payları.	MADDE 32- ç) Türk Ticaret Kanunu'nun 366'ncı maddesine göre oluşturulan komite ve komisyon üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın, menfaatler, kâr payları. Alternatif ç) Anonim şirketlerde Yönetim Kurulu Başkanı ve üyeleri, diğer şirketlerde şirket müdürleri , Türk Ticaret Kanunu'nun 366'ncı maddesine göre oluşturulan komite ve komisyon üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın, menfaatler, kâr payları.
GEREKÇE	

Bu düzenlemede yönetim kurulu başkan ve üyeleri TTK'nın 366. maddesine göre oluşturulan komite ve komisyon üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın, menfaatler ve **kar payları** ücret olarak kabul ediliyor. Mevcut GVK'nın 75/3. Maddesine göre kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen kar payları **menkul sermaye iradı** sayılmaktadır.

Mevcut GVK'ya göre kar payı üzerinden %15 gelir vergisi kesilmekte ve ödenen %20 kurumlar vergisi ile birlikte standart vergi yükü %32 olmaktadır. Tasarıya göre söz konusu kar payları ücret sayıldığı takdirde vergi yükü azami %35'e kadar ulaşabilecek, ancak ücret gider olarak kaydedileceğinden bu defa kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi azalacaktır. Artan oranlı gelir vergisi tarifi ve belli tutarı aşan kar paylarının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiğinden, yapılan değişikliğin efektif bir vergi artışına neden olmayacaktır. Öteden beri süregelen uygulamanın değiştirilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bilindiği gibi limited şirketlerde şirketi temsil ve ilzam etmeye yetkili organ şirket müdürleri kuruludur. Yönetim kurulu tabiri sadece anonim şirketleri kapsamaktadır. Bu nedenle Tasarının 32/3'ncü maddenin (ç) bendindeki ifadenin "**Anonim şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyeleri, diğer şirketlerde şirket müdürleri, Türk Ticaret Kanununun 366. maddesine göre oluşturulan komite ve komisyon üyeleri ile tasfiye memurlarına.....**" şeklinde düzeltilmelidir.

23-ÖZEL SEKTÖR LOJMANLARINA KAMU LOJMANI AYARI GETİRİLMEKTEDİR

Mevcut GVK'nın 23/9. maddesine göre mülkiyeti işverene ait olup brüt alanı 100 m² 'yi aşmayan konutların ücretlilere tahsisi vergilendirilmiyor. 100 m² 'yi aşanlarda ise aşan kısmı ücret olarak kabul ediliyor ve vergilendiriliyor. Tasarının 35/1-n maddesine göre 100 m² şartı kaldırılıyor. Ancak tahsis edilen konutun emsal kira bedelinin 2946 Sayılı Kamu Konutları Kanunu kapsamındaki konutların aylık metrekare kira bedelinin tahsis edilen konutun metrekaresi çarpımı sonucu bulunan tutarı aşan kısmı için istisna uygulanmayacak. Kamu konutlarının kiralari piyasa fiyatlarının altında belirlendiğinden, çalışanlarına konut tedarik eden işverenler daha fazla vergi ödemek zorunda kalacaktır. Kira tutarının 2946 sayılı kanuna bağlanmasından vazgeçilmeli ve ya eski düzenleme kalmalı ya da yemek giderinde olduğu gibi belli bir kira tutarını (örneğin aylık 500 TL gibi) aşan konut tedarikleri ücret olarak vergilendirilmelidir.

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
MADDE 35- ÜCRET İSTİSNALARI j) Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma	MADDE 35- ÜCRET İSTİSNALARI j) Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla

giderleri. n) Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Tahsis edilen konutun emsal kira bedelinin, 9/11/1983 tarihli ve 2946 sayılı Kamu Konutları Kanunu kapsamındaki konutların aylık metrekare kira bedelinin tahsis edilen konutun metrekaresiyle çarpımı sonucu bulunan tutan aşan kısmı için istisna uygulanmaz.).	işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri ile işverenler tarafından hizmet erbabının işyerlerine toplu taşıma araçları ile gidip gelmelerini sağlamak amacıyla yapılan ödemeler <i>n)Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla hizmetlilere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m2'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler. Bu konutların 100 m2'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz;</i>
--	---

GEREKÇE

Tasarının 35. Maddesinin birinci fıkrasının (j) bendine göre, “hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri” ücret sayılmakta ve gelir vergisinden istisna edilmektedir. Bu hüküm 193 sayılı Kanunda da aynen yer almaktadır. Madde hükmü incelendiğinde söz konusu istisnadan sadece büyük işletmelerin bundan yararlanabildiği, küçük işletmelerin kendilerine ait araç ve şoför tahsis edemedikleri için bu imkandan yararlanamadığı görülecektir. İşverenlerin çalıştırdıkları personele belediyeler tarafından verilen toplu taşıma sistemlerine bilet bedellerini ödemeleri halinin de toplu taşıma gideri kabul edilmesi gerekmektedir. Bu suretle yapılacak taşıma gideri hem işverenler için ucuzlayacak hem de toplu taşıma teşvik edilmiş olacaktır. Pek çok işyeri özel servis aracı satın almak yerine belediyeler tarafından verilen toplu taşıma hizmetlerinden yararlanacak ve trafik yoğunluğunun azalmasına katkıda bulunacaktır. Bu nedenle (j) bendine yukarıdaki ibare eklenmiştir.

Öte yandan 193 sayılı Kanunda, çalışanlara işverence konut tahsis edilmesi suretiyle sağlanan menfaatler vergi istisnasından yararlandırılıyor (*Gelir Vergisi Kanunu Md.23/9*).

Buna göre;

- **Maden** işletmelerinde ve **fabrikalarda** çalışan işçilere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler, gelir vergisinden istisna ediliyor.

- **Mülkiyeti işverene ait** brüt alanı 100 m2 'yi aşmayan konutların,

çalışanlara mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler de gelir vergisinden istisna

ediliyor.

Bu konutların 100 m2'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmıyor. Yani aşan kısım **“ücret”** olarak vergilendiriliyor.

Yeni Gelir Vergisi Tasarısı ile çalışanlara lojman tahsisi uygulamasında **100 m2 ölçüsü kaldırılıyor.**

Mülkiyeti işverene ait konutların, hizmet erbabına konut olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatlerde;

- Tahsis edilen konutun **emsal kira bedeli** bulunacak.

- Bulunan kira, **aynı büyüklükteki kamu konutunun kirası ile kıyaslanacak** (Tasarı Md.35/1-n).

Buna göre örneğin, 2013 yılında kaloriferli kamu konutunun m2 kirası 2.67 TL yani 100 m2'nin kirası 267 TL . Aradaki fark, **“ücret olarak”** gelir vergisine tabi tutulacak.

Maddenin eski haline dönüştürülmesi ve 100 m2 ölçüsünün korunmasını önermekteyim.

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
ÜCRETLERDE VERGİ İNDİRİMİ MADDE 36- (1) Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde aşağıda belirtilen indirim uygulanır: a) Ücretlerde özel indirim; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan 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'udur. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Özel indirim, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısımın fazla olması halinde iade yapılmaz.	ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ MADDE 36- (1) Gelir vergisi mükellefi olanlara asgari geçim indirimi uygulanır. Asgari Geçim İndirimi; gelirin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan 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'udur. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgari geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısımın fazla olması halinde iade yapılmaz.
GEREKÇE Mevcut GVK'nda asgari geçim indirimi sadece ücret geliri elde edenlere uygulanmaktadır. Pek	

çok ülkenin gelir vergisi kanununda tüm mükellefler için “asgari geçim indirimi” müessesesi bulunmaktadır. Bu anlamda yeni tasarı bir değişiklik getirmemektedir.

Yeni Vergi Tasarısı'na göre yıllık gelir vergisi beyannamesi verenlerin (yani bakkal, konfeksiyoncu, lokantacı, inşaatçı, yedek parçacı, oyuncakçı, kitapçı, kırtasiyeci, ayakkabıcı, gözlükçü, mobilyacı, kuruyemişiçi, tamirci, doktor, avukat, mimar ve diğer vergi mükelleflerinin) ne kendilerine ne de çocuklarına **vergi indirimi uygulanmaktadır**.

Eğitim ve sağlık giderleri indiriminden ise beyanname vermeyen mükellefler yararlanamamaktadır.

Tasarıda işverene asgari geçim indirimi uygulanmazken çalışanına, medeni durumuna göre, asgari ücretin yarısından başlayan vergi indirimi uygulanmaktadır. Bu durum vergide adalet ilkesine kesinlikle aykırıdır ve kabul edilemez.

24-TÜM ENGELLİLERE VERGİ İNDİRİMİ TANINMALIDIR

Tasarının 68/1-ç maddesi aşağıdaki gibidir.

“ç) Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya ticari kazancı basit usulde vergilendirilen engellilerin bu faaliyetlerinden elde edilen gelirlerinden, 33 üncü maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen esaslara göre hesaplanan yıllık indirim tutarları (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile ücretliler de yararlanır.).”

Tasarıda söz konusu indirim sadece ücretliler ile serbest meslek kazancı sahipleri ile basit usule tabi ticari kazanç sahiplerine indirim hakkı tanınmaktadır. Sosyal devlet olmanın gereği tüm engellilerin kazançlarının vergilendirilmesinde engelli indirimi tanınmalıdır.

25-ÜÇÜNCÜ ÇOCUĞA VERGİ İNDİRİMİ ORANI %10'A YÜKSELTİLİYOR

Tasarının 36/1-a maddesine göre; **ücretlerde vergi indirimi (eski adıyla asgari geçim indirimi) üçüncü çocuk için %10 olarak öngörülüyor**. Mevcut GVK'nın 32. Maddesine göre üçüncü çocuk için indirim oranı %5 olarak uygulanıyor.

26-AMATÖR SPORCULARA ÖDENEN ÜCRETLERDE İSTİSNA YERİNE VERGİ İNDİRİMİ GETİRİLİYOR VE SPORCULARA ÖDENEN ÜCRETLERE İLİŞKİN İNDİRİMLİ GELİR VERGİSİ KALDIRILİYOR

Tasarının 36/2. Maddesine 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**, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin birinci gelir dilimine uygulanan oran ile çarpılmasıyla bulunan tutar, bunların ücreti üzerinden hesaplanan vergiden*

mahsup edilir. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.” hükmü getiriliyor.

Mevcut GVK’da vergi indirimi bulunmuyor. Ancak 23/15. maddesinde amatör sporculara ödenen ücretler vergiden **istisna** edilmiştir. Mevcut GVK’nın 23/15. maddesi aynen şöyledir;

“Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)”

Vergi istisnasının vergi indirimine dönüştürülmesinin nedeni, özellikle yüksek ücret ödenen sporculardan daha fazla vergi tahsil edilmesi amaçlanmaktadır.

Öte yandan GVK’nın 2017 yılı sonuna kadar yürürlükte kalacak olan geçici 72. Maddesindeki sporculara ödenen ücretlere ilişkin özel vergilendirme rejimi Tasarıda yer almıyor. Tasarının 89. Maddesinde yapılan düzenleme ile geçici 72. Madde yürürlükten kaldırılmaktadır. Spor kulüplerinin sporcularla yaptıkları uzun süreli sözleşmeler dikkate alındığında geçici 72. Maddenin 2017 yılı sonuna kadar yürürlükte kalması gerektiği görüşümdedir. Kazanılmış haklar hukuki güvence konusudur.

27-GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TESPİTİNDE GERÇEK GİDERLERİN İNDİRİLMESİ VE GÖTÜRÜ USULÜN DARALTILMASI HEDEFLENİYOR

Gelir Vergisi Tasarısı ile kira geliri beyan edenlerin vergisinde **“ciddi bir artış”** öngörülmektedir. Mevcut GVK’nda yapılan değişiklik 2013 yılından itibaren belli bir tutarın (.....) üzerinde geliri olan ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı olanlar konut kira geliri sahiplerine tanınan 3.600 TL tutarındaki istisnadan yararlanılmayacaktır. Tasarı ile bir adım daha atılarak, konut kira gelirlerine uygulanan **“yüzde 25 götürü gider”** kademeli olarak kaldırılıyor. İşyeri kira gelirlerinde ise, yüzde 25 götürü gider, kira gelirinin tutarı ne olursa olsun, bütünüyle kaldırılıyor. Tasarıya göre;

1. Konut Kiraları:

- **Yıllık 26 bin liraya** kadar olan kira gelirlerine yüzde 25,
- **Yıllık 26-60 bin lira arası** olan kira gelirlerine yüzde 15 götürü gider uygulanacak.
- **60 bin lirayı aşan** konut kira gelirlerine götürü gider, hiç uygulanmayacak.

2. İşyeri Kira Gelirleri:

İşyeri kira gelirinin tutarı ne olursa olsun, **“götürü gider usulü”** kaldırılmaktadır..

Tasarıya göre, işyeri kira gelirleri için gelir vergisinde **artış** olacaktır. Gerek konut gerekse işyeri kira geliri elde edenler; borsa kazançları için **“sıfır”**, Hazine bonusu ve devlet tahvili faizleri için **“yüzde 10”**, diğer faiz gelirleri için ortalama **“yüzde 15”** vergi ödenen ülkemizde, kira gelirleri için bunun çok üzerinde vergi ödüyorlar. Yeni vergi tasarısı ile **borsa kazançları ve faiz gelirleri yine beyan dışı** kahrken, **kira gelirlerinin vergisinin artırılması**, hatta kira ile beraber **“ücret”** gelirinin de beyan

edilebilecek olması, (tasarının mevcut şekliyle yasalaşması halinde) **gayrimenkule olan talebi azaltacaktır.**

Tasarıda öngörülen kademeli götürü gider sınırlaması vergi yükünde de bazı adaletsizliklere neden olabilecektir. Tasarıda;

- Yıllık 60 bin lira kira hasılatına **“yüzde 15 götürü gider”** uygulanıyor ve bunun gelir vergisi de 10.680 TL hesaplanmakta.

- Yıllık 60 bin 1 lira kira hasılatına ise **“yüzde SIFIR götürü gider”** öngörülüyorr.

Bu durumda herhangi bir gider göstermeyen mükellefin gelir vergisi de 12.840 TL hesaplanmakta. Buna göre, **“1 TL'lik kira artışı”** nedeniyle, **“2.160 TL fazla vergi”** ödenmiş olacak!

- 188.000 TL'yi 1 TL aştığı durumda ise, **“1 TL'lik artış nedeniyle”** 26.625 TL fazla vergi artışı ortaya çıkmaktadır.

Güya yüksek kira geliri elde edenlerden daha fazla vergi almak amacıyla kurgulanan yasa hükmü uygulamada **telafisi mümkün olmayan haksızlıklara neden olabilecektir.** Gelir vergisi tarifesi zaten artan oranlı olduğu için yüksek gelir elde edenlerden daha fazla vergi tahsil edilmektedir. Belirtilen nedenlerle Tasarıdaki kademeli götürü gider uygulaması kaldırılmalıdır.

Kayıt dışı faaliyetleri önlemek amacıyla konut kira gelirlerinde götürü gider oranının aşağıya çekilmesi, işyeri kira gelirlerinde ise götürü gider usulünün tamamen kaldırılması öngörülmekle birlikte, uygulamada binaların tamir ve bakımı için yapılan ödemelerin tam olarak belgelendirilmesi mümkün bulunmadığından kira geliri elde edenlerin safi gelirleri üzerinden daha fazla vergi ödemeleri söz konusu olabilecektir. Her ne kadar kanunda gerçek usulü seçenlerin amortisman, emlak vergisi, apartman aidatı gibi giderleri gelirlerinden indirmesi mümkün ise de bu tür giderlerin kira gelirinin %5 veya 10'unu geçmediği bilinmektedir.

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER MADDE 39- (3) 37 nci maddedeki mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen kazancın tespitinde hasılatтан gerçek giderlerin indirilmesi esastır. Ancak, elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradı münhasıran taşınmazların konut olarak kiraya verilmesinden oluşan ve buna ilişkin hasılatları 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutan aşmayan mükellefler, diledikleri takdirde gerçek giderlere	KİRA GELİRLERİNİN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER MADDE 39- (3) <i>Mükellefler, diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından % 25'ini götürü olarak indirebilirler. Götürü gider usulünü kabul edenler, iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.</i>

karşılık olmak üzere hasılatın istisna tutarını düşükten sonra kalan kısmın %25'ini, ikinci gelir dilimindeki tutarı aşık üçüncü gelir dilimindeki ücret dışındaki gelirler için geçerli olan tutarı aşmayan mükellefler ise aynı şekilde bulunan tutarın %15'ini götürü gider olarak indirebilirler.

GEREKÇE

Yeni Gelir Vergisi Tasarısı ile kira gelirlerinin vergilendirilmesinde, ciddi bir artış öngörülmektedir.

Bu artış gayrimenkule olan ilgiyi azaltacaktır.

Yeni Gelir Vergisi Tasarısı ile kira geliri beyan edenlerin vergisinde **“ciddi bir artış”** öngörülmektedir. Mevcut GVK’nda yapılan değişiklikle 2013 yılından itibaren belli bir tutarın üzerinde geliri olan ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı olanlar konut kira geliri sahiplerine tanınan 3.600 TL tutarındaki istisnadan yararlanılmayacaktır. Tasarı ile bir adım daha atılarak, konut kira gelirlerine uygulanan **“yüzde 25 götürü gider”** kademeli olarak kaldırılıyor. İşyeri kira gelirlerinde ise, yüzde 25 götürü gider, kira gelirinin tutarı ne olursa olsun, bütünüyle kaldırılıyor. Tasarıya göre;

1. Konut Kiraları:

- **Yıllık 26 bin liraya** kadar olan kira gelirlerine yüzde 25,
- **Yıllık 26-60 bin lira arası** olan kira gelirlerine yüzde 15 götürü gider uygulanacak.
- **60 bin lirayı aşan** konut kira gelirlerine götürü gider, hiç uygulanmayacak.

2. İşyeri Kira Gelirleri:

İşyeri kira gelirinin tutarı ne olursa olsun, **“götürü gider usulü”** kaldırılmaktadır..

Tasarıya göre, işyeri kira gelirleri için ödenecek gelir vergisinde **“ciddi bir artış”** olacaktır.

Gerek konut gerekse işyeri kira geliri elde edenler; borsa kazançları için **“sıfır”**, Hazine bonusu ve devlet tahvili faizleri için **“yüzde 10”**, diğer faiz gelirleri için ortalama **“yüzde 15”** vergi ödenen ülkemizde, kira gelirleri için bunun çok üzerinde vergi ödüyorlar. Tasarı ile **borsa kazançları ve faiz gelirleri yine beyan dışı kalırken, kira gelirlerinin vergisinin artırılması**, hatta kira ile beraber **“ücret”** gelirinin de beyan edilebilecek olması, (tasarının mevcut şekliyle yasalaşması halinde) **gayrimenkule olan talebi azaltacaktır.**

Tasarıda öngörülen kademeli götürü gider sınırlaması vergi yükünde de bazı adaletsizliklere neden olabilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı'na göre;

- Yıllık 60 bin lira kira hasılatına **“yüzde 15 götürü gider”** uygulanıyor ve bunun gelir vergisi

10.680 TL hesaplanmakta.

- Yıllık 60 bin 1 lira kira hasılatına ise **“yüzde SIFIR götürü gider”** uygulanıyor.

Bu durumda herhangi bir gider göstermeyen mükellefin gelir vergisi de 12.840 TL hesaplanmakta.

Buna göre, **“1 TL'lik kira artışı”** nedeniyle, **“2.160 TL fazla vergi”** ödenmiş olacak!

- 188.000 TL'yi 1 TL aştığı durumda ise, **“1 TL'lik artış nedeniyle”** 26.625 TL fazla vergi artışı ortaya çıkmaktadır.

Yüksek kira geliri elde edenlerden daha fazla vergi almak amacı üzerine kurgulanan yasa hükmü uygulamada telafisi mümkün olmayan haksızlıklara neden olabilecektir. Gelir vergisi tarifesi zaten artan oranlı olduğu için yüksek gelir elde edenlerden daha fazla vergi tahsil edilmektedir.

Belirtilen nedenlerle kademeli götürü gider uygulaması kaldırılmalıdır.

Kayıt dışı faaliyetleri önlemek amacıyla konut kira gelirlerinde götürü gider oranının aşağıya çekilmesi, işyeri kira gelirlerinde ise götürü gider usulünün tamamen kaldırılması öngörülmekle birlikte, uygulamada binaların tamir ve bakımı için yapılan ödemelerin tam olarak belgelendirilmesi mümkün bulunmadığından kira geliri elde edenlerin safi gelirleri üzerinden daha fazla vergi ödemeleri söz konusu olabilecektir. Her ne kadar kanunda gerçek usulü seçenlerin amortisman, emlak vergisi, apartman aidatı gibi giderleri gelirlerinden indirmesi mümkün ise de bu tür giderlerin kira gelirinin %5 veya 10'unu geçmediği bilinmektedir.

28- KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ 14, 15 VE 48. MADDELER YENİDEN DÜZENLENMELİDİR

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARINDA İSTİSNALAR MADDE 49- (1)..... a).... b).... c)..... d).....	DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARINDA İSTİSNALAR MADDE 49- (1)..... a).... b).... c)..... d)..... e) İvazsız olarak iktisap edilen veya en az beş yıldan fazla süreyle elde tutulan arsa veya arazinin

	kat karşılığı inşaat işlerine tahsis edilmesi veya bu suretlerle sahip olunan arsa ve arazi üzerine özel inşaat yapan veya yaptıranların bu işlere tahsis ettikleri arsa ve araziler için değer artışı kazancı hesaplanmaz. ALTERNATİF ÖNERİ İvazsız olarak iktisap edilen veya en az beş yıldan fazla süreyle elde tutulan arsa veya arazinin kat karşılığı inşaat işlerine tahsis edilmesi veya bu suretlerle sahip olunan arsa ve arazi üzerine özel inşaat yapan veya yaptıranların bu işlere tahsis ettikleri arsa ve arazilerin emsal bedelinin %75'i maliyet olarak dikkate alınır.
GEREKÇE Tasarının 14, 15 ve 48. Madde hükümleri kat karşılığı ve özel inşaat işlerinin vergilendirilmesini düzenlemektedir. Gerek uzun bir süreden beri sahip olunan gerekse ivazsız olarak (miras veya bağış yoluyla) iktisap edilen arsa veya arazinin kat karşılığı olarak müteahhide verilmesinde ya da bu suretlerle sahip olunan arsalar üzerine bizzat inşaat yapılması halinde önce arsanın inşaat işine tahsisinde değer artışı kazancı hesaplanması, daha sonra da inşaattan elde edilen bağımsız bölümlerin satışından elde edilen kazancın ticari kazanç veya değer artışı kazancı hesaplanması ve birinci safhadaki kazancın vergilendirilmesinin ikinci safhadaki kazancın elde edilmesine kadar ertelenmesi vergi uygulamasında ciddi sorunların ortaya çıkmasına neden olacaktır. İvazsız olarak iktisap edilen arsa veya arazinin iktisap bedeli ile elden çıkarma bedelinin hesaplanmasında sorun bulunmaktadır. Aynı şekilde 5 yıldan fazla sürede elde tutulan arsa ve arazinin değer artışı kazancının hesaplanmasında da benzer sorunların yaşanacağı görülmektedir. Tasarının 49/1-b Maddesine göre 5 yıldan fazla elde tutulan taşınmazların elden çıkarma kazancının %75'inin vergiden istisna tutulması durumu da dikkate alındığında, birinci safha için hesaplanan değer artış kazancının vergilendirilmeyecek değer artış kazancı olarak belirtilmesi vergilendirmede basitlik ve kolaylık sağlayacaktır. Diğer yandan kat karşılığı inşaat işlerinden elde edilmesi beklenen esas kazancın ikinci safhada ortaya çıktığı da dikkate alındığında böyle bir düzenlemenin önemli bir vergi kaybına da neden olmayacaktır. İnşaat işine tahsis edilen arsa veya arazinin emsal bedelinin objektif ölçülere göre belirlenmesi durumunda arsa veya arazinin emsal bedeli inşaatın maliyet bedeli olarak dikkate alınacak ve bu işlemi yaptıran mükellefler kayıt altına alınmış olabileceğinden kayıt dışı işlemler de kontrol altına alınmış olacaktır. Belirtilen nedenlerle 49. Maddenin birinci fıkrasına (e) bendinin eklenmesi önerilmektedir.	

29-A.Ş'LERİN PAY SENETLERİ VE LİMİTED ŞİRKETLERİN ORTAKLIK PAYLARININ SATIŞINDAN ELDE EDİLEN DEĞER ARTIŞ KAZANCINA KADEMELİ İSTİSNA GETİRİLMEKTEDİR

Mevcut GVK'nın mükerrer 80/1. Maddesine göre iki yıldan fazla elde tutulan hisse senetlerinin (A.Ş. hisse senetleri - menkul kıymet) satışından elde edilen kazanç vergiden istisnadır.

Ortaklık paylarının satışından elde edilen kazançlar ise hiçbir süre sınırlaması olmaksızın istisnaya konu değildir.

Tasarının 49/1-b maddesi ile A.Ş. pay senetleri ile limited şirket ortaklık haklarının satışından elde edilen kazançta elde tutma süresine bağlı kademeli istisna getiriliyor.

Tasarıya göre;

“... tam mükellef kuramlara ait olan pay senetlerinin, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasında (Bu bendin uygulanmasında, kooperatiflerin ortaklarına tahsis ettikleri taşınmazlar tahsis tarihinde; finansal kiralama yoluyla iktisap edilmiş taşınmazlar ise finansal kiralama sözleşmesinin imzalandığı tarihte iktisap edilmiş sayılır. Arsaya karşılık iktisap edilen bina veya bağımsız bölümlerde ise iktisap tarihi olarak, 14 üncü maddenin beşinci fıkrası hükmü hariç, 15 inci maddenin birinci fıkrasında belirtilen tarihe itibar edilir.);

- 1) İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin %40'ı,
- 2) Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin %50'si,
- 3) Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin %60'ı,
- 4) Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin %75'i.”

vergiden istisna olacaktır.

Tasarının 87/3. Maddesine göre Bakanlar Kurulu bu oranları %100'e kadar artırmaya, %0'a kadar indirmeye yetkilidir.

İstisna oranının Bakanlar Kurulunca sıfıra kadar indirilmesi kanun hükmünün uygulanmasını imkansız hale getireceğinden sıfıra kadar indirim yetkisi kaldırılmalıdır.

30-PAY SENETLERİ HALKA ARZ EDİLECEK A.Ş'LERİN HİSSE SENETLERİNİN SATIŞINDA İSTİSNA ORANI DAHA YÜKSEK

Tasarıda pay senetleri halka arz edilen A.Ş'lere ait pay senetlerinin satışından doğan kazançlarda vergiden istisna edilen kısım daha yüksek öngörülmüştür. Mevcut uygulamada 2015 yılı sonuna kadar yürürlükte olan GVK'nun geçici 67'nci maddesine göre hisse senetleri halka arz edilen şirketlerin

İMKB kayıtlı hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergiye tabi olmakla birlikte tevkifat oranı sıfır olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla halka açık şirketlerin borsada işlem gören hisse senetlerinin satışından doğan kazançlar vergiye tabi değildir. En az iki tam yıl elde tutulmayan ve Borsada işlem görmeyen pay senetlerinin satışında herhangi bir istisna yok. Düzenleme halka arzı teşvik etme amacı taşımaktadır.

Tasarının 49/1-ç maddesi şöyledir;

“Tam mükellef anonim şirketlerde sahip olunan pay senetlerinin halka arz edilmek suretiyle elden çıkarılmasında;

- 1) *İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin %60’ı,*
- 2) *Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin %70’i,*
- 3) *Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin %80’i,*
- 4) *Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin %90’ı.”*

31-SERMAYE ŞİRKETİNİN TÜR DEĞİŞTİREREK VERGİSİZ OLARAK TİCARİ İŞLETMEYE DÖNÜŞMESİ ÖNGÖRÜLMÜYOR

TTK 194/3. Maddesinde tür değişikliği yoluyla ticaret şirketlerinin ferdi işletmeye dönüşebilmesi öngörülmektedir. Ticaret şirketinin şahıs işletmesine dönüşümünde mevcut kanunda da Tasarıda da vergi istisnası öngörülmemektedir. Geçmişte şirket olarak faaliyet gösteren işletmelerin tür değişikliği yoluyla şahıs işletmesine veya adi ortaklığa dönüşmesi halinde vergi hesaplanmayacağına ilişkin bir düzenlemeye özellikle küçük ölçekli anonim şirketlerin dış denetime tabi tutulması karşısında ihtiyaç vardır. Bu nedenle Tasarının 46. Maddesinde **“ticaret şirketlerinin TTK’nun 194/3. Maddesi kapsamında tür değiştirerek şahıs işletmesine dönüşmesi halinde diğer tür değişikliklerinde olduğu gibi vergi hesaplanmayacağına ilişkin bir düzenlemeye imkan verilmelidir.**

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
VERGİLENDİRİLMEMEYECİK DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI MADDE 46- (1) Aşağıda yazılı hallerde değer artış kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez: a) Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün	(1) (2) (3) Sermaye şirketinin tür değiştirerek şahıs işletmesine veya adi ortaklığa dönüşmesi.

halinde) aynen devir alınması. b) Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması. c) Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (b) bendinde yazılı şartlar dâhilinde tür değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi. (2) Birinci fıkranın (b) bendine göre gerçekleştirilecek devirlerde, devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerine verilecek ortaklık payını temsil eden pay senetlerinin; (c) bendine göre gerçekleştirilecek tür değiştirmelerde ise, tür değiştiren şirket ortaklarına verilecek pay senetlerinin nama yazılı olması zorunludur.	
---	--

GEREKÇE

TTK 194/3. Maddesinde tür değişikliği yoluyla ticaret şirketlerinin ferdi işletmeye dönüşebilmesi öngörülmektedir. Ticaret şirketinin şahıs işletmesine dönüşümünde mevcut kanunda da Tasarıda da vergi istisnası öngörülmemektedir. Geçmişte şirket olarak faaliyet gösteren işletmelerin tür değişikliği yoluyla şahıs işletmesine veya adi ortaklığa dönüşmesi halinde vergi hesaplanmayacağına ilişkin bir düzenlemeye özellikle küçük ölçekli anonim şirketlerin dış denetime tabi tutulması karşısında, bu tür işletmelerin denetim maliyetinden kurtulması için şahıs işletmesine dönüşmesine imkan verilmelidir. Bu nedenle Tasarının 46. Maddesinde “**ticaret şirketlerinin TTK’nun 194/3. Maddesi kapsamında tür değiştirerek şahıs işletmesine dönüşmesi halinde diğer tür değişikliklerinde olduğu gibi vergi hesaplanmayacağına ilişkin bir düzenlemeye** imkan verilmelidir.

Söz konusu dönüşüm işlemi sürekli bir düzenleme yerine geçici bir düzenleme suretiyle mükelleflerin makul bir sürede bu haktan yararlanmasına imkan verilmesi şeklinde de olabilir.

32-EMSAL KİRA BEDELİ ESASINDA DEĞİŞİKLİK YAPILIYOR VE KAYIN HİSİMLAR DA KAPSAMA ALINMAKTADIR

Tasarı ile konutun; mal sahibinin üstsoyu, altsoyu veya kardeşleri ile **birinci derece kayın hısımlarının** ikametne tahsis edilmesinde emsal kira bedeli aranmayacak (Md. 55/2-Mevcut GVK’nın 73. Maddesinin ikinci bendinde **kayın hısımlar** sayılmıyor.

33-BEYANNAMEYE DAHİL EDİLECEK GELİRLERİN TÜRÜ VE KAPSAMI ARTIRILMAKTADIR

Tasarıda “gelirin Toplanması Esasları” başlıklı 66. Maddesinin 4 numaralı fıkrasında;

*“Tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar, 31 inci madde kapsamındaki serbest meslek kazançları veya ücretlerden, gelir unsurları itibarıyla **herhangi birinin**, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin **dördüncü gelir diliminde ücret gelirleri için geçerli olan tutarın iki katını aşması halinde**, beşinci fıkranın (a) bendinin (1) ve (2) numaralı alt bentlerinde yer verilenler dışında kalan diğer gelirlerin tamamının bu fıkradaki gelirlerle birlikte, beşinci fıkranın diğer hükümleri dikkate alınmaksızın yıllık beyannameye toplanması zorunludur.”*

“Gerçek kişilerin aşağıda belirtilen gelirleri için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez:

a) Tam mükellefiyette;

1) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (j) ve (k) bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları ile kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

2) Türkiye’de kesinti suretiyle vergilendirilmiş 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (ç) bendinde yer alan menkul kıymetlerin yurtiçinde ihraçlarından elde edilen kazanç ve iratlar, aynı fıkranın (e), (f), (ı) bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile 62 nci madde kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler,

3) 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin dördüncü gelir diliminde ücret gelirleri için geçerli olan tutarın iki katını aşmayan tek işverenden elde edilen ücretler,

4) Toplamı, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin dördüncü gelir diliminde ücret gelirleri için geçerli olan tutarı aşmayan birden fazla işverenden alınan ücretler (Birden fazla işverenden alınan ücretlerde, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde birinci işverenden alınan da dâhil ücretlerin tamamı beyan edilir.),

5) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.390 Türk Lirasını aşmayan, bu Kanunda kesinti ve istisna öngörülmemiş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları (Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi gerekli olan durumlarda bu bent hükmü uygulanmaz.),

6) Bu fıkranın (1), (2), (3), (4) ve (5) numaralı alt bentlerindeki şartları taşıyanlar dışındaki beyana dâhil edilmesi gereken gelirler toplamının, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması şartıyla, Türkiye’de kesinti suretiyle vergilendirilmiş birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

b) *Dar mükellefiyette, 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.*”

Yapılan bu düzenleme ile tek işverenden yüksek tutarda (188.000 TL’yi aşanlar) geliri olanlar diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri gerektiği takdirde bu gelirlerini de beyannamelerine dahil etmek zorunda kalacaklarından gelirlerinin toplanması nedeniyle örneğin konut kira gelirinin tamamı en yüksek tarife üzerinden (%35 oranında) vergilendirilmiş olacaktır.

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
GELİRİN TOPLANMASININ ESASLARI MADDE 66- (4) Tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar, 31 inci madde kapsamındaki serbest meslek kazançları veya ücretlerden, gelir unsurları itibarıyla herhangi birinin, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin dördüncü gelir diliminde ücret gelirleri için geçerli olan tutarın iki katını aşması halinde, beşinci fıkranın (a) bendinin (1) ve (2) numaralı alt bentlerinde yer verilenler dışında kalan diğer gelirlerin tamamının bu fıkradaki gelirlerle birlikte, beşinci fıkranın diğer hükümleri dikkate alınmaksızın yıllık beyannameye toplanması zorunludur.	GELİRİN TOPLANMASININ ESASLARI MADDE 66- (3) (5) <i>Mükelleflerden isteyenler yukarıdaki fıkra da belirtilen hadlere bağlı kalmaksızın kesinti yoluyla vergilendirilmiş gelirlerini vermek zorunda oldukları yıllık beyannamelerine dahil edebilirler veya isteğe bağlı olarak kesinti suretiyle vergilendirilmiş gelirleri için yıllık beyanname verebilirler ve indirim haklarından yararlanabilirler.</i>
GEREKÇE Tasarımın 66/4. maddesi ile yüksek gelir elde eden ücretlilere, beyanname verme yükümlülüğü getiriliyor. Yıllık ücreti 188 bin liranın altında, örneğin 30 bin ya da 50 bin lira olanlar ise isteseler dahi yıllık beyanname veremeyecekler. Beyanname verme zorunluluğu - 188 bin liranın üzerinde ücret alanları, - Birden fazla işverenden ücret alanları kapsıyor. Birden fazla işverenden ücret alanların, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı, 26 bin lirayı aşarsa, birinci işverenden alınan ücretler dahil ücretlerin tamamı beyan edilecek. (Örneğin birinci işverenden 50 bin TL, ikinci işverenden 20 bin TL, üçüncü işverenden alınanın 24 bin TL olması durumunda, 94 bin TL ücretin tamamı beyan edilecek)	

188 bin bin TL'nin üzerinde ücret alanlar ile birden fazla işverenden (beyana tabi) ücret alanlar;

1. Mükellefler şahsına, eşi ve çocuklarına ait **“eğitim ve sağlık”** harcamalarının yüzde 15'ini, hesaplanan gelir vergisinden mahsup edecekler. Ancak harcama tutarı, beyan edilen gelirin yüzde 15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacak. Bunun anlamı yüksek geliri olanların daha fazla indirim hakkından yararlanamayacaktır. Bu yönüyle bakıldığında öngörülen düzenleme eski düzenlemeye göre mükellef aleyhinedir. Kayıt dışı faaliyetlerle mücadelede de etkisi çok düşük kalacaktır. Bekar ve çocuksuz asgari ücretlinin 2013 yılında yıllık brüt gelirin 12.000 TL, vergisinin ise 1.530 TL olduğu dikkate alınırsa söz konusu düzenleme bir vergi avantajı olarak görülemez. Ancak düzenleme eşitlik prensibine aykırı olduğundan isteğe bağlı beyanın sisteme dahil edilmesi gerekir.

2. Şahsına, eşine ve çocuklarına ait;

- **“Hayat sigortalarına ödenen primlerin”** yüzde 50'sini,
- Ölüm, kaza, hastalık, sağlık gibi **“şahıs sigorta primlerini”**,
- Bazı **bağış ve yardımları**, belli koşullar çerçevesinde indirim konusu yapabilecekler.

Ücreti düşük olana gelince, onlara **“özel vergi avantajı”** yok.

Daha açık bir ifade ile yıllık ücreti 188 bin lirayı aşmayanlar ile birden fazla işverenden (beyanname vermeyi gerektiren) ücret geliri olmayanlar, yaptıkları;

- Eğitim ve sağlık harcamalarını,
- Hayat sigortası ve şahıs sigortası primlerini,
- Bazı bağış ve yardımları, ücret gelirlerinden indiremeyecekler.

Böyle olunca, örneğin 188 bin liranın üzerinde ücreti olanlar, beyanname verdiklerinde **“vergi iadesi”** alacaklar. Bu tutarın altında ücreti olanlar ise, beyanname veremedikleri için vergi iadesi alamayacaklar.

Belirtilen nedenlerle kazancı tevkif suretiyle vergilendirilenler de gelir tutarı ne olursa olsun istemeleri halinde beyanname verebilmeleri için düzenlemeye ihtiyaç vardır.

34-KORUMALI İŞYERLERİNDE İSTİHDAM EDİLEN ENGELLİ ÇALIŞANLAR İÇİN İŞYERİ İNDİRİMİ GETİRİLİYOR

Korumalı İşyerleri Yönetmeliğinde korumalı işyeri, “normal işgücü piyasasına kazandırılmaları güç olan özürlüler için mesleki rehabilitasyon ve istihdam oluşturmak amacıyla, Devlet tarafından ilgili mevzuatta teknik donanımın sağlandığı ve mali yönden desteklendiği, çalışma ortamının özel olarak düzenlendiği işyerini” ifade etmektedir.

Korumalı işyerinde çalışan sayısının büyükşehir belediye sınırları içinde en az otuz, büyükşehir belediye sınırları dışında en az onbeş olduğu ve çalışanlarının yüzde yetmişbeşinin Korumalı İşyerleri Yönetmeliğinin 17 nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nitelikleri haiz özürhükümlerinin oluşturduğu işyeri işverenleri korumalı işyeri statüsünün kazanılması için il müdürlüğüne başvuruda bulunulması gerekir.

Tasarının “Diğer İndirimler” başlıklı 68/1-b maddesinde, korumalı işyerlerinde istihdam edilen engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dahil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının %100’ü oranında korumalı işyeri indiriminden söz edilmektedir. Düzenleme aşağıdaki gibidir;

“b)1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı **Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının %100’ü oranında korumalı işyeri indirimi** (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının %150’sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre %150’ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Bakanlar Kurulu; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal politikalar ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarının görüşü alınarak Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

35-KREŞ VE ANAOKULU KURULUŞ VE YAPIM GİDERLERİNİN %100’Ü BEYANNAME ÜZERİNDEN İNDİRİLEBİLECEK

Tasarının 68/1-c maddesi ile “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’ü.” yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapabilecek. İndirim, gelir veya kazançlardan varsa geçmiş yıllar zararları düşüldükten sonra kalan kısma uygulanacak. Böyle bir gelir yoksa kuruluş ve yapım gideri sonraki yıla devretmeyecek.

Söz konusu teşvikin fazla bir anlamı yok. Kuruluş giderleri zaten genel hükümlere göre doğrudan gider yazılabilir. Yapım giderlerinin kazanç yetersizliği nedeniyle beyanname üzerinde indirilememesi, özellikle ilk kuruluş yıllarında beyana tabi kazanç elde edemeyen işletmelerin bu vergi avantajından yararlanması hemen hemen imkansızdır. Bu nedenle kazanç yetersizliği nedeniyle indirilemeyen kısmın izleyen yıllarda indirimine izin verilmelidir.

36-GELİR VERGİSİ BEYANNAME VERME VE ÖDEME SÜRELERİ DEĞİŞTİRİLMEKTEDİR

Gelir vergisi beyanname verme ve tahakkuk eden verginin ödeme süreleri tasarıyla yeniden düzenleniyor. Buna göre, yıllık beyanname;

- Gerçek kişiler tarafından takvim yılını izleyen **Şubat ayının başından yirminci günü akşamına** kadar vergi dairesine verilecek. **Tahakkuk eden gelir vergisi ise Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenecektir.**
- Kurumlar tarafından hesap döneminin kapandığı ayı izleyen **üçüncü (Mart) ayın başından yirminci günü akşamına** kadar vergi dairesine verilecek ve **Tahakkuk eden vergi ise beyanname** verilmesi gereken **(Mart Ayı) ayın sonuna kadar ödenecektir.**

Mevcut kanunlarda gelir vergisi beyannamesi 1-25 Mart, kurumlar vergisi beyannamesi 1-25 Nisanda verilmektedir. Beyanname verme sürelerinin ilgili ayların 1-20. Günlerine sıkıştırılması doğru olmamıştır. Beyanname verme süreleri 1-31 Mart ve 1-30 Nisan olarak düzenlenmelidir. 4. Dönem geçici vergi beyannamelerinin kaldırılması karşısında yıllık beyannamelerin ve ödeme sürelerinin bir ay öne çekilmesi doğru değildir.

37- SON DÖNEM GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİ KALDIRILMAKTADIR

Geçici vergi mevcut uygulamada olduğu gibi üçer aylık dönem kazançları üzerinden beyan edilecek, ancak son dönem (4. Dönem) için geçici vergi beyan edilmeyecektir.

Geçici verginin konuluş amacı enflasyon ortamında erezyona uğrayan vergi gelirlerini korumaktır. Yüksek enflasyon ortamı ortadan kalktığına göre geçici verginin konulmasındaki gerekçe ortadan kalkmıştır. Bu nedenle geçici vergi belli bir süre içinde tamamen kaldırılmalıdır. Bu kapsamda geçici vergi yılın ilk yarısı için bir kez hesaplanmalı ve zaman içinde kaldırılmalıdır.

Tasarının 82/2. Maddesinde “mahsup süresi geçtikten sonra tarh edilen veya kesinleşen geçici vergilerin terkin edileceği, ancak gecikme faizi ve cezanın tahsil edileceği “ belirtilmektedir. Geçici vergi gelir vergisine mahsuben tahsil edilen bir vergi olduğuna göre aynı vergi farkı üzerinden hem geçici hem de gelir vergisi için ayrı ayrı ceza kesilmesi cezada mükerrerliğe neden olmaktadır. Mahsup dönemi geçtikten sonra tespit edilen geçici farkları için gecikme faizinin tahsil edilmesi anlaşılabilir bir durum olmakla birlikte terkin edilen vergi için cezanın tahsil edilmesi hukuken kabul edilemez. Bu durum aynı fiil nedeniyle iki ayrı ceza kesilmesi sonucunu doğurmaktadır. Her geçici vergi aynı zamanda gelir vergisi farkına da neden olduğundan 1 kat olarak öngörülen vergi ziyai cezasının pratikte 2 kat, tekerrür halinde 3 kat, vergi kaçakçılığı durumunda 6 ve 9 kat ceza uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Öteden beri devam eden bu haksız uygulamaya son verilmelidir.

Öte yandan Tasarının 82/3. Maddesinde, “.....mahsuplara rağmen kalan geçici vergi, **zamanaşımı süresi içinde** yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.” Denilmektedir. Bu düzenleme ile mevcut Kanunun mükerrer 120. Maddesinin 4 üncü fıkrasındaki hukuka aykırı “ mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, **o yılın sonuna kadar** yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir” hükmü düzeltilmiştir. Mevcut kanundaki hüküm mülkiyet hakkına açıkça aykırı olup, kabul edilemez.

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
MADDE 82- Geçici verginin beyanı, ödenmesi ve mahsubu (2) Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10' u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Re'sen veya ikmalen tarhiyatta geçici verginin bu Kanunda belirtilen mahsup süresinin geçmiş olması tarhiyatın yapılmasına engel değildir. Şu kadar ki, mahsup süresi geçtikten sonra tarh edilen veya kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, gecikme faizi ve ceza tahsil edilir	MADDE 82- Geçici verginin beyanı, ödenmesi ve mahsubu (2) Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10' u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Re'sen veya ikmalen tarhiyatta geçici verginin bu Kanunda belirtilen mahsup süresinin geçmiş olması tarhiyatın yapılmasına engel değildir. Şu kadar ki, mahsup süresi geçtikten sonra tarh edilen veya kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, gecikme faizi tahsil edilir
GEREKÇE Geçici vergi gelir vergisine mahsuben tahsil edilen bir vergi olduğuna göre aynı vergi farkı üzerinden hem geçici hem de gelir vergisi için ayrı ayrı ceza kesilmesi cezada mükerrerliğe neden olmaktadır. Mahsup dönemi geçtikten sonra tespit edilen geçici farkları için gecikme faizinin tahsil edilmesi anlaşılabilir bir durum olmakla birlikte terkin edilen vergi için cezanın tahsil edilmesi hukuken kabul edilemez. Bu durum aynı fiil nedeniyle iki ayrı ceza kesilmesi sonucunu doğurmaktadır. Her geçici vergi aynı zamanda gelir vergisi farkına da neden olduğundan 1 kat olarak öngörülen vergi ziyai cezası pratikte 2 kat, tekerrür halinde 3 kat, vergi kaçakçılığı durumunda ise 6 ve 9 kat ceza uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Öteden beri devam eden bu haksız uygulamaya son verilmeli ve ceza kelimesi madde metninden çıkarılmalıdır.	

38-İLK DEFA TİCARİ, ZİRAİ VE MESLEKİ FAALİYETE BAŞLAYACAK GENÇ GİRİŞİMCİ GERÇEK KİŞİLERE VERGİ İNDİRİMİ ÖNGÖRÜLÜYOR

Tasarının 83. Maddesinde 29 yaşını doldurmamış olan ve ilk defa ticari, zirai ve mesleki faaliyet nedeniyle gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişilere vergi indirimi öngörülüyor. Söz konusu hüküm genç girişimciliği teşvik etmekte olup yerindedir.

39-EĞİTİM VE SAĞLIK HARCAMALARINA İLİŞKİN GİDER İNDİRİMİ VERGİ İNDİRİMİNE DÖNÜŞTÜRÜLMEKTE VE İNDİRİM TUTARINA SINIR GETİRİLMEKTEDİR

Mevcut GVK'nın 89/2 maddesinde eğitim ve sağlık harcamaları beyan edilen gelirin %10'unu aşmamak koşulu ile gelir vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılabilir. İndirim esas itibariyle kazanç olması halinde mümkündür.

Yine mevcut GVK'ya göre **eğitim ve sağlık harcamalarının beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince düzenlenmiş belgelerle tevsik edilmesi gerekiyor.**

Tasarının 83/2. Maddesi ile “Gerçek kişiler tarafından yıllık beyannamede bildirilen gelir ve kazancın indirime 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 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oran ile çarpılmasıyla bulunan tutar, bunların kazançları üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.”

Tasarıda eğitim ve sağlık harcamaları üzerinde vergi indirimi yapılabilmesi için;

- **Harcamanın Türkiye’de yapılması,**
- **Gerçek ya da tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi**

Gerekli. Görüldüğü gibi harcama belgesini düzenleyenlerin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları gerekmiyor. Tasarı yasalaşırsa vakıf üniversitelerine ödenen eğitim ücretleri, devlet ve üniversite hastanelerine ödenecek sağlık giderleri vergi indirimine konu edilebilecek. Bu hüküm olumlu olmakla birlikte, harcama indiriminin vergi indirimine dönüştürülmesi ve indirim tutarının asgari ücret tutarı ile sınırlandırılması, uygulamanın beyannameli mükellefler üzerindeki avantajını azaltıyor. Mevcut uygulamada harcama sadece beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlandırılmıştır. Değişiklik bütünüyle mükellef hakkı yönünden değerlendirildiğinde eskiye göre kapsam daraltılmıştır.

Yıllık beyanname verme hakkı olmayan mükelleflerin söz konusu indirim hakkını kullanması mümkün olmadığından vergide eşitlik prensibine aykırıdır. Bu nedenle vergiye tabi geliri olanlara ihtiyari beyan esas tanımalı ve bütün mükelleflere bu tür vergi ve gider indirim hakkının kullanılmasını sağlamalıdır. Bu yapılmadığı takdirde bazı uygulamalar “göstermelik” durumda kalmaktadır.

40-ZİRAİ FAALİYETTE ÇALIŞAN İŞÇİLERİN ÜCRETLERİ ÜZERİNDEN HESAPLANAN GELİR VERGİSİNİN BİR KISMI TERKİN EDİLECEK

Tasarının “Vergi İndirimi” başlıklı 83/3. Maddesi şöyledir.

“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 vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu istisna tutarını, istatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle iller, ürün veya ürün havzaları itibarıyla sifra kadar indirmeye ve asgari ücretin iki katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Tasarı ile getirilen hüküm, büyük ölçekte zirai faaliyet gösteren mükellefler yönünden avantaj ve yenilik içeriyor. İşçi maliyetini azaltmakta ve dolaylı olarak tarım faaliyeti desteklenmektedir. Hüküm uygundur. Benzer şekilde sigorta prim indirimi de getirilmelidir. Büyük ölçekli işletmeler yanında defter tutun bütün zirai kazanç sahipleri söz konusu haktan yararlandırılmalıdır.

41-KAZANILMIŞ HAKLAR KORUNMALIDIR

TASARIDAKİ ŞEKLİ	ÖNERİLEN ŞEKLİ
GEÇİŞ HÜKÜMLERİ Geçici Madde 1- (1) (2) (3) (4) (5) (6)	GEÇİŞ HÜKÜMLERİ Geçici Madde 1- Tasarının geçici 1. Maddesine (7) ve (8) Numaralı fıkralar eklenmiştir. (7) Gerçek kişilerin elden çıkarma kazançlarının vergilendirilmesinde bu kanunun yayımı tarihinden önceki 5 yıl içinde edinilen mal ve hakların kanunun yürürlük tarihinden sonra elden çıkarılması halinde 193 Sayılı kanunun ilgili hükümleri, 5 yıldan daha az sürede edinilen mal ve hakların elden çıkarılmasında ise bu kanunun 48 ve 49. Madde hükümleri uygulanır. (8) Bu kanunun yayımı tarihinden önce yapılan kat karşılığı sözleşmelerinden doğan kazançların vergilendirilmesinde mükelleflerin istemeleri halinde bu kanun hükümleri uygulanır.

GEREKÇE

Tasarı ile gayrimenkul ve pay senedi satışından doğan değer artışı kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin 5 yıllık ve 2 yıllık süreler kaldırılıyor. Bilindiği gibi 193 sayılı kanuna göre 5 yıldan fazla süre ile elde tutulan taşınmazlar ile 2 yıldan fazla süre ile elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergiye tabi tutulmamaktadır. Tasarının geçici 1. maddesinin 6 fıkrasında, kurumların gayrimenkul ve iştirak hissesi satışındaki iki yıllık süre müktesep hak olarak korunurken, gerçek kişiler yönünden söz konusu olan müktesep hakların korunmayışı gerek hukuki güvenlik ilkesine gerekse mükellefler arasındaki eşitlik ilkesine aykırıdır.

Ayrıca kat karşılığı sözleşmeleri kapsamında elde edilen kazançların ne şekilde vergilendirileceği konusunda 193 sayılı kanunda açıklık bulunmadığından mükelleflerin istemeleri halinde kanunun yürürlük tarihinden önce yapılan kat karşılığı sözleşmeleri kapsamında elde edilecek kazançların vergilendirilmesinde bu kanun hükümlerinin uygulanmasına imkan sağlanmalıdır. Mükellefler lehe olan kanun hükmünü dikkate alarak tercihlerini vergi dairesine belirtmelidir. Tercihin belirtilmemesi halinde sözleşmenin yapıldığı tarihte geçerli kanun hükümlerinin uygulanacağı açıktır.

III- DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

TBMM’ne hükümet tarafından sunulan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı üzerinde komisyonumuzca yapılan incelemede varılan görüş, öneri ve değerlendirmelerin ayrıntıları yukarıdaki bölümlerde yer almıştır. Varılan görüş, öneri ve değerlendirmeler özetle aşağıdaki gibidir;

- 1- Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ile 2006 yılında yürürlüğe konulan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1961 yılında yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılarak, gerçek kişilerin ve kurumların kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin esaslar Gelir Vergisi Kanunu adı altında düzenlenmiştir. Tasarısının incelenmesinden, “tek kanun” uygulamasının hiçbir pratik ve teknik faydasının bulunmadığı gibi uygulayıcıların bilgi birikimlerini yok edeceği, yeni kanun hükümlerinin öğrenilmesi ve yorumlanması sürecinde önemli hukuki sorunların ortaya çıkacağı görülmektedir. Ayrıca, iki kanunun tek kanunda birleştirilmesine gerekçe olarak, kanun maddelerinin azaltılması gerektiği öne sürülmüştür. İyi bir vergi kanunun yapılmasında önemli olan kanun maddelerinin sayısının azlığı değil, kanun hükümlerinin içeriğidir. Kanun Tasarısının incelenmesinden yürürlükten kaldırılacak iki kanundaki kelime sayısı ile Tasarıdaki kelime sayısı karşılaştırıldığında da kısa kanun yazma amacına ulaşamadığı, diğer bir ifade ile %10 civarında bir “kelime tasarrufu” sağlanabildiği tespit edilmiştir. Sonuç itibarıyla,

gerçek kişilerin kazançları ile kurum kazançlarının vergilendirilmesinde farklı vergi tarifelerinin bulunmasının da tek kanun yapmanın amacına uygun olmadığı değerlendirilmiştir. Bu nedenlerle öteden beri uygulandığı şekilde gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının ayrı kanunlarda düzenlenmesinde fayda görülmektedir.

- 2- Kanun Tasarısında “dil” konusuna yeterince önem verilmediği, aynı kavramın farklı maddelerde farklı kelimelerle ifade edildiği tespit edilmiştir. Örneğin bazı maddelerde “**gayrimenkul**” kelimesi bazı maddelerde “**taşınmaz**” kelimesi kullanılmıştır. Yine müstahdem- hizmetli; emtia-mal; yemek-iaşe, müddet-süre, konut-mesken, bedelsiz-ivazsız gibi eş anlamlı kelimeler ile Türkçe olmayan ve günümüzde fazla kullanılmayan zilyed, mutasarruf, alametifarika, tevsî, peştemallık, tekaddüm gibi kelimelerin kullanılması kanun Tasarısının kullanılan Türkçe yönünden de gözden geçirilmesini gerektirmektedir.
- 3- Kanunun Tasarısında verginin tabana yayılması amaçlanmakla birlikte eskiden olduğu gibi gelirin kavranmasında kaynak teorisinin esas alındığı, bu durumun servette ve tasarrufta izah edilemeyen artışların vergilendirilmesini sağlayamayacaktır.
- 4- Tasarıda vergi tabanının genişletilmesine yönelik esas düzenlemenin belli büyüklüğü aşan kat karşılığı inşaat işlerinin ticari kazanç kapsamına alınması ve gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde götürü gider esasının sınırlandırıldığı, telif kazancı istisnasının daraltılarak sanatçı ve bilim insanlarının kazançlarından alınan verginin artırılmasının ve sonuç itibarıyla vergi veren orta ve yüksek gelir gruplarının daha yüksek oranda vergilendirilmesinin amaçlandığı tespit edilmiştir.
- 5- Kanun Tasarısında 5 yıldan fazla sürede elde tutulan taşınmazların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile 2 yıldan fazla süre elde tutulan pay senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançların vergi dışında tutulmasına ilişkin mevcut uygulamanın değiştirilmesi ve söz konusu elden çıkarma kazançlarının elde tutma süresi dikkate alınmak suretiyle belli bir kısmının vergi dışında tutulmasını sağlayan (merdiven sistemi) yeni düzenleme eski düzenlemelere göre daha adil ve doğru olduğu değerlendirilmiştir.
- 6- Yıllara yaygın inşaat işlerinde kazancın tespitinin, işin tamamlandığı yılda tespit edileceği ve o yılın geliri olarak beyan edilmesi şeklindeki “tamamlama yönteminde” bir değişikliğe gidilmediği, Uluslararası Muhasebe Standartlarının benimsendiği TMS’nda ise yıllara yaygın inşaat işlerinde kazanç “tamamlama yüzdesi yöntemi” kabul edildiğinden, yeni TTK da dikkate alınarak tamamlama yüzdesi yönteminin bir seçenek olarak kanunda yer alması gerekmektedir.

- 7- Tasarının 13/2 nci maddesinde yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin avanslar dahil hak edişlerin değerlendirilmesinden doğan gelirlerin (faiz vb.) elde edildiği yılın kazancı sayılacağı belirtilmektedir. Yapılan düzenleme, yıllara yaygın inşaatın devamı sırasında hak ediş gelirlerinin değerlendirilmesinden elde edilen repo, faiz, hazine bonusu ve devlet tahvili faizleri ile kur farklarının, inşaatın bitim tarihi itibarıyla beyan edilmesi gerektiğine ilişkin Danıştay'ın yüzlerce kararının aksine **"her yıl itibarıyla"** beyan ettirilmesini amaçlamakta, ancak yıllara yaygın inşaat işleri için kullanılan kredi faizlerinin doğrudan dönem gideri olarak kaydına imkan veren bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu nedenle mükellef aleyhine olan söz konusu hüküm Tasarıdan çıkarılmalıdır.
- 8- Tasarıda “özel inşaat ve kat karşılığı inşaat işlerinin” vergilendirilmesine ilişkin 14, 15 ve 48. Maddelerde düzenlenmiştir. Tasarıda kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibi yönünden iki farklı teslimden ve vergiyi doğuran olaydan söz edilmektedir. **1. Aşamada** arsanın müteahhide sözleşme ile devrinde, arsanın inşaatı tahsisinde değer artışı kazancı, **2. Aşamada ise** müteahhitten fatura karşılığı edinilen bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasında ticari veya değer artışı kazancı hesaplanacaktır. İnşaatı tahsis edilen arsa payına ilişkin birinci aşamada tespit edilen değer artışı kazancının vergilendirilmesi her ne kadar inşa edilmiş bağımsız bölümün nihai satışına kadar ertelenmekteyse de, bu iki teslim şekli vergiye tabi kazancın hesabında ciddi sorunların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Aynı sorun kendi arsası üzerine inşaat yapan kişiler için de geçerlidir. Bu iki aşamalı vergilendirme yerine tek aşamalı vergileme yöntemi getirilmelidir. Bunun için ivazsız intikal eden veya 5 yıldan daha fazla süre elde bulundurulmuş arsa veya arazinin birinci aşamadaki değer artışı kazancı vergiden istisna edilmeli ya da ikinci aşamadaki kazancın tespitinde arsanın emsal bedelinin %75'i esas alınmalıdır. (Tasarının... Maddesinde değer artışı kazancının hesabında 5 yıldan fazla elde tutulan taşınmazların elden çıkarılmasında kazancın %75'i istisna edilmiştir.)
- 9- Tasarının 14/3 hükmünde, kat karşılığı inşaat işleri dahil başkasına yaptırılan inşaatlarda, **hasılata müteahhit ile paylaşılmasının** kararlaştırılmış olması, **faaliyetin arsa sahibi yönünden de ticari faaliyet olduğu** kabul edilmiştir. Herhangi bir inşaat büyüklüğü dikkate alınmaksızın hasılat paylaşım sözleşmesinin ticari faaliyet olarak kabulü doğru değildir.
- 10- Tasarıda, kat karşılığı inşaat işinde inşaat kapalı alanının 1.000 m²'yi aşması halinde ilk satış tarihinden itibaren (arsa sahibi yönünden) ticari faaliyete başlanıldığı kabul edileceği, inşaat alanının 500 m² ile 1.000 m² (dahil) arasında olması halinde ise inşa edilen taşınmazların satışının arsa sahibine veya müteahhide ait bir **ticari organizasyon** çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığı, 500 m²'nin altındaki inşaatlarda ise arsa sahibinin değer artışı kazancı

çerçevesinde vergilendirilmesi kabul edilmektedir. Satışın ticari bir organizasyon çerçevesinde yapıldığı iddiası her zaman yapılabileceğinden pratikte arsa sahibine bırakılan ve brüt alanı 500 m2'yi aşan inşaat işlerinde arsa sahibi tacir sayılacak ve mükellefiyet tesis ettirecektir. Komisyonumuz Tasarıdaki üç aşamalı inşaat büyüklüğü yerine, iki aşamalı inşaat büyüklüğünün esas alınmasının vergilendirmede basitlik ve kolaylık sağlayacağı gerekçeleriyle, brüt inşaat alanı 1000 m2'yi aşan kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibinin ticari kazanç hükümleri çerçevesinde, 1000 m2'nin altındaki inşaatlarda ise değer artışı kazancı hükümlerine göre vergilendirme yapılmasını önermektedir.

- 11- Tasarıda gerek ivazlı gerekse ivazsız iktisaplarda inşaatla tahsis edilen arsanın emsal bedelinin ne şekilde tespit edileceği belirtilmediğinden, emsal bedelin Maliye takdir komisyonu kararları ile tespit edileceği anlaşılmaktadır. VUK'nda belirtilen takdir komisyonu üyelerinin kamu ağırlıklı olması, takdir komisyonlarının gayrimenkul değerlemesi yapma konusunda özel uzmanlıklarının bulunmaması gibi nedenlerle yapılacak emsal bedel tespitlerinin objektiflikten uzak olması riskini taşımaktadır. Bu nedenle emsal bedelin bilinemediği durumlarda, isteğe bağlı olarak tahsis tarihindeki emlak vergi değerinin esas alınması veya SPK ve KGK tarafından yetkilendirilen gayrimenkul değerlendirme şirketlerince tespit edilen emsal değer esas alınmasını sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır.
- 12- Tasarının 19/1'nci maddesinde, “işveren tarafından çalıştırılanlar için; ”Merkezi Türkiye’de bulunan sigorta şirketleri ve sosyal güvenlik kuruluşları ile tüzel kişiliğe sahip yardım sandıklarına geri alınmamak üzere ödenen sigorta primleri ve emekli aidatları, işin gereği olarak verilen demirbaş niteliğindeki giyim eşyaları nedeniyle katlanılan giderler ile işyerinde veya işyerinin eklentilerinde **iaşe, ibate, tedavi ve ilaç** harcamaları nedeniyle katlanılan giderlerin,” Ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği belirtildiği halde, işverenin kendisine ait söz konusu giderlerin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi kabul edilmemiştir. Oysa işverenin de işyeri ve eklentilerinde iaşe, tedavi ve ilaç giderlerinin de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Personelin yediği yemek, içtiği çay gider kaydedilebildiği halde işverenin kendisine ait işyerinde yediği öğle yemeğinin gider olarak kabul edilmemesi hayatın olağan akışına uygun değildir. Öteden beri gelen bu hatalı uygulamaya son verilmelidir.
- 13- Tasarının 19 uncu maddesinde ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler arasında **özel iletişim vergisine** yer verilmemiştir. Ticari işletmeler, işle ilgili olarak sabit telefon ve mobil (cep) telefon ile yaptıkları görüşmeler nedeniyle, sabitte yüzde 15, mobilde yüzde 25 özel iletişim vergisi ödemekte, ancak gider olarak indirememektedir. Özel iletişim

vergisinin de özel tüketim vergisinde olduğu gibi gider olarak indirimine imkan sağlayacak düzenleme yapılmalıdır.

- 14- Tasarının 20 nci maddesinde teşebbüs sahibinin “ **eşine ve küçük çocuklarına**” ödenen ücretlerin ticari kazancın tespitinde gider yazılamayacağı belirtilmektedir. Çalışma yaşındaki çocuğun emeğinin karşılığı olarak aldığı ücretin gider yazılamaması doğru değildir. Eğitimi devam eden çocukların özellikle yaz aylarında başkalarının işyerinde çalışmalarının önünde bir engel olmadığı halde, kendi anne veya babasının işyerinde çalışması halinde ücretin gider yazılamaması kazancın saflığı ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Ayrıca, eşe ödenen ücretin gider yazılamamasına ilişkin düzenleme, aile reisi beyanı zamanından kalmadır. Aile reisi beyanı kaldırıldığına göre eşe ödenen ücretin gider yazılamaması, tek kelime ile **kadınların emeğine saygısızlığı** ifade etmektedir ve söz konusu hüküm değiştirilmelidir.
- 15- Tasarının “Serbest Meslek Kazanç İstisnası” başlıklı 31. Maddesinde sayılan; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat ressam, bestekar, bilgisayar programcısı, senarist, mucit ve benzerinin kazançlarına ilişkin telif kazancı istisnası devam ettirilmekle birlikte, kazanç tutarının 188.000 TL’yi aşması halinde (ücretler için geçerli tarifenin dördüncü gelir diliminin iki katı) söz konusu istisna uygulanmayacağı belirtilmektedir. Kazancın 188.001 TL olması halinde %17 olarak vergilendirilen telif kazancı yıllık beyanname ile beyan edileceğinden, 1 TL fazla kazanç için 26.625 TL fazla vergi ödenmesi söz konusu olabilecektir. Bu haksız durumun düzeltilmesi için belirlenen tutarı aşan kısmın beyan edilmesi şeklinde bir düzenleme yapılmalıdır.
- 16- Tasarının 35. Maddesinin birinci fıkrasının (j) bendine göre, “**hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri**” ücret sayılmakta ve gelir vergisinden istisna edilmektedir. Madde hükmü incelendiğinde söz konusu istisnadan sadece büyük işletmelerin bundan yararlanabildiği, küçük işletmelerin kendilerine ait araç ve şoför tahsis edemedikleri için bu imkandan yararlanamadığı görülecektir. İşverenlerin çalıştırdıkları personele belediyeler tarafından verilen **toplu taşıma sistemlerine bilet bedellerini ödemeleri halinin de toplu taşıma gideri kabul edilmesi** gerekmektedir. Bu suretle yapılacak taşıma gideri hem işverenler için ucuzlayacak hem de toplu taşıma teşvik edilmiş olacaktır.
- 17- Mevcut GVK’nda asgari geçim indirimi **sadece ücret geliri** elde edenlere uygulanmaktadır. Pek çok ülkenin gelir vergisi kanununda tüm mükellefler için “asgari geçim indirimi” müessesesi bulunmaktadır. Bu anlamda Tasarı bir değişiklik ve yenilik getirmemektedir. Bu nedenle **asgari geçim indirimi tüm gelir vergisi mükellefleri için** uygulanmalıdır.
- 18- TTK 194/3. Maddesinde tür değişikliği yoluyla ticaret şirketlerinin ferdi işletmeye dönüşebilmesi öngörülmektedir. Ticaret şirketinin şahıs işletmesine dönüşümünde mevcut kanunda da Tasarıda da vergi istisnası öngörülmemektedir. Geçmişte şirket olarak faaliyet

gösteren işletmelerin tür değişikliği yoluyla şahıs işletmesine veya adi ortaklığa dönüşmesi halinde vergi hesaplanmayacağına ilişkin bir düzenlemeye özellikle küçük ölçekli anonim şirketlerin denetime tabi tutulması karşısında ihtiyaç vardır. Bu nedenle Tasarının 46. Maddesinde “**ticaret şirketlerinin TTK’nun 194/3. Maddesi kapsamında tür değiştirerek şahıs işletmesine dönüşmesi halinde diğer tür değişikliklerinde olduğu gibi vergi hesaplanmayacağına ilişkin geçici bir düzenlemeye** imkan verilmelidir.

19-Tasarının 66/4. maddesi ile yüksek gelir elde eden ücretlilere, beyanname verme yükümlülüğü getirilmektedir. Yıllık ücreti 188 bin liranın altında, örneğin 30 bin ya da 50 bin lira olanlar ise isteseler dahi yıllık beyanname veremeyeceklerdir. Beyanname veren mükellefler şahsına, eşi ve çocuklarına ait “**eğitim ve sağlık**” harcamalarının yüzde 15’ini, hesaplanan gelir vergisinden mahsup edebileceklerine ilişkin düzenleme düşük gelirli ücretlilerin aleyhine sonuç doğurmaktadır. Bu nedenle belirlenen tutarın altında geliri olan ücretlilerin de istemeleri halinde (ihtiyari beyan) yıllık beyanname vermelerine imkan sağlanmalıdır.

20-Tasarıda gelir vergisi beyanname verme ve tahakkuk eden verginin ödeme süreleri yeniden düzenlenmektedir. Buna göre, yıllık beyanname gerçek kişiler tarafından takvim yılını izleyen **Şubat ayının başından yirminci günü akşamına** kadar vergi dairesine verilecek. **Tahakkuk eden gelir vergisi ise Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere iki eşit taksitte**, kurumlar tarafından hesap döneminin kapandığı ayı izleyen **üçüncü (Mart) ayın başından yirminci günü akşamına** kadar vergi dairesine verilecek ve **Tahakkuk eden vergi ise beyanname verilmesi gereken (Mart Ayı) ayın sonuna kadar ödenecektir**. Beyanname verme sürelerinin ilgili ayların 1-20. Günlerine sıkıştırılması doğru olmamıştır. Beyanname verme süresi gelir vergisi mükelleflerinde 1-31 Mart, kurumlarda ise 1-30 Nisan olarak düzenlenmelidir. 4. Dönem geçici vergi beyannamelerinin kaldırılması olumlu olmakla birlikte, bu değişikliğin karşılığında yıllık beyannamelerin verilme ve tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin bir ay öne çekilmesi doğru değildir.

21-Tasarının 82 nci maddesinde, yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10’ u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re’sen veya ikmalen geçici vergi tarh edileceği, re’sen veya ikmalen tarhiyatta geçici verginin bu Kanunda belirtilen mahsup süresinin geçmiş olmasının tarhiyatın yapılmasına engel olmadığı ancak, mahsup süresi geçtikten sonra tarh edilen veya kesinleşen geçici vergilerin terkin edileceği ve **gecikme faizi ve cezanın** tahsil edileceği belirtilmiştir. Geçici vergi gelir vergisine mahsuben tahsil edilen bir vergi olduğuna göre aynı vergi farkı üzerinden hem geçici hem de gelir vergisi için ayrı ayrı ceza kesilmesi cezada **mükerrerliğe** neden olmaktadır. Bazı durumlarda tekerrür ve 3 kat vergi ziyai cezası dikkate alındığında 1 liralık vergi kaybı için 9 kat vergi cezasının kesilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle mahsup dönemi geçtikten sonra tarh edilen geçici vergi için **ceza** kesilmemelidir.

22-Tasarı ile gayrimenkul ve pay senedi satışından doğan değer artışı kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin 5 yıllık ve 2 yıllık muafiyet süreleri kaldırılmakta ve elde tutma süresi arttıkça vergi dışı kazanç oranı artırılmakta ve 5 yıldan fazla süre elde tutulan varlıkların satışından elde edilen kazancın en az %20'si gelir vergisine tabi tutulacaktır. Bilindiği gibi 193 sayılı kanuna göre 5 yıldan fazla süre ile elde tutulan taşınmazlar ile 2 yıldan fazla süre ile elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergiye tabi tutulmamaktadır. Tasarının geçici 1. maddesinin 6 fıkrasında, kurumların gayrimenkul ve iştirak hissesi satışındaki iki yıllık süre müktesep hak olarak korunurken, gerçek kişiler yönünden söz konusu olan müktesep hakların korunmayışı gerek hukuki güvenlik ilkesine gerekse mükellefler arasındaki eşitlik ilkesine aykırıdır. Bu nedenle kazanılmış hakların korunması amacıyla, gerçek kişilerin yeni kanunun çıkarıldığı tarihten önce iktisap ettikleri gayrimenkuller ve pay senetlerinin daha sonra elden çıkarılması halinde vergilendirilmesinde eski kanunda yer alan düzenlemelerin esas alınacağına ilişkin bir geçiş hükmü konulmalıdır.

23- Sonuç itibarıyla Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı vergi sistemimizde reform niteliğinde değişiklikleri ve düzenlemeleri içermemektedir. Tasarıda yer alan bazı olumlu değişikliklerin Gelir Vergisi Kanununun yeniden yazılmasını gerektirecek düzeyde yenilikler taşımadığı, olumlu sayılabilecek bazı düzenlemelerin mevcut Gelir Vergisi Kanunu üzerinde yapılacak değişikliklerle sağlanabileceği, kurum kazançlarının vergilendirilmesi konusunda mevcut Kurumlar Vergisi Kanununa göre hiçbir değişiklik öngörülmediği dikkate alındığında, mevcut kurumlar vergisi hükümlerinin Tasarıya monte edilmesinin vergi sistemine faydadan çok zarar vereceği görüşüne varılmıştır.