

A)-SUNUŞ

Gerçek kişi gelirlerinin vergilendirilmesini sağlamaya yönelik 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 06.01.1961 gün ve 10700 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 1 Ocak 1961 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadı.126 ana maddeden oluşan söz konusu kanunun zaman içersinde bazı maddeleri yürürlükten kaldırılmış geçici ve mükerrer maddelerle uygulamaya yn verilmiştir.

Kurum kazançlarının vergilendirilmesine yönelik olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yeni şekli ile 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup, uygulamaya yönelik 04.Nisan 2007 günlü ve 26482 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan (1) seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan yönlendirmeler çerçevesinde uygulanmaktadır. Söz konusu kanun ile bilahare yayımlanan (1) seri no.lu tebliğ uygulanmasında sorun yaşanmamaktadır.

AVRUPA BİRLİğİ VE OECD ÜLKELERİNDE GELİR VE KURUMLAR VERęİSİNİN DURUMU

Gelir ve kurumlar vergisi düzenlemelerinin ayrı ya da aynı olması konusunda ülkelerin farklı uygulamaları bulunmaktadır. Bu durum ülkelerin benimsemiş oldukları hukuk sistemine ve vergilendirme anlayışına göre değişebilmektedir.

Aşağıdaki tabloda Avrupa Birliği lkelerinde gelir ve kurumlar vergisinin ayrı ayrı kanunlarda veya aynı kanun içinde olmakla birlikte ayrı kısımlarda mı, yoksa birleştirilmiş vaziyette tek bir kanunla mı düzenlenmiş olduğuna yer verilmiştir.

Tablo 1: Avrupa Birliği lkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisinin Durumu

No	lkeler	Gelir Vergisi Kanunu	Kurumlar Vergisi Kanunu
1	Almanya	Var	Var
2	Avusturya	Var	Var
3	Bulgaristan	Var	Var
4	Danimarka	Var	Var
5	Finlandiya	Var	Var
6	Hırvatistan	Var	Var
7	Hollanda	Var	Var
8	İngiltere	Var	Var
9	İtalya	Var	Var
10	Letonya	Var	Var

11	Litvanya	Var	Var
12	Macaristan	Var	Var
13	Polonya	Var	Var
14	Portekiz	Var	Var
15	Slovakya	Var	Var
16	Slovenya	Var	Var
17	Belçika	Tek Kanun, Ancak Ayrı Ayrı Düzenleme	
18	Çek Cumhuriyeti	Tek Kanun, Ancak Ayrı Ayrı Düzenleme	
19	Fransa	Tek Kanun, Ancak Ayrı Ayrı Düzenleme	
20	İspanya	Tek Kanun, Ancak Ayrı Ayrı Düzenleme	
21	İsveç	Tek Kanun, Ancak Ayrı Ayrı Düzenleme	
22	Lüksemburg	Tek Kanun, Ancak Ayrı Ayrı Düzenleme	
23	Romanya	Tek Kanun, Ancak Ayrı Ayrı Düzenleme	
24	Yunanistan	Tek Kanun, Ancak Ayrı Ayrı Düzenleme	
25	Estonya	Tek Kanun ve Birleşik Düzenleme	
26	İrlanda	Tek Kanun ve Birleşik Düzenleme	
27	Kıbrıs Rum Kesimi	Tek Kanun ve Birleşik Düzenleme	
28	Malta	Tek Kanun ve Birleşik Düzenleme	

Kaynak: Deloitte Highlights Reports <http://www.deloitte.com>; Your Europe, http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/index_en.htm ve ilgili ülke kanunlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 1’den görüldüğü gibi; 28 Avrupa Birliği ülkesinden 16 tanesinde Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu ayrı ayrı bulunmakta, 8 tanesinde tek kanun adı altında, ancak ayrı ayrı düzenlemeler şeklinde gelir ve kurumlar vergileri bulunmakta ve sadece 4 ülkede tek kanun içinde ve bizdeki yeni tasarı gibi, konular iç içe ve birleşik vaziyette düzenlenmektedir.

Dolayısıyla artık dünyada ve Avrupa Birliği’nde birçok ülkede gelir ve kurumlar vergisinin birleştirilmiş vaziyette tek bir kanunla düzenlendiği söylemi doğru değildir. Bu konuda çarpıcı bir örnek İngiltere’dir. İngiltere’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasaları 1998 (Income and Corporation Taxes Act 1998- ICTA) ile gerçek ve tüzel kişilerin gelirleri aynı vergi yasası ile vergilendirilmeye başlanmıştır. Bu düzenlemede kısımların altında gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için ayrı bölümler bulunmaktadır. Ancak daha sonrasında vergi

yasalarının yeniden yazılması projesi kapsamında ICTA değişikliğe uğrarken ayrıca Gelir Vergisi Yasası 2007 ve Kurumlar Vergisi Yasası 2010 ile gerçek kişi ve tüzel kişi mükelleflerin vergilendirilmesi için ayrı yasalar çıkarılmıştır. Birleştirilmiş bir yasanın tekrar ayrı ayrı yasalar şeklinde düzenlenmesinin temel gerekçesi olarak da 10 yıllık uygulama süresinde gelir üzerinden alınan vergilerde karışıklığa yol açması gösterilmiştir.

Fransa ve İspanya gibi bazı ülkelerde tek bir vergi kanunu bulunmakta ve bütün vergiler bu kanun içinde ayrı ayrı bölümlerde düzenlenmektedir. Bu da esasında kanunların ayrı olduğu sonucunu ortaya koymaktadır. AB üyesi sadece 4 ülkede, gelir ve kurumlar vergisi tek bir kanunda birleştirilmiş durumdadır. Bu ülkeler ise çok az nüfusa sahip ve küçük ülkelerdir. Dolayısıyla Türkiye gibi büyük bir ülkenin vergi sistemi açısından bu ülkelerin örnek olarak alınması kanaatimizce uygun değildir.

Aşağıdaki tabloda ise Avrupa Birliği ülkeleri dışındaki diğer OECD ülkelerinde gelir ve kurumlar vergisinin ayrı kanunlarda veya aynı kanun içinde olmakla birlikte ayrı kısımlarda mı, yoksa birleştirilmiş vaziyette tek bir kanunla mı düzenlenmiş olduğuna yer verilmiştir.

Tablo 2: OECD Ülkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisinin Durumu (AB ülkeleri hariç)

No	Ülkeler	Gelir Vergisi Kanunu	Kurumlar Vergisi Kanunu
1	Japonya	Var	Var
2	Güney Kore	Var	Var
3	TÜRKİYE	Var	Var
4	Avusturalya	Tek Kanun, Ancak Ayrı Ayrı Düzenleme	
5	Kanada	Tek Kanun, Ancak Ayrı Ayrı Düzenleme	
6	Meksika	Tek Kanun, Ancak Ayrı Ayrı Düzenleme	
7	Yeni Zelanda	Tek Kanun, Ancak Ayrı Ayrı Düzenleme	
8	ABD	Tek Kanun ve Birleşik Düzenleme	
9	İsrail	Tek Kanun ve Birleşik Düzenleme	
10	İsviçre	Tek Kanun ve Birleşik Düzenleme	
11	İzlanda	Tek Kanun ve Birleşik Düzenleme	
12	Norveç	Tek Kanun ve Birleşik Düzenleme	
13	Şili	Tek Kanun ve Birleşik Düzenleme	

Kaynak: Deloitte Highlights Reports <http://www.deloitte.com>; Your Europe, http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/index_en.htm ve ilgili ülke kanunlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 2'den görüldüğü gibi, Avrupa Birliği ülkeleri dışında kalan diğer OECD ülkelerinden 3 tanesinde (Bunlardan birisi de Türkiye'dir) Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu ayrı ayrı bulunmakta, 4 tanesinde tek kanun adı altında, ancak ayrı ayrı düzenlemeler şeklinde gelir ve kurumlar vergileri bulunmakta ve 6 tanesinde tek kanun içinde konular iç içe ve birleşik vaziyette düzenlenmektedir.

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne aday ülke olduğu ve Kıta Avrupası hukuk sistemini benimsediği dikkate alındığında, ülkemizin Avrupa Birliği'ne egemen olan vergi sistemi anlayışına uyumlu ve yapı itibarıyla bu sisteme daha yakın olması gerekmektedir. Bu nedenle, gelir ve kurumlar vergisini birleştirerek iç içe giydirilmiş düzenlemelere gitmek yerine, ayrı kanunlar halinde daha anlaşılır ve uygulanabilir düzenlemeler yapılması en yararlı tercih olacaktır.

BİRLEŞMENİN YERİNDE OLUP OLMADIĞININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilindiği gibi gelir vergisi ile kurumlar vergisi, nitelik itibarıyla birbirlerinden oldukça farklı vergilerdir. Bu vergilerden gelir vergisi, sübjektif vergiler grubu içinde yer alır. Yani gelir vergisi, mükellef odaklı bir vergidir. Diğer bir ifadeyle bu vergi, mükellefin ödeme gücünü dikkate alarak ona göre yapılandırılır.

Oysa kurumlar vergisi, objektif vergiler grubu içinde bulunur. Yani bu vergilerde verginin mükellefi değil, verginin konusu ön plana çıkar. Kurumlar vergisinin objektif vergiler içinde yer alması, hukuki düzenlemelerde onu gelir vergisinden ayrı bazı düzenlemelere götürür. Bu nedenle, muafiyet ve istisnalar bakımından iki vergi arasında önemli farklar bulunduğu gibi, asgari geçim indirimi, engelli indirimi, basit usul, eğitim ve sağlık harcamalarının indirilmesi, gelirlerin toplanması ve artan oranlı tarifeler gibi gerçek kişilere özgü birtakım subjektifleştirme müesseselerine kurumlar vergisi yabancıdır.

Özet olarak söylemek gerekirse, gelir ve kurumlar vergilerinin nitelik olarak farklı olması nedeniyle birleştirmeye gidilmesi uygun değildir. Ayrıca böyle bir birleştirme, şekil bakımdan Kanun'un yazılmasını oldukça anlaşılmaz hale getirmektedir.

Uygulamada finansal güç büyüklüğüne yönelik göndermeler dikkate alındığında Kurumlar Vergisi'nin gelecekte uluslararası nitelikte önem taşıyacağı anlaşılmakta olup, mevcut kanun söz konusu açılıma uygundur.

Ülkemizde mükellef sayısının yetersiz kaldığı bilinmektedir. Bunun temel nedeni vergiye tabi kişisel kazançların yeterince vergi ağına alınamamasıdır. Oysa Kurumlar Vergisi mükelleflerinin Ticaret Sicilinde tescile tabi tutulması zorunluluğu nedeniyle; izlenmesi hukuken mümkündür. Ülkemiz bu uygulama da başarılıdır.

Vergiye gönüllü uyumun artırılması ve kayıtlı ekonomiye geçişin hızlandırılması, vergi tabanının genişletilmesi, vergi adaletinin pekiştirilmesi, ancak bireysel kazançların vergi ağına alınması ile mümkündür. Bu konular Gelir Vergisi uygulaması ile ilgilidir. Dolayısıyla ekte sunulan Gelir Vergisi Kanun Tasarısının yeterli olacağı kanısındayız.

Kurumlar Vergisi, mükelleflerinin güncel sorunları daha çok kurum kazançlarının kavranabilmesine, denetlenmesine yöneliktir. Bu konuda mevcut mevzuat yeterli olup, daha çok uluslararası ilişkilere paralel değerlendirmeler yapılarak, kurumların olumsuz vergi rekabetinden korunması yönünde, ayrı bir yasa ile vergilendirilmesi konuya yönelik

uluslararası gelişmelerden daha iyi anlaşılmaktadır. Bu bağlamda da, Gelir Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılmasını veya yenilenmesini, bu nedenle de ekte sunulan modelin değerlendirmeye alınmasını, yapılacak değerlendirmede aşağıdaki önerilerinde dikkate alınarak gerekli değişikliklerin yapılması, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ise bu günkü hali ile yürürlükte kalmasını uygun olacağı görüşünderiz.

B)-TASLAK TASRIDA YAPILMASI GEREKEN DEĞİŞİKLİK ÖNERİLERİ

1- YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE FAİZ GELİRLERİNİN BEYAN DÖNEMİ İŞİN BİTTİĞİ YIL OLARAK DÜZELTİLMELİDİR (MADDE 13).

Tasarı ile yıllara yaygın inşaat işi hakkediş bedellerinin (avanslar dahil) değerlendirilmesinden elde edilecek faiz ve kur farkı gelirlerinin yıllara yaygın inşaat işinin bitimi beklenmeksizin elde edildiği yılda gelir olarak beyan edilmesi amaçlanmaktadır.

Bu işlerde, hakkediş bedelleri üzerinden % 3 oranında vergi kesintisi yapılmakta ve ayrıca geçici vergi alınmamaktadır. Yani % 3 oranında yapılan vergi kesintisi peşin vergi uygulamasıdır. Peşin vergiye tabi tutulan hakkediş bedellerinin değerlendirilmesinden elde edilen kur farkları veya faizlerin ayrıca geçici vergi ile kurumlar ve/veya gelir vergisine tabi tutulması doğru olmayacaktır.

Söz konusu kazancın yıllara yaygın inşaatın bir parçası sayılıp nihai kazancın ortaya çıktığı işin bitim tarihinde topluca dikkate alınması işin özüne daha uygun olacaktır. Bu nedenle bu hükmün tasarıdan çıkarılması faydalı olacaktır.

2- ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE YAPILAN HATALAR DÜZELTİLMELİDİR (MADDE 14).

Mevcut gelir ve kurumlar vergisi kanununda olmayan bir düzenleme kanun maddesi olarak gelmektedir. Söz konusu kanun maddesinin getirilmesi genel olarak olumlu olmakla birlikte, kanun maddesinin içeriğinde sorunlar bulunmaktadır.

a- 14. Maddenin 2 fıkrasında yer alan *“İktisap şekli ve tarihi ne olursa olsun, kendi arsası üzerine inşaat yapan veya kat karşılığı inşaat işleri dâhil yaptırانların bu inşaat faaliyetlerinden doğan kazançları, inşaat faaliyetinin arsa sahibinin ticari işletmesi bünyesinde gerçekleştirilmesi halinde ticari kazanç hükümlerine tabidir”* hükmüne gerek yoktur.. Ticari kazancın tanımına baktığımızda, zaten ticari işletme bünyesinde yapılan tüm işlemler ticari faaliyet olarak kabul edildiğini görmekteyiz. Bu nedenle bu hükmün tasarıdan çıkarılması gerekmektedir.

b- 14. Maddenin 3. fıkrasında yer alan hükümlere göre “hasılat paylaşımı” sözleşmelerine göre yapılacak olan inşaat işlerinde arsa sahibinin kazancının da ticari kazanç olarak vergilendirileceği görülmektedir.

Normal şartlarda arsa sahibinin müteahhide arsasını satarak elde ettiği kazanç, devamlılık yok ise ve elde bulundurma süresi 5 yıldan az ise mevcut GVK 80 e göre değer artış kazancı, 5

yıldan sonra satış halinde ise gelir vergisinin dışında kalıyor iken hasılat paylaşımına göre arsa tesliminin hem müteahhit hem de arsa sahibi açısından ticari kazanç sayılması eşitlik ilkesine aykırı olacaktır.

Hasılat paylaşımı yöntemi aslında bir tahsilat yöntemidir. Tahsilat yönteminin değişmesi vergilendirme usul ve esaslarında bu derece farklılık oluşturmamalıdır.

Bu nedenle bu fıkra da yer alan düzenlemenin tasarıdan çıkarılması yerinde olacaktır.

c- 14. Maddenin 4. fıkrasında, kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine teslim edilen taşınmazların brüt kapalı alanlarının 1000 m2 den büyük olması halinde ticari kazanç, 500-1000 m2 arasında olması halinde ise ticari organizasyon var ise ticari kazanç olacağı ve bu tarih itibarıyla ticari faaliyete başlandığının kabul edileceği hüküm altına alınmaktadır.

Burada arsa sahibinin ticari bir organizasyon çerçevesinde devamlı olarak bu faaliyeti yapıp yapmadığına bakılmaksızın, sadece brüt m2 alana bakılarak kazancın ticari kazanç olarak belirlenmesi ve bu faaliyetin ticari faaliyet olarak kabul edilmesi doğru olmayacaktır. Kazanç unsurunun teslim edilecek m2'ye bağlı olarak değişmesi modern vergileme ilkelerine aykırıdır.

Arsa sahibinin arsasını doğrudan satışı ticari faaliyete girmez iken satış bedelini taşınmaz olarak almasının ticari faaliyet olarak kabul edilmesi çelişki yaratmaktadır. Bu nedenle bu fıkra da yer alan düzenlemenin tasarıdan çıkarılması yerinde olacaktır.

3- BASİT USULE TABİ OLANLARIN KAYITLARI BUNLARIN BAĞLI BULDUKLARI MESLEK ODALARININ OLUŞTURDUKLARI BÜROLARDA TUTULMALI VE BU BÜROLARDA 3568 SAYILI KANUN'A GÖRE YETKİ ALMIŞ YETERLİ SAYIDA MESLEK MENSUBUNUN ÇALIŞTIRILMALIDIR (MADDE 16).

Tasarının 16. Maddesi ile de basit usule tabi olanların kayıtlarının mükelleflerin bağlı buldukları meslek odalarının oluşturdukları bürolarda tutulmasına ve bu bürolarda 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış yeterli sayıda meslek mensubunun çalıştırılması zorunluluğuna son verilmektedir.

Bu hükmün tasarıdan çıkarılması gerekmektedir. Böylece defter ve belge düzeni sağlanarak ekonominin kayıt altına alınması kolaylaşacaktır.

4- TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE UYGULANAN GÖTÜRÜ GİDER HÜKMÜ YARGI KARARLARI İLE UYUMLU HALE GETİRİLEREK NETLEŞTİRİLMELİDİR (MADDE 19/1-ğ).

Mevcut Kanun'un 40/1. maddesinde yer alan götürü gider uygulaması, tasarının 19/1-ğ bendinde aynen yer almaktadır. Ancak, bu hükmün uygulanmasında sorunlar yaşanmaktadır. Müstekar hale gelen yargı kararlarına göre, bu indirim dönem sonunda tek kaleme yapılabilmesi mümkündür. Ancak, inceleme elemanları tarafından hükmün bu şekilde uygulanması zaman zaman eleştiri konusu yapılmaktadır.

Bu tartışmanın ortadan kaldırılması amacıyla bendin sonuna, “*Bu indirim yıl sonunda uygulanması ve yasal defterlerde tek kayıta gösterilmesi mümkündür.*” hükmüne yer verilmesi gerekmektedir.

Uygulamadaki bu sorunu çözmek ihracatçılar için teşvik edici olacaktır.

5- TİCARİ VE MESLEKİ KAZANCIN TESPİTİNDE ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİNİN İNDİRİMİNE İZİN VERİLMELİDİR (MADDE 19).

Ticari ve mesleki işletmeler, işle ilgili olarak sabit telefon ve mobil (cep) telefon ile yaptıkları görüşmeler nedeniyle, sabitte yüzde 15, mobilde yüzde 25 Özel İletişim Vergisi ödemekteler. Ancak, bunların gider olarak indirimine izin verilmemekte. Bu eksikliğin giderilmesi ve özel iletişim vergisinin gider olarak kabulüne izin verilmelidir. Bu indirim izin veren bendin 19. maddeye eklenmesi gerekmektedir.

6- TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE EŞ VE ÇOCUKLARA ÖDENEN AYLIKLARIN İNDİRİMİNE İZİN VERİLMELİDİR (MADDE 20/1-b).

Ticari kazanç elde edenlerin, eş ve çocuklarına işletmeden ödedikleri aylık, ücret, ikramiye ve tazminatı gider olarak indirmelerine izin verilmemekte. Ticari kazanç elde edenlerin yapmış oldukları gerçek ücret ödemelerinin tamamının kazançtan indirilmesine imkan sağlanması gerekmektedir. Böylece ticari kazanç sahipleri de gelirin tanımına uygun olarak gerçek kazançları üzerinden vergilendirilmiş olacaktır. Bu indirimi engelleyen 20/1-b bendinin tasarıdan çıkarılması gerekmektedir.

7- TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI SERBEST MESLEK ERBABINA DA SAĞLANMALI VE İSTİSNAYA GETİRİLEN KISITLAMA KALDIRILMALIDIR. (MADDE 21).

Söz konusu istisna düzenlemesi mevcut haliyle KVK'nın 5/1-e maddesinde yer almakta olup sadece kurumlar vergisi mükelleflerine sağlanmış bir istisna idi . Tasarıda düzenlemede ise **TİCARİ KAZANCINI BİLANÇO ESASINA GÖRE TESPİT EDEN GERÇEK KİŞİLER VE KURUMLAR** istisnadan yararlanacaktır. Tasarı ile **TİCARİ KAZANCINI BİLANÇO ESASINA GÖRE TESPİT EDEN GERÇEK KİŞİLER**'e de istisna getirilmesi olumlu bir düzenleme olmakla birlikte, tasarıda istisna kazancın miktarı konusunda mevcut duruma göre sınırlamaya gidildiği görülmektedir.

Mevcut halinde yıl sınırlaması olmaksızın 2 yıl aktifte kaldıktan sonra yapılan satıştan elde edilen kazancın % 75 i kurumlar vergisinden istisna iken tasarıda düzenlemeye göre % 75 istisna 5 yıldan fazla aktifte kalan kıymetler için uygulanacaktır. Bu kapsamda;

- 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.

istisna uygulanacağı hüküm altına alınmaktadır.

Bu sınırlandırmanın kaldırılması, kurumların, ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler ile serbest meslek erbanının 2 tam yıl elde tuttukdan sonra yaptıkları taşınmaz satışlarının % 75'inin gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

AYRICA BU İSTİSNANIN SERBEST MESLEK ERBABI TARAFINDAN YAPILAN SATIŞLAR İÇİN DE UYGULANMASI GEREKMEKTEDİR. SERBEST MESLEK ERBABI TARAFINDAN YAPILAN TAŞINMAZ SATIŞLARINDA HERHANGİ BİR İSTİSNA BULUNMAMAKTADIR. BU VERGİLEMEDE EŞİTLİK İLKESİNE AYKIRIDIR.

Tamamen emek faktörünün kullanıldığı serbest meslek kazançlarının, sermaye faktörünün kullanıldığı ticari kazançla kıyasla daha ağır vergileme şartlarına sahip olması düşünülemez ve kabul edilemez. Bu çerçevede, serbest meslek kazançlarının daha avantajlı vergilendirme koşullarına sahip olması gerekir.

Ne yazık ki hem mevcut Gelir Vergisi Kanunu hem de yeni tasarı serbest meslek kazançlarını ticari kazançlara göre daha ağır bir şekilde vergilendirmektedir. Bu durumun bir örneği, tasarinın 21. maddesinde görülmektedir. Anılan madde ile bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin taşınmaz satışlarına istisna getirilmekte, aynı istisna serbest meslek erbapları için öngörülmemektedir. Bu haksızlığın ve adaletsizliğin ortadan kaldırılması gerekmektedir.

8- TAŞINMAZ VE İŞTİRAK SATIŞINDA KDV İSTİSNASI GERÇEK KİŞİLER İÇİN DE GETİRİLMELİDİR (MADDE 21-KDVK 17/4-r).

Yukarıdaki istisna hükmü ile paralellik sağlanması açısından KDVK'nın 17/4-r bendi ticari kazancını bilanço esasında tespit eden gerçek kişileri ve serbest meslek erbabını kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmelidir.

9- SERBEST MESLEK ERBABI AÇISINDAN KDV'DE VERGİYİ DOĞURAN OLAY TAHSİLATA BAĞLANMALIDIR (MADDE 29 – 30 – 31 – KDVK MADDE 10-a).

Tasarının 29, 30 ve 31 maddelerinde serbest meslek kazancına ilişkin düzenlemeler yer almakta, mevcut uygulamaya paralel bir biçimde serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlenmeye devam etmektedir. Bu bağlamda, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda da yapılacak bir değişiklikte KDV açısından da vergiyi doğuran olayın tahsil esasına bağlanması zaten ciddi tahsilat problemleriyle boğuşan serbest meslek erbaplarını müşterisinden tahsil etmediği KDV'yi ödeme külfetinden de kurtaracaktır.

Nitekim eski Maliye Bakanımız da daha önce TBMM'de konuya ilişkin olarak sorulan soruya, sorunun farkında olduklarını ve bir an önce çözüm için gerekli adımların atılacağını ifade etmiş olup, yeni yasa tasarısı serbest meslek camiasının yıllardır çözümünü beklediği bu sorunun çözümü için iyi bir fırsattır.

10-SERBEST MESLEK KAZANÇ SAHİPLERİ İÇİN DE % 25 GÖTÜRÜ GİDER USULÜ GETİRİLMELİDİR. (MADDE 30).

Tasarının 31. Maddesinde belirtilen (mevcut GVK 18) serbest meslek kazancı istisnası kapsamına girenlerin beyanname verme durumlarının olması halinde, serbest meslek erbabı için belirlemiş olan gerçek giderler yerine HASILATIN % 25'İ GÖTÜRÜ GİDER olarak indirme hakkı getirilmektedir (tasarı madde 30/8). **BU HAKKIN TÜM SERBEST MESLEK ERBAPLARI İÇİN GETİRİLMESİ GEREKMEKTEDİR.**

11- MESLEKİ KAZANCIN TESPİTİNDE AŞAĞIDA YAZILI GİDERLERİN İNDİRİMİ AÇIK OLARAK DÜZENLENMELİDİR (MADDE 30).

Modern vergileme ilkelerinden biri ayırma ilkesidir. Bu ilke, sermayenin emeğe göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi gerektiği savunan bir ilkedir. Bu ilkeye uygun olarak ülkemizde ücret gelirleri için uygulanan asgari geçim indirimi ve özel vergi tarifesinden maalesef aynı şekilde emeğe dayalı kazanç olmasına karşın serbest meslek erbapları yararlandırılmamaktadır.

Bu modern vergileme ilkesinin hayata geçirilebilmesi için serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde aşağıda sayılanların tasarıya eklenmesi ve gerekli düzenlemeleri yapılması gerekmektedir.

a) Serbest Meslek Yıpranma İndirimi (Beyin Amortismanı) Getirilmelidir:

Ticari kazanç elde eden mükellefler aktif varlıklarını amortisman yoluyla itfa edebilmektedirler. Ancak, serbest meslek erbabının en büyük aktif varlığı, kanuni tanımdan da anlaşılacağı üzere, şahsi mesaisi, ilmi veya mesleki bilgisidir. Yani kazancı oluşturan temel unsur şahsi mesai ile mesleki veya ilmi bilgidir. Edinilmesi son derece güç olan ve aynı zamanda tükenmeye tabi olan bu şahsi mesai ile ilmi veya mesleki bilginin vergisel hiçbir yansıması bulunmamaktadır. İşte bu unsurların vergisel yansıması serbest meslek yıpranma indirimi ile sağlanabilecektir.

Serbest Meslek Erbabının elde ettiği gayri safi hâsılatın, faaliyetin ilk 5 yılında yıllık % 10, sonraki yıllarda % 20 Nispetinde “Mesleki Yıpranma” payının gider olarak dikkate alınması sağlanmalıdır.

b) Bilgisayar ve yazılım giderleri 2 yıl içinde amortismanına tabi tutulmalıdır.

c) Serbest meslek erbabının kendisi, eşi ve çocukları için yapılan ve gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinden alınacak faturalarla tevsik edilen eğitim ve sağlık harcamaları.

d) Mesleki sorumluluk sigortası dahil olmak üzere, her türlü sigorta poliçesi giderleri.

e) Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile şahıs sigortası primleri.

f) Bağımsız denetçi belgesi kurs ve yetkilendirme belgesi ücreti.

g) Mesleki faaliyet kapsamında yapılan hatalar sonucu müşterilere kesilen ve serbest meslek erbabı tarafından ödenen cezalar.

h) Mükellefiyet başlamadan önce meslek kuruluşlarına yapılan ödemeler ve diğer harcamalar.

ı) Serbest meslek erbabının dış giyim harcamaları.

i) Yabancı dil eğitim ödemeleri.

12- SERBEST MESLEK KAZANCI İSTİSNASINA (TELİF KAZANÇLARI İSTİSNASINA) GETİRİLEN SINIR KALDIRILMALIDIR (MADDE 31).

Mevcut GVK'nın 18. maddesinde yer alan ve telif kazanç istisnası olarak da adlandırılan serbest meslek kazancı istisnasının kapsamı daraltılmış, ücretler için geçerli gelir vergisi tarifesinin son diliminde yer alan tutarın iki katını aşan tutarda (2016 yılı için 220.000 TL) istisna kapsamında gelir elde edilmesi durumunda beyanname verme zorunluluğu getirilmiştir.

Öteden beri uygulanan bu istisna, temelde fikir ve sanat eserlerini üretenlere bir vergi teşviği niteliğindedir. 220.000 TL.'nin üzerindeki gelirlerin beyana konu edilmesi bu teşviği ortadan kaldıracak ve fikir ve sanat eserleri birikimimize engel olacaktır.

13- ÜCRETİN SAFİ TUTARININ TESPİTİNDE YOL VE GİYİM GİDERLERİNİN İNDİRİMİNE İZİN VERİLMELİDİR (MADDE 33).

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesindeki adaletin sağlanması amacıyla, ücretin safi tutarının tespitinde yol ve giyim giderlerinin indirimine izin verilmelidir. Bu amaçla, ücret matrahının % 5 götürü gider indiriminin önünü açacak bir düzenlemenin tasarının 30. Maddesine eklenmesi gerekecektir.

14- ASGARİ ÜCRETLİDEN ALINAN GELİR VERGİSİ KALDIRILMALIDIR (MADDE 35).

Bilindiği üzere asgari ücretle çalışanlar artan oranlı gelir vergisi tarifesine bağlı olarak gelir vergisi ödemektedirler. Tasarıda da bu konuda herhangi bir değişiklik öngörülmemiştir.

Asgari ücret üzerinden alınan gelir vergisinin olumsuz etkisini ortadan kaldırmaya yönelik olarak "Asgari Geçim İndirimi" (Mevcut Kanun madde 31 – tasarı madde 36) düzenlemesi yapılmış. Asgari geçim indirimi; çalışanın aylık ücretinden kesilip devlete ödenmesi gereken gelir vergisinin, asgari geçim indirimi tutarlık kısmının işveren tarafından devlet yerine işçiye ödenmesi anlamına geliyor.

2014 yılı verileri dikkate alınarak yaptığımız hesaplama göre, asgari ücretli bekâr olduğunda aylık ortalama 60 TL gelir vergisi ödemekte iken, evli ve çocuğu olan çalışanın ödeyeceği gelir vergisi çocuk sayısı arttıkça düşmekte. Evli ve eşi çalışmayan 4 çocuk sahibi asgari ücretli 4 TL gelir vergisi ödüyor.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2014 yılı Faaliyet Raporu verilerine göre, beyan edilen toplam gelir vergisi kesintisinin yüzde 10.61'i asgari ücretliler üzerinden yapılan

kesintilerden oluşuyor. Bu tutar 8.673.057.303,15 TL olarak gerçekleşmiş. Söz konusu rakam, asgari ücretlilere ödenen ücretler üzerinden kesilen brüt vergi miktarını gösteriyor.

Ancak asgari ücretlilerin medeni halleri dikkate alınarak, her bir asgari ücretli için 2014 yılı itibarıyla aylık olarak hesaplanan 80.33 TL ile 136.55 TL arasında asgari geçim indirimi tutarı, asgari ücretliye iade ediliyor. Asgari geçim indirimi müessesesi çerçevesinde iade edilen bu tutarlar, yukarıdaki kesinti tutarlarından indirilmiyor. Bu nedenle söz konusu rakamlar, asgari ücretlilerden kesilen net vergi tutarlarını ifade etmemekte.

Asgari geçim indirimi düşülmüş verginin tamamen kaldırılmasının bütçeye yaratacağı yük en fazla 3.717.068.629,35 TL olmakta, evli ve çocuklu asgari ücretliler için ise çocuk sayısı arttıkça 247.876.557,69 TL'ye kadar düşmekte.

Asgari ücret üzerinden alınan gelir vergisinin kaldırılmasının devlete olan maliyetini 2014 yılı gerçekleşen gelir vergisi tutarları üzerinden değerlendirdiğimizde; ortalama 1.810.919.139,42 TL olmaktadır.

Bu tutarın toplam kesinti yoluyla ödenen vergiler içindeki payının yüzde 2.21 olduğu hesaplanıyor. Bu tutarın genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı ise yüzde 0.4.

Anayasamızda hüküm altına alınmış olan sosyal devlet ilkesi kapsamında; devlet, vatandaşına geçinebileceği kadar gelir yaratmak zorunda.

Bu kapsamda asgari ücret üzerinden alınan verginin, asgari ücretli üzerinde yarattığı olumsuz etkiyi ortadan kaldırmak için düzenleme yapılması elzem ve bütçe üzerinde yaratacağı yük sanıldığı kadar fazla değildir.

Bilindiği üzere, futbolcuların kazançları artan oranlı gelir vergisi tarifesine bağlı olmadan düşük oranda vergilendirilmektedir. Menkul sermaye iratlarının neredeyse tamamı beyana tabi değildir, düşük orandan vergilendirilmektedir. Gayrimenkul satışları istisna düzenlemeleri ile vergi dışında bırakılmaktadır. Hal böyleyken asgari ücretten artan oranlı tarifeye göre vergi alınması vergi adaletini sarsmaktadır.

Bu nedenle, tasarının 35. maddesinde yapılan bir düzenleme ile geliri sadece asgari ücretten oluşanların bu ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesini sağlayan bir düzenleme yapılmalıdır.

15- STAJYERLERİN ÜCRETLERİNİN ASGARİ ÜCRETE İSABET EDEN KISMI GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLMELİDİR (MADDE 35).

Mesleki faaliyete başlayabilmek için zorunlu staj döneminden geçmesi gereken serbest meslek erbabı aday gençlerin, istihdamının kolaylaştırılması amacıyla, bunların ücretleri üzerinden alınan gelir vergisinin asgari ücrete isabet eden kısmının istisna edilmesi gerekmektedir.

16- ÜCRETLER İÇİN UYGULANAN İNDİRİMLİ TARİFE SERBEST MESLEK ERBABI İÇİN DE UYGULANMALIDIR (MADDE 77).

Vergi ödeme gücüne göre vergi alınmasını teminen ülkemizde de uygulanan başlıca araçlar, asgari (en az) geçim indirimi uygulaması, artan oranlı vergi tarifesi ve ayırma kuramı (ya da ilkesi) dir.

Bu ilkelerden ayırma ilkesi; sermayenin emeğe göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi gerektiği savunan kuramdır. Bu kurama uygun olarak ülkemizde ücret gelirleri için uygulanan asgari geçim indirimi ve özel vergi tarifesinden maalesef aynı şekilde emeğe dayalı kazanç olmasına karşın serbest meslek erbapları yararlandırılmamaktadır.

Bu durum bir tarafa Maliye Bakanlığı'nca kanunlarda açık hüküm bulunmayan hallere ilişkin olarak verilen birçok özeldede de ticari kazanç sahipleri lehine yapılan lehte yorumlar serbest meslek erbapları için yapılmamakta bırakın pozitif ayrımcılığı vergide eşitlik ilkesi bile zaman zaman ihlal edilebilmektedir.

Serbest meslek erbabının vergilendirilmesi adaletin sağlanması açısından ücretler için uygulanan indirimli tarifenin serbest meslek kazanç sahipleri için de uygulanmasının sağlanması gerekir.

17- GMSİ'DE GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASINA GETİRİLEN KISITLAMA KALDIRILMALIDIR (MADDE 39).

Tasarının 39/4 hükme bakıldığında;

- işyeri olarak kiraya verilen yerler için götürü gider uygulamasının olmadığı,

- Konut olarak kiraya verilenler için ise (2016 yılı rakamlarıyla)

30.000 TL kira gelirine kadar % 25,

30.000 - 69.000 TL arası kira gelirinde ise % 15 götürü gider üst sınır konulduğu,

69.000 TL nin üzerinde konut kirası geliri elde edenlerin götürü gider usulünden yararlanamayacakları

görülmektedir.

Uygulamanın bu şekli alması, vergiyi tabana yaymayacak, mevcut mükellefler üzerindeki vergi yükünü artıracaktır. Dolayısıyla vergiye gönüllü uyum zedelenmiş olacaktır.

Ayrıca, basitleştirilmesi amaçlanan Kanun ile kira gelirlerinin beyanı oldukça karmaşık bir hale gelmektedir.

2015 YILINDA ELDE EDİLEN İŞYERİ KİRALARININ BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN TABLO (TL)						
Yıllık Kira Geliri (Brüt)	Gelir Vergisi Stopajı (% 20)	Götürü Gider Tutarı(%25)	Gelir Vergisi Matrahı	Hesaplanan Vergi	Ödenecek Vergi	Ödenecek Vergi
001-29.000	5.800,00	7.250,00	21.750,00	BEYAN YOK		
29.001,00	5.800,20	7.250,25	21.750,75	3.750,15	2.050,05	-
50.000,00	10.000,00	12.500,00	37.500,00	7.495,00	2.505,00	-
75.000,00	15.000,00	18.750,00	56.250,00	12.557,50	2.442,50	-
85.000,00	17.000,00	21.250,00	63.750,00	14.582,50	2.417,50	-
100.000,00	20.000,00	25.000,00	75.000,00	18.340,00	1.660,00	-
110.000,00	22.000,00	27.500,00	82.500,00	20.965,00	1.035,00	-
126.560,00	25.312,00	31.640,00	94.920,00	25.312,00	0,00	-
130.000,00	26.000,00	32.500,00	97.500,00	26.215,00	-	215,00
200.000,00	40.000,00	50.000,00	150.000,00	44.590,00	-	4.590,00

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere, 2015 tarifesine göre mevcut durumda, 126.560.-TL. yıllık işyeri kira geliri için ödenecek vergi çıkmıyor.

Tasarı bu haliyle yasalarsa 37.580.- TL.'nin üzerindeki her bir gelir için ödenecek vergi çıkıyor (2015 tarifesine göre hesaplamada).

Yine tasarı bu haliyle yasalarsa 126.560.- TL. brüt işyeri kira geliri için ödenecek gelir vergisi 11.074.- TL. oluyor.

Dolayısıyla götürü gider indiriminin hem işyeri kira gelirleri için hem de konut kira gelirleri için herhangi bir sınırlama olmaksızın % 25 oranında uygulanması sağlanmalıdır.

18- ÖRTÜLÜ SERMAYE VE TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA KARŞI KURUM DÜZELTMESİ HÜKÜMLERİ NETLEŞTİRİLMELİDİR (MADDE 56/7 – 57/6).

Mevcut Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7 ve 16/6 numaralı bent hükümlerinin tasarıda da aynen muhafaza edildiği görülmektedir. Ancak, bu hükümler uygulamanın şekillendiği yaklaşık 10 yıllık süreçte tartışma ve ihtilaflara yol açmıştır. Bu ihtilafların ortadan kaldırılması amacıyla, karşı kurum düzeltmesi yapabilmek için örtülü sermaye faizi ödeyen veya transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtan kurumun karlı olmasını beklememek gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın 10 yıllık yaklaşımına göre iştirak kazancı istisnası için örtülü sermaye veya transfer fiyatlandırması eleştirisine tabi şirketler açısından zarar olduğu veya beyannamedeki yatırım indirimi veya iştirak kazancı istisnası vb gibi istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı oluşmadığı sürece karşı taraf düzeltmesi yapılamayacaktır. Bir diğer ifadeyle, ilişkili kişi ortak dahi olsa, iştirak kazancı istisnasından faydalanılması mümkün olmayacaktır.

Mevcut KVK'nın 12/7 ve 13/6. Maddelerinde (tasarı madde 56/7 – 57/6) karşı tarafça düzeltme yapılabilmesi için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan yahut örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olması da karşı tarafça düzeltme yapılmasına engel olmaması gerekmektedir. Aksi durumda, bu hüküm bu şekliyle dikkate alındığında zarar bulunduğu sürece transfer fiyatlandırması veya örtülü sermaye eleştirisi getirilemeyeceğine dair değerlendirmelere de yol açabilecektir.

Bu sakıncaların giderilmesi, oluşan ve oluşabilecek ihtilafların önlenmesi ve konunun netleştirilmesi için, tasarının 56/7 ve 57/6 numaralı bentlerinde, zararlı kurumlardan da kar payı elde edilebileceği ve karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi için vergi ödenmesinin şart olmadığı yönünde düzenleme yapılması gerekmektedir.

19- YILLIK GELİRİN BEYANNAMEDE TOPLANMASI DÜZELTİLMELİDİR. İHTİYARİ BEYAN SİSTEMİ GETİRİLMELİDİR (MADDE 66/4).

Tasarının 66. maddesinin 4 numaralı fıkrasında yapılan açıklamalar uyarınca, (2016 yılı rakamları ile) 220.000 TL.'yi aşan **gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar, istisna kapsamındaki kapsamındaki serbest meslek kazançları veya ücretlerden, gelir unsurları itibarıyla herhangi birinin elde edilmesi durumunda diğer hükümlerle bağlı kalınmaksızın beyanname verilecek.** Bu durum aslında vergilerin artması anlamına geliyor.

ÖRNEĞİN;

Mevcut uygulamada; 230.000 TL. ücret ile 20.000 TL. işyeri kira gelir elde edilmesi durumundan beyanname verilmiyordu. Ancak, tasarıya göre bu durumda beyanname verilmesi gerekiyor. Bu durumda ücretler için ilave vergi çıkmayacaktır. Ancak, işyeri kira geliri yüksek oranda vergilendirilmiş olacaktır. Bu ise vergi yükünün artması anlamına gelmektedir.

Her fırsatta yeni vergi getirilmeceği, vergilerin artırılmayacağı açıklaması yapan hükümet bu volla vergi artışı sağlamaktadır.

GEREKÇEDE BU BEYANI YAPTIRMANIN SEBEBİ, MÜKELLEFLERİNİ İNDİRİMDEN YARARLANMASINI SAĞLAMAK OLDUĞU VURGULANMIŞ !

Bu amacı sağlamak için ihtiyari beyan müessesesi ihdas edilmelidir. Zarar imkanı ya da indirimlerden yararlanmak isteyen mükellefler istemeleri halinde yıllık gelir vergisi beyanamesi verebileceklerdir.

20- TEK İŞVERENDEN ALINAN VE KESİNTİ YOLUYLA VERGİLENDİRİLMİŞ ÜCRET GELİRİNİN BEYANI ENGELLENMELİDİR (MADDE 66/5-a-3).

Mevcut uygulamada, tek işverenden elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan ücretler tutarı ne olursa olsun beyan dışı kalırken, tasarının 66. Maddesinin 5. fıkrasında yapılan düzenleme ile gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde ücret gelirleri için geçerli olan tutarın iki katını aşan (mevcut tarifeye göre 220.000 TL) tek işverenden elde

edilen ücretler için de beyanname verilmesi öngörülmüştür. Bu da verginin artması anlamına gelmektedir.

Örneğin;

250.000 TL. ücret geliri ile istisna sonrası 10.000 TL. konut kira geliri elde edilmesi durumunda, mevcut uygulamada sadece kira geliri beyan edilecek ve üzerinden (%15) 1.500 TL gelir vergisi hesaplanacaktır.

Tasarıya göre ise 260.000 TL. beyan edilecek % 35'e varan artan oranlı tarifeye göre vergi hesaplanacak, ücretlerden yapılan stopaj mahsup edilecektir. Böylece ücretler için beyan sırasında vergi doğmayacak ancak kira gelirleri yüksek oranda vergilendirilmiş olacaktır. Bu ise vergi yükünün artırılması anlamına gelmektedir.

21- YILLIK BEYANNAME VERME VE ÖDEME SÜRELERİ YENİDEN DÜZENLENMELİDİR (MADDE 70).

GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN 29 MART TARİHİNE KADAR VERİLMESİ VE ÖDEMENİN 30 MART TARİHİ OLARAK DÜZELTİLMESİ,

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HESAP DÖNEMİNİN KAPANDIĞI AYI İZLEYEN 4. AYININ SONDAN BİR ÖNCEKİ GÜNÜNE KADAR VERİLMESİNİN SAĞLANMASI GEREKİR. ÖDEMELER DE HESAP DÖNEMİNİN KAPANDIĞI AYI İZLEYEN 4. AYIN SON GÜNÜNE KADAR YAPILABİLMELİDİR.

Geçici vergi hesap dönemini takip eden ikinci ayın 19. günü akşamına kadar beyan edilir. 20. günü akşamına kadar ödenir.

Muhtasar beyanname ve KDV beyannamesi izleyen ayın son gününden önceki gün verilir. Ödeme ayın son günü yapılır.

22- ENGELLİLİK İNDİRİMİ TİCARİ KAZANÇ SAHİPLERİ İLE ZİRAİ KAZANÇ SAHİPLERİNE DE TANINMALIDIR (MADDE 68).

Tasarının 68/1-ç maddesi;

“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, serbest meslek kazancı sahipleri ile basit usule tabi ticari kazanç sahiplerine için tanınmaktadır.

Bu indirimin ticari ve zirai kazanç elde eden engelliler için de uygulanması gerekmektedir.

23- GERÇEK KİŞİLERİN SAĞLIK VE EĞİTİM HARCAMARI İNDİRİMİNE GETİRİLEN KISITLAMA KALDIRILMALIDIR (MADDE 83/2).

Mevcut GVK 89. Maddede; beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının gelir vergisi matrahından indirilmesine izin verilmektedir.

Tasarının 83. Maddesinin 2. fıkrasında ise; *“Gerçek kişiler tarafından yıllık beyannameye bildirilen gelir ve kazancın indirimine esas tutarının %15’ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması, Türkiye’de yapılması ve gerçek ya da tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oran ile çarpılmasıyla bulunan tutar, bunların kazançları üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.”* hükmü bulunmaktadır.

Böylece eğitim ve sağlık harcamalarının kazançtan indirimi uygulaması kaldırılmakta, vergi indirimi olarak düzenlenmesi öngörülmektedir. Bu durum, bu indirimin kapsamını oldukça daraltacaktır.

Buna göre gerçek kişiler beyannameye bildirdikleri kazançlarının % 15 ve yıllık asgari ücreti geçmemek üzere, yapmış oldukları eğitim ve sağlık harcamalarının % 15 ini beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edebileceklerdir.

Bu durum eski uygulamaya oranla bu indirim hakkını son derece kısıtlamakta ve vergi yükünün artmasına sebep olmaktadır. ÖRNEĞİN;

2015 YILI RAKAMLARI BAZ ALINARAK YAPILAN KIYASLAMA		
	Mevcut GVK 89/2 Madde Uygulamasına Göre Hesaplama	Tasarının 83/2. Maddesine Göre Hesaplama
Vergiye Tabi Kazanç	400.000	400.000
Eğitim Harcaması	40.000	40.000
GV Matrahı	360.000	400.000
Hesaplanan GV (2015 Tarifesi ile)	118.090	132.090
Mahsup	0	2.227,50*
Ödenecek GV	118.090	129.862,50
SINIRLANDIRMANIN YARATTIĞI VERGİ	(129.862,50 - 118.090,00 =) 11.772,50	

Tasarıya göre, eğitim harcaması olarak en fazla, $(400.000 \times \%15 =)$ 60.000 ile asgari ücretin yıllık brüt tutarından düşük olan esas alınacaktır. 2015 yılı, asgari ücretin yıllık brüt tutarı 14.850 TL.'dir. Bu tutarın % 15'i hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Böylece daha az ödenecek vergi 2.227,50 TL ile sınırlı olacaktır.

Eski uygulamada ise vergi avantajı indirim konusu yapılan 40.000 TL'nin %35'i olan 14.000 TL'ye ulaşıyordu.

Gelişmiş toplum olabilmenin başlıca şartı kabul edilen gelen eğitimin kısıtlanması ve bu harcamaların indiriminin bu şekilde daraltılması kabul edilemez. Bu yönüyle mevcut Gelir Vergisi Kanunu'nun daha modern bir Kanun olduğunu söylemek mümkündür.

Eğitim ve sağlık harcamaları için getirilen bu sınırlamanın kaldırılması. Herhangi bir sınır olmaksızın tüm kazanç unsurlarında eğitim ve sağlık harcamalarının gider olarak dikkate alınmasının sağlanması gerekmektedir.

24- KANUNA GEÇİCİ MADDE EKLENMELİ VE 193 SAYILI KANUN TAMAMI İLE YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILMALIDIR (MADDE 89).

Tasarı'nın 89. Maddesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hükümlerinin yürürlükten kaldırıldığı, ancak, aşağıdaki madde hükümlerinin uygulanmasına devam edileceği belirtilmektedir. Bu maddeler şunlardır.

193 sayılı Kanunun; geçici 61 inci maddesi, geçici 62 nci maddesi, geçici 67 nci maddesinin (9), (10), (15) ve (16) numaralı fıkraları, geçici 69 uncu maddesi, geçici 75 inci maddesi, geçici 76 nci maddesi, geçici 77 nci maddesi, geçici 78 inci maddesi, geçici 79 uncu maddesi, geçici 80 inci maddesi, geçici 82 nci maddesi, geçici 83 üncü maddesi ile geçici 85 inci maddesi.

Uygulamanın basitleştirilmesi ve karışıklığa yol açılmaması amacıyla bu maddelerin mevcut yürürlük tarihleri itibariyle tasarıya geçici madde olarak eklenmesi ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun tamamen yürürlükten kaldırılması gerekmektedir.

25- GERÇEK KİŞİLERİN TAŞINMAZ SATIŞLARI İLE HİSSE SENEDİ SATIŞLARI İÇİN KAZANILMIŞ HAKLARININ KORUNMASI GEREKMEKTEDİR (GEÇİCİ MADDE 1).

Mevcut Gelir Vergisi Kanunu'na göre, gerçek kişilerin 5 yıldan fazla süreyle sahip oldukları taşınmazları satmaları halinde herhangi bir vergi doğmamaktadır. Benzer şekilde 2 yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri satışları gelir vergisinin konusuna girmemektedir.

Kanun'un yayım tarihinden önce iktisap edilmiş olan taşınmazlar ve hisse senetleri açısından bu kazanılmış hakları koruyucu düzenleme yapmak gerekmektedir. Bu kapsamda, tasarının geçici 1. Maddesine eklenecek bent ile kazanılmış haklar korunmuş olacaktır.

26- KURUMLARIN TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASINDAN YARARLANMALARI AZÇİSİNDAN KAZANILMIŞ HAKLARI KORUNMALIDIR (GEÇİCİ MADDE 1/6).

Kurumların taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarında mevcut KVK'nın 5/1-e bendi uygulanmakta. Buna göre, 2 tam yıldan fazla elde tutulan taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışında elde edilen kazancın % 75'i kurumlar vergisinden istisna. Tasarı bu istisna oranını % 40'a düşürmekte.

Tasarının geçici 1/6 numaralı bendinde, Kanun'un yayımı tarihinde 2 tam yıl süreyle elde tutulmuş olanların % 75 oranında istisnadan yararlanabileceği hüküm altına alınarak, kazanılmış hakların kısmen korunması öngörülmüştür.

Ancak, kazanılmış hakları tam olarak koruma altına alabilmek için Kanun'un yayım tarihinden önce iktisap edilmiş olan taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışında % 75 oranında istisnadan yararlanılabileceğinin belirtilmesi gerekmektedir.