

## GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISI Özet değerlendirme



# Genel Bakış

- Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu “Gelir Vergisi Kanunu” olarak tek çatı altında toplanıyor.
- Bazı istisnalar kaldırılıyor, bazıları ise daraltılıyor.
- Gelir ve kurumlar vergisi oranları değiştirilmiyor.
- Veraset ve İntikal Vergisi kaldırılmıyor.
- Mükellef ve vergi idaresi arasında uyuşmazlık yaratan bazı konular idarenin görüşü yönünde sağlam yasal zemine kavuşturuluyor.
- Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinde yer alan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesine yönelik düzenleme tüm unsurları ile birlikte kalıcı hale getiriliyor.
- Beyanname veren mükellef sayısının artırılmasına yönelik düzenlemeler yapılıyor.

# Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası

- Kurumların aktiflerindeki taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satış kazancına uygulanan % 75'lik istisna oranı, elde tutma süresine bağlı olarak revize edilmektedir. Buna göre; yukarıda sayılan mal ve hakların elde tutma süresine bağlı olarak, satışından doğan kazançta uygulanacak istisna oranlarının aşağıdaki şekilde olması öngörülmektedir. (Tasarı Madde 21)
  - 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.
- Tasarıya eklenen Geçici 1 inci madde ile **Kanunun yayım tarihi itibariyle bu iki yıllık süre sağlanmış ise %75'lik istisna** kazanılmış bir hak olarak değerlendirilmektedir.

# Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası

- Diğer bir yenilik olarak, tam mükellef anonim şirketlerde pay senetlerinin halka arz suretiyle elden çıkarılmasında, daha farklı istisna oranları belirlenmiş olup, yine elde tutma süresine bağlı olarak **%90'a kadar** kazanç istisnası öngörülmektedir. (Tasarı Madde 21)

- 1)İki tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %60.
- 2)Üç tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %70.
- 3)Dört tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %80.
- 4)Beş tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %90.

# Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası

- Tasarı önceden olduğu gibi istisna kazancının 5 yıl fon hesabında tutulması, satış bedelinin yine 2 yıl içinde tahsili gibi koşulları muhafaza etmektedir.
- Tasarıda, sadece taşınmaz satışı işlemlerine yönelik olmak üzere, sat geri kirala tarzı finansal kiralama sözleşmelerinde düzenleme yapılmaktadır. Buna göre, taşınmazların 6361 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla finansal kiralama şirketlerine satışı ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için **%100 nispetinde** bir kazanç istisnası getirilmektedir. (Tasarı Madde 21)

# Yurt dışında mukim kişilere verilen bazı hizmetlerde kazanç istisnası

- Mevcut uygulamada, Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, ağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si indirilebilmektedir.
- Tasarı ile bu şekilde elde edilen kazancın %50'sinin gelir vergisinden **istisna edilmesi** ngrlmektedir. Böylelikle kazancın yeterli olmadığı yıllarda, istisna ileriki yıllara taşınabilecektir. (Tasarı Madde 21)

# Gerçek Kişilerin Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi

- Mevcut uygulamada, 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 verildiği bilinmektedir.
- Tasarıda yapılan yeni düzenlemeye göre, gerçek kişiler beyannamede 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. (Tasarı Madde 83)

# Ücretler

Ücretin tanımına eklemeler yapılmaktadır. (Tasarı Madde 32)

## **Mevcut Düzenleme: (GVK Madde 61)**

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

## **Taslak (GVK Taslak Madde 32)**

Ücretin ödenek, **cezai şart olarak ödenenler dâhil** tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı) tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı, **pay senedi verilmesi ya da pay senedi satın alma hakkı tanınması** veya başka adlar altında ödenmiş **ya da sağlanmış olması** veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartıyla kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.



# Ücretler

Ayrıca Tasarıda aşağıda belirtilen ödemeler ücret kapsamına alınmaktadır.  
(Tasarı Madde 32)

- Yönetim kurulu başkanı ve üyeleri, komite ve komisyon üyeleri ile tasfiye memurlarına ödenen veya sağlanan para, ayın, menfaatler ve kâr payları.
- Bir işyerine bağlı olarak çalışanlara, yaptıkları hizmetler karşılığında üçüncü kişiler tarafından verilen para ve ayınlar ile sağlanan diğer menfaatler.
- Sporcuların teknik direktör ve antrenörlerine yapılan ödemeler ve sağlanan para, ayın ve menfaatler.
- Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine yapılan ödemeler.

# Ücretler

- Mevcut uygulamada tek işverenden alınan ücretin tutarı ne olursa olsun beyanname verilmemektedir. Tasarıda ise gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde ücret gelirleri için geçerli olan tutarın iki katını (2013 yılı için 188.000 TL) aşan ücretler için yıllık beyanname verilmesi öngörülmektedir. (Tasarı Madde 66)
- Toplamı, gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde ücret gelirleri için geçerli olan tutarı (2013 için 94.000) aşmayan birden fazla işverenden alınan ücretler için beyanname verilmeyecektir.

# Çalışanlara verilen hisse senetlerinin vergilendirilmesi

- Çalışanlara pay senedi verilmesi veya pay senedi alım hakkı tanınması halinde bunların hangi tarihte elde edilmiş olacağı hüküm altına alınmaktadır.
- Pay senedi alım hakkının kullanılması durumunda ücret olarak vergiye tabi tutulacak tutarın nasıl tespit edileceği belirtilmektedir.
- Buna göre, hizmet erbabına pay senedi verilmesi durumunda, bu pay senetlerinin personelce hukuki veya ekonomik olarak tasarruf edildiği tarih itibariyle, pay senetlerinin piyasa fiyatı ile personele maliyet fiyatı arasındaki farkın **ücret olarak vergilendirileceği**, pay senedi alım hakkının verilmesi durumunda ise bu hakkın kullanıldığı tarihte vergilemenin yapılması öngörülmektedir. (Tasarı Madde 33)

# Gayri Menkul Sermaye İradı (GMSİ)

GMSİ olarak tarif edilen mal ve haklara aşağıdaki eklemeler yapılmaktadır. (Tasarı Madde 37)

- Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları
- Her türlü elektronik ortam veya alan adları

Ayrıca tasarıda, bir taşınmaz üzerinde başka bir taşınmaz veya üçüncü kişiler lehine süreli veya süresiz irtifak veya intifa hakkı tesis edilmesinin kiralama sayılacağı belirtilmektedir.

# Gayri Menkul Sermaye İradı (GMSİ)

Gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde indirilecek giderlere aşağıda sayılanlar ilave edilmektedir. (Tasarı Madde 39)

- Mal ve hakların kiralanması için ödenen komisyonlar,
- Kiraya veren tarafından yapılan ve taşınmazın iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar,
- Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin Türkiye’de kira ile oturdukları konutun kira bedeli ile öğrenci yurtları, bakımevi ve huzurevlerine ödenen oda ve yatak ücreti.

# Gayri Menkul Sermaye İradı (GMSİ)

Kira gelirlerinde götürü gider uygulamasına sınırlandırma getirilmektedir. (Tasarı Madde 39) Buna göre;

- İşyerleri, arazi, arsalar ve gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2013 yılı için 60.000 TL) aşan konut kira geliri elden edenler için %25'lik götürü gider uygulamasına son verilmesi,
- 26 bin ile 60 bin lira arasındaki kira gelirlerinde götürü gider oranının %15'e çekilmesi,
- 26 bin Lira'nın altında konut kira geliri olanlar için %25'lik götürü gider uygulamasının ise aynen devam edilmesi

öngörülmektedir.

# Menkul Sermaye İradı

Tasarıda aşağıda belirtilen gelirler menkul sermaye iradı kapsamına alınmaktadır. (Tasarı Madde 41)

- Menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ihraç edilen likidite senetlerinden elde edilen gelirler.

# Menkul Sermaye İradı

Tasarıda aşağıda belirtilen kar payları menkul sermaye iradı kapsamından çıkartılmaktadır.

- Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları (Ücret olarak kabul edilmektedir.)
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları.



# Menkul Sermaye İradı

Kurumsal sermaye birikiminin artırılmasına katkı sağlamak amacıyla; portföylerinin sürekli olarak en az %51'i Borsa İstanbul Anonim Şirketinde işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarına ait bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin ilgili olduğu fona iadesinden elde edilen kazançlara vergi istisnası getirilmektedir. (Tasarı Madde 43)

# Değer Artış Kazançları

Tasarıda, taşınmazlar ile tam mükellef kurumlara ait olan pay senetlerinin, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasında;

1)İki tam yıldan fazla süreyle elde tutululardan elde edilen gelirlerin %40'ı,

2)Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutululardan elde edilen gelirlerin %50'si,

3)Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutululardan elde edilen gelirlerin %60'ı,

4)Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutululardan elde edilen gelirlerin %75'i.

istisna edilmektedir. (Tasarı Madde 49)

Görüldüğü üzere elde tutma süresi ne olursa olsun artık %100'lük bir istisna söz konusu olmamaktadır.

# Değer Artış Kazançları

Tasarıda bir yenilik de limited şirketlerin ortaklık payları açısından söz konusu olup, mevcut uygulamada Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80/4 maddesi uyarınca, hangi sürede elden çıkarılırsa çıkarılsın vergiye tabi tutulan limited şirket ortaklık paylarına da anonim şirketler için geçerli olan, **elde tutma süresine bağlı istisna uygulaması** getirilmektedir.

# Değer Artış Kazançları

Anonim şirket pay senetlerinin elden çıkarılmasında vergileme genel olarak yukarıdaki gibi olmakla birlikte, tıpkı kurumlar için olduğu gibi gerçek kişiler için de halka arz suretiyle elden çıkarmada istisna oranları daha yüksek tutulmuştur. Buna göre, tam mükellef anonim şirketlerde sahip olunan pay senetlerinin halka arz edilmek suretiyle elden çıkarılmasında;

- 1)İki tam yıldan fazla süreyle elde tutululardan elde edilen gelirlerin %60'ı,
- 2) tam yıldan fazla süreyle elde tutululardan elde edilen gelirlerin %70'i,
- 3)Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutululardan elde edilen gelirlerin %80'i,
- 4)Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutululardan elde edilen gelirlerin %90'ı.

vergiden müstesna tutulmaktadır.(Tasarı Madde 49)

# Değer Artış Kazançları

- Diğer bir yenilik, değer artış kazancı olarak gayrimenkullerin iktisap tarihinden 5 yıl sonra satışında söz konusu olan %100 lük istisna uygulaması da elde tutma süresine bağlı olarak ortaklık payları ve hisse senetleri için geçerli olan elde tutma sürelerine bağlı istisna uygulaması kapsamına alınmaktadır. Buna göre, örneğin bir taşınmazın iktisap tarihinden beş yıl sonra satışından elde edilen kazancın (maliyet bedeli - satış bedeli farkının) %75 i istisna olabilecektir.
- Ayrıca ikamet amacıyla satın alınan ve fiilen ikamet edilen tek konutun elden çıkarılmasından doğan kazançlar **vergiden istisna edilmektedir**. Yine, arsa payının devri sonucu tek konut alan arsa sahiplerinin, arsa payının devri sonucu doğan değer artış kazançları vergiden istisna edilmektedir. (Tasarı Madde 49)

# Yıllara Yaygın İnşaat İşleri

- Yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak alınan hakediş bedellerinin (avanslar dâhil) çeşitli şekillerde (mevduat faizi, repo vb.) değerlendirilmesinden doğan gelirlerin, bu gelirlerin elde edildiği yılın kazancı sayılarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Böylelikle, mükelleflerin tereddüt ettikleri bir husus daha Kanuna eklenmektedir. (Tasarı Madde 13)
- Yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinde işin başlangıç ve bitim tarihleri, ayrı ayrı belirtilmektedir. Buna 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 edilecektir.

Daha önce mukteza olarak verilmiş olan bu görüşe kanunda yer verilmektedir.

# Özel inşaat işleri

Tasarı ile özel inşaat işlerinden doğan kazancın nasıl vergilendirileceği açıklanmaktadır. (Tasarı Madde 14)

- Özel inşaat işlerinde başkasının arsası üzerinde yapılan taşınmaz inşaa faaliyetinin, şüpheye yer bırakmaksızın ticari kazanç hükümlerine tabi olacağına yönelik düzenleme yapılmıştır. Bu faaliyetin, taahhüt niteliğinde olup olmasının ticari kazanç hükümlerine tabi olma noktasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.
- İktisap şekli ve tarihine bakılmaksızın kendi arsası üzerine inşaat yaptıranların kat karşılığı da dâhil olmak üzere inşaat işinin bir ticari işletme kapsamında gerçekleştirilmesi de ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.

# Özel inşaat işleri

- İnşaatın başkasına yaptırılması, kat karşılığı inşaat işleri dâhil arsa sahibi ile müteahhidin hasılatı paylaşması halinde bu faaliyet arsa sahibi yönünden de **ticari kazanç kapsamında** değerlendirilecektir.
- Arsa sahibi tarafından inşa edilen veya ettirilen taşınmazların ya da kat karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde inşa edilip arsa sahibine bırakılan taşınmazların brüt kapalı alanları toplamı temel kriteri altında, arsa sahibi yönünden ticari kazancın oluşup oluşmayacağına, oluşuyor ise hangi tarihten itibaren ticari faaliyete başlanmış sayılacağına ilişkin düzenleme yapılmaktadır. Bu kapsamda taşınmaz inşa ettiren arsa sahipleri, istedikleri takdirde inşaat faaliyetine başlanıldığı tarihten itibaren mükellefiyet tesis ettirebilecektir. (Tasarı Madde 14)



## Diğer Öne Çıkan Hususlar

- İhracat, yurtdışında inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılat üzerinden uyguladıkları binde beş oranındaki götürü gider uygulaması hakkında düzenlemeye «fiilen katlanılan» ibaresi eklenmektedir. Böylelikle götürü gider olarak hesaplanan tutarların, fiili olarak herhangi bir harcama yapılmaksızın, beyanname üzerinden matrahtan indirilmesi uygulamasına son verilmek istenmektedir. (Tasarı Madde 19)
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin indiriminin kabul edilmeyeceği belirtilmektedir. (Tasarı Madde 19)
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan motorlu deniz taşıtları ile hava taşıtlarından, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan veya faaliyetle ilgili olsa bile **işin önem ve hacmiyle mütenasip olmayanların giderleri** ve amortismanlarının matrahtan indirilemeyeceği belirtilmektedir. (Tasarı Madde 20)

## Diğer Öne Çıkan Hususlar

- Mevcut uygulamada, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır. Tasarıda , «Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında» ifadesine yer verilmemektedir.(Tasarı Madde 57)

## Diğer Öne Çıkan Hususlar

- Beyanname verme sürelerinde değişiklik öngörülmektedir. Buna göre, gerçek kişilerin Şubat, kurumların Mart ayının 20 sine kadar beyanname vermesi planlanmaktadır. (Tasarı Madde 79)
- Verginin ödenmesi ise gelir vergisinde, gerçek kişiler tarafından Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere iki eşit taksitte, kurumlar tarafından beyanname verilmesi gereken ayın sonuna kadar yapılacaktır.
- Geçici vergi uygulaması ve oranı devam ettirilmekle birlikte, dördüncü dönem geçici vergi beyannamesi kaldırılmaktadır. (Tasarı Madde 81)

**Deloitte.**