

**12/06/2013 TARİHİNDE TBMM BAŞKANLIĞINA SEVK EDİLEN  
GELİR VERGİSİ KANUN TASARISI HAKKINDA  
TÜSİAD GÖRÜŞÜ  
DEĞERLENDİRMELER ve ÖNERİLER**

## İçindekiler

I. GENEL OLARAK TASARININ TEDVİNİ İTİBARIYLA .....	4
II. TASARIDA YER ALAN DÜZENLEMELER İTİBARIYLA .....	4
A. TASARIDA YER ALAN HÜKÜMLERE DAİR DEĞERLENDİRMELER .....	5
1. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler .....	5
2. Gelirin Türkiye’de Elde Edilmesi (Bağlama Kuralı).....	6
3. Ticari Kazanç Olarak Vergilenen Faaliyetler .....	7
4. Özel İnşaat İşlerinde Ticari Gaye Karinesi .....	7
5. Sigorta Teknik İhtiyatları.....	9
6. İndirimi Kabul Edilmeyen Gider ve Harcamalar.....	9
7. Vergiden İstisna Kazançlarla İlgili Giderlerin İndirimi .....	11
8. İştirak Hissesi ve Taşınmazların Satış Kazancı İstisnası .....	13
9. Yurt Dışından Elde Edilen Bazı Kazançlara Yönelik İstisna Düzenlemesi .....	19
10. Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnasında Asgari Vergi Yükü Hesaplanması .....	19
11. Bazı Uzun Dönemli Gelirlerin Vergilendirilmesinde İktisap Tarihinin Tayini Sorunu.....	20
12. Değer Artışları Vergilenecek Varlıkların Gerçek Kişiler ve Kurumlar Yönünden Farklılaşması	20
13. Kısmi Bölünmeye Konu Olabilecek Ticaret İşletmesi.....	21
14. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerde Kısmi Bölünme .....	21
15. Kısmi Bölünmede Devralan Kurum Paylarının Ortaklara Verilmesi ve Sermaye Azaltımı .....	22
16. Emsal Bedel Kontrolünün Kurumlar İçin de Geçerli Hale Gelmesi .....	22
17. Örtülü Sermayede Dar Mükellef Ortak Yönünden Kur Farkına İlişkin Düzeltme .....	22
19. Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Tanımı.....	25
20. Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Kazançlarına Bağlı Vergilendirme.....	25
21. Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Tevkifat Yükümlülüğünün Kapsamı.....	27
22. Sponsorlukta Amatör ve Profesyonel Dal Ayrımı .....	28
23. İndirimli Kurumlar Vergisi Teşvikinin Çok Uzun Sürelere Yayılması Sorunu.....	28
24. Yıllık Beyannamede İndirim Konusu Yapılacak Eğitim ve Sağlık Harcaması .....	29
25. Geçiş Hükümlerinde Gerçek Kişilerin Elindeki Hisse Senedi ve Taşınmazlara Yer Verilmemesi .....	30
B. TASARIYA DAHİL EDİLEBİLECEK KONULARA İLİŞKİN ÖNERİLER İTİBARIYLA.....	31
1. Vergisel Konsolidasyona Olanak Sağlanması.....	31
2. Zararların Geriye Doğru Mahsubu.....	31
3. Transfer Fiyatlandırması Düzenlemesinde Dokümantasyon Yükümlülüğünü Yerine Getirmenin Sonuçları .....	31
4. Tasfiye Artığının Dahil Olduğu Gelir Unsuru.....	32

5. Karşılıklı İştirak Durumunun Giderilmesi .....	33
6 . Uluslararası Holding Vergileme Rejimi .....	33
7. Yabancı Fon Kazançlarının Verilendirilmesinde Transfer Fiyatlandırması Raporunu Verme Süresi .....	33
8. Kreş Teşvikleri .....	34

## **I. GENEL OLARAK TASARININ TEDVİNİ İTİBARIYLA**

Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun birleştirilerek tek bir kanun şeklinde kodifikasyonu, bazı avantajlar sağlayabilir. Daha önce de Maliye Bakanlığı ve Vergi Konseyi tarafından birleşik bir kanun taslağı üzerinde çalışılmış; "Gerçek Kişilerin Gelirlerinin Vergilendirilmesi", "Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi" ve "Ortak Hükümler" başlıkları altında 3 ayrı kitaptan oluşan "Gelir Vergileri Kanunu" başlıklı tek bir yasa metni ortaya çıkarılmıştı.

Bununla birlikte, Komisyonda görüşülmekte olan tasarıda benimsenen kodifikasyon yöntemi, gerçek kişilere ilişkin yasa hükümleri ile kurumlara ilişkin yasa hükümleri arasında bölümler itibarıyla bir ayırım yapmadan Kanunun gözettiği tek bir vergi sujesi varmış gibi "verginin konusunu, kapsamını, mükellefini, gelir unsurlarını, muafiyet ve istisnaları, beyan usullerini ve diğer esasları" bütün halinde sistematize etmesi; kurumlarla ilgili olarak farklılaşması gereken hükümleri ise aynı konudaki maddelerin içinde ayrı fıkra numaraları altında gerçek kişilere ilişkin hükümlerle bir arada düzenliyor olması, uygulamacılar tarafından yadırganabilecektir.

Ancak teknik açıdan bu tür bir kodifikasyonun olanaksız olduğunu düşünmüyoruz. Teorik zeminde kurumlar vergisinin aslında "gelir gerçek kişi eline geçerek hedeflenen nihai vergi yüküne (marjinal vergi oranına göre) tabi tutulana kadar uygulanan bir ara vergileme rejiminden ibaret olduğu" hatırla tutularak, gelir ve kurumlar vergisi sistemlerinin "gelirin son aşamada gerçek kişi elinde vergilenmesinde mümkün olduğunca marjinal vergi oranına -gelir vergisi tarifesi için benimsenen vergi oranı- yaklaşan ama bu oranı aşmayan bir vergi yükü oluşturacak şekilde" tasarlanmış olmasına dikkat edildiği sürece, kodifikasyonun tek bir metinde iç içe veya tek metinde bölümlenmiş olarak ya da ayrı ayrı yasalar halinde gerçekleştirilmesinin sistemin özüne zarar vermeyeceği düşünülmektedir. Nitekim mevcut tasarının madde geçişleri incelendiğinde, teknik olarak bu tedvin tarzına bağlı bir olumsuzluk göze çarpmamaktadır. Bu durumda, kodifikasyon tercihini belirleyecek unsurlar, ağırlıklı olarak, ortaya çıkan metnin "kolay anlaşılabilirlik, kısalık, sadelik" gibi hedeflere uygunluğu olacaktır. Bu tercih, kuşkusuz yasama organına ait olacaktır.

## **II. TASARIDA YER ALAN DÜZENLEMELER İTİBARIYLA**

Başlangıçta, aktarılan değerlendirmelerin Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü'nün 12/06/2013 tarihli yazısı ile TBMM Başkanlığına iletilmiş olan tasarı metnine bağlı kalınarak hazırlanmış olduğuna işaret edilmesinde yarar vardır.

Aradan geçen zaman zarfında, gerek Gelir Vergisi Kanunu ve gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu çeşitli değişikliklere uğramış ve sosyo ekonomik hedefleri olan yeni müesseseler mevcut kanunlar içinde kendisine yer bulmuştur. Bu düzenlemelerden yeni dönemde de vazgeçilmediği ve büyük olasılıkla yasama süreci içerisinde gündemdeki Gelir Vergisi Kanunu tasarısına da devredileceği öngörülmektedir.

Yüce Meclise ve değerli komisyon üyelerinin dikkatlerine arz edilecek olan değerlendirmelerde, mümkün olduğunca tasarının komisyona getirildiği hali ile sınırlı kalınmıştır. Bununla beraber, özellikle son bölümde, tasarıda yer almayan bazı müessese ve hükümlerin gündeme getirilmesine yönelik önerilere de yer verilmektedir.

## **A. TASARIDA YER ALAN HÜKÜMLERE DAİR DEĞERLENDİRMELER**

### **1. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler (Madde 4/1-ç)**

Tasarıda, dernek ve vakıflara yönünden tevkifata tabi tutulmamış herhangi bir gelirin mevcudiyetinin “iktisadi işletme oluşumu” için yeterli sayılması, vergi tekniğine uygun değildir. Dernek ve vakıflar yönünden iktisadi işletme kurulması bazı idari prosedürlerin yerine getirilmesini (sözgelimi vakıflar açısından Vakıflar Genel Müdürlüğüne bildirimde bulunulmasını) gerektirdiği gibi, vergisel açıdan da azımsanmayacak ödevleri beraberinde getirmektedir (kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi, ticari defter tutulması, gelirler için fatura düzenlenmesi, KDV mükellefiyeti, beyanname verilmesi vs).

Dolayısıyla bir “iktisadi işletme”nin varlığının, vergi hukukunun yerleşik kural ve prensipleri (ki bunlar aslında tasarının mükellefiyetle ilgili maddesinin gerekçe açıklamalarına da yansımıştır) çerçevesinde tayin edilmeli; dernek ve vakıfların “vergi sujesi olması gereken bir iktisadi işletme oluşturup oluşturmadıkları “piyasaya devamlı surette arz edilmek üzere fiyatlandırılmış bir mal ve hizmetin ya da devamlılık gösteren bir alım-satım faaliyetinin varlığı” çerçevesinde tayin edilmelidir.

Oysa madde metni, gelir vergisinin konusuna giren herhangi bir gelir unsurunun elde edilmiş olmasını, dernek ve vakıf yönünden “iktisadi işletme oluşumu” olarak görmektedir. Dernek ve vakıfların kendilerinin vergi mükellefi olmayıp sadece iktisadi işletmelerinin “kurum” olarak vergilenecek olması, bir “kurum” ya da ticaret hukuku anlamında “tacir” sayılmayı gerektirmeyecek “pasif karakterli” gelirlerin (kar payı, faiz, kira gibi) dernek veya vakıf tarafından elde edilmesi durumunda vergileme yapıp yapılmayacağı hususunda duraklamalara sebebiyet verebilecek olması anlaşılabilir bir endişedir. Mevcut yasalarımız bu sorunu, dernek veya vakıflar tarafından elde edilen bu gibi pasif karakterli gelirler üzerinde de tevkifat (vergi kesintisi) yaptırmak suretiyle pratik bir şekilde aşmaya yönelmektedir.

Ancak dernekler ve vakıflar, hatta tıpkı dernek ve vakıf gibi işlem görecektir olan odalar, borsalar, sendikalar ve siyasi partiler, tasarıya göre vergi sujesi olma kabiliyeti bakımından “aynen gerçek kişi” gibi kabul edilmekte ve buradaki “vergi sujesi olma kabiliyeti” de tasarı metninde “iktisadi işletme oluşturma” keyfiyeti ile karşılanmaya çalışılmaktadır.

Kanımızca “iktisadi işletme” kavramını bu şekilde “gelir elde etme” keyfiyetine indirgemek her şeyden önce vergi sisteminin basitleştirilmesi hedefi ile çelişecektir. Diğer yandan, bazı gelirlerin kim tarafından elde edilirse edilsin vergilenmesi fikri, pratik olarak kolay gerçekleştirilebilecek gerçekçi bir hedef değildir. En basitinden, Devlet gelirlerinin de bir bölümü söz gelimi “kira gelirlerinden” oluşur. Oysa tasarının mevcut lafzı itibarıyla eğer “tevkifata tabi tutulmamış bir kira gelirinin varlığı dernek ve vakıf yönünden iktisadi işletme oluşması için yeterli” ise, “Devletin, sendikaların, odaların ve borsaların, bunların üst kuruluşlarının, siyasi partilerin elde ettiği tevkifata tabi olmayan kira gelirleri de aynı şekilde bu kurum ve kuruluşlar yönünden iktisadi işletme oluşturmaktadır. Oysa bu kurum ve kuruluşlarından en azından bir kısmı için

iktisadi işletme kurmak veya tacir sayılacak şekilde faaliyette bulunmak imkan dahilinde değildir. Diğer taraftan, Siyasi Partiler Kanunu’nun 61’inci maddesinin ikinci fıkrasının (h) bendi ve üçüncü fıkrası hükümlerine göre, siyasi partiler de mal varlıklarından elde ettikleri gelirlerin bir kısmı için yine iktisadi işletme oluşturmuş gibi işlem görebileceklerdir.

Tasarının 4. Maddesi her ne kadar bazı gelir türleri için “iktisadi işletme sayılmama” gibi bir esneklik getiriyor gibi görünmekteyse de, vergi kanunlarının yerleşik yorum kuralları çerçevesinde bu gibi sınırlı ve tadadi hükümlerin asıl uygulama alanlarının “lafzın mevhum-u muhalifinden” hareket ederek yapılan yorumlarla hayat bulmakta olduğu da açıktır. Dolayısıyla, tasarıda sayılan sınırlı sayıda gelir dışarıda tutulduğunda, hükmün mevhum-u muhalifinin verdiği anlamla, derneklerin, vakıfların, Devletin, yabancı devletlerin, borsaların, odaların, sendikaların ve siyasi partilerin tevkifata tabi olmayan her türlü gelirleri” ile “tevkifata tabi olsa dahi maddede sayılmayan diğer tüm gelirleri (söz gelimi mevcut fonların değerlendirilmesi amacıyla edinilmiş Devlet Tahvili faizi, vergi kesmekle yükümlü olmayanlara kiralanmış olan her türlü taşınmazın kira geliri, vadesiz mevduat hesaplarında tutulan bir mevduatın yaygın bir hizmet olarak bankalarca günlük likit fon hesaplarında değerlendirilmesi nedeniyle elde edilen fon kazançları vs. gibi, kurum ve kuruluşlarca elde edilmesi mutad olacak çok sayıda gelir türü), bu kurum ve kuruluşları “iktisadi işletmeleri sebebiyle kurumlar vergisi mükellefi” haline getirecektir. Hatta, hüküm “iktisadi işletme oluşturmayacak” gelirleri sadece “dernek veya vakıflar” yönünden düzenlemekte olduğundan, aynı gelirlerin Devlet tarafından elde edilmesi, vergi kesintisine tutulmuş olsalar dahi, her halükarda ilgili kamu kurumuna ait iktisadi işletme oluşumu için yeterli sayılacaktır.

Kanaatimizce, 4. madde metninden “iktisadi işletme oluşturmayacak kazançlar”a ilişkin hüküm, tamamen çıkarılmasında ve değiştirilme imkanı olmayan tasarı gerekçesindeki ifadelerin mevcut hükümlerin yorumunda sorun teşkil etmemesi için de iktisadi işletme kavramına açıklık verecek bir hükmün ilgili maddeye ilave edilmesinde yarar olacaktır.

## **2. Gelirin Türkiye’de Elde Edilmesi (Bağlama Kuralı)** **(Madde 6/2-f)**

Gelir vergisinin konusuna girmekte olup dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafında elde edilmiş bulunan gelir unsurlarının hangi hallerde Türkiye’de elde edilmiş sayılacağına ilişkin bağlama kurallarını içeren 6’ncı maddenin ilk fıkrasının diğer kazanç ve iratlarla ilgili elde etme koşullarını düzenleyen (f) bendi, işlem türleri itibarıyla herhangi bir ayırım yapmaksızın genel olarak “geliri doğuran işin ve ya işlemin Türkiye’de ifa edilmesini veya değerlendirilmesini” vergileme için yeterli saymaktadır.

Mevcut yasa hükmü ile paralel olan bu düzenlemenin, mevcut hükmün zaman zaman yanlış anlaşılmakta olduğu da dikkate alınarak, “iştirak hisseleri yönünden” ayrıca tedvin edilmesinde fayda vardır. Bu durum, Türk şirket ve müteşebbislerinin yurt dışında satın aldığı yabancı marka ve firmalar açısından, “satın alma bedeli Türkiye’de mukim alıcı şirket veya müteşebbisin Türkiye’deki kazancından ayrılacağı veya Türkiye’deki hesaplarına intikal edeceği için, vergi tekniği açısından anlamsız bile olsa, hükmün lafzı itibarıyla yurtdışındaki satıcının durumunun Türkiye’de vergilendirilebilir bir gelir elde etmiş gibi yorumlanmasına kapı aralamaktadır.

Benzer şekilde, Türkiye’de kurulu bir şirketin paylarını elinde tutan yurt dışında yerleşik bir yabancıнын bu payları yine yurt dışında bir diğer yabancıya satması durumunda da, Türkiye’de

tamamlanması gereken bir fiziki veya hükmi teslim aşaması olmadığı sürece, Türkiye’de vergilendirilebilir bir gelirin oluşmadığı düşünülebilecektir.

Her iki durumun da gözetilmesiyle, tasarının 6/1-f bendindeki elde etme kuralının iştirak hisseleri yönünden genel rejimden ayrı olarak düzenlenmesinde fayda olacaktır.

### **3. Ticari Kazanç Olarak Vergilenen Faaliyetler (Madde 10/2-ç)**

Tasarının, uygulamaya açıklık verilmesi amacıyla her halükarda ticari kazanç olarak vergilenmesi gereken faaliyet türlerinin tadadı olarak sayıldığı 10’uncu maddesinin ikinci fıkrasında, geleneksel olarak benzer düzenlemelerde görmeye alışkın olduğumuz “devamlı suretle menkul kıymet alım satımı işle uğraşılması” haline yer verilmemektedir.

Kural olarak pek çok ülkenin vergi yasasında ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç kurallarına göre vergilenirken, bazı faaliyet türlerinin diğer gelir unsurları ile karıştırılmaya yatkın olacağı düşünülmüş, bunlardan doğan gelirlerin ticari kazanç sayılacağı özellikle belirtilmektedir. Bizim yasalarımızda da aynı tedvin tarzı benimsenmiştir.

Tasarı da bu geleneği sürdürmekle birlikte,

- 4/2-ç bendinin “borsa dışında” gerçekleştirilen menkul kıymet alım satımı faaliyetlerine, devamlı suretle yapıyor olsa dahi, ticari mahiyet atfedilmediği,
- Mevcut yasamızda yer alan “menkul kıymetlerin alım satımı faaliyeti ile devamlı suretle iştirak etme” halinin de metne alınmadığı ve böyle bir faaliyetin ticari olup olmayacağı hususunda tereddüt doğabileceği,

görülmektedir.

Menkul kıymet ticaretinde özellikle gelişen teknolojinin mümkün kıldığı işlem ve erişim kolaylıkları sayesinde “devamlılık” unsurunun geleneksel yorumunun (işlem sayısının veya adedin birden fazla olması) yetersi kalmakta olduğu ve sakınca doğurduğu aşikardır. Ancak bu faaliyetin tamamen düzenleme dışı bırakılması yerine, aynı maddede yer verilen “ticari organizasyon” unsuruna atıf yapılarak kapsanması uygun olacaktır.

### **4. Özel İnşaat İşlerinde Ticari Gaye Karinesi (Madde 14/4-a)**

Taşınmaz inşası ve alım satımı ile uğraşanların elde ettiği kazançların ve genel olarak taşınmazlardan sağlanan değer artış kazançlarının vergilenmesine yönelik olarak getirilen ve değişik olasılıkların meydana vereceği farklı vergi pozisyonlarını adil bir vergileme uygulaması için hassasiyetle sınıflandıran hükümleri içeren düzenlemeler, tasarının reformist yönünün en belirgin olduğu alanlardan birisidir.

Özetle, ticari şekilde ifa edilen tüm taşınmaz inşa ve alım satımı faaliyetlerinin ticari kazanç olarak vergileneceği prensibi ortaya konduktan sonra (Madde 10/2-e); faaliyetin ticari olma vasfını gösteren çok açık karineleri de tanımlamış (Madde 14/1,2 ve 3); faaliyetin ticari olma vasfını genel rejime göre veya inşa aşamasında ortaya konmadığı durumlarda ise bu defa satış safhasından itibaren ticarilik vasfını ortaya koyacak karineleri de “brüt metrekare” ölçüsüne dayanarak sınıflamış; bütün bu ölçü ve karinelere göre ticarilik vasfı atfedilemeyecek olan alım

satım faaliyetlerini ise “realize edilen kentsel rant kazançlarının vergilenmesi amacıyla getirilen değer artış kazancı hükümleri çerçevesinde etkili biçimde vergilemeyi sağlayacak hükümler sevk etmiş; bunu yaparken dahi inşa olunan taşınmaz kazançları içinde çoğu zaman aslan payını oluşturan “arsa değerine bağlı kazanç kısmını” da inşa olunan binaya bağlı kazançtan ayrı olarak kendi özel rejimine göre (ki çoğu durumda daha hafif bir vergi rejimine) tabi tutmayı da başarmıştır.

Bütün ilgili maddelerin birbirini tamamlayan bir sistem oluşturmakta olduğu bu vergi rejimi, ilk okumada karmaşık sanılmasına karşın, uygulamada kesinlikle açık ölçülere referans yapması sebebiyle kolayca kavranacak ve sıhhati takdir edilecek bir içeriğe sahiptir.

Özellikle ticarilik vasfının diğer belirtilerle kolayca fark edilemediği hallerde gelişmiş ülke örneklerinde de sıklıkla başvurulmakta olan “metrekare ölçüsü, kullanışlı bir karine sunmaktadır. Burada temel yaklaşım, kazanç elde etme gayesinin “kişisel veya ailevi kullanıma yetecek olan büyüklüklerin çok çok üzerinde bir inşaat işine girilmesi” karinesidir. Ülkeden ülkeye değişebilir olmakla birlikte, tasarıda benimsenen “1.000 metrekare” eşiği bize göre de yerindedir.

Ancak tasarının “beş yüz metrekareye kadar olan inşaatlar; 500 ila 1.000 metrekare arasındaki inşaatlar ve bin metrekareden büyük inşaatlar” şeklinde yaptığı basamaklandırma ile gerçekleştirilmek istediği hassasiyet derecesi, uygulamada gereksiz bir karışıklığa sebep olabilecektir. Bu itibarla, basitlik sağlanabilmesi amacıyla “1.000 metrekare” eşiğinin altında kalan bütün inşaat faaliyetleri, eğer 10/2-e ve 14/1,2 ve 3. maddelerdeki açık göstergeler mevcut değilse, “metrekareye bağlı ticarilik karinesi”nin dışında bırakılabilir.

Öte yandan, diğer ülke örneklerinde olduğu gibi –ve aslında her karine için olması gerektiği gibi-, “metrekareye bağlı ticarilik karinesinin” de aksinin ispat edilmesi mümkün olabilmelidir. Tasarı bu amaçla “inşaatın tamamlanmasından itibaren üç yıl süre ile hiç satış olmaması hali” ile “ilk satıştan itibaren üç yıl boyunca başkaca bir satışın olmaması” halini, oldukça yerinde bir yaklaşımla, bir anlamda “karinenin yanlışlanması ya da ortadan kalkması” olarak ayrıca düzenlemektedir.

Ne var ki, bir faaliyete bir kez “ticarilik vasfı” yüklendiğinde, “ticari olmaktan çıkmanın” da ilave maliyetleri olmaktadır (özellikle faaliyetin durdurulma aşamasında yaygın olarak yapılan “işletmeden çekiş” kabulüne dayalı vergileme uygulamaları ağır sonuçlar doğurabilmektedir). Bu sebeple, metrekare ölçüsüne dayalı ticarilik karinesinin uygulama alanı sadece “bin metrekare üzeri” inşaat alanları ile sınırlı tutulmalı; inşaat tamamlandıktan sonra 3 yıl boyunca hiç bir satış olmaması durumunda inşaat işlerine (elbette 10/2-e ve 14/1, 2 ve 3. maddelerindeki açık göstergeler mevcut değilse) baştan itibaren ticari vasıf kazandırılmamış olmalı ve bin metrekare eşiği geçilip ilk satışla birlikte ticari işletme oluşmuşsa da, bu defa üç yıl boyunca hiç satış olmaması hali Kanunda düzenlendiği şekilde –işletmeden çekiş prosedürü işletilmeksizin, taşınmazların inşaatın bitim tarihi itibarıyla maliyet bedeli üzerinden iktisap edildiği kabulüyle- ticari kazanç rejiminden çıkılabilmesine olanak vermelidir.

Tasarının 10/2-e ve 14/1, 2 ve 3. Maddelerinin uygulandıkları haller hariç olmak üzere, sadece tasarının 14/4. Maddesinde yer alan “ticari gaye karinesi” nedeniyle ticari kazanç rejimine dahil edilen taşınmaz sahiplerinin, bu karinenin ortadan kalkmasıyla birlikte ticari kazanç rejiminden çıkılmalarını müteakip taşınmazlar inşaatın bitim tarihinden başlamak üzere maliyet bedeli üzerinden iktisap edilmiş sayılacağından, artık izleyen olası satış işlemlerinin değer artış kazancı



rejimine tabi olması gerekecektir. Kanunun diğer ilgili maddeleri de bu bütünlüğü sağlayacak şekilde tedvin edilmiştir. Ancak kurulan sistemin sorunsuz işlemesi için, sözü edilen “ticari kazanç rejiminden değer artış kazancına rejimine geçiş” sistematığının işleyişinde, “ticari faaliyetin durdurulması sırasında emsal değerler üzerinden işletmeden çekiş hükümlerinin” devreye girmemesi ve bir sonraki aşamaya (değer artışı rejimi) taşınacak olan maliyet/iktisap bedellerini bozmaması da gerekecektir. Maddede bu bağlantıya da açıklık verilmesi yerinde olacaktır.

Esasen, bu hükümlerin bütünleyicisi olan 47’nci maddenin 4 numaralı bendindeki hüküm, sadece “ticari gaye karinesi” uygulanmış özel inşaatlar için değil, faaliyeti durdurulan bir işletmeye dahil her türlü varlık için dahi, “faaliyetin durdurulması esnasında işletmeden çekiş varsayımına bağlı olarak emsal bedel üzerinden vergileme yapılmayacağı” kabulü ile tedvin edilmiş durumdadır. Dolayısıyla, tasarının 14/5-a ve b bentleri için gerekçede yer alan “ ... taşınmazlar işletmeden çekilmiş sayılacaktır.” ifadesi, tasarının tedvinine hakim olan ilkeler yönünden de uyumsuzluk oluşturmaktadır.

## **5. Sigorta Teknik İhtiyatları**

### **(Madde 19/1-e)**

Bu madde, mevcut hükümlerin tekrarından ibaret olmakla birlikte, Sigortacılık Kanunu’nun değişen hükümleri dikkate alınmak suretiyle teknik ihtiyatların isimlerinin güncellenmesi yerinde olacaktır.

## **6. İndirimi Kabul Edilmeyen Gider ve Harcamalar**

### **a) Kusur Sorumluluğu**

#### **(Madde 20/1-d ve 20/3-e; Madde 30/9-a)**

Mevcut kanunlar yönünden, teşebbüs sahiplerinin veya kurumlarda ortak, yönetici ve çalışanların işlemiş oldukları “suçlardan” dolayı ödenen tazminatlar, vergi matrahından da indirilememektedir.

Buradaki kuralın anlaşılabilir olduğuna kuşku yok; suç olarak nitelenen bir fiile bağlı olarak ödenen tazminatların vergi matrahından indirilmesine müsaade etmek, bir yönüyle “vergiye tabi kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla suç da işlenebileceğini” kabul ediyor olmak gibi değerlendirilebilir.

Ancak burada çok ince bir çizgi üzerinde yüründüğü de bellidir. Gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacak bir kazancın “gerçekleşmiş” (elde edilmiş) olması ve “safı” tutarı (yani elde edilmesi için katlanılan giderler düşüldükten sonra kalan tutar) üzerinden vergileneceği de bir diğer temel ilkedir. Keza vergilendirme açısından, vergiyi doğuran iş, işlem veya olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının dahi vergilemeye engel olmadığı da dikkate alındığında, kazancın elde edilmesiyle bağlantılı bir harcamanın matrahtan indirimine yönelik kısıtlama hükümlerinin tedvininde özenli olunmalıdır.

Bu yönüyle bakıldığında, ilk sorun “kusur” ve “suç” arasındaki farkın ayırıcılığı olup olunmayacağı sorunu olarak ortaya çıkar. Kusur “suç” değildir ve insanoğlu da “kusursuz” değildir. Mükelleften de kusursuzluk beklemek gerçekçi değildir. Oysa, tasarıda kullanılan ifade, “kusursuz sorumluluktan doğan tazminatlar” dışında hiç bir tazminatın vergi matrahından

indirilemeyeceğini açıkça hükme bağlamaya çalışmaktadır. Bu beklenti, kesinlikle gerçekçi de değildir, adil de değildir.

Bir yol inşaatında kazı yaparken çevredeki bir taşınmaz sahibinin bahçe duvarının kaymasına sebep olan bir müteahhiti düşünün; elbette borçla hukuku bağlamında bu müteahhitin çevreye verdiği bu zararı da gidermesi beklenir. Bu giderim/tazmin zararın parasal tutarının karşılanması veya zarar gören duvarın müteahhit tarafından yeniden yaptırılması gibi farklı şekillerde gerçekleşebilir. Hukuk düzeni de zaten bu zararın “izale edilmesini” sağlamak durumundadır. Bu örnekte, müteahhitin inşaat çalışması sırasında verdiği zararı gidermek için katlandığı maliyetlerin tamamı “tazmin maliyetidir; yani tasarının 20/2-e maddesinde kastedilen anlamı ile bir “tazminattır”. Tasarı bu tazminatın “ticari kazancın elde edilmesi sırasında ve ticari kazancı doğuran faaliyetle bağlantılı olarak” ortaya çıktığı gerçeğini ihmal ederek, söz konusu tazminat maliyetinin vergi matrahından indirilemeyeceğin hükme bağlamak istemektedir. Bu kesinlikle hukuka uygun bir tercih değildir. Zira bu örnekte, *diğer şeyler sabit varsayılarak*, müteahhit “ceza yargılaması gerektiren bir suç” işlemiş değildir. Sadece ticari faaliyetini yürütürken kusurlu bir davranışla bir başkasının malına zarar vermiştir ve kusuru oranında da bu zararı tazmin etmiştir. Zaten yasalarda kusursuz sorumluluk halleri olarak düzenlenen sınırlı sayıda durum hariç tutulursa, bir tazmin yükümlülüğü doğduğunda mutlaka tazmin edene de belli oranda kusur izafe edilmiş olacaktır; bu bir suç değildir ve insanoğlunu da hatasız-kusursuz olma vasfı ile donanmamıştır.

Öte yandan, bu bent hükmünün “kusursuz sorumluluk hallerini hariç tutan hüküm kısmı” çıkarılarak tedvini dahi kendi başına yeterli ve adil bir çözüm sunmayacaktır. Zira “suç” kavramı dahi homojen değildir. Ceza hukukunun kadim tartışma konuları arasında yer aldığı üzere, ceza sistemleri ikili, üçlü hatta bazen dördümlü ayrımlarla “cürüm, kabahat, kusur, cünha” gibi kavramlar arasında farklılıklar oluşturmaya çalışır. Cürüm, cünha, kabahat gibi kavramlar ceza hukukunun odağında yer tutarken, kusur kavramı medeni hukukun çok daha geniş alanlarında farklı şekillerde gündeme gelir. Kusurun kendisi bir çoğu durumda bir suç fiili oluşturmuyup, suçun fiiline katan suçun maddi veya manevi unsurları üzerinde belli ağırlık dereceleri ile etki edebilecek bir yan unsur olarak denklem dahil olmaktadır.

Fark edileceği üzere, suç sayılan fiiller dahi kendi içlerinde farklı ağırlık derecelerine ayrılmaktadır. Konumuz açısından üzerinde duracağımız “kabahat” kavramı, ceza hukuku teorisinde farklı şekillerde tanımlar getirilerek suç veya ağır-orta şiddetli suç (cürüm ve cünha) kavramlarından ayrı ele alınmıştır. Bizim ceza hukuku sistemimizde de kabahat fiili daha ağır suçları düzenleyen Türk Ceza Kanunu’nun dışında ayrı bir kanunla düzenlenmiştir. Bizim sistemimizde suç ve kabahat ayrımı idari ceza hukukumuzun da temel hareket noktasını oluşturur. Her ne kadar yeni Türk Ceza Kanunu, eski kanunda açıkça ifade edilen “cürüm-kabahat” ayrımını bulanık hale getirmekteyse de, sistemin geneli içinde ve Kabahatler Kanunu’nun varlığı da dikkate alındığında, hala bir “cürüm-kabahat” ayrımının fiilen var olduğu yadsınamaz.

Bu durumda, vergi yasalarının “tazmin” eyleminin kaynağına inerek sebepleri itibarıyla “vergi matrahından indirimine izin verilecek ve verilmeyecek tazminat” ayrımı yaparken daha hassas olması beklenmelidir. Kanaatimizce, cürüm mahiyetinde olmayan “kabahat” seviyesindeki fiillere bağlı tazminat dahi, eğer vergiye tabi faaliyetin ifası sırasında ortaya çıkmaktalarsa, vergilenecek kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi ile olan bağları nispetinde matrahtan indirilebilir olmalıdır.

Bu bahis açısından işaret edilmesinde yarar olacak son bir husus da, “tazmin etme” eyleminin “cezaî bir yükümlülük” olmadığıdır. Yani, ister suçtan, isterse kabahatten kaynaklansın; ceza farklıdır, tazmin farklıdır. Tasarının 69’uncu maddesi zaten her türlü “para cezasının vergi matrahından indirimini en genel ifadeyle kesin biçimde yasaklamaktadır. 20’nci madde açısından üzerinde durduğumuz konu ise, “ceza” değil “tazmin”dir; burada kazancı doğrudan faaliyet esnasında verilen bir zararın izalesinden söz ediyoruz. Kanunun açıkça cevaz verdiği hallerde “tazmin etmek, cezadan kurtulmayı sağlasa” dahi, tazmin etmek bir cezaî müeyyide değildir. Bir çok durumda, bir suç fiilinden dolayı failin ceza almış olması, suçtan zarar görenin giderilmesi mümkün olan zararlarının tazmini amacıyla da ayrıca takip yapılmasına engel değildir. Bu nedenle, tazminatlar da “kazancın elde edilmesiyle olan bağlantı” dışında başka bir ilave ölçü uygulamak zaten başlı başına dikkatli ve hassas olmayı gerektirirken, bir de kavramlar arasındaki ince çizgileri ihmal ederek düzenleme yapmak adalet duygularını incitecektir.

Sonuç olarak, suçlardan doğan para cezaları ile sınırlı olması gereken hükmün (ki bu düzenleme aslında yasanın 69’uncu maddesinde ayrıca yapılmaktadır), cezaî mahiyette olmayan tazminatlarla birleştirilerek tedvini, gelirin safi tutarının tespiti gayesinden uzaklaşılmasına yol açabilecektir. Bu manada, ilk anda kazancın elde edilmesiyle bağlantısı olmayacağı düşünülen “manevi tazminat” ödemeleri dışarıda bırakıldığında, maddi, tazminatlar da vergiyi doğuran olayla olan ilgisi açık ve tabii olma dışında başka bir kısıtlama ölçüsü getirmek risklidir. Genel anlamda medeni hukuku, borçlar hukukunun temel kavramlarından olan “kusur” sorumluluğu öncelikle bu maddenin dışında tutulmalı; mümkün olursa, “cürüm” mahiyeti arz etmeyen kabahatler neticesinde ortaya çıkan tazmin yükümlülükleri dahi vergilenecek kazancı doğuran faaliyetle açık ilgisi nispetinde indirim konusu yapılabilmelidir.

#### **b) Kanunen Kabul Edilmeyen İlan ve Reklam Giderleri (Madde 20/1-e)**

Yasaların mülkiliği ilkesi çerçevesinde, Türkiye’de alkollü içeceklerle ait reklam faaliyetinde bulunulamamasıyla bağlantılı olarak, bu amaca yönelik bir ilan ve reklam harcamasının vergiye tabi kazançtan indirilememesi de kendi içinde tutarlıdır.

Ancak diğer ülkelerin kendi mevzuatları bu tür bir reklam kısıtlaması içermiyor ve ihracat pazarlarında rakip firmalar bu ülkelerde reklam faaliyetlerinde bulunabiliyor ise, tam mükellef Türk şirketlerinin yurt dışı ihracat pazarlarına yönelik olarak gerçekleştirdiği ve ihracat kazançlarının elde edilmesi ve idame ettirilmesini sağlayan ilan ve reklam harcamalarının da Türkiye’de vergilendirilecek olan yurt dışı ihracat faaliyetlerinden doğan kazançlarından gider olarak indirebilmeleri mümkün olmalıdır. Yasa metni bu ayrımı gözetmeyecek şekilde tedvin edilmiş olduğundan, ...

#### **7. Vergiden İstisna Kazançlarla İlgili Giderlerin İndirimi (Madde 20/5)**

Halen yürürlükteki Kurumlar Vergisi Kanununda da mevcut olan “vergiden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerle istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kazançlardan indirilememesi” kuralı, yeni tasarıya da taşınmaktadır. Ancak bu hüküm uzunca bir süredir getiriliş amacının ötesine taşan bir genişletici yorumla vergileme ilkelerinin ve tekniğinin dışına çıkılmasına yol açacak biçimde uygulanmaya çalışılmaktadır. Tasarı gerekçesinde de bu durumu olumlayan bir dil kullanılmaktadır.

Hüküm ana çatısı itibarıyla iki konuyu düzenlemektedir:

- Eğer bir faaliyet istisna kapsamında ise, bu faaliyetten doğan zarar istisna dışı kazançlardan indirilemez: Burada sözü edilen istisnalar, tekil işlemlerle alakalı olmayıp bütünüyle bir faaliyetin vergiden istisna edilmesi durumuna yöneliktir. Bu sebeple “zarar” tabiri kullanılmıştır. Çünkü bir “faaliyet”in neticesi, kar veya zarar olarak tecelli edecektir. Vergiden istisna tutulan faaliyetlere örnek olarak *“yurt dışı inşaat faaliyetleri, serbest bölgede sürdürülen imalat faaliyetler, menkul kıymet yatırım fonlarının portföy işletmeciliği faaliyetleri, uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi faaliyeti”* gibi faaliyetler sayılabilir. Kanun koyucu bu hüküm kısmında tek tek istisna faaliyete dahil muamelelerle tekil olarak veya bu muameleleri alakadar eden gider kalemleriyle tekil olarak ilgilenmemektedir. Faaliyet istisnaları, faaliyetin sonucuna topluca ve bütünüyle şamildir. Böyle olunca, vergi dışı bırakılan bir faaliyet alanından sadır olacak kar veya zararın aynı şekilde vergi matrahının dışında kalması doğrudur. Bu sebeple, vergiden istisna faaliyetlerin neticesi olumsuz olduğunda bir zarar mahsubu hakkı verilmemektedir.
- Hükümün diğer bölümü ise bütüncül olarak bir faaliyet alanına değil, tekil işlemlere yönelik istisnalarla ilgilidir. Faaliyetin değil de tekil işlemin vergiden istisna tutulduğu durumlara örnek olarak, “sermaye artırımını sırasında çıkarılan payların itibari değeri aşan kısımlarına (emisyon primi) yönelik istisna, tam mükellef kurumlardan elde edilen temettülere yönelik istisna” gibi işlemler sayılabilir. Burada örneklenen her iki işlem istisnası da seçimlik olmayıp uygulanması zorunlu istisnalardır. Geçmişte vergi mevzuatımızda bu gibi işlem istisnalarının sayıca daha çok olduğu zamanlar da oldu. Ancak uygulamada bazı mükelleflerin vergi istisnasından yararlanacak işlem istisnasını belirlerken, bu işlemlere ait bazı giderleri dikkate almadıkları ve bu yolla istisnadan yararlanacak kazancı daha düşük tespit ederken, bu kazançta ait giderleri de genel rejim çerçevesinde kurum kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate aldıkları görülmüştür. Bu durumun sakıncası, örnek vermek için, genel rejime tabi faaliyetlerinden 100 TL kazanç elde eden ve istisna kapsamındaki bir işlem nedeniyle de 20 TL kazanç elde ederken aynı işlemle ilgili 10 TL masraf yapan bir işletme üzerinden ifade edersek; istisna kapsamındaki kazancı (20-10=) 10 TL olan ve genel rejime göre vergilenecek kazancı da 100 TL olan bir işletme beyanı yerine; istisna kapsamındaki kazancı 20 TL olarak beyan edilmiş ve genel rejime tabi kazancı da 100-10=90 TL olarak gösterilmiş bir işletme beyanı ile karşılaşılmasıdır. Oysa burada doğrusu, istisna kapsamındaki kazancın tutarını belirlerken, bu işlemle ilgili giderin de dikkate alınması ve istisna kazancın 10 TL olarak belirlenmesidir. İşte hükümün ikinci kısmı, “istisna kazançla ilgili giderin istisna kazancın tespitinde dikkate alınmasını” söylemek amacı gütmektedir. İlk hüküm kısmına yönelik “faaliyet zararı” ifadesi yerine burada “işlemle ilgili gider” ifadesinin kullanılmasının sebebi, bir zararın reddinin amaçlanmayıp, sadece tekil işlem kazancının vergileme tekniğine uygun olarak tespitinin sağlanması amacının güdülmüş olmasıdır.

Ne var ki 5520 sayılı Kanun uygulamasında bu ayrımların göz ardı edilerek hükümün “tekil işlem kazançları açısından dahi ortaya çıkan zararların mahsubuna izin verilmemesi” şeklinde yorumlanmaya başlanması, verginin nötrlüğü ilkesi ile de bağdaşmayan ve vergi yükünü yorum yoluyla ağırlaştıran bir sonuca yol açmıştır. Karları vergi dışı bırakılan faaliyetlerden hasıl olan zararların mahsubuna izin verilmemesi anlaşılabilir; ancak uygulanıp uygulanmaması “kazanç oluşup oluşmamasına” bağlı olan işlem istisnalarını da faaliyet gibi görerek zarar edilmesine yol

açan işlemlerde öz sermayede meydana gelen kayıpların “ticari kar veya kurum kazancını dönem sonu ve dönem başı öz sermayeleri arasındaki olumlu fark olarak” tanımlayan yasa hükümlerine aykırı olarak dikkate alınmamasını anlamak mümkün olmamaktadır.

Bu genişletici yorumların sakıncalarının en bariz olduğu durumlar ise, işlem istisnalarının mutlak olmayıp koşullara ve tercihe bağlı olduğu istisnalarda karşımıza çıkmaktadır. Söz gelimi iştirak hisselerinin veya taşınmazların satışlarından elde edilecek kazançlarda istisna uygulanması mecburi değildir; ancak mükellefler isterlerse kanundaki şartları yerine getirerek (kazancın % 75’ini pasifte özel bir fon hesabına almak gibi) bu kazançlarına istisna uygulayabilirler; ancak istemezlerse de istisna uygulamazlar. Zaten istisna şartlarının da oluşması için ortada “% 75’i özel bir fon hesabına alınabilecek bir kazanç oluşması” şarttır. Uygulamada artık bu gibi “istisnadan yararlanmak için belli şartların yerine getirilmesi gereken ve şartlar sağlansa dahi istisna uygulanması ihtiyarı olan” işlemlerde de, işlemle ilgili giderlerin veya maliyetlerin fazlalığı sebebiyle kar oluşmadığında, bu defa bu gibi zararlar da aynı yoruma dayanarak indirimi kabul edilmeyen zarar olarak yorumlanmaktadır. Nitekim tasarinın 20/5 maddesi gerekçesi de bu anlayışla kaleme alınmış durumdadır.

Oysa, kazanç istisnası uygulanması hem isteğe bağlı olan, hem de istisna uygulanması arzu edilse dahi kanunun aradığı başkaca şartların da yerine getirilmesi gereken işlemlerde, kazanç oluşmamış ve zarar edilmişse, bu zararın indirimini reddetmek bir kaç sebeple hatalıdır: öncelikle bu ret, bir varsayıma dayanır (eğer işlemde kar çıksaydı mutlaka vergi istisnası uygulanırdı varsayımı). İkinci olarak, verilen örnekte istisna şartlarının oluşması için kazancın belli bir kısmının pasifte fon hesabına alınması gerekecekti, oysa zarar edilen işlemlerde bu istisna şartı baştan itibaren sağlanamaz. Üçüncü olarak, kanun koyucu zarar mahsubunun reddedileceği halleri sadece “faaliyetin kül halinde istisna tutulduğu durumlarla” sınırlandırmış; tekil işlemlerde zararların indirimini engellemeye yönelik hiç bir imada bulunmamıştır.

Bu itibarla, taslağın 20/5. Maddesi hükmünün, gerekçedeki tekil işlemlerdeki gider fazlalığından doğan zararları da “istisna faaliyet” zararı ile eş tutan açıklamaların kanun yorumu üzerindeki yanıltıcı etkisini bertaraf edecek şekilde tedvin edilmesi yararlı olacaktır. Öneri olarak, hükümde geçen “gelir vergisinden istisna edilen kazançlarına” ibaresi yerine “gelir vergisi istisnasından yararlanan kazançlarına” ibaresinin kullanılması seçeneği değerlendirilebilir.

Yukarıda işaret edilen hatalı yorumların verginin nötrlitesini nasıl bozduğuna dair bir başka örneğe, iki başlık aşağıdaki 21/2’nci maddede yer alan bazı yurt dışı kaynaklı kazançlara ait istisnalar bahsinde yeniden değinilecektir.

## **8. İştirak Hissesi ve Taşınmazların Satış Kazancı İstisnası (Madde 21)**

Halen yürürlükteki Kurumlar Vergisi Kanununda da mevcut olan bu istisna maddesi, elde tutma süresi iki yıldan beş yıla kadar değişen taşınmazlarda farklı oranlarda kazanç istisnası verecek şekilde tedvin edilerek tasarıya dahil edilmektedir.

Bu maddelerde lafız olarak büyük ölçüde mevcut hükümlere yakın bir tedvin kullanılırsa da, özellikle gerekçelere yer verilen ve hiç bir şekilde madde metinlerinden çıkarılamayan yorum ve açıklamalar, bu maddenin özellikle ve ciddi biçimde irdelenmesini zorunlu kılmaktadır. Bu yönüyle muhakkak belirtilmesini gerekli gördüğümüz hususlar, hükümlerin maddedeki sırasına göre aşağıdaki gibi açıklanmaktadır:

### **a. İstisnanın Varlık Kiralama ve Sat-Geri Kirala İşlemleriyle Bir Arada Düzenlenmesi**

21'inci maddenin ilk fıkrasının (c) bendinde, Varlık Kiralama Şirketlerine yapılan satışlar ile finansal kiralama şirketlerinin "sat-geri kirala" olarak nitelenen işlemleri de diğer ve iştirak satışı işlemleri ile bir arada düzenlenmektedir. Oysa bu işlemlerin doğaları tamamen farklıdır ve birden fazla farklı olayı aynı madde ile düzenlemek, teknik açıdan yönetilmesi kolay olmayan belirsizliklere ve sorunlara yol açmaktadır. Bu sakıncalar, halen mevcut kanun hükümlerinin tedvininde fazlasıyla barizdir. Bu sebeple, tasarıda kaynak kuruluşların varlık kiralama şirketlerine yaptıkları satışlar ile finansal kiralama şirketlerini sat-geri kirala işlemlerinin ayrı bir fıkra ile düzenlenmesi daha faydalı olacaktır.

### **b. Tasfiyeye Girmiş Olma Durumunun İstisna Koşulunun İhlali Gibi Düzenlenmesi**

21'inci maddenin ilk fıkrasının (ç) bendinde, kazancın beş yıl süreyle fon hesabında tutulması şartının ihlal sebebi olarak ifade edilen "işletmenin beş yıl içinde tasfiyeye girmesi" haline ilişkin belirlemenin yeniden değerlendirilmesi yararlı olacaktır. Teknik olarak, fonun işletmeden çekilmesi, eğer daha öncesinden açıkça çekilmediyse, ancak tasfiye sonuçlandığında mümkün olabilecektir. Bu sebeple, beş yıl içinde sırf tasfiyeye girilmiş olmasını "fonun işletmeden çekilmesi" olarak nitelemek sakıncalıdır.

Sakıncanın temel sebebi ise, tasfiye ile ilgili hükümlerde açıkça yazılı olduğu üzere, "tasfiyeden vazgeçilmesinin de mümkün olması ve vazgeçme halinde artık kurum hakkında tasfiye ile ilgili hükümlerin uygulanamayacağına dair açık düzenleme"nin varlığıdır (tasarının 51/2'nci maddesi). Gerçekten de sırf tasfiyeye girdi diye istisnayı ihlal ettiği iddia edilen kurumun izleyen tasfiye dönemlerinde tasfiyeden vazgeçme kararı alması durumunda tasfiye hükümlerinin uygulanmaması gerekeceği halde, tasfiyeye giriş bahanesiyle geri alınan istisnanın telafi imkanı olmayacaktır. Sonuç olarak, fonun işletmeden çekilmiş sayılması için yapılması gereken şey, fon işletmeden çekilene kadar beklemek olmalıdır; tasfiyeye giriş kendi başına "fonun çekilmesi" hali değildir.

### **c. İstisna Kapsamını Daraltıcı Yorum ve Gerekçe Açıklamaları**

21'inci maddenin ilk fıkrasının (f) bendi, "menkul kıymet ticareti ve taşınmaz ticareti ile uğraşanların bu amaçla elde ettikleri kıymetler için bu istisnanın uygulanmayacağı" hükmünü havidir. Burada göze çarpan ilk durum, kurumlar açısından zaten ticareti yapılan emtia-mamul anlamına gelen kıymetlerin satışından doğan kazancın istisna kapsamında olmamasıdır. Bu tamamen doğrudur; istisna "işgal konusunu oluşturan ve bu yönüyle bir faaliyete işaret eden alım satım veya imalat-satış işlerine" yönelik değildir, daha önce zarar ve gider indirimi başlığı altında 20/5. Madde ile ilgili bölümde belirttiğimiz gibi, burada bir faaliyetin vergiden istisna tutulması değil, belli koşullarla bazı tekel işlemlerin kazancından vergi alınmaması/daha az vergi alınması amaçlanmaktadır. Bu sebeple de "faaliyet konusu" zaten bu kıymetlerin ticareti olan mükellefler için bu istisna geçerli olmayacaktır. Maddede geçen "*bu amaçla*" ifadesinin

kullanılma sebebi de budur. Aynı ifadenin haklı bir diğer anlamı da, faaliyet konusu olarak menkul kıymet veya taşınmaz ticareti yapanların bu amaçla edinmedikleri (yani kendileri yönünden emtia-mamul vasfı olmayan) duran varlık mahiyetindeki diğer taşınmaz ve menkul kıymetler için, bu istisnanın uygulanabileceğidir.

Madde bu kadar sade görünmesine rağmen, uygulamada gerek vergi incelemelerindeki yorumlar ve gerekse mali idarenin verdiği görüşlerle son derece daraltılmakla kalmayıp, vergileme teorisi ile de çelişecek seviyede kısıtlayıcı bir yöne doğru evrilmeye başlanmıştır. Bu sebeple, bu gibi hükümlerin vergi teorisi içindeki yerinin de yeniden hatırlanması yol gösterici olacaktır.

Tasarı gerekçesinde de genişçe yer bulduğu üzere, modern gelir vergisi sistemlerinde vergilenecek gelirin tespiti açısından iki temel teori/yöntem vardır. Bunlardan safi artış teorisi, kaynağı ve elde edilme biçimi ne olursa olsun, vergilendirilebilir gelir olarak ortaya çıktığı gözlenen her türlü harcama ve tasarruf kapasitesinin, gelir vergi matrahının tespitinde dikkate alınmasıdır. Bu teorinin alternatifi olarak daha yaygın uygulama alanı bulan diğer teori ise kaynak teorisi olarak adlandırılmakta olup, vergiye tabi gelirin hangi unsurlardan oluşacağını olacağını kaynağı itibarıyla tanımlanmasını ve vergilendirilmesini; bu şekilde tanımlanmış bir kaynaktan gelmeyen gelirlerin ise vergilendirilmemesini öngörür. Bizim sistemimiz, kaynak teorisini benimsemektedir.

Diğer taraftan, vergilenecek geliri kaynakları itibarıyla sınırlayan teorinin vergi bazı konusunda safi artış teorisine nazaran bariz biçimde dezavantajlı olduğu da açıktır. Çünkü kaynak teorisi, kaynak olarak “akım” halindeki gelirleri kavrar. Bu akım, bir faaliyete bağlı olarak kazanç adı altında veya sahip olunan varlıkların getirisi olarak irat adı altında ortaya çıkabilir. Ama her iki durumda da gelirin en önemli özelliği, devamlılık göstermesidir. Oysa safi artış teorisi, bu şekilde kaynak tayini ve sınırlandırmalarına tabi olmaksızın, bir vergilendirme döneminde ortaya çıkan harcanabilir veya tasarruf edilebilir varlık değişimlerini kolayca ve bütünüyle yakalayabilmekteydi.

İşte kaynak teorisinin safi artış teorisine göre temsil ettiği bu elverişsiz durumun giderilmesi için, kaynak teorisini benimseyen tüm vergi sistemlerinde, devamlılığı olan kazanç ve irad unsurlarına ek olarak, “akım” geliri mahiyetinde olmayan ve “stok” gelir olarak ifade edilebilen son bir gelir unsurunu daha kapsama alır: sahip olunan servetin çözülmesi-satılması-elden çıkarılması sırasında oluşan ve devamlılığı olmayan bazı “stok” gelirler de belli koşullarda kaynak teorisinin vergilediği gelirler arasına alınır. Bizim vergi sistemimizde bu gelirler, arızı gelirlerle bir arada ve “diğer kazanç ve iratlar” başlığı altında düzenlenmiştir.

Vergiye tabi geliri kaynak teorisine göre tadaden sayma yöntemini benimseyen bütün vergi sistemleri, devamlılık gösteren bir akım gelir oluşturan unsurlara ek olarak, belli şartlarla sahip olunan servet unsurlarının elde çıkarılmasından sağlanan bu stok gelirleri de vergilemeye yönelir. Ancak bu gelirlerin diğer akım gelirlerden, yani devamlılığı olan kazanç ve iratlardan farklı olması ve servetlerin (hatta teorik olarak evvelce vergilendirilmiş bulunan gelirlerden ayrılarak edinilmiş olan servetlerin) çözülmesine dayalı olması sebebiyle, bu son gelir unsuru üzerindeki vergi yükü özellikle hafifletilmektedir. Böylece bu son gelir unsuru, çözülen servetin stok olma vasfı belirginleştikçe (yani elde tutulma süresi uzadıkça) daha hafif bir vergi rejimine tabi olurken; servet unsurlarının çözülmesi görece daha likit bir görüntü kazanmaya başladığında (yani çözülen servet unsurunun elde bulundurma süresi kısaldığında) biraz daha

ağır bir vergi yükü altında vergilenmektedir. Nitekim tasarı ile benimsenen “elde tutma süresine göre giderek hafifleyen vergi yükünün teorik zemini de bu ayrıma dayanmaktadır. Hatta, çok dikkat çekmeyen bir ayrıntı olarak, gelir vergisinde tüm gelir unsurlarının kar ve zararları birbirleriyle mahsup edilebildiği halde diğer kazanç ve iratlar kapsamında ortaya çıkan zararların “akım gelirlerle” mahsup ettirilmeksizin sadece kendi içinde birbirlerinin kar ve zararlarından mahsup ettirilmesinin arkasındaki mantık da yine aynıdır.

Buna göre, kurumların uzun süre elde tuttıkları varlıkların (sabit kıymetler) satışından doğan kazançlar üzerindeki vergi yükünün görece diğer “faaliyet gelirlerinden” daha düşük tutulması da bu genel vergileme teorisi ile uyumludur. Satılan kıymetlerin kurumun ticaretini yaptığı emtia-mamullerden olması halinde istisna uygulanmaması hükmü de, yine “devamlılığı olan faaliyet kazançları ile stok değerlerin çözülmesinden doğan gelirler arasında ayrım yapan” bu teorik zeminle uyumludur.

Ancak, uygulamada ne yazık ki bu istisna maddeleri, dayandığı teorik zeminden bağımsız olarak geliştirilmiş ve çoğu zaman yasanın lafzı ile desteklenmeyen yorumlarla, daha dar bir uygulama alanına sıkıştırılmaya başlanmıştır. Tasarının madde hükümlerinin tedvininde bu daraltıcı yorumları olumlayan veya haklı çıkaran hiç bir esaslı değişiklik olmadığı halde, bu maddelerin gerekçelerinde kullanılan ifadeler, maalesef düzenlemenin iktisadi hayatın olağan akışı ile de son derece uyumlu olan teorik zemininden savrulmasını hararetle teşvik etmektedir. Bu duruma sebebiyet veren gerekçe açıklamaları şöyledir:

#### **i) Grup İçi Satışların “Fiktif Satış” Olacağı Savı:**

Tasarının 20’nci maddesinin ilk fıkrasının f bendine yönelik gerekçe açıklamalarında, *“işletmelerin yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar veya aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır”* şeklinde bir cümle kurulmaktadır.

Mevcut kanunumuz ve tasarı, birbiriyle ilişkili olan veya aynı gruba dahil olan şirketler arasında, ileride bir kez daha önereceğimiz şekilde ve evvelce de muhtelif vesilelerle önerilmekte olmasına rağmen, vergisel konsolidasyona izin veren bir hüküm içermemektedir. Bir diğer ifadeyle, ayrı tüzel kişilikleri olan her bir kurum ve her bir gerçek kişi, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bağımsız bir vergi süjesidir; bir kurumun karları veya bir gerçek kişinin gelirleri, aynı gruba dahil bir diğer kurumun zararlarıyla veya ilişkili sayılan bir başka gerçek kişinin zararıyla mahsup edilmez. Aynı gruba dahil olup da ortaklık oranı % 90-95 seviyesinde olan şirketler arasında vergisel konsolidasyona izin veren ülkeler bulunmasına karşın, bizim sistemimizde her bir kurum bağımsız bir vergi süjesidir.

Hal böyle iken ve 21’nci maddenin hiç bir hükmü de farklı bir anlayışa olanak verecek bir lafza sahip değilken, gerekçede grup şirketleri ve ilişkili taraflar arasındaki satışın “fiktif olacağı ve bu sebeple de satıştan doğan kazancın istisnadan yararlanamayacağı” ifadesinin makul bir dayanağı olmamaktadır. İfade, kendi açılımında, grup şirketleri ve ilişkili taraflar arasındaki satıştan doğan *fiktif karlar üzerinden vergi alınacağını* da söylemiş olmaktadır. Oysa vergilemenin abc’si olarak biliyoruz ki, *vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olup*, vergilenecek gelirin en önemli özelliği de **gerçekleşmiş (elde edilmiş)** olmasıdır.



Eğer bir kazanç için fiktif nitelmesi yapılacaksa, vergilenecek gelire ve vergilenecek mükellefe ulaşmak için başka araçlara ihtiyaç olacaktır.

Gerekçe açıklamasında giriş olarak “istisnanın temel amacının işletmelerin mali yapılarını güçlendirmek olduğu” açıklamasına da yer verilmiş olduğundan, grup içi satışlarda veya ilişkili taraflar arasındaki satışlarda *satışı yapan işletmenin mali yapısının güçlenmediği, ekonomik açıdan ilave imkan sağlanmadığı* da ileri sürülmüş olmaktadır. Öncelikle altını çizmek gerekirse, satış nedeniyle işletmenin mali yapısının güçlenmesi aslında bir sonuçtur; istisnanın teorik zemininde ise akım gelirlerine (faaliyet gelirlerine) nazaran, uzun dönemli kıymetlerin (duran varlıkların) çözülmesi durumunda uygulanacak vergi rejiminin daha hafif olmasını sağlamaktır. Ancak teorik altyapı göz ardı edilse dahi, satış yapan işletmenin mali yapısının güçlenmemesi, ancak satış hasılatının tahsil edilmemesi gibi spesifik durumlarda ortaya çıkabilir; ki mevzuatımız zaten iktisadi hayatın olağan akışına uygun olmayan bu gibi “anormal” kararların vergi matrahını aşındırmasını önlemek için yeterli mekanizmalara sahiptir. Sonuçta, hangi açıdan ele alınırsa alınsın, bir kıymet satıldığında alıcının “ilişkili kişi olması durumunda” satanın mali yapısının güçlenmeyeceği; ama alıcı “ilişkisiz kişiye” satanın mali yapısının güçleneceği önermesinin hiç bir geçerliliği olamaz. Esasen, kanun metni de bu yönde hiç bir ima içermemektedir.

## **ii) Holding Şirketlerin İştirak Satış Kazancına İstisna Uygulanamayacağı İfadesi:**

Tasarının 20’nci maddesinin ilk fıkrasının f bendine yönelik gerekçe açıklamalarında, “Holding şirketleri esas itibarıyla başka şirketlere iştirak etmek amacıyla kurulduklarından, ellerinde tuttıkları iştirak hisselerinin satışı dolayısıyla istisnadan faydalanmalarının mümkün olmadığı” cümlesi yer almaktadır.

Grup şirketleri arasındaki satışın fiktif olacağı savı gibi, holding şirketlerin iştirak hissesi satış kazançlarının istisnadan yararlanmayacağı ifadesi de kesinlikle tasarı maddelerinin lafzında yer almamaktadır.

Tasarıdaki lafız, menkul kıymet ticareti ile uğraşanların bu amaçla (menkul kıymet ticareti amacıyla) ellerinde tuttıkları kıymetler için istisna uygulanmayacağını söylemekte olup, bu kısıtlamanın teorik zemini yukardaki bölümlerde açıklanmıştır. Menkul kıymet ticareti yapmak, menkul kıymetlerin alım ve satım faaliyetleri ile devamlı olarak uğraşmaktır ve bu anlamda kurumun alım satımını yaptığı kıymetler, akım gelirini oluşturur; duran varlıkların çözülmesi olarak nitelenmez ve istisnadan da yararlandırılmaz.

Esasen halen yürürlükte olan Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddesi de aynı lafza sahiptir. Hatta bu *aynı* lafzın açıklaması olarak Maliye Bakanlığının 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde,

*Türk Ticaret Kanununa göre, gayesi esas itibarıyla başka işletmelere iştirakten ibaret olan holding şirketlerin (aktiflerinde iştirak amacıyla iktisap edildiği ve elde tutulduğu ispat ve tevsik edilen iştirak hisseleri hariç olmak üzere) iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.*

*Bu çerçevede, şirketlerin iktisap ettikleri diğer şirketlere ait hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca "11-Menkul Kıymetler" veya "24-Mali Duran Varlıklar" gruplarındaki hesaplarda izlemeleri gerekmektedir. Kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanarak kâr elde etmek amacıyla, geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senetleri veya ortaklık payları "11-Menkul Kıymetler" grubundaki hesaplarda izlenmektedir. Holding şirketlerin söz konusu hesapta izlenmesi gereken hisse senetleri veya ortaklık paylarının bulunması halinde, bunların satışından doğan kazançlar, istisnadan yararlandırılmayacaktır. **Ancak, holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların ise diğer şartların da sağlanmış olması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanabileceği tabiidir.***

açıklamaları yer alır. Dikkat edilecek olursa, hem mevcut kanunun ilgili istisna hükmü, hem tasarının ilgili (f) bendi lafız olarak birebir aynıdır, revize dahi edilmemiştir.

Kanun metni tamamen aynı iken ve mevcut metin için genel tebliğde yapılan açıklamalarda ve yıllardır süregelen uygulamalarda, holding şirketlerin kısa dönemli kazanç elde etmek üzere edindikleri hisseler hariç olmak üzere, iştirak etmek amacıyla uzun dönemli olarak elde tuttukları iştirak hisselerinin satışı halinde bu kazanç istisnasının uygulanacağına dair ayrıntılı açıklamalar ve uygulama birikimi mevzu bahis iken, yeni bir tasarı hazırlanması ve bu tasarıda da bu hususa yönelik hiç bir değişiklik hükmü getirilmemesine rağmen, gerekçeye eklenen bir tek cümle ile on yılların bütün teorik ve pratik birikiminin bir çırpıda yok edilmesi yöntemi, kanun yapıcılığı yönünden uygun bir yöntem olmayacaktır.

Esasen uzun dönemli stok kıymetlerin çözülmesinden hasil olan kazançların vergilendirilmesine yönelik sistemsel yaklaşımdan ve kanun tasarısının açık lafzından hareketle irdelendiğinde dahi, bu yoruma katılmak imkanı olmamaktadır. Madde metni, sadece *menkul kıymet ticareti ile uğraşanların bu amaçla elde tuttukları kıymetler için istisna uygulanmasını önlemektedir*. Oysa holding şirketlerin "iştirak etmek maksadıyla" başka kurumlara ortak olması, menkul kıymet ticareti (menkul kıymetlerin alım satımı ile devamlı olarak iştigal etmek) anlamına gelmemektedir. İştirak edinmek, menkul kıymet ticareti yapmak değildir (kaldı ki, iştirak hissesi tabirinin limited şirket paylarıyla adi ortaklık paylarına kadar uzanan geniş bir yelpazeyi ifade ettiği de mevcut kanunun genel tebliğ açıklamasında yazılıdır ve bu örneklerde ortada bir menkul kıymet dahi yoktur. Ancak istisnanın teorik ve pratik geçmişi, çözümün ve yorumun ortaklık haklarını temsil eden bir kağıdın varlığına göre değil, "alım satıma konu akım faaliyetleri" ile "elde tutulan ve çözülmesi arızılık gösteren stok değerler" ayrımına göre yapılması gerektiğini öğretmiştir).

Her ne kadar maddenin lafzı gerekçedeki bu ifadelerin geçerliliğine meydan vermese de, uygulamanın bu gerekçe açıklamalarından kesinlikle etkileneceğini tahmin etmek kolaydır. Bu sebeple, gerekçedeki ifadelerin sebebiyet verdiği sakıncaların giderilmesi için, maddenin yeniden tedvini seçeneği de değerlendirilebilir.

Gerekçenin değiştirilemeyeceği dikkate alındığında, Tasarının 21/1-f bendi sonuna Mecliste değişiklik yapılarak ***"(İştirak amacıyla edinilen ve elde tutulan iştirak***

*hisseleri, menkul kıymet ticareti kapsamında değerlendirilmez)*” şeklindeki bir ifadenin parantez içi hüküm olarak konması şeklinde bir çözüm de mümkün olabilir.

## **9. Yurt Dışından Elde Edilen Bazı Kazançlara Yönelik İstisna Düzenlemesi (Madde 21/2)**

Tasarının 21’nci maddesinin ikinci fıkrasında, halen mevcut kanunda istisna olarak değil de indirim olarak düzenlenen bir hükmü, bu defa bir istisna hükmü haline getirmektedir.

Hüküm yurt dışına yönelik olarak Türkiye’den verilen, ama yurt dışındaki müşterilerin yararlandığı bazı hizmetlerden (tıbbi raporlama, yazılım, çağrı merkezi, kayıt tutma, mimarlık, mühendislik vd. gibi) elde edilen kazancın % 50’sini vergiden istisna etmektedir. Aynı istisna, yabancılar için Türkiye’de verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinden sağlanan kazançlar için de geçerli olacaktır.

İstisnanın amacının bu faaliyetlerin teşvik edilmesi ve yurt dışına/yabancılar verilen hizmetlerde (hizmet ihracı) rekabet üstünlüğü sağlanması olduğu açıktır.

Ancak mevcut kanundaki “indirim” uygulaması ile tasarındaki istisna uygulaması arasında bir fark olacak mıdır? Bize göre olmamalıdır. Amaç mükelleflerin bu faaliyetlerinin teşvik edilmesi ve onlara bu yolla rekabet gücü kazandırılmasıdır.

Ancak daha önce tasarının 20/5’nci maddesinin hatalı yorumlarına işaret ettiğimiz bölümde yer verilen açıklamalar anımsanacak olursa, 21/2’nci madde ile “teşvik edilmesi amaçlanan faaliyetlerden hasıl olacak zararların yarısının diğer kazançlardan indirilemeyeceği ve devredemeyeceği” şeklinde, teşvik amacıyla taban tabana zıt bir sonuca ulaşılmakta olduğu fark edilecektir. Oysa bu avantajın istisna yerine indirim olarak verildiği durumda, böyle bir riskle karşılaşılmayacaktı. Burada zarar mahsubunu sorunlu hale getiren durum, bu istisnanın bir işlem istisnası olmayıp faaliyet istisnası mahiyetinde olmasıdır.

## **10. Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnasında Asgari Vergi Yükü Hesaplanması (Madde 22/1-b)**

Tasarının 21/1-b maddesinde düzenlenen ve yurt dışı iştiraklerden elde edilen temettü gelirlerine yönelik bulunan istisnanın uygulanması için gerekli şartlardan birisi, bu temettüler üzerindeki vergi yükünün en az % 15 oranında olmasıdır. Ancak bu vergi yükünün hesabında yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergilerin (ve varsa temettülerden yapılan kesintilerin) dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Görüldüğü gibi, bu vergi yükünün hesabında, sadece yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede, kendi kazançları üzerinden tahakkuk eden vergiler dikkate alınmıştır. Oysa fiiliyatta, söz konusu kurumun başka ülkelerdeki iştirakleri üzerinden elde ettiği gelirler de yurt dışı iştirakin kurum kazancına dahil edilmekte ve bu kazanç Türkiye’ye transfer edilebilmektedir. Ancak kurumun farklı ülkelerdeki iştiraklerinin ödediği vergiler efektif vergi yükü hesabında dikkate alınmamaktadır.

OECD uygulamalarında ise, bu gibi vergi yükü testlerinde yurt dışı iştirakin dağıttığı karlara kaynaklık eden diğer ülkelerde o karlar nedeniyle ödenmiş bulunan vergilerin de dikkate alınması suretiyle vergi yükü hesaplaması yapılması önerilmektedir. Kanunun tedvini sırasında bu uluslararası uygulamaların da dikkate alınmasında yarar vardır.

Aynı durum, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarına yönelik vergi güvenlik müessesesinin uygulama koşulları için de geçerli olup, aşağıdaki bölümlerde bu hususa yine değinilecektir.

## **11. Bazı Uzun Dönemli Gelirlerin Vergilendirilmesinde İktisap Tarihinin Tayini Sorunu**

**(Madde 21; Madde 49)**

Tasarının 21'nci maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkralarında ve 49'uncu maddesinde, teorik temelleri yukarıdaki 8'nci bölümde aktarılan vergileme prensiplerine uygun olarak, bazı servet ve duran varlık çözümlerinden (elde çıkarılmasından) sağlanan kazançların vergilendirilmesi, bunların elde tutulma sürelerine bağlı olarak değişen oranlarda istisnalar getirilerek hafifletilmektedir.

Ancak iştirak hisseleri açısından bu hükümlerin tereddütsüz uygulanabilmesi için, bazı özel durumlarda iştirak payının iktisap tarihi olarak hangi tarihe itibar edileceğine dair açık kanun hükmüne ihtiyaç olacaktır. Halihazırda mevcut mevzuat çerçevesinde bu iktisap tarihi sorunu, yorumlar ve tebliğ açıklamaları yoluyla düzenlenmektedir. Ancak bu hususun vergilemedeki öneminin daha da belirginleşmesine bağlı olarak, iktisap tarihlerinin de yasa hükmü ile belirli hale getirilmesinde yarar olacaktır.

Buna göre;

- Kısmi bölünmede kısmi bölünen kurumun aldığı *Devralan Kurum* paylarının bölünen kurumun kendi ortaklarına verilmesi durumunda (tasarının 53/3-b maddesi), ortak konumundaki gerçek kişiler ve kurumlar yönünden söz konusu *Devralan Kurum* paylarının iktisap tarihi olarak hangi tarihe itibar edileceği,
- Devir yoluyla tasfiyesiz olarak infisah eden kurumun ortağı olan gerçek ve tüzel kişilere verilen *Devralan Kurum* paylarının iktisap tarihi olarak hangi tarihe itibar edileceği,
- Tam bölünme suretiyle infisah eden kurumun ortağı olan gerçek ve tüzel kişilere verilen *Devralan Kurum* paylarının iktisap tarihi olarak hangi tarihe itibar edileceği,
- Hisse değişimi yoluyla iktisap edilen *Devralan Kurum* paylarının iktisap tarihi olarak hangi tarihe itibar edileceği,

hususlarında, ilgili maddelerinde açık hüküm sevk edilmesi seçeneği değerlendirilmelidir.

## **12. Değer Artışları Vergilenecek Varlıkların Gerçek Kişiler ve Kurumlar Yönünden Farklılaşması**

Tasarıyla birlikte;

- Bilanço esasında ticari kazanç elde eden gerçek kişilerin bu faaliyetleri kapsamında,
- Gerçek kişilerin ticari faaliyetleri dışında ve
- Kurumların

sahip oldukları iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar için bunların aktifte bulundurulma (veya elde tutulma) sürelerine bağlı olarak değişen oranlarda vergilendirme yapılması öngörülmektedir. Buna göre, ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler ile kurumların aktiflerindeki iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışına yönelik istisnalarda, söz konusu senet ve hakların tam veya dar mükellef kurumlara ait olup olmasının herhangi bir önemi bulunmamakta, dar mükellef kurumlara ait olan değerler için de istisna uygulanmaktadır.

Buna karşın, ticari kazancını bilanço esasında tespit edilenler dışındaki gerçek kişilerin sahip olduğu pay senetleri, ortaklık hakları veya hisselerinin elden çıkarılmasında ise, elde edilen gelirin vergiden istisna olabilmesi için, elden çıkarılan kıymetlerin ***tam mükellef kurumlara ait olması*** şartı aranmaktadır.

Kanaatimizce, kurumlar ve ticari kazanç sahibi gerçek kişiler ile diğer gerçek kişiler arasında bu tür bir farklılık yaratılmasının vergileme ilkeleri açısından herhangi bir sebebi yoktur. Buna göre, Kanun Tasarısının ilgili hükmünün aşağıdaki şekilde değiştirilmesi ve gerçek kişilerin dar mükellef şirketlere ait hisselerin satışında da, kurumlarda ve ticari kazanç sahibi gerçek kişilerde olduğu gibi istisna uygulamasına imkan sağlanması vergileme ilkelerine ve adaletine daha uygun olacaktır.

### **13. Kısmi Bölünmeye Konu Olabilecek Ticaret İşletmesi (Madde 53/1-b)**

Tasarının 53'üncü maddesi (ve mevcut mevzuat) üretim ve hizmet işletmelerinin kısmi bölünmeye konu edilmesine imkan vermektedir.

Ancak uygulamada, hizmet işletmesinin ne anlama geldiği, bilhassa ticaret işletmesi olarak da adlandırılan ve mal alım satımı ile uğraşan işletmelerin hizmet işletmesi olup olmadıkları konusunda tartışmalar yaşanabilmektedir. Geçmişte yatırım indirimi hükümleri çerçevesinde de hizmet işletmesi kavramı tartışmalara sebep olmuş ve bu kavramın mal alım satımı yapan işletmeleri (ticaret işletmeleri) de kapsadığı yönünde fikir birliği oluşmuştu. Bugün aynı tartışma bu defa hizmet işletmelerinin kısmi bölünmesi hususunda tekrar canlandırılmaktadır.

Tasarının gereksiz ihtilafları önlemek adına, kısmi bölünme işleminde hizmet işletmeleri kavramının alım satım yapan işletmeleri de kapsadığı hususuna açıklık vermesi önerilmektedir.

### **14. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerde Kısmi Bölünme (Madde 53/3-b)**

Mevcut mevzuatımız ve tasarının 53/3-b maddesi, sadece tam mükellef sermaye şirketlerinin değil, dar mükellef kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin bilançosuna dahil iştiraklerin, taşınmazların veya üretim ve hizmet işletmelerinin dahi kısmi bölünmeye konu edilmesine olanak vermektedir. Nitekim bu birimlerin tamamı kurumlar vergisi mükellefi olarak "kurum" tanımı içerisinde yer almaktadır.

Buna rağmen, mevcut mevzuatımızda dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin (ve Devlete ait iktisadi işletmelerin) kısmi bölünmesine imkan verecek bir hüküm yoktur.

Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde yapılabilirliği olmasına rağmen, dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin vergi erteleme rejimi çerçevesinde vergisiz olarak kısmi bölünme işlemi gerçekleştirmelerinde hiç bir sakınca bulunmamaktadır. Aksine, bu müesseseler devre konu kıymetlerde mündemiç gizli yedeklere bağlı değer artışlarının realize edilmesi durumunda alınacak verginin kamunun hiç bir kaybı olmayacak şekilde ertelenmesi yoluyla, kurumların vergi maliyetlerinden etkilenmeden yeniden yapılandırılabilirmelerine imkan sağlamaktadır. Dar mükellef kurumun Türkiye'deki işyerinin veya daimi temsilcisinin bilançosuna dahil kıymetlerin kısmi bölünmesine dahi izin verilirken, diğer kurumlar yönünden uygulamayı sadece tam mükellef sermaye şirketleri ile sınırlandırmanın bir tedvin zafiyeti dışında bilinen makul bir gerekçesi yoktur. Mevcut kanundaki bu eksiklik, ilgili maddelerin aynen aktarılması nedeniyle tasarıya da yansımış durumdadır.

İlgili düzenlemenin dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin (hatta Devlete ait iktisadi işletmelerin) kısmi bölünmesine imkan verecek şekilde tedvin edilmesi, bu işletmelerin de yeniden yapılanmalarına ve verimlilik artışı sağlamalarına yardımcı olacaktır.

### **15. Kısmi Bölünmede Devralan Kurum Paylarının Ortaklara Verilmesi ve Sermaye Azaltımı (Madde 54/3)**

Uygulamada ortaya çıkan sorunlar dikkate alınarak, kısmi bölünme uygulamasında yapılan sermaye azaltımı işlemlerinde, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinde belirtilen enflasyon düzeltmesi fark hesapları ile bu Kanun Tasarısının 21/1-ç maddesinde belirtilen fonlar için *işletmeden çekiş* varsayımının uygulanmayacağına dair bir hüküm eklenmesi yararlı olacaktır.

### **16. Emsal Bedel Kontrolünün Kurumlar İçin de Geçerli Hale Gelmesi (Madde 55)**

Mevcut Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan emsal kira bedeli düzenlemesi Tasarıyla kurumları da kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmektedir. Kurumlar için uygun bir vergi güvenlik önlemi olmayan emsal kira bedeli uygulamasının, bugüne kadar olduğu gibi sadece gerçek kişi kira gelirleriyle sınırlı olarak uygulanması önerilmektedir.

### **17. Örtülü Sermayede Dar Mükellef Ortak Yönünden Kur Farkına İlişkin Düzeltme (Madde 56/7)**

Tasarının 56/7'nci maddesi, örtülü sermaye nedeniyle tarhiyata muhatap tutulan kurum nezdinde yapılan vergilemenin, ekonomik çifte vergileme sonucuna yol açmaması için, örtülü sermayeyi sağlayan ortaklar (veya ortakla ilişkili kişiler) nezdinde de bir düzeltme yapılmasını emretmektedir.

Mevcut mevzuatımızda da yanı düzeltme mekanizması uygulanmaktadır. Ancak mevcut kanunun ilgili maddesi, örtülü sermaye sağlayan dar mükellef kurum (yabancı ortak) yönünden bu düzeltmenin kur farkı dışında kalan borçlanma giderleri itibarıyla yapılacağını hüküm altına almaktadır (yürürlükteki KVK'nun 12/7'nci maddesi). Bunun sebebi de oldukça açıktır: döviz üzerinden ödünç sağlayan yabancı ortak yönünden kur farkının bir anlamı yoktur; karşı taraf

düzeltilmesinin (ki bu düzeltme aslında borçlanma giderlerinin dar mükelleflerce ana merkeze aktarılan tutar sayılarak ilave stopaja tabi tutulması anlamına gelmektedir) sadece dövizli tutara isabet eden faiz ile sınırlı yapılması gerekecektir.

Mevcut yasa hükmü (KVK 12/7) yukarıda özetlenen sebeple kur farklarını önce hariç tutup sonra düzeltmede sadece tam mükellefler için kur farkı dahil tutara itibar edileceğine dair açık hüküm içerir.

Ne var ki bu hükümlerin tasarıya yansıtılması esnasında, kur farkları yürürlükteki kanunda olduğu gibi önce hariç tutulmuş; ama düzeltme esnasında dar mükellefler için hariç tutulmaya devam edilmekle birlikte, tam mükellefler için dahi dikkate alınmamasına yol açacak bir ifade kullanılmıştır. Oysa örtülü sermaye sayılan ödünçleri kullandıran tam mükellef kurumlar açısından, örtülü sermaye nedeniyle kanunen indirimi kabul edilmeyen kur farkları için de karşılıklı olarak düzeltme yapılması şarttır.

Tasarıdaki bu zafiyetin giderilmesi ve hükmün yürürlükteki kanun maddesiyle uyumlu olacak hale getirilmesi gerekecektir.

## **18. Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Düzenlemelerinde Karşı Taraf Düzeltmesinin Vergi Ödeme Koşuluna Bağlanması**

### **(Madde 56/7 ve Madde 57/6)**

Gerek örtülü sermaye uygulamasında gerekse transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına karşı getirilen güvenlik müessesesinde, amaç sadece Hazine zararının giderilmesini sağlamak (matrahın aşındırılmasına engel olmak) olduğundan, örtülü sermaye veya örtülü kazanç dağıtımı olmasaydı alınabilecek toplam vergiyi almak ama bundan daha ağır bir vergilemeye de neden olmamak (yani bu vergileme neticesinde ekonomik çifte vergilendirmeye sebebiyet vermemek) için, her iki müessese yönünden de geçerli olacak şekilde, bir karşı taraf düzeltmesi mekanizması getirilmiş durumdadır. Bu düzeltmeler, yürürlükteki kurumlar vergisi kanunumuzda da yer almaktadır.

Sözü edilen tarhiyat ve düzeltme, bir vergi incelemesi sonucu idari işlem yoluyla gerçekleşebileceği gibi, kanunlar karşısındaki durumlarını bilen mükelleflerin daha vergi beyannamelerinin verilmesi aşamasında örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine uygun şekilde beyanda bulunmaları suretiyle “gönüllü düzeltim” olarak da gerçekleşebilmektedir.

Ancak mevcut kanunda yer alan ve düzeltme koşulu olarak “tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması” şartını arayan hükmü, uygulamadaki hatalı yorumların da etkisiyle, tasarıya farklı biçimde aktarılmış durumdadır (tasarının 56/7 ve 57/6 maddeleri). Tasarı hem örtülü sermayede hem de örtülü kazanç dağıtımında, sadece ve sadece örtülü sermayeyi kullanan veya örtülü kazancı dağıtan kurum adına “vergi tarh edilmesi ve tarh edilen verginin de ödenmesi” koşuluyla düzeltme yapılacağını, bunun dışında herhangi bir düzeltme imkanı olmayacağını hüküm altına almış durumdadır. Oysa bu müesseseler ödenecek vergiyi değil vergi matrahını tespit etmeye yönelik müesseselerdir ve beyan edilmesi gereken vergi matrahlarına ilişkin bilgilerin düzeltilmesi, her zaman aynı dönemde ödenecek vergi çıkmasına yol açmayabilir. Bilhassa cari dönemde mali zararın azaltılmasına yol açan düzeltmelerde, bu idari işlemin ödenecek vergiye yol açması izleyen dönemlerde (geçmiş yıl zararlarının azaltılması sebebiyle)

ortaya çıkabilmektedir. Tasarının tedvini, bu gibi durumlarda mükellefler nezdinde ekonomik çifte vergilemeye yol açılmasına engel olacak hiç bir hüküm içermemektedir. Bu sakıncanın giderilmesi gerekli görülmektedir.

Öncelikle, bu güvenlik müesseselerine eşlik eden düzeltme mekanizması, ekonomik çifte vergilemenin önlenmesi amacını taşır. Örtülü sermaye uygulamasında bir ödöncün faizi ödeyende gider olarak kabul edilmediğinden, elde edende de gelir olarak vergilenmesinin önlenmesi amaçlanmaktadır. Örtülü kazanç dağıtımında da benzer yolla, hazine zararı yoksa (yani taraflardan birisinin farklı bir fiyat veya bedel uygulansaydı ödeyeceğı vergi, fiilen uygulanan fiyat veya bedel nedeniyle işlemin diğier tarafınca ödenmekteyse) vergileme yapılmamakta; işlemde uygulanan fiyat veya bedel nedeniyle hazine zarara uğramaktaysa, sadece bu zarar izale edilmekte ve bu esnada hazine zararı izale edilirken de ekonomik çifte vergilendirmeye neden olunmaması için yine karşı taraf düzeltmesi yapılmaktadır.

Tıpkı hazine zararının tayininde izleyen dönemlerdeki vergi kayıplarının da göz önünde bulundurulması gibi, karşı taraf düzeltiminin temelindeki ekonomik çifte vergilendirmenin tayininde de tarafların izleyen dönemlerde mükerrler olarak ödeyecekleri vergi yüklerinin de dikkate alınması/izale edilmesi/düzeltilmesi şarttır.

Örtülü kazanç dağıtımı eleştirisine uğrayan tarafın beyanları düzeltildiğinde, cari dönemde ödenecek vergi çıkmasa dahi, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu düzeltme bağılı bir vergi ödenmesine veya cari dönemde ya da izleyen dönemlerde mükellefin sahip olduğı bir indirim ya da istisnanın örtülü kazanç eleştirisiyle bağılantılı vergi tutarına eşdeğier seviyede tükenmesine sebep olması gerekecektir.

En basit örnekle, 2014 yılında 50 Milyon TL mali zarar ve 2015 yılında da 100 Milyon TL mali kar beyan eden bir mükellefin 2014 yılı işlemlerine yönelik olarak, ilişkili bir kuruma 50 Milyon TL örtülü kazanç aktardığı eleştirisi getirildiğinde, örtülü kazanç dağıtımına sebep olan ilişkili taraf işlemlerinin gerçekleştiğı dönem olan 2014 yılı için bu mükellefin sadece mali zararı 50 Milyon TL azaltılacak ve bir vergi tarh edilmemiş olacaktır. Ancak 2014 yılı zararının azaltılması nedeniyle aynı mükellef adına izleyen dönemde 2015 yılı için ilave kurumlar vergisi tarhiyatı yapılacaktır.

Buna göre, eğer 2014 yılında tarh edilen bir vergi olmadığı için örtülü kazanç dağıtımına sebep olan ilişkili taraf işleminin diğier tarafına bir düzeltme hakkı verilmeyecekse, bu durumda örtülü kazanç dağıtan nezdinde de hiç bir işlem (zarar azaltma dahil) yapılmamalıdır. Ancak işlemin Hazine zararına sebep olduğı (ödenmesi gereken toplam verginin geç tahakkuk ettiğı -1 yıl gecikmeyle ödendiğı-) iddia edilmekteyse, bu durumda Hazine geç de olsa alması gereken toplam vergiye kavuştuğına göre, alınan toplam verginin alınması gereken toplam verginin de üzerine çıkmaması, yani çifte vergileme sonucuna yol açılmaması için, diğier tarafa da düzeltme hakkı verilmesi gerekeceğı tabiidir.

Sonuç olarak, örtülü kazanç dağıtan tarafın vergiye tabi kurum kazancı artırılrsa bile devreye girecek geçmiş yıl zararları, kazanç olması halinde uygulanacak istisnalar gibi sebeplerle ödenecek verginin oluşmaması, karşı taraf düzeltimi yapılmasına gerek olmadığı anlamına gelmez. Bilhassa örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı eleştirisi nedeniyle dönem zararının azaltılması işlemi, muhakkak surette karşı tarafta da bir düzeltme yapılmasını gerektirir.



## **19. Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Tanımı (Madde 57/2)**

Tasarıda yer alan tanım itibarıyla transfer fiyatlandırması müessesesinde kullanılan ilişkili kişi tanımı son derece kapsamlı ve ucu açık bir tanımdır. Tanımın bu derece geniş ve kapsamlı olması nedeniyle, işlemde ortaya çıkan fiyata tesir etme gücü olmayan kişiler de ilişkili kişi sayılmakta ve bu kişilerle yapılan işlemler de yıllık transfer fiyatlandırması raporlarına veya düzenlenen formlara dahil edilmektedir. Fiyat veya bedeli manipüle etme gücü olmayan kişilerin de ilişkili kişi kapsamına alınmış olması, özellikle bildirim ve form dönemlerinde işletmelerin iş yükünün aşırı ölçüde artmasına sebep olduğu gibi bazı hallerde bu kitlenin kavranabilmesi teknik açıdan da mümkün olamamakta ve fiyatın manipüle edilmesinin söz konusu olmamasına karşılık usul yönünden hatalı bir işleme sebep olunmaktadır.

Bu kapsamda, Tasarının 57/2. maddede yer alan ve KVK'nın 13/2. maddesinin tekrarı niteliğinde olduğu anlaşılan "ilişkili kişi" tanımının, "fiyatı manipüle edebilme gücü olan kişilerin taraf olduğu işlemleri" kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesinde yarar vardır. Buna göre, öncelikle yapılması önerilen ilişkili ortak tanımının örtülü sermaye düzenlemesinde olduğu gibi % 10 limiti ile sınırlandırılmasıdır.

## **20. Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Kazançlarına Bağlı Vergilendirme (Madde 58)**

### **a. KEYK Testinde "Pasif Gelir" Kavramı ve Temettüler**

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında iştirak ettikleri kurumların kontrol edilen yabancı kurum kapsamında değerlendirilmesinin şartlarından biri; yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşmasıdır.

Yurt dışındaki iştirak tarafından elde edilen temettü gelirleri pasif nitelikli gelir olarak addedilmektedir. Nitekim 1 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde; kontrol edilen yabancı kurumun pasif nitelikli gayrisafi hasılatının niteliğinin belirlenmesinde, söz konusu şirketin iştiraklerinden elde edeceği kar paylarının pasif nitelikli gelir vasfı değişmeyeceğinden, kontrol edilen yabancı kurumun iştiraklerinin aktif ticari faaliyetle uğraşmasının herhangi bir öneminin olmayacağı belirtilmiştir.

Öte yandan; bu kapsamdaki gelirler yurt dışındaki iştirak tarafından iştirak edilen alt iştiraklerden elde edilen temettüler olduğundan, belirtilen alt iştiraklerin de gelirlerinin türü dikkate alınarak bir değerlendirme ve düzenleme yapılması uygun olacaktır. Nitekim; holding niteliğindeki yurt dışı iştirakin alt iştiraklerinin gelirleri "faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler"den meydana geliyor ise holding statüsündeki yurtdışı iştirakin pasif nitelikli gelirler olarak nitelenmemesi daha yerinde bir yaklaşım olacaktır.

Bu öneri uluslararası mevzuat uyumlulaştırılması açısından da önemlidir. OECD'nin G 20 önderliğinde başlattığı ve tamamladığı Matrah Erozyonu ve Kar Paylaşımı projesinin (BEPS) Nihai Raporu'nun "Etkin Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kuralları" başlıklı 3. Aksiyon Planında, *"yurtdışı iştirakler tarafından elde edilen temettü gelirleri aktif nitelikli bir alt iştirake aitse bu durumun BEPS açısından önlem alınmasını gerektirecek bir durum olmayacağı* açıkça

belirtilmiştir. Bizim KEYK mevzuatımızın da BEPS tavsiye ve standartlarına uygun hale getirilmesi beklenmektedir.

## **b. KEYK'in Kazançları Üzerinden Diğer Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu**

Daha önce, yurt dışı iştiraklerden elde edilen temettü kazançlarına ilişkin istisnanın şartlarında birisi olan vergi yükü ile ilgili tespitlerimiz, KEYK testinde dikkat edilen vergi yükü için de geçerlidir.

Tasariya göre ve mevcut mevzuatımızda, kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülke dışındaki ülkelerde ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin, söz konusu kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesine imkan tanınmamaktadır.

Buna karşılık OECD'nin BEPS Nihai Raporu'nun "Etkin Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kuralları" başlıklı 3. Aksiyon Planında, *çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik olarak kontrol edilen yabancı kurumun kazançları üzerinden (tevkifat yoluyla ödenenler de dahil olmak üzere) herhangi bir mahsuba konu olamayacak şekilde ödenmiş bulunan tüm vergilerin mahsubuna izin verilmesi* önerilmektedir.

Bu kapsamda; kontrol edilen yabancı kurumlar tarafından bu kurumların başka kurumlardan elde ettiği gelirler üzerinden kontrol edilen yabancı kurumun mukim olduğu ülke dışında yapılan vergi kesintilerinin de mahsubuna imkan verecek şekilde bir düzenlemenin, çifte vergilendirmeyi önlemek adına yerinde olacağı düşünülmektedir.

## **c. KEYK Kazançlarının Dağıtılması**

### **i) Dağıtılsın dağıtılmasın" ibaresinin yanlış anlaşılmaya uygun olması:**

Bir vergi güvenlik müessesesi olarak KEYK kazançlarının vergilendirilmesi uygulaması, tam mükelleflerin yurt dışından elde edilen kazançların pasif kurumlarda park edilerek Türkiye'ye getirilmemesi ve böylece Türkiye'deki vergi mevzuatına göre işlem görmesinin önlenmesi eğilimleri ile mücadele etmek amacı taşımaktadır. Buna göre, Kanunda aranan şartlar gerçekleştiğinde, söz konusu karlar KEYK tarafından **dağıtılmamış bile olsa** vergilendirilmesi yoluna gidilecektir. Açıktır ki, bu karlar dağıtılmış olursa zaten yurt dışı iştirak kazançlarına yönelik genel rejim içinde ve varsa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları dahilinde zaten vergilenecek veya istisna tanınacaktır. KEYK kazançlarının vergilenmesi hükmü, bu kazançlar dağıtılmadığı zaman devreye girmektedir.

Buna rağmen, mevcut kanun hükmünde bu durum KEYK karlarının **dağıtılmamış bile olsa** vergileneceği anlamına gelmek üzere **"dağıtılsın veya dağıtılmasın"** ikilemesi kullanılarak ifade edilmiştir. Oysa sistemin mantığına göre, kastedilen husus bu vergilemenin karlar dağıtılmasa bile yapılacağıdır; kar dağıtılmış olduğunda ise zaten

artık KYEK kazancı olarak değil yurt dışı iştiraklerden elde edilen iştirak kazancı olarak ilgili vergi rejimine tabi olacaktır.

Mevcut kanundaki bu ifade zaafı, mevcut hükümleri tekrarlayan tasarının 58'inci maddesinin ilk fıkrasına da aynen aktarılmıştır. Daha doğru bir ifade için, buradaki ***dağıtılsın veya dağıtılmasın*** ibaresinin ***dağıtılmasa bile*** haline getirilmesi uygun olacaktır.

## ii) Kazancın sonradan dağıtılması durumunda yapılacak düzeltmeler:

Mevcut düzenlemede kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak addedilerek vergiye tabi tutulan kazançların daha sonrasında fiilen Türkiye'ye aktarıldığı durumlarda, uygulamada bazı sıkıntılar yaşanabilmektedir. Kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak Türkiye'de vergilendirilen kazanç sonraki dönemlerde fiilen Türkiye'ye aktarıldığında, ilgili şartların sağlanması halinde, yurt dışı iştirak kazancı istisnasından faydalanabilecek, bu durumda da kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamında alınan verginin iadesi gerekecektir. Yurt dışı iştirak kazancı istisnasının sağlanmadığı durumlarda ise yurt dışındaki ödenen stopajın mahsubu için talepte bulunulacaktır.

Bu itibarla, kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak değerlendirilip vergiye tabi tutulan kazançların kısa bir zaman zarfında fiilen Türkiye'ye aktarıldığı durumlarda gereksiz bir iş yükü çıkmaktadır. Söz konusu sıkıntının engellenmesi için, ilgili maddeye bir ek yapılarak, ***yurt dışı iştirake ait kazancın aynı hesap dönemine ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi halinde***, madde hükümlerinin uygulanmayacağına belirtilmesi faydalı olacaktır.

## 21. Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Tevkifat Yükümlülüğünün Kapsamı (Madde 61)

Tasarının 61. maddesinde gerçek ve tüzel kişilere yapılan gelir vergisi tevkifatına tabi ödemeler ile tevkifat oranlarına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Maddenin ilk fıkrasında tevkifat yapmakla mükellef olanlar sayılmış, ikinci fıkrasında tevkifata tabi ödemeler açıklanmış, izleyen fıkralarında ise sırasıyla tam ve dar mükellef kurum stopajları yer almıştır. Dar mükellef gerçek kişilere yapılacak ödemeler ilgili maddenin ikinci fıkrası kapsamında stopaja tabi olacaktır.

Diğer yandan, dar mükellef gerçek kişilere yapılan ödemelerdeki stopajı da içeren ikinci fıkrada, kesintinin ilk fıkrada sayılanlar tarafından yapılacağı düzenlenmiş iken, dar mükellef kurumlara yapılacak stopajla ilgili dördüncü fıkrada ise, kesintinin "bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından" yapılacağı belirtilmiştir.

Buna göre, örneğin 61/1. maddede yer almayan bir gerçek kişinin Türkiye'de kiraladığı dar mükellef gerçek kişiye ait bir taşınmaz için yapacağı kira ödemeleri tevkifata tabi olmayacak iken, dar mükellef kuruma ait bir taşınmazın kiralanması nedeniyle yapacağı ödemeler ise tevkifata tabi olabilecektir.

Dar mükellef kurumlara kazanç ve iratları sağlayanların sorumluluğu ile ilgili ayrı bir hükmün varlığı da dikkate alınarak, tevkifat yükümlülüğünün ucu açık biçimde genişletilmesine yol açan 61/4'üncü madde hükmünün kapsamının 61/1 maddede sayılan stopaj sorumluları ile sınırlandırılması daha gerçekçi olacaktır.

## **22. Sponsorlukta Amatör ve Profesyonel Dal Ayrımı (Madde 68/1-i)**

Tasarının 68'nci maddesi gerçek kişiler ve kurumlar yönünden yıllık beyanname ile bildirilen gelirlerden yapılabilecek indirimleri düzenlemektedir. Bu maddenin ilk fıkrasının (i) bendinde, mevcut kanunda olduğu gibi, sponsorluk harcamalarının “amatör spor dalları için % 100'ünün ve profesyonel spor dalları için de % 50'sinin indirimi esası” korunmaktadır.

Ancak, tasarı mevcut kanunun amatör ve profesyonel ayrımına ilişkin ilgili mevzuata yaptığı referansı bu defa yasa metnine almamıştır.

Oysa bir **spor dalının** amatör mü profesyonel mi olduğu hususu ile *sporcuların* amatör veya profesyonel olup olmamaları birbirinden tamamen farklı kavramlar olup, uygulamada sıklıkla birbirine karıştırılmaktadır.

Bir **spor dalının** amatör mü yoksa profesyonel mi olacağı hususu “3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre tayin edilmektedir. Bu nedenle tasarının 68/1-i bendinin yazımında, mevcut Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-b maddesinde benimsenen tedvinin aynen muhafaza edilmesinde yarar olacaktır.

Buna göre tasarının anılan madde hükmü “21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının **sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen** amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.” halini alacaktır.

## **23. İndirimli Kurumlar Vergisi Teşvikinin Çok Uzun Sürelere Yayılması Sorunu (Madde 78)**

Yatırımların teşvik edilmesi amacıyla, eski yatırım indirimi uygulamasını ikame etmek üzere tasarlanan indirimli kurumlar vergisi uygulaması fiilen arzu edilen düzeyde teşvik edici bir rol oynayamamıştır. Zira yatırıma katkı tutarının verilmesinin yöntemi olarak sadece ilgili yatırımdan kazanç elde edilmesi durumunda bu kazanç üzerindeki verginin belli bir oranından vazgeçilmesi suretiyle alınmayan vergilerin kümülatif toplamının hedeflenen katkı tutarına ulaşmasını beklemek, bu katkının on yıllara yayılmasına ve fizibilite çalışmalarında neredeyse ihmal bile edilmesine yol açmaktadır.

Bu işlevsizliğe karşı çözüm olması amacıyla mevcut mevzuatımızda, sınırlı bir dönem için ve eski yatırımları kapsamayacak şekilde, yatırıma katkı tutarının bir bölümünün (illere göre değişen oranlarda) yatırım dönemi boyunca sağlanan diğer kazançlara da indirimli oran uygulanması suretiyle katkıyı hızlandırıcı bir mekanizma düşünülmüş olmakla beraber; bu mekanizmanın

etkisi dahi yatırım dönemiyle (ve yatırım dönemimde diğer faaliyetlerden kazanç elde edilmesi olasılığı ile) sınırlı tutulduğundan, genel soruna kalıcı bir çözüm olmamıştır.

Aynı teşvik müessesesi tasarının 68'nci maddesinde de taşınmış olmakla beraber, yukarıda bahsedilen soruna yönelik çözüm tedbiri olarak, Bakanlar Kuruluna *toplam yatırım katkısının % 50'sini geçmemek ve sadece yatırım döneminde geçerli olmak üzere, diğer gelirlere de indirimli vergi oranı uygulatılmasına* dair yetki verilmesiyle yetinilmektedir.

Bu maddenin, yatırım dönemi-işletme dönemi ayrımı yapılmaksızın, her hâlükârda yatırıma katkı tutarının belli bir oranının diğer kazançlara da indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle sağlanmasına imkan veren bir hüküm ile desteklenmesi, bu esnada sadece yeni yatırımların değil, tamamlanmış bulunan ve yatırıma katkı tutarını sağlayan vergi indiriminin sadece o yatırımdan gelen kazanç kısımlarına uygulanması kısıtlamasına takılarak teşvikin dönüşünü uzun yıllara yaymış olan mükellefleri de kapsayacak bir düzenleme yapılması, bu teşvikin uyarıcı etkisini güçlendirecektir.

## **24. Yıllık Beyannamede İndirim Konusu Yapılacak Eğitim ve Sağlık Harcaması**

Mevcut Kanun'da yer alan gelirden indirim şeklindeki uygulamadan farklı olarak, tasarıda eğitim ve sağlık harcamalarının, beyan edilen gelirden değil, belli sınırlar çerçevesinde beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden indirimi öngörülmektedir.

Mevcut Kanunda bu harcamalar, beyan edilen gelirin % 10'unu geçmemek koşuluyla, gelirin tutarından indirilebilmektedir. Tasarıda ise, beyan edilen gelirin % 15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması koşuluyla, yapılan harcamaların % 15'i kadar vergi tasarrufu avantajı öngörülmektedir. Bu veriler çerçevesinde, eğitim ve sağlık harcamalarıyla ilgili vergi avantajı büyük ölçüde yok edilmektedir.

Devlet bütçesinden yapılması gereken sağlık ve eğitim gibi harcamalarını, kamuya yük olmaksızın kendi bütçelerinden yapanlara sağlanan avantajın bu ölçüde yok edilmesi doğru bulunmamaktadır.

Diğer yandan Tasarının Vergi İndirimi başlıklı 83 no.lu maddesinde;

“ .... mükellefin kendisinin, eşi ve çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının 77'inci 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.”

düzenlemesi yapılmıştır.

Anayasanın 73'üncü maddesinde; “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” düzenlemesine yer verilmiştir.

Beyana tabi gelirleri sadece bir işverenden alınan ücret gelirinden ibaret olan bir mükellef ile beyana tabi aynı tutarda ücret gelirinin yanı sıra kira geliri olan bir diğer mükellef, aynı tutarda eğitim ve sağlık harcaması yaptığıında ilk mükellef söz konusu harcamalara ilişkin vergi indirimi

iade alamaz iken, diğer mükellef kira geliri üzerinden ödeyeceği vergiden bu vergi indirimini kullanabilecektir.

Buna göre, tek işverenden ücret alıp, ücret geliri belli bir eşiği aştığı için beyanname vermek durumunda kalan bir mükellef, eğitim ve sağlık harcamaları dolayısıyla herhangi bir avantajdan yararlanamamış olmaktadır.

Böyle bir uygulama verginin adaletli ve dengeli dağılım prensibine aykırıdır. Potansiyel ihtilaflar yaratabilecek bu durumun tasarıda yapılacak değişiklikler ile ortadan kaldırılması gerektiği kanaatindeyiz.

Diğer taraftan, vergi indirimi olarak kullanılacak eğitim ve sağlık harcamalarının belgelendirilmesinde gerçek usulde gelir vergisi mükellefinden belge alınması şartı konmamalıdır. Bu durum, Vakıf iktisadi işletmeleri şeklinde oluşan, fakat vergiden muaf olan üniversitelerden alınan belgelerin vergi indiriminde kullanılamaması gibi haksız bir uygulamaya neden olabilecektir.

## **25. Geçiş Hükümlerinde Gerçek Kişilerin Elindeki Hisse Senedi ve Taşınmazlara Yer Verilmemesi**

### **(Geçici Madde 1)**

Tasarı, ilgili bölümlerde değindiğimiz üzere, gerek kurumların aktifindeki taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara uygulanacak vergi yüklerini (veya istisnaları) gerekse gerçek kişilerin ellerindeki taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışında doğan değer artış kazançlarının vergilenme esaslarını, mevcut hükümlere nazaran köklü biçimde değiştirmekte ve vergi istisnalarını elde tutma sürelerine göre kademelendirmektedir.

Hukuk düzeninin bir gereği olarak, bu tür köklü mevzuat değişikliklerinde geçiş hükümlerinin de düzenlenerek kanun değişikliğinden önce iktisap edilmiş kıymetlerin vergileme rejimi için uygun bir geçiş hükmüne yer verilmesi beklenir. Bu geçiş hükümlerinde, ya lehe olan hükmü seçme serbestisi tanınması veya bu durumdaki varlıklar için eski mevzuata göre işlem yapılmasının sağlanması yollarına başvurulmaktadır. Keza kazanılmış hak ve haklı beklenti gibi kavramlar da Anayasa Mahkemesinin konuyla ilgili kararlarında dikkate alınan temel ölçüler arasındadır.

Nitekim bu tasarının Geçici 1 ‘inci maddesinde de “sadece kurumların iki yıl elde tuttuğu iştirakler ve taşınmazlarla ilgili bir geçiş hükmüne yer verilmiş; ancak gerçek kişilerin 2 yıldan uzun süre elde tuttıkları tam mükellef şirketlere ait hisse senetleri ile 5 yıldan önce iktisap edilmiş taşınmazlara yönelik bir geçiş hükmüne yer verilmemiştir.

Anayasaya uygunluk açısından, halihazırdaki mevzuata göre artık vergilendirilmeyecek olan bu gibi varlıkların yeni kanun yasaladıktan sonra da vergilendirilmemesini sağlayacak şekilde Geçici 1’inci maddedeki geçiş hükümlerinin ikmal edilmesinde yarar olacaktır.

## **B. TASARIYA DAHİL EDİLEBİLECEK KONULARA İLİŞKİN ÖNERİLER İTİBARIYLA**

### **1. Vergisel Konsolidasyona Olanak Sağlanması**

Holding şirketler altında oluşan şirketler topluluğu açısından çeşitli düzenlemeler getiren Türk Ticaret Kanunu'nda tanımlanan şirketler topluluğu kavramına vergi mevzuatımızda da hayat kazandırılması ve böylece kurumlar vergisinin yapılacak konsolidasyon sonucunda oluşacak net öz sermaye değişimi üzerinden hesaplanması esasına dayalı bir konsolide kurumlar vergisi beyannamesine geçişin yapılmasında fayda görüyoruz.

Dünya uygulamalarına baktığımızda pek çok ülkede grup şirketlerinde vergi konsolidasyonu yapıldığı ve kurumlar vergisinin konsolide matrahlar üzerinden beyan edildiğini görmekteyiz. Konsolide beyan esasında grup şirketleri arasındaki işlemler de eliminasyona tabi tutulduğundan, örtülü kazanç gibi ilişkili taraf işlemlerinde sorun oluşturabilecek risk konuları da bertaraf edilmektedir.

Bizim mevzuatımızda da, belli bir ortaklık eşiğinin (söz gelimi % 95) geçilmiş olması kaydıyla, konsolide bilanço ve gelir tabloları üzerinden vergileme yapılmasına izin verilmesi, sistemin modernizasyonu veya reformu yolunda atılmış önemli bir adım olacaktır.

### **2. Zararların Geriye Doğru Mahsubu**

Modern ve gelişmiş vergi sistemlerinde yer bulduğu halde bizim mevzuatımıza alınamamış uygulamalardan birisi de zararların geriye doğru mahsubu müessesesidir. Bu uygulamada, sözgelimi geçmişteki 2-3-5 yıl içinde kar ederek vergi ödeyen ancak cari yılda zarar eden bir işletme, bu zararın mahsubu için ilerideki 5 yılda kar etmeyi beklemek yerine, bu zararı geriye doğru mahsup yoluyla geçmişte kar elde edip vergi ödemiş yıllara ait kazançlarından mahsup ederek geçmişte ödemiş vergilerden bir kısmını iade almaktadır.

Fiskal nedenlerle bu müessesenin bu boyutta uygulamaya konmasında sakınca görülecek olsa dahi, en azından geriye doğru seçilmiş yıl sayısı kadar gidilerek hesaben bir zarar mahsubu yaptırmak ve bu hesaba göre bulunan vergi kısmı için de mükellefe ilerideki yıllarda kar ettiğinde zamanaşımına tabi olmayacak şekilde kullanabileceği bir vergi alacağı tanımak, fiskal açıdan ilave külfet yaratmadan zararların geriye doğru mahsubuna olanak veren bir sisteme geçişin ilk adımlarını oluşturabilecektir.

### **3. Transfer Fiyatlandırması Düzenlemesinde Dokümantasyon Yükümlülüğünü Yerine Getirmenin Sonuçları (Madde 57)**

Tasarıda ve mevcut mevzuatımızda, transfer fiyatlandırması raporlaması ve dokümantasyon yükümlülüklerinin tam olarak yerine getirilmesi, mükelleflere, olası bir tarhiyat esnasında, herhangi bir koruma sağlamamaktadır.

Çeşitli ülke uygulamalarında da (Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, İtalya, Kore, Singapur, Şili vb.) yer aldığı üzere Transfer Fiyatlandırması raporlama yükümlülüğünü yerine getiren

mükelleflere Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını incelemelerinde, vergi ziyayı cezası uygulanmaması yönünde bir düzenleme getirilmesi, mükelleflerin raporlama standartlarına uyumu açısından teşvik edici olabilecek; mükellefler de dokümantasyon kalitesini arttırmada ve uyum yükümlülüklerini yerine getirmede daha fazla işbirliği içerisinde olacaklardır.

#### **4. Tasfiye Artışının Dahil Olduğu Gelir Unsuru (Madde 45/2)**

Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen süreçler olan tasfiye veya sermaye azaltımı neticesinde sermaye şirketleri ortaklarına yapılan ödemelerin vergisel yönden değerlendirilmesi konusunda geçmiş dönemlerde tereddütler oluşmuştur.

Türk Ticaret Kanunu hükümleri açısından bakıldığında; sermaye şirketlerinde; sermaye azaltımı, tasfiye ve şirketin kendi paylarını iktisabı karşılığında pay sahiplerine yapılan ödemeler, pay sahipleri açısından önceden tahsis edilen sermayenin iade alınması anlamını taşımaktadır. Belirtilen durumların ortak özelliği; bir menkul kıymet üzerinden elde edilen menkul sermaye iradından ziyade, menkul kıymetlere tahsis edilmiş bulunan yatırım değerinin geri alınmasının söz konusu olduğudur. Bu nedenle, belirtilen durumlarda elde edilecek gelirlerin değer artışı kazancı olarak değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır.

Ancak geçmiş uygulamalara bakıldığında; örneğin "tasfiye payı" ödemeleri konusunda Maliye İdaresi'nin geçmiş dönemde ortaya çıkan görüşü, "pay sahibi yönünden tasfiye payının nominal sermaye tutarını aşan kısmının menkul sermaye iradı (kar payı) olarak kabul edilmesi" yönünde olmuştur.

193 Gelir Vergisi Kanunu'nun 76'ncı maddesinde yer alan ve Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'nın 41'inci maddesinin beşinci fıkrasında da korunan "...menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyeler menkul sermaye iradı sayılmaz." hükmüne rağmen, Maliye İdaresi'nce ortaya konulan görüşün yerindeliği bundan önceki uygulamalarda da sık tartışılan bir husus olmuştur. Bu açıdan bakıldığında gelecekte olası tereddüt ve ihtilafların gündeme gelmesi yüksek bir ihtimaldir.

Söz konusu tereddütlerin giderilmesi bakımından gerçek ve tüzel kişiler tarafından elde tutulan iştirak hisselerinin, şirketlerin tasfiyesi, sermaye azaltımı veya sermaye şirketlerinin kendi paylarını iktisap etmesi suretiyle elden çıkarılması halinde elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak değerlendirilmesi için düzenleme yapılabilir. Bu kapsamda Gelir Vergisi Kanunu'nda değer artışı kazançları bölümünde; elden çıkarma tanımı içine (tasarının 45'inci maddesinin ikinci fıkrası hükmü) "ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını" ifadesinden sonra "veya bu şirketlerin tasfiye edilmesini" ibaresinin eklenmesi seçeneği değerlendirilebilir.



## 5. Karşılıklı İştirak Durumunun Giderilmesi (Madde 53)

Türk Ticaret Kanunun 197'nci maddesi, birbirlerinin paylarının en az dörtte birine sahip bulunan sermaye şirketlerini karşılıklı iştirak konumunda görmektedir. Kanun koyucu bu durumu sermayenin sulandırılması, bilanço gerçekliğinde tereddüt yaratılması olarak değerlendirmekte ve bu konumdaki şirketlere sahip oldukları bu paylardan dolayı oy hakkı kullanımlarını sınırlamakta, bedelsiz pay alma hakkı haricindeki diğer ortaklık haklarının donmasına kadar yaptırımlar uygulamaktadır. SPK da halka açık şirketler yönünden karşılıklı iştiraklerin sonlandırılmasını istemekte ve takip etmektedir.

Ancak bu durumdaki hisselerin karşılıklı olarak yok edilmesi hissenin hisse ile takası olarak görülüp hisselerin rayiç bedelleri üzerinden taraflara vergi salınması sonucunu doğurabilecektir. Mevzuatımızda yeniden yapılandırmalara olanak sağlamak için vergi erteleme rejimleri içeren hükümlere yer verilmiş olmasına rağmen (devir, bölünme, hisse değişimi), burada sözü edilen köpük sermaye oluşumunu gidermeye elverişli bir kanal oluşturulmamıştır.

Tasarının 53'üncü maddesinde düzenlenen hisse değişim maddesi çerçevesinde veya özel olarak tedvin edilecek ayrı bir maddede, bu tür karşılıklı iştiraklerin elimine edilmesine yönelik işlemlerin vergi yükü doğurmayacak ve vergi alacağını da tehlikeye düşürmeyecek şekilde gerçekleştirilmesine imkan tanınması faydalı olacaktır.

## 6 . Uluslararası Holding Vergileme Rejimi (Madde 22/1-c)

Mevcut Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (madde 5/1-c) ve yeni Tasarıda (Madde 22/1-c) yer alan, Türkiye'deki şirketin Anonim Şirket olması şartı kaldırılarak, anonim şirket yerine "kurum" konması sağlanmalıdır. Bu düzenleme ile sağlanmak istenen Türkiye üzerinden yurt dışına yapılan yatırımların cazibesini artırmak ise Türkiye'de kurulacak şirketin A.Ş. olması şartı yerine kurum olması şartı da aynı amacı sağlayacaktır.

## 7. Yabancı Fon Kazançlarının Verilendirilmesinde Transfer Fiyatlandırması Raporunu Verme Süresi (Madde 23/1-c)

Madde 23/1-c: Maddedeki *"yıllık beyannamenin verilme süresi içerisinde"* ibaresinin kaldırılması önerilir.

Tasarıda yabancı fonlarla ilgili olarak, Transfer Fiyatlandırması raporunun verilmesine ilişkin süreye uyulmaması durumunda yurtdışı Fonun kazançlarının vergilemesinden Portföy Yönetim Şirketi sorumlu tutulmaktadır. Raporun verilme süresi ise, katı biçimde *"yıllık beyannamenin verilme süresi içerisinde"* şeklinde belirlenmektedir.

Transfer Fiyatlandırması raporunun Kanunen verilmesi yükümlülüğünün yeterli olması, bu raporun verilmesine ilişkin usullerin Maliye Bakanlığınca Vergi usul Kanunu'nun bilgi talebine ilişkin yetkileri çerçevesinde belirlenmesinin uygun olacağı değerlendirilmiştir. Aksi halde, usule ilişkin bir hata durumunda dahi, sonucu işlenen fiille orantısız bir cezai yüke sebebiyet verecektir. Oysa Raporun verilmemesi veya süresinde verilmemesine ilişkin yaptırımlar Vergi usul Kanunu ile belirlenmiştir

## 8. Kreş Teşvikleri

Türkiye’de işgücüne katılım oranı %50’ler seviyesinde olup uluslararası kıyaslamalara göre düşük bir düzeydedir. Erkeklerin işgücüne katılımının %70’lerde, kadınların katılımının ise %30’larda olması dikkat çekmektedir.

Potansiyel büyümenin en önemli bileşenlerinden istihdam oranını artırmak için, kadınların istihdamını önemli oranda artırmak gereklidir. Kadın istihdam oranının artması, sosyal güvenlik açıklarının azalması için de önem taşımaktadır.

64. Hükümet Programı’nda “kadın istihdamının artırılması” ve “kadınların iş-aile yaşamını uzlaştırmaya yönelik politikaların hayata geçirilmesi”nin önemine dikkat çekilmesi memnuniyet vericidir. Ayrıca 10. Kalkınma Planının ardından yayınlanan “Ailenin ve Dinamik Nüfus Yapısının Korunması” ve “İşgücü Piyasasının Etkinleştirilmesi” başlıklı iki dönüşüm programında “kreşlerin yaygınlaştırılması” konusu çeşitli eylem maddelerinde ele alınmaktadır. 64. Hükümetin 2016 Eylem Planında da “Belediyelerin kreş açma zorunluluğuna yönelik uygulamanın etkin hale getirilmesi” öngörülmektedir. TBMM’ye sunulan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı’nın genel gerekçesinde “Kreş hizmetlerinin yaygınlaştırılması teşvik edilerek kadınların çalışma hayatına katılımı ve aile ve toplum refahını artırmak için nüfus ve aile politikaları çerçevesinde destekleyici vergi düzenlemeleri yapılmaktadır” ifadelerine yer verilmiştir.

Hükümetin ilk 3 aylık icraatları kapsamında, çalışan kadınlara doğum sonrası esnek çalışma imkânı getirilmiştir. İş-aile yaşamının uyumlaştırılması için büyük önem taşıyan kreşlerin yaygınlaştırılması konusunda da gerekli adımların atılması öncelikli olmalıdır.

Kadınların işgücü piyasasına girememelerinin veya girseler dahi işgücü piyasasından çıkmalarının en önemli sebeplerinin başında çocuk bakım hizmetlerinin yetersiz olması gelmektedir. Birçok gelişmiş ülkede bu hizmetlerin yaygın olduğu ve desteklendiği görülmektedir.

Dünya Bankası’nın yayınladığı bir araştırmaya göre, Türkiye’de 3-5 yaş arası çocuklarda yüzde 29,5 olarak tahmin edilen düşük düzeydeki okullaşma oranı, bu yaş grubundaki yaklaşık 2,7 milyon çocuğun herhangi bir merkez bazlı okul öncesi eğitim türünde hizmet alamadığını göstermektedir. OECD ülkeleri arasında yüzde 80,6 düzeyinde olan ilköğretim

öncesi okullaşma oranı ortalamasına ulaşabilmek için 42 bin yeni çocuk bakım tesisine ihtiyaç olduğu tahmin edilmektedir.<sup>1</sup>

Kamunun bu konudaki sorumluluğunu paylaşmak ve özel sektörün bu alandaki yatırımlarını artırmak üzere oluşturulan görüş ve öneriler aşağıda arz edilmektedir.

### A. İşverenlerin Sunduğu Sosyal Haklar İle İlgili Mevzuata Yönelik Öneriler: “Kreş Çeki”

4857 sayılı İş Kanunu’nun 88. Maddesine istinaden hazırlanan Gebe veya Emziren Kadınların Çalıştırılma Şartlarıyla Emzirme Odaları ve Çocuk Bakım Yurtlarına Dair Yönetmelik’e göre kreş açmakla yükümlü olan işverenler bu yükümlülüklerini ya kendi kuracakları kreşler ya da anlaşmalı kreşlerden alınan hizmetlerle yerine getirmektedir.

<sup>1</sup> Dünya Bankası (2015). Türkiye’de Çocuk Bakım Hizmetlerinde Arz ve Talep Durumu. Rapor No: 98884-TR Eylül 2015

Kreş açmak zorunda olan işletmeler açtıkları kreşlerle ilgili masraflarını vergi matrahından indirebilmekte ve gider olarak düşebilmekte, diğer yandan çalışanlara sağlanan söz konusu menfaat ücret olarak gelir vergisine tabi tutulmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda açıkça belirtilmemekle birlikte kreş açmak zorunda olan işletmelerin bu hizmetleri anlaşıma yaptıkları özel kreşlerden sağlamaları durumunda da Vergi İdaresi çalışanlara sağlanan bu menfaatleri ücret saymamakta ve gelir vergisine tabi tutmamaktadır.

Çalışanlara, İş Kanunu'ndaki zorunluluk kapsamında olunmamasına rağmen gönüllü olarak sağlanan kreş destekleri (aynı ya da nakdi) ise ücret sayılmakta ve gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Bu nedenle işverenler tarafından kreş desteği sağlanması çok sınırlı bir uygulama olarak kalmaktadır.

Bu sorunun aşılması için işverenler tarafından çalışanlara sağlanan kreş yardımları için mevcut yemek yardımlarına benzer gelir vergisi istisnası sağlanmalıdır. Önerilen düzenleme dünyanın birçok ülkesinde uygulanan "Kreş Çeki" yöntemidir. Bu yöntem ülkemizde uygulanan "Yemek Çeki" uygulamasına çok benzemektedir.

Önerilen uygulamanın mekanizması şöyle işleyecektir:

- Öngörülen uygulama, sadece İş Kanununa göre kreş açmak zorunda olan işletmeleri değil çalışanlarına kreş desteği vermek isteyen tüm işletmeleri kapsayacaktır.
- Kreş hizmetlerinden faydalandırılacak çalışanlara (anne ya da baba) yemek fişlerine benzer, bu işlemlerle ilgilenen işletmeler tarafından organize edilen ve işverenler tarafından satın alınan "Kreş Çekleri" dağıtılacaktır.
- Verilen bu çekler, sadece kreş hizmetlerine ilişkin masrafların karşılanması için kamu ya da özel işletmelere ait kreşlerde nakit yerine kullanılacaktır.
- Kreşler fatura karşılığı her ay sonunda ilgili tutarları aracı şirketten talep edecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesine göre işverenler tarafından çalışanlara hizmetleri karşılığı sağlanan nakdi ya da aynı her türlü menfaat ücret olarak tanımlanmakta ve vergilendirilmektedir.

Ücret sayılmasına rağmen vergiden istisna edilen menfaatler ise Kanunun 23'üncü maddesinde sayılmıştır. Örneğin bu istisnalardan biri, çalışanlara işverenler tarafından sağlanan yemek menfaatidir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için yemeğin ya işletmede verilmesi ya da yemek hizmeti veren işletmelerden alınması gerekmektedir. Yemek fişlerinin kullanımı da bu maddeye dayanılarak geliştirilmiştir.

Kreş Çeki uygulaması için Gelir Vergisi Kanunu'nda yemek fişlerine benzer bir istisna maddesi bulunmamaktadır. Bu nedenle uygulamanın hayata geçirilebilmesi için Gelir Vergisi Kanunu'na aşağıdaki gibi bir istisna maddesi eklenmesi önerilmektedir:

*"İşverenler tarafından çalışanlara kreş hizmeti vermek suretiyle sağlanan menfaatler. (İşverenlerce kreş hizmetinin işyerinde verilmemesi durumunda, çalışanlara aylık asgari ücretin yarısını geçmemek üzere sağlanan kreş yardımları da istisna kapsamındadır. Ancak kreş hizmetlerinin doğrudan kreş hizmeti sağlayan kamu ya da özel sektöre ait işletmelerden*

*alınması ve ödemelerin bu işletmelere yapılması şarttır. Ödemenin belirlenen bu tutarı aşması halinde aşan kısım ücret olarak vergilendirilir).*

*İş Kanununa göre kreş açma zorunluluğu olan işletmelerin, bünyelerinde kreş açmayıp bu hizmeti dışarıdan almaları durumunda yukarıda belirtilen istisna sınır uygulanmaz.”*

Bu istisna maddesi ile İş Kanunu’na göre kreş açmak zorunda olsun-olmasın tüm işverenlerin;

- Çalışanlarına işyerlerinde kreş açmak suretiyle sağladıkları menfaatler,
- İş Kanuna göre kreş açmak zorunda olan işletmelerin dışarıdan aldıkları kreş hizmetleri bir sınırlamaya tabi olmaksızın,
- Çalışanlarına belirlenecek limit dâhilinde sadece kreş hizmetinde kullanmak için vermiş oldukları “Kreş Çekleri”,
- Çalışanları için anlaşmalı kreşlerden belirlenen limit dâhilinde alacakları kreş hizmetleri

ücret olarak vergilendirilmeyecektir.

Kreş Çeki uygulamasının hayata geçirilmesi durumunda söz konusu yardımlar 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 80’inci maddesine göre sigorta prim matrahına dâhil edilebilecektir. Bu nedenle sağlanacak kreş yardımlarının sigorta prim matrahından istisna edilmesi sağlanmalıdır.

Bu öneri, TBMM’ye sunulan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı’nın 35’inci maddesinde de düzenlenebilir.

Kreş Çeki uygulamasının avantajları şöyle özetlenebilir:

- Çağdaş toplumlarda çalışanlara kreş imkânının sağlanması sosyal devlet anlayışının olmazsa olmazlarından biridir. Önerilen çek uygulaması işverenleri teşvik edici nitelikte olduğundan, kurumsal çocuk bakım hizmetlerinin yaygınlaşması konusundaki kamu politikalarını da destekleyecektir.
- Kreş çeki uygulaması kreş hizmeti sağlayan sektörün kayıtlı ekonomiye uyumunu sağlayacak, bu da devletin hem KDV yönüyle hem de gelir vergileri yönüyle vergi gelirlerinin artmasına olumlu etki yapacaktır.
- Çocuk sahibi çalışanlar için kreş hizmeti sağlanması hâlihazırda yeterince yaygın olmadığından, kreş çeki uygulaması için önerilen vergi istisnası mevcut bir gelirin azalmasına neden olmayacaktır.
- Uygulama kreş hizmeti sağlayan sektörün canlanmasına, bunun sonucunda ise ilave istihdam yaratılmasına katkı sağlamış olacaktır.
- Kreş uygulamasının artması, ülkemizdeki çalışma barışının gelişmesi ve çalışma verimliliğinin artmasına da olumlu katkı yapacaktır.

## **B. Yatırım Teşvik Mevzuatında Kreş Yatırımcılarına Yönelik Düzenlemeler İle İlgili Öneriler**

### **1. Yatırımlarda Devlet Yardımları Kapsamında Öncelikli Yatırım Alanları**

9 Mayıs 2014 tarihli Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karara göre, özel sektör tarafından gerçekleştirilecek olan kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim kurumları yatırımları 5. Bölge teşviklerinden yararlanabilmektedir. Bu yatırımların 6. Bölgede yapılması halinde bulundukları bölge desteklerine tabidirler.

Sektördeki mevcut kurumların ve yeni girişimcilerin, yatırımın yapılacağı bölgeye bakılmaksızın 6. bölge teşviklerinden yararlandırılması, kreşlerdeki en önemli maliyet unsuru olan personel maliyetini ciddi ölçüde düşürecektir. Emek yoğun kreş sektörü için bu teşvik, kurumlar vergisi ya da işletme için gelir vergisi indirimlerine göre daha etkili olacaktır.

Şöyle ki; kreş yatırımlarının fizibilitesinin ele alındığı bir çalışmada<sup>2</sup>, bölgesel teşviklerin 80 çocuklu bir kreşin maliyetine etkisi incelenmiştir. Buna göre, kreş yatırımları öncelikli yatırım konuları arasında yer almadan önce personel giderleri toplam maliyetin %57'sini oluştururken, 5. Bölge teşviklerinden yararlanıldığında personel maliyetinin toplam maliyet içindeki payı %55'e düşmektedir. Bu yatırımlar 6. Bölge teşvikleri kapsamına alındığında ise personel maliyetinin toplam maliyet içindeki payı % 51'e gerilemektedir.

Ayrıca teşviklerin toplam kreş maliyetine etkisine genel olarak bakıldığında, 5. Bölge teşviklerinin uygulanması ile toplam maliyet üzerinde % 4,9 oranında bir azalma görülürken; 6. Bölge teşviklerinden yararlanılmasının 5. Bölge teşviklerinden yararlanılan durumdaki maliyeti % 7,8 oranında azaltacağı öngörülmektedir.

Personel giderlerinin kreşlerin maliyeti üzerinde yarattığı önemli yük dikkate alındığında, 6. Bölge teşviklerinin kreş yatırımlarını cazip kılmak bakımından daha etkili olacağı düşünülmektedir.

Kreş yatırımlarının, teşvik mevzuatında öngörülen asgari yatırım tutarından daha düşük olabildiği de göz önünde bulundurularak, asgari yatırım tutarı kreş yatırımları için %50 indirimli uygulanmalıdır. Mevcut tutarlar özellikle kreşler gibi küçük işletmeler için yatırım teşvikine ulaşmayı engellemektedir. Bu yönde de kolaylaştırıcı düzenlemeler yapılmalı ve asgari yatırım tutarı, yatırım alanı da dikkate alınarak düşürülmelidir.

Sadece yeni yatırımcıların değil, hâlihazırda kreş hizmeti vermekte olan kurumların da öncelikli yatırım teşviklerinden yararlanması sağlanmalıdır. Kreş yatırımlarına teşvik verilmesinin öncelikli faydası, kreş sunucularının artmasını sağlamaktır. Bu nedenle teşviklerin olmadığı koşullarda kreş yatırımı yapmış olan işletmelerin de teşvik sistemi içerisine entegre edilmesi hem rekabeti artıracak hem de okul öncesi eğitim kurumlarına teşvikler gündeme gelmeden önce yatırım yapmış olan kuruluşların dezavantajlı konuma düşmemesini sağlayacaktır.

## **2. Kreş çalışanlarına gelir vergisi istisnası tanınması**

Yaptığımız maliyet çalışmalarında kreşlerin en önemli maliyet kalemi olarak personel maliyeti ortaya çıkmaktadır. Kreşlerin yaygınlaştırılması için bu maliyetlerin azaltılması çok önemli bir faktör olacaktır. Personel maliyetlerinin azaltılması için aşağıda önereceğimiz kreş işletmelerine

---

<sup>2</sup> TÜSİAD, AÇEV ve PwC işbirliğiyle, kreşlerin yaygınlaşması ve teşvik edilmesi konusunda hazırlanan rapor (Yayıma hazırlanmaktadır).

sağlanan 5 yıllık vergi istisnasına paralel olarak, kreş çalışanlarına da 5 yıllık süre boyunca gelir vergisi istisnası önerilmektedir.

Bunun için mevcut Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesine;

*"5 yıl süre ile sınırlı olmak üzere, kreşlerde çalışanların ücretleri (5 yıllık süre mevcut kreşlerde çalışanlar için bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten, yeni kurulacak kreşlerde ise kreşin faaliyete geçtiği tarihten itibaren dikkate alınır)"* şeklinde bir ekleme yapılması önerilmektedir.

Bu öneri, TBMM'ye sunulan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı'nın 35'inci maddesinde de düzenlenebilir.

### **3. Kurumlar Vergisi Kanunu: Madde 4/1-d**

*"Genel yönetim kapsamındaki **kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren**, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler"*ın kurumlar vergisinden muaf olduğuna dair düzenlemede yer alan, sadece kamu görevlilerinin çocuklarına hizmet verme şartı kaldırılmalı, böylece kapasitesi altında işletilmekte olabilen bazı kamu kreşlerinin kapasitesinden yararlanılmasının önü açılmalıdır. Bu düzenleme ayrıca belediyelerin kuracağı ve bölgedeki çocuklara yönelik kreşleri de kapsamalıdır.

Bu amaçla Kurumlar Vergisi'nden muafiyeti düzenleyen maddenin ilgili bentlerinin şu şekilde düzenlenmesi önerilmektedir:

*"Belediyeler ve diğer kamu idareleri tarafından işletilen kreşler,"*

*"Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler"*

Bu öneri, TBMM gündemindeki Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı'nın 9'uncu maddesinde de düzenlenebilir.

### **4. Kurumlar Vergisi Kanunu: Madde 5/1-ı**

*"Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar)."*

Maddede kreşler özellikle sayılmadığından, vergi idaresince istisna kapsamında kabul edilmemektedir. Bu nedenle maddeye "kreş" kelimesi eklenmelidir.

## 5. Gelir Vergisi Kanunu: Madde 20

*“Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.”*

Maddeye göre, kurumlar vergisindeki düzenlemeye paralel olarak okul öncesi eğitim işletmeleri ile ilk, orta ve özel eğitim işletmelerinin kazançları 5 yıl süre ile gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak burada da kreşler sayılmadığından vergi idaresi kreşler için bu istisnayı uygulamamaktadır. Maddeye “kreş” ibaresi eklenmelidir.

Bu öneri, TBMM’ye sunulan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı’nın 21/3’üncü fıkrasına “kreşler” dâhil edilerek de düzenlenebilir.

### B. Kreş Hizmeti Yararlanıcısına Yönelik Teşvikler

#### • Gelir Vergisi Kanunu: Madde 89/2 ve Madde 63

*“Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:*

*2. 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 harcamaları (mükerrer 121’inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler).”*

Maddeye göre; 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 harcamaları yıllık gelir vergisi beyannamesi matrahından indirilebilir.

Kreş harcamaları da bu kapsamda kabul edilmektedir. Bu nedenle yıllık gelir vergisi beyannamesi ile vergisini ödeyen kişiler bu indirimden faydalanmaktadır. Bununla birlikte maddeye “kreş” ibaresinin eklenmesi konuya netlik kazandırmak açısından önerilmektedir. Bu öneri, TBMM’ye sunulan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı’nın 83/2’inci maddesinde de düzenlenebilir.

Ancak bu indirimden sadece yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi gereken kişiler faydalanabilmektedir. Çalışanların çoğunluğu, stopaj yöntemi nedeniyle, yıllık beyanname vermedikleri için bu istisnadan yararlanamamaktadır. Yapılacak düzenleme ile bu istisnadan beyanname vermeyen çalışanların da yararlanması sağlanmalıdır.

Bununla ilgili olarak mevcut Gelir Vergisi Kanunu’nun 63’üncü maddesinde şöyle bir düzenleme önerilmektedir:

*“Aylık ücret tutarının % 10’unu aşmaması, Türkiye’de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, çalışanın küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan kreş harcamaları (İşverenler tarafından sağlanan ve gelir versinden istisna tutulan kısım bu indirimden faydalanamaz)”.*

Bu öneri, TBMM’ye sunulan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı’nın 33’üncü maddesinde de düzenlenebilir.