

MADDE GEREKÇELERİ

MADDE 1- Maddede Kanunun amacının gerçek kişilerin gelirleri ile kurumların kazançları üzerinden alınan gelir vergisine ilişkin usul ve esasları düzenlemek olduğu belirtilmektedir.

31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu dünyadaki yaygın uygulamalara paralel olarak, tek kanun haline getirilmektedir.

MADDE 2- Maddede, asgari ücret, çocuk, daimi temsilci, eş, iş merkezi, işyeri, kanuni merkez ve kurum tanımlarına yer verilerek Kanunun çeşitli yerlerinde geçen bu ifadeler ile neyin anlaşılması gerektiği açıklanmaktadır.

Çocuk tabiri mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan onsekiz yaşını veya tahsilde olup yirmibeş yaşını doldurmamış olan çocukları ifade etmektedir. Ancak, maddede çocuk tabiri sosyal gerekçelerle tanımlanmakta, nafaka verilenler, evlat edinilenler, vesayeti altında bulunmak ve mükellefle birlikte oturmak şartıyla ana veya babasını kaybetmiş torunlar ya da mükellefin veya eşinin kardeşleri veya mükellefin veya eşinin kardeşlerinin çocukları da Kanunun uygulamasında çocuk olarak kabul edilmektedir.

Hizmet veya vekâlet sözleşmesi ile temsil edilene bağlı olup onun nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir süreyle ya da birden fazla sayıda ticari işlem gerçekleştirmeye yetkili bulunan kimseler ile bu şartlara bağlı olmaksızın ticari mümessiller, ticari vekiller, satış memurları ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre acente durumunda bulunanlar daimi temsilci olarak tanımlanmaktadır. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler veya mağaza ya da depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar da daimi temsilci olarak değerlendirilmektedir.

Maddede ayrıca, eş, işyeri ve kanuni merkez tanımları yapılmıştır. Buna göre eşin, aralarında kanuni evlilik bağı bulunan kişileri, işyerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen işyerlerini, kanuni merkezin kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde ve sözleşmelerinde gösterilen merkezi ifade edeceği belirtilmiştir.

Kurum ibaresinin ise sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarını ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

MADDE 3- Herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması vergilemenin temel prensibi olup, ödeme gücünün en iyi göstergesinin de gelir olduğu kabul edilmektedir.

Genel olarak geliri tanımlayan ve kapsamını belirleyen iki teori bulunmaktadır. Bunlar net artış teorisi ve kaynak teorisidir.

Geliri tanımlayan net artış teorisine göre, vergiye tabi gelir kavramının belirlenmesinde kaynak ve devamlılık ölçütlerinin kullanılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bir kişinin geliri, belirli bir dönemde yaptığı harcamaları ile yine aynı dönemde net varlığında gerçekleşen değişimin (artış veya azalış) toplamından ibarettir.

Kaynak teorisine göre ise gelir; kişilerin, sahip oldukları üretim faktörlerini üretim sürecine sokmaları karşılığında elde ettikleri değerler akımı olarak tanımlanmaktadır. Bu teoriye göre, gelir sayılabilmesi için iki önemli unsurun bir arada bulunması gerekmektedir. Bunlar, belirli bir kaynağa (üretim faktörüne) bağlılık ve devamlılık unsurlarıdır. Üretim faktörlerinden devamlı bir şekilde elde edilmeyen değerler, gelir olarak kabul edilmemektedir.

Maddede, gerçek kişilerin gelirleri ve kurumların kazançlarının gelir vergisine tabi olduğu belirtilerek, gelir unsurları sayılmaktadır. Kanunda kaynak teorisi esas alınmakla



birlikte dünya uygulamaları da dikkate alınarak Kanunda sayılan diğer kazanç ve iratların da vergilendirilmesi öngörülmektedir.

Diğer kazanç ve iratlar, değer artış kazancı ve arızı kazanç olarak ikiye ayrılmakta ve ilgili maddelerde hangi gelirlerin kapsama dâhil olacağı sayılmaktadır.

Diğer taraftan maddede, Kanunda aksine hüküm olmadıkça, gelirin tespitinde gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların gerçek ve safi tutarları ile dikkate alınacağı belirtilmekte; kurum kazancının ise maddede sayılan ve bir hesap dönemi içinde elde edilen gelir unsurlarından oluşacağı ve gelir vergisinin hesabında safi kurum kazancının esas alınacağı ifade edilmektedir.

MADDE 4- Maddede, gerçek kişiler ve kurumların Kanun hükümleri çerçevesinde gelir vergisi mükellefi oldukları belirtilmekte ve sonrasında kurum olarak kabul edilen organizasyonlar açıklanmaktadır.

Okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar, Kanunun uygulanmasında kooperatif sayılmayacak ancak Kooperatifler Kanununa göre veya demeye bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda, hukuki durumlarının gerektirdiği şekilde gelir vergisi mükellefi olarak dikkate alınacaklardır. Yabancı bir kuruluşun kooperatif niteliğinde olup olmadığı ise Kooperatifler Kanununun ilgili hükümlerine göre değerlendirilecektir.

Günümüzde devletlerin iktisadi işletme meydana getirerek iktisadi faaliyet yürütmesi azalan bir eğilim olsa da Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketleri ve kooperatifler dışındaki ticari, sınai ve zirai işletmelerin de vergilemede eşitlik prensibi uyarınca iktisadi kamu kuruluşu olarak, gelir vergisi mükellefi olmaları sağlanarak rekabet eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ve devamlılık unsuru taşıyan ticari, sınai ve zirai işletmeler de aynı şekilde gelir vergisinin kapsamına alınmaktadır.

İktisadi kamu kuruluşları, kamu hukuku tüzel kişilerine bağlı iktisadi işletmelerdir. Kamu hukuku tüzel kişileri; kamu idareleri ve kamu kuruluşları olmak üzere iki grupta toplanır. Kamu idareleri, muayyen bir bölgede yaşayanların tamamı ile ilgili genel hizmetleri yapan, başta Devlet olmak üzere il özel idaresi, belediye ve köylerden ibaret tüzel kişilerdir. Kamu kuruluşları ise belirli bir veya birden çok kamu hizmetini görmek üzere, genellikle özel bir kanunla kurulan Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağlı kuruluşlardır.

İktisadi kamu kuruluşları ise, bu idare ve kuruluşlardan birine ait olup sermaye şirketi veya kooperatif statüsü dışında faaliyet gösteren ticari, sınai ve zirai her türlü işletmeleri ifade eder. İktisadi kamu kuruluşlarının, vergiye tabi olmaları maddede birtakım koşullara bağlanmaktadır. İktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özellikleri şöyle sıralanabilir:

a) Bağlılık: İktisadi kamu kuruluşları, kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olmalıdır. Ait olma, sermaye bakımından, bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder.

b) İşletme özelliği: İktisadi kamu kuruluşları, ticari, sınai veya zirai bir işletme niteliğinde olmalıdır. İşletmenin konusunun ve faaliyetinin piyasa ekonomisine dâhil olması, bedel mukabilinde her türlü mal ve hizmet üretimi ve alım satımı veya pazarlanması ya da kiralama ve benzeri iktisadi faaliyetler olarak ifade edilebilir.

c) Devamlılık: Ticari, sınai ve zirai faaliyetlerin devamlı olarak yapılması gerekmektedir.

Faaliyetin ticari organizasyon çerçevesinde yapılması veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilmelidir. Örneğin, bir kamu idaresi



tarafından telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle bir kitabın yayınlanması bir defa yapılmış olsa da devamlılık unsuru gerçekleşmiş olur.

Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda ise devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu değildir. Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından, aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması durumunda, devamlı bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.

Asıl olan işin niteliği olduğundan, faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi) faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.

Bütün bu koşulları taşıyan kuruluşların, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamaları da şarttır. Aksi halde, iktisadi kamu kuruluşları olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak vergiye tabi tutulurlar.

Bu şartları taşıyan iktisadi kamu kuruluşları;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
 - Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
 - Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
 - Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
 - Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya işyerlerinin olup olmadığına,
- bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Ayrıca, söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde ve devamlı olması durumlarında da kamu idare ve kuruluşlarına ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

İktisadi kamu kuruluşları, Kanunda kullanılan bir kavramdır. Bu kavram, kamu idare ve kuruluşlarına bağlı tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları, hem kamu iktisadi teşebbüslerini hem de iktisadi devlet teşekküllerini kapsamı içine alır.

İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi, bir bakıma kendi kendini vergilendirme gibi düşünülebilecekse de kamu idarelerine vergi ayrıcalığı tanınması piyasadaki serbest rekabet koşullarını olumsuz yönde etkileyecek ve özel sektörün gelişme imkanı ile mal ve hizmet kalitesinin artmasını engelleyecektir. Piyasa ekonomisinin işleyişinin en etkin şekilde sağlanması ve rekabetin korunması açısından iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesinin gereği açıktır.

Maddede ayrıca, yabancı kamu idare ve kuruluşlarının vergilendirilmesinde de aynı vergilendirilme ilkelerinin geçerli olduğu belirtilmektedir.

Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler gelir vergisi mükellefidirler. Ticari, sınai ve zirai işletmenin belirlenmesinde maddede yer alan koşullar dikkate alınacak olup, iktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özellikleri, yukarıda açıklandığı üzere bağlılık, işletme özelliği ve devamlılıktır. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen iktisadi faaliyetleri ve sermaye şirketi ya da kooperatif dışında kalan tüm ticari, sınai ve zirai işletmeleri kapsama almıştır.

Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek gelir vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabının iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek ve vakıfların olacağı tabiidir.



Dernekler, 5253 sayılı Dernekler Kanununa göre kurulmaktadır. Bazı dernekler ise özel kanunla kurulabilmektedir. Ne şekilde kurulursa kurulsun derneklere ait veya bağı yukarıda nitelikleri açıklanan iktisadi işletmeler, Kanun ile muafiyet tanınmadığı müddetçe gelir vergisi mükellefidir.

Bu şartları taşıyan dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
 - Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
 - Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
 - Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
 - Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya işyerlerinin olup olmadığına,
- bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Ayrıca, söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı olması durumlarında da dernek ya da vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

Kanunun uygulanmasında sendikaların dernek, cemaatlerin ise vakıf sayılacağı belirtilmektedir. Vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen odalar, borsalar, meslek örgütleri, bunların üst kuruluşları ve siyasi partiler ile vakıf olarak kabul edilen sandıklar gelir vergisi mükellefiyeti kapsamında olmayıp, söz konusu kuruluşların iktisadi işletmelerinin bulunması durumunda bunlar her hal ve takdirde gelir vergisine tabi olacaklardır.

Bakanlar Kurulunca derneklere kamuya yararlı statüsü, vakıflara vergi muafiyeti tanınması, bunların iktisadi işletmelerinin mükellefiyetlerini etkilemeyecektir. Dolayısıyla, bizzat kendileri mükellef olmayan dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerinin oluşması durumunda, söz konusu iktisadi işletmeler gelir vergisinin mükellefi olacaklardır. Örneğin, özel kanunlarla her türlü vergi ve harçtan muaf tutulan bir derneğin maden suyu işletmesi, bir iktisadi işletme oluşturduğundan, bu faaliyet gelirlerinin derneğin amacına tahsis edilecek olması halinde dahi gelir vergisinin konusuna dâhil edilip vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, dernek ve vakıfların elde ettikleri gelirlerin vergi kesintisine tabi tutulan gayrimenkul sermaye iratları, mevduat faizleri, katılım hesapları kar payları, repo gelirleri ve değer artış kazançlarından ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, dernek veya vakfa bağı iktisadi işletme oluşmayacağı hüküm altına alınmaktadır.

Yabancı devletler ile ekonomik ilişkilerimizin artması nedeniyle iş ortaklıklarının sayısı da artmakta olup, bu kuruluşlar kazanç paylaşımı amacıyla kurulmakta ve belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler. Bu şekilde oluşturulan iş ortaklıklarının kendi aralarında oluşturdukları ortaklıklar da bu kapsamdadır. İş ortaklıkları bir işin bölümlerini ayrı ayrı taahhüt eden (yüklenen) konsorsiyumlardan bu noktada farklılaşmaktadır.

MADDE 5- Devletler vergilendirme konusundaki hakkını, vatandaşlık bağı olup olmadığına bakılmaksızın ülkesinde yaşayan herkesin veya nerede yaşarsa yaşasın kendisine vatandaşlık bağı ile bağı bulunan kişilerin gelirleri üzerinde kullanabilmektedir. Belli bir ülke vatandaşının diğer ülke vatandaşları ile yapmış olduğu işlemlerden doğan gelirin vergilendirilmesinde hangi ülkenin vergileme hakkına sahip olduğunun tespitinde yani vergi yasalarının yer bakımından uygulanmasında mülklik ilkesi, şahsılık ilkesi ve karma ilke olmak üzere üç temel ilkenin varlığından söz edilebilir. Bu bağlamda söz konusu vergilendirme yetkisinin ülkede yaşayan vatandaş, yabancı ve yurtsuzları da kapsayacak şekilde uygulanması mülklik ilkesi; ülkenin milli sınırları içinde yaşayıp yaşamadığına



bakılmaksızın bütün vatandaşlara uygulanması şahsılık ilkesi; her iki ilkenin bir arada uygulanması ise karma ilke olarak adlandırılmaktadır.

Buna paralel olarak ülkeler, özellikle küreselleşme ile birlikte bahsi geçen prensiplerden hareketle vergilendirme yetkilerini kullanırken kaynak, ikametgâh ve uyrukluk olmak üzere üç ilke benimsemişlerdir. Kaynak ilkesi, bir ülkenin egemenlik alanında doğan ve vergiye tabi olan her türlü gelir unsurunun vergilendirilmesini, ikametgâh ilkesi, bir devletin egemenliği altında ikamet eden kişilerin gerek o ülkede gerekse o ülke dışında elde ettiği gelir unsurlarının vergilendirilmesini, uyrukluk ilkesi ise o ülkeye vatandaşlık bağı ile bağlı olan herkesin söz konusu gelir unsurlarını hangi ülkede elde ettiğine bakılmaksızın vatandaşlık bağlarının bulunduğu ülke tarafından vergilendirilmesini ifade etmektedir.

Ülkemiz vergi sistemi yukarıda bahsi geçen üç vergilendirme ilkesinin sentezine dayanmaktadır. Bu bağlamda, Kanunda tam mükellefiyet esasına göre vergilendirmede ikametgâh ve uyrukluk ilkesi benimsenirken, dar mükellefiyet esasında vergilendirmede kaynak ilkesi benimsenmiştir. Bunun sonucu olarak tam mükellefler hem Türkiye’de hem de Türkiye dışında elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirken, dar mükellefler sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedir.

Kanunda gelir vergisi mükellefiyeti tam ve dar mükellefiyet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kanunun 3 üncü maddesinde sayılan gelir unsurlarını elde eden gerçek kişiler, Türkiye’de yerleşmiş olup olmadıklarına göre, kurumlar ise kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmadığına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilmektedir.

Türk Medenî Kanununun 19 uncu maddesinde bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer olarak tanımlanan yerleşim yerine sahip bulunan gerçek kişiler, resmi kurum ve kuruluşlara veya merkezi Türkiye’de bulunan her türlü kurum ve kuruluşlara bağlı olup söz konusu kurum ve kuruluşların işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları ile Türkiye’de yerleşmiş olanların gerek Türkiye’de gerekse Türkiye dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden vergilendirilmeleri amaçlanmaktadır. Söz konusu resmi kurum ve kuruluşlara veya merkezi Türkiye’de bulunan her türlü kurum ve kuruluşlara bağlı olup yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşlarının buldukları ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratların o ülkede gelir vergisi veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş olması halinde, bu kazanç ve iratların Türkiye’de ayrıca vergilendirilmesini önlemek üzere bendin sonuna eklenen parantez içi hükümlerle mükerrer vergi ödenme ihtimali de bertaraf edilmektedir.

Yerleşmiş sayılma kavramının uluslararası anlaşma modellerine göre hazırlanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile paralel hale getirilmesi amacıyla, geliş günü dâhil olmak üzere, oniki aylık herhangi bir kesintisiz dönemde bir veya birkaç seferde toplam yüzseksenüç gün veya daha fazla Türkiye’de kalanlar Türkiye’de yerleşmiş sayılmaktadır. Böylece, yerleşmiş sayılmada halen bir takvim yılında altı ay olarak uygulanan süre oniki aylık kesintisiz dönemde yüzseksenüç gün olarak değiştirilerek diğer ülke mukimi gerçek kişilerin mükellefiyet durumlarının tespitinde uluslararası mevzuat ile iç mevzuatımız uyumlu hale getirilmektedir.

Türkiye’de yerleşmiş sayılanlarda tam mükellefiyet yüzseksenüç günün dolduğu takvim yılı itibarıyla doğacak olup yüzseksenüç günün hesabında geçici ayrılmaların Türkiye’de kalma süresini kesmeyeceği hüküm altına alınarak muvazaalı durumların önlenmesi amaçlanmıştır.

Ayrıca, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen bilim adamları ile eğitim, tedavi, istirahat veya seyahat maksadıyla gelen yabancılar yüzseksenüç günden fazla Türkiye’de kalsalar dahi Türkiye’de yerleşmiş sayılmamaktadır. Ancak, belli ve geçici bir görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyenlerin Türkiye’de kalma sürelerinin üç tam yılı yani bindoksanbeş günü aşması halinde, bunlar bu sürenin dolduğu takvim yılı itibarıyla



Türkiye’de yerleşmiş sayılmakta ve tam mükellefiyet esasına göre gerek Türkiye’de gerekse Türkiye dışında elde ettikleri gelirlerinin tamamı üzerinden vergilendirilmektedir. Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan nedenlerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar kalma süreleri yüzseksenüç günden fazla olsa dahi Türkiye’de yerleşmiş sayılmamaktadır.

Kurumlar ise Kanununun 2 nci maddesinde tanımlanan kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmadığına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilmektedir. Kanuni merkezden kasıt, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi olarak ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez dikkate alınacaktır. Kurumlardan; kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar, tam mükellefiyet esasında gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilmektedir.

MADDE 6- Türkiye’de yerleşmiş olmayan (sayılmayan) gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların sadece Türkiye’de elde ettikleri gelir ve kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmeleri belirli esaslara bağlanmakta ve bu esaslar gelir unsurları itibarıyla açıklanmaktadır.

Dar mükellef gerçek kişi veya kurumun Türkiye’de ticari kazanç elde edebilmesi için Türkiye’de bir işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması gerekmektedir. Gelir vergisi ise bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanan kazançtan alınmaktadır. Ancak, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunsa dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere gönderenlerin, bu işlerden elde ettikleri kazançlar Türkiye’de elde edilmiş sayılmamakta ve gelir vergisine tabi tutulmamaktadır. Yapılan düzenleme ile dar mükellefin, Türkiye’den temin ettiği malları hiç bir surette Türkiye’de satmaması halinde, Türkiye’de yalnızca mal teminine imkan sağlayan bir alan (yer) bulundursa dahi vergiye tabi gelir veya kazanç doğmayacağına kabulü gerekir. Alıcı veya satıcıdan herhangi birisinin Türkiye’de bulunması veya satış akdinin Türkiye’de yapılması ya da işin veya işlemin Türkiye’den yürütülmüş veya yönetilmiş olması hallerinde, bu istisna uygulanmayacaktır.

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişi veya kurumların anılan gelirlerini veya kazançlarını Türkiye’de elde etmiş sayılabilmeleri için; zirai faaliyetlerin Türkiye’de yapılması, hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması, mesleki faaliyetin Türkiye’de ifa edilmiş olması veya değerlendirilmesi, gayrimenkul sermaye iratlarında gayrimenkulün Türkiye’de bulunması, bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kiralanması, kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi, menkul sermaye iratlarında sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması, diğer kazançlarda ise bu kazanç ve iratları doğuran iş veya işlemlerin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak, yabancı kurumların Türkiye’de ücret geliri elde etmesi, bir mensubunu veya personelini tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kurum hiyerarşisine dâhil olarak firmaya Türkiye’de hizmet verilmesi veya bu hizmet bedelinin (yurtdışından fatura edilen bedel) Türkiye’de gider yazılması suretiyle olmaktadır. Bu şekilde ücret ile serbest meslek kazancı arasında fark bulunmadığından ve dar mükellef kurumun, Türkiye’de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olması mümkün olmayacağından yabancı kurumların personeli vasıtasıyla bu şekilde elde ettikleri kazançlar serbest meslek kazancı sayılmaktadır.

Ayrıca, maddenin sonunda Türkiye’de değerlendirme kavramı açıklanmaktadır.

MADDE 7- Maddede vergiden muaf esnafa ilişkin hükümler düzenlenmektedir.



Söz konusu madde ile çok küçük çapta iş yapan, kazancı ile ancak geçimini sağlayan, gelir seviyesi yeterli olmayan kişilerin gelir vergisinden muaf tutulmaları sağlanmaktadır. Bu muafiyetten, vergi ödevlerini yerine getirmekte güçlük çekecek olan kişilerin yararlandırılması hedeflenmektedir.

Maddede belirtilen şartları taşıyan kişiler muafiyetten yararlandırılacaktır. Şartları taşımayanlar ise durumlarına göre basit usulde veya gerçek usulde vergilendirilecektir.

Maddenin birinci fıkrasında esnaf muafılığı kapsamında bulunanlar bentler halinde sayılmıştır.

- Motorlu nakil vasıtaları kullanmadan gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile işgal edenler esnaf muafılığı kapsamında olacaktır. Ancak, sabit işyerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o işyerlerinde satışı yapılan türden malları satanlarca elde edilen kazançlar ile pazar takibi yaparak faaliyette bulunanlar satışını yaptıkları emtianın nevi dikkate alınarak muafiyet kapsamı dışında tutulmaktadır.

- Bir işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya tüketiciye iş yapan, hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı muafiyetten yararlandırılmaktadır. Bu meslek kollarına benzeyen işlerle uğraşan küçük sanat erbabı da aynı şartlarla muafiyetten faydalanacaktır.

- Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleriyle uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir işyeri açmak suretiyle yapanlardan Kanununun 17 nci maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yazılı şartları taşıyanlar esnaf muafılığından faydalanacaktır.

Köylerde, sabit işyerinde faaliyette bulunanlar için basit usule tabi olmanın; kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak, işyerinin vergi değeri ile kira tutarına ilişkin hadlere ve ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyetine tabi olmamak şartlarının taşınması gerekmektedir. Ancak, basit usulün şartlarını taşımayan mükellefler bu işlerinden elde ettikleri kazançlar nedeniyle esnaf muafiyetinden de yararlanamayacaklardır.

- Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde tonilatosuna bakılmaksızın motorsuz ve makinesiz nakil aracı işletenler ile hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar bu faaliyetleri nedeniyle esnaf muafılığından yararlanacaktır.

- Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi araçları mutad hale getirmeksizin ara'sıra ücret karşılığı başkalarının eşya ve insan nakli gibi zirai faaliyet sayılmayan işlerinde kullanan çiftçiler bu faaliyetleri nedeniyle vergiden muaf esnaf kapsamında değerlendirilecektir.

- Ev hanımlarının el işlerini değerlendirirken, vergiden muaf olmaları ve onların iş yaşamına katılmaları konusunda önemli bir teşvik sağlanmıştır. Evlerde kullanılan dikiş ve nakış makineleri, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletlerin kullanılması muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir. Ancak, evlerde sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve aletleri kullanmak suretiyle kazanç elde edenler muafiyet kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürün ve mamullerin üretim ve satışıyla işgal edenler muafiyetten yararlanacaktır. Muafiyet kapsamındaki ürünler, bentte yer alan ürünlerle sınırlı olmayıp bu ürünlere benzerlik gösteren diğer ürünleri aynı şartlarla üretilenler de muafiyet kapsamında değerlendirilecektir. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gelir vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafılıktan faydalanmaya engel olmayacaktır.



- Hurdacılık sektörünün hammadde girdisini oluşturan ve evlerde biriktirilen, çöplüklerden veya sokak aralarından toplanan ve geri dönüşüm maddesi olarak adlandırılan, hurda metal, hurda plastik, hurda naylon, atık kağıt, hurda cam ile atık şişelerini geçimini sağlamak üzere toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satan kişiler esnaf muafılığından faydalanacaktır. Muafiyetten yararlanmak için işin kendi nam ve hesabına ve münhasıran kapı kapı dolaşarak yapılması esastır. Söz konusu işlerin devamlı olarak yapılması ya da motorlu araç kullanılarak faaliyette bulunulması muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir. Ancak, ticari işletmelere ait atıkları mutad olarak veya belli aralıklarla satın alanlar söz konusu muafiyetten faydalanamayacaktır.

- Geleneklerimizi ve kültürümüzü yansıtan, turizm alanında da önemli gelir potansiyeli taşıyan, ancak teknolojik gelişmeler ve küreselleşme nedeniyle kaybolma tehlikesiyle karşı karşıya bulunan meslek kollarının; rekabet gücünün artırılması, desteklenmesi, değişim ve dönüşümünün sağlanması amaçlanmaktadır.

Teknolojik gelişmeler ve küreselleşmenin olumsuz etkileri nedeniyle kaybolmaya yüz tutan el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan meslek kollarında faaliyette bulunanlar esnaf muafılığından yararlanacaktır. Kanununun 17 nci maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yazılı şartları haiz olup kendi ürettiği ürünü satan bu kişiler, işyeri açarak bu faaliyetlerini yürütebilecek ve yanında mesleğin devamının sağlanması için çırak ve yardımcı işçi çalıştırabilecektir.

Getirilen muafiyet hükmü ile geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunan küçük esnafın korunması amaçlanmıştır.

Dolayısıyla, yapılan faaliyetin;

- Seri üretime imkan sağlayacak şekilde ticari bir organizasyon içinde yapılması,
- Sanayi tipi makine ve aletler kullanılarak yürütülmesi,
- Üretimin işçi ve usta vasıtasıyla yapılması (mesleğin devamı veya zorunlu nedenlerle işinde yardımcı işçi ve çırak kullanılması hariç),
- Gelir vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapılması,
- Başka bir faaliyetinden dolayı ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olunması,
- Başkaları tarafından üretilen ürünlerin satışının yapılması veya başkalarına ait ürünlerle birlikte kendi ürettiklerinin satışının yapılması,

hallerinde söz konusu muafiyet hükmünden faydalanılmayacaktır.

Bu fıkra söz konusu edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler de esnaf muafılığı kapsamına alınabilecektir.

Maddenin ikinci fıkrasında esnaf muafılığından faydalanamayacaklar yer almaktadır. Buna göre; ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar ile yukarıda sayılan işleri Gelir Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muafılığından faydalanamayacaktır.

Maddenin üçüncü fıkrası ile esnaf muafılığından faydalananların faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlere ilişkin aldıkları belgeleri saklama zorunluluğu bulunmaktadır. Ticari faaliyetler sırasında malın üretiminden tüketiciye kadar uzanan zincirde gerçek ve basit usulde vergilendirilen mükellefler yanında, vergiden muaf esnafın da belge alması sağlanmakta, böylece oto kontrol ile esnaf muafılığı müessesesinin kayıt dışı ekonomiyi beslemesinin engellenmesi ve belge düzeninin yerleştirilmesi amaçlanmaktadır.

Maddenin dördüncü fıkrasında, esnaf muafılığına ilişkin şartlarla sınırlı olmaksızın muafiyetten faydalananlar sayılmaktadır. Bu fıkra ile; bir işyeri açmaksızın sadece gezici olarak milli piyango bileti satanlar bu kazançları ile sınırlı olarak esnaf muafılığı kapsamında



bulunmaktadır. Söz konusu faaliyetin bir işyeri açarak yapılması halinde muafiyetten faydalanılamayacaktır.

23/2/1995 tarihli ve 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek veya tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançlarla sınırlı olmak üzere esnaf muafılığı kapsamında bulunmaktadır. 4077 sayılı Kanunda "Kapıdan satış; işyeri, fuar, panayır gibi satış mekanları dışında yapılan satımlardır." hükmü yer aldığından işyeri açmak suretiyle faaliyette bulunanlar bu fıkra kapsamında esnaf muafılığından yararlanamayacaktır. Bu fıkra kapsamında muafiyetten faydalanabilmek için satışı yapılan ürünlerin ve ürünü satılan gerçek veya tüzel kişilerin 4077 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunması gerekmektedir. 4077 sayılı Kanun kapsamında satış yapılsa dahi, gerçek ve tüzel kişiler ile kapı kapı dolaşarak tüketici ile temas kuran kişi arasında bir iş akdi varsa satış yapan kişiye ödenen komisyon, prim ve benzeri ödemeler ücret olarak vergiye tabi tutulmaktadır.

Maddenin beşinci fıkrası ile esnaf muafılığından yararlananların Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi alabilecekleri belirtilmektedir. Şekil ve muhtevası Maliye Bakanlığınca belirlenen Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi, tarha yetkili vergi dairesinden alınabilecektir. Böylece, küçük esnafın diğer kanunlarla getirilen imkanlardan yararlanma konusunda vergiden muaf olduğunu ispatlama kolaylığı sağlanmış olmaktadır. Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi isteğe bağlı olarak alınacaktır.

Maddenin altıncı fıkrasında uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Maddenin yedinci fıkrasında, vergiden muaf esnafa kesinti yapmak zorunda olanlar tarafından yapılan ödemeler üzerinden kesinti yapılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla kesinti suretiyle ödenen vergiler bu kişilerin faaliyetlerine ilişkin olarak ödedikleri nihai vergi olacaktır.

MADDE 8- Maddede Devletler Hukuku uygulamasında milletlerarası bir kural haline gelmiş olan diplomat muafılığı düzenlenmektedir.

Diplomat muafılığının temel prensibi müteakabiliyet olup yabancı bir ülkenin Türkiye'deki elçilik veya konsolosluklarında çalışan elçi, maslahatgüzar, konsolos ve yabancı uyruklu görevlilerine muafiyet tanınması ancak Türkiye'nin söz konusu yabancı ülkedeki benzer nitelikteki görevlilerine vergi muafiyeti tanınması halinde mümkün olmaktadır.

Muafiyet elçi, maslahatgüzar ve konsoloslar için uyrukluk şartı aranmadan geçerli bulunmaktadır. Ancak fahri konsoloslar muafiyet kapsamı dışında bulunmaktadır.

Yabancı ülke elçilik veya konsolosluklarında çalışan diğer görevlilerin muafiyetten yararlanabilmeleri için bunların o elçilik ve konsoloslukun ait olduğu devletin uyruklüğünde bulunmaları gerekmektedir.

Ayrıca, bu muafiyetten yararlanacak kimsenin Türkiye'de görevli olması şarttır. Bir yabancı ülkenin Türkiye'de gelir elde eden ancak Türkiye'de görevli olmayan diplomatı bu muafiyetten yararlanamamaktadır. Ancak diplomat muafılığı, menkul sermaye iratları ve değer artışı kazançları üzerinden kesinti yoluyla gelir vergisi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

MADDE 9- Bu maddede gelir vergisinden muaf olan kurumlar sayılmaktadır.

Birinci fıkranın (a), (b) ve (c) bentleri ile kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek veya genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla ya da sosyal amaçlarla işletilen bazı müesseseler vergiden muaf tutulmaktadır. Söz konusu kuruluşlar Kanun metninde sayılmakla beraber, gibi ve benzeri müesseseler şeklinde düzenleme yapılmak suretiyle, sosyal devlet ilkesi gereği bentlerde sayılanlara benzer kuruluşların bu muafiyetten yararlanabilmesine imkan tanınmaktadır.



Bu muafiyetin temel şartı söz konusu işletmelerin kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilmesi olup bunlar dışındakiler tarafından işletilen işletmeler söz konusu muafiyetten yararlanamayacaktır.

(ç) bendinde, kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırar vergiden muaf tutulmaktadır. Ancak bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.

(d) bendinde, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler gelir vergisinden muaf tutulmaktadır.

Bu muafiyetle, sadece kamu görevlilerine hizmet veren kreşler üçüncü kişilere kiraya verilmemek ve kar amacı gütmemek, konukevleri ise barınma ve barınmanın gerektirdiği zaruri ihtiyaçları karşılamak şartıyla, sözü edilen askeri kışlalardaki kantinler ise sadece kışlada kalan askere hizmet vermek ve bunların ihtiyaç duyduğu kısıtlı türden malların satışını yapmak şartıyla gelir vergisinin dışında tutulmaktadır.

(e) bendinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 2 nci maddesine göre, 31/12/2015 tarihine kadar geçerli olan muafiyet bu kurumların sağlamış olduğu sosyal faydalar da dikkate alınarak kalıcı hale getirilmektedir.

(f) bendinde, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları muafiyet kapsamına alınmaktadır. Muafiyet, özel bir kanunla kurulmuş olan ve üyelerinden topladığı primleri üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumlarına uygulanacaktır.

(g) bendi ile kamu kuruluşlarının yaptıkları iş ve hizmetler karşılığında aldıkları resim ve harçların ticari hasılat olarak kabul edilmesi ve bu nedenle bu tür kamu idarelerinin vergi kapsamında değerlendirilmesini önlemek amacıyla muafiyet hükmü getirilmektedir.

(ğ) bendi ile Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Ancak, şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar bu muafiyet kapsamında değerlendirilmeyecektir.

(h) bendinde Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü, askeri fabrika ve atölyelere tanınan vergi muafiyetinin, bunların sadece kuruluş amacına uygun işler ile sınırlı olduğu belirtilmektedir.

(ı) bendine göre, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen,

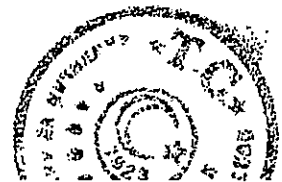
- Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri vergi muafiyeti kapsamına alınmaktadır. Muafiyet kapsamına giren su işletmesinden şebeke suyunun anlaşılması gerekmektedir. Çeşitli kaplara konularak yapılan su satışları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

- Belediye sınırları içinde yolcu taşıma faaliyetinde bulunan işletmeler için gelir vergisi muafiyeti öngörülmüştür. Taşıma faaliyetinin belediye sınırlarını aşacak şekilde yapılması halinde muafiyet uygulanmayacaktır.

- Mezbahalar sadece kesim, taşıma ve muhafaza işleri ile sınırlı olmak üzere muafiyet kapsamına alınmaktadır.

Söz konusu işletmelerin sayılan kurumlar dışındakiler tarafından işletilmesi halinde bu muafiyetten yararlanılamayacaktır.

(i) bendine göre, köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu işletmeleri ile tarım işletmeleri vergiden muaf olmaktadır. Ayrıca, köy ve köy



birliklerine ait olup bağı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri de vergiden muaf olmaktadır. Yolcu taşıma faaliyetinin il sınırını aşması durumunda muafiyetten yararlanılamayacaktır.

(j) bendine göre, Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler gelir vergisinden muaf tutulmaktadır.

(k) bendi, kooperatiflerle ilgili muafiyet hükmünü içermektedir. Kooperatiflerde üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların, karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması esastır. Bu ilkedan hareketle, tüketim ve taşımacılık dışındaki kooperatiflere belirli şartlarla muafiyet imkanı getirilmektedir.

Yapılan düzenleme ile tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan diğer kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmeleri için, ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
 - Yönetim kurulu başkan veya üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi,
 - İhtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması,
 - Münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümlerin bulunması,
- ayrıca mutlak surette bu kayıt ve şartlara uyulması gerekmektedir.

Yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten;

- Kuruluşlarından, söz konusu yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerinin ve bunların ilişkili olduğu kişiler veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer vermemesi,

- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması,
- gerekmektedir.

(l) bendine göre muafiyetten yararlanacak kurumun, yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlama alanında karşılaşılan güçlüklerin giderilmesi amacıyla kurulmuş olması ve kuruluş sözleşmelerinde sadece kredi teminatı sağlamak üzere kurulduğu ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürecekleri ile ortaklara kâr payı dağıtmayacaklarının açıkça yazılı olması şarttır.

(m) bendine göre münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar, gelir vergisinden muaf tutulacaktır.

(n) bendinde ise sanayi tesislerinin uygun mekanlara kurularak kaynakların en iyi şekilde kullanılması, bu tesislerin çevreyi ve doğayı olumsuz etkilemesinin önlenmesi için alt yapı ve arıtma tesislerinin öncelikle inşa edilmesi amacıyla organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler gelir vergisinden muaf tutulmaktadır.

Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin bu bent dışındaki gelir getirici faaliyetleri nedeniyle oluşacak iktisadi işletmelerinin gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir. Ayrıca bentte yazılı faaliyetlerden elde edilen gelirlerin tamamının bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılmaması halinde söz konusu muafiyetten yararlanılamayacaktır.

(o) bendine göre 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7/A maddesine göre kurulan ve tamamı Hazine Müsteşarlığına ait olan yıllık kiralama şirketleri gelir vergisinden muaf olacaktır.

Maddenin ikinci fıkrası ile bu maddede sayılan muafiyetlerin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme hususunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.



MADDE 10- Ticari kazanç emek, sermaye ve girişimin bir araya gelmesi ile ortaya çıkan organizasyonun sonucudur.

Gelir vergisine tabi gelir unsurlarından ticari kazanç bu maddede tanımlanmakta ve tereddüt edilebilecek bazı faaliyetlerden elde edilen kazançların da ticari kazanç sayılacağı belirtilmektedir.

Ticari olarak değerlendirilen faaliyetler ikinci fıkrada belirtilmekte ve fıkranın;

(a) bendinde, maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl üretim yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesi ticari faaliyet olarak sayılmaktadır.

Özel eğitim ve öğretim kurumları ile hastanelere (b) bendinde yer verilmekte, ayrıca özellikleri itibarıyla ticari faaliyet olarak değerlendirilen laboratuvar, bakımevi ve benzeri yerlerin işletilmesinden elde edilen kazançların da ticari nitelikte oldukları belirtilmiştir.

(c) bendinde yapılan düzenlemeyle dış protezciliğinden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak tanımlanmıştır. Dış protezciliği faaliyeti esas olarak şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgiye dayanan ve uzmanlık gerektiren bir faaliyet olmayıp, daha çok sermaye unsuruna dayanmakta; yapılan işte kullanılan ham ve yardımcı maddeler, el emeği ile dış protezine dönüştürülmektedir. Dolayısıyla yapılan iş esas olarak imalat faaliyeti niteliğinde olduğundan, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

(ç) bendinde, ticari organizasyon çerçevesinde, borsalarda doğrudan kendi nam ve hesabına veya borsa komisyoncusu, borsa ajanı ve benzerleri aracılığıyla kendi hesabına alım satım yapanların bu işlerinden elde ettikleri kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilmiştir. Ticari organizasyon ise maddenin altıncı fıkrasında tanımlanmıştır. Burada özellikle sermaye ve emeğin bir araya geldiği sürekli bir organizasyonun varlığı vurgulanmıştır. Coberlik faaliyetleri de bu kapsamda değerlendirilecektir.

(d) bendinde, satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin beş yıl içinde parsellenerek kısmen veya tamamen satılması faaliyetleri ticari faaliyet olarak değerlendirilmektedir.

(e) bendinde, maddede tanımı yapılan ticari organizasyon çerçevesinde, taşınmazların alım, satım ve inşaa işleriyle uğraşanların bu işlerinden elde ettiği kazançlar ticari kazanç olarak sayılmıştır. Ticari organizasyonun tanımında yer alan özellikler olmaksızın yapılan taşınmaz alım, satım ve inşaa işleri ise ticari faaliyet kapsamı dışında bırakılmıştır.

Maddenin üçüncü fıkrasında, adi ortaklık veya kolektif şirketlerde ortakların, komandit şirketlerde ise komandite ortakların ortaklık karından aldıkları payların, şahsi ticari kazanç hükmünde olduğu belirtilmiştir. Ayrıca fıkrada, ilgili maddelere atıf yapılarak; bu ortaklıklardan serbest meslek faaliyeti ile uğraşanların ortaklarının elde ettikleri kazançların serbest meslek kazancı, zirai faaliyetle uğraşan bu ortaklıkların ortaklarının elde ettiği kazançların zirai kazanç olduğu ifade edilmiştir.

Maddenin dördüncü fıkrasında, ticari işletmelere dâhil bulunan ve Kanununun menkul ve gayrimenkul sermaye iradına konu varlıklar bölümünde yer alan kıymetlerin elden çıkarılması da dâhil olmak üzere, bu kıymetlerden elde edilen gelirlerin ticari kazanç olduğu belirtilmektedir.

Maddenin beşinci fıkrasında, faaliyetini sürdüren ticari bir işletmenin kısmen ya da tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dâhil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından elde edilen kazançların ticari kazanç sayılması ve bunlara ticari kazançla ilişkin hükümlerin uygulanması düzenlenmektedir.

Maddenin altıncı fıkrasında, ticari organizasyonun tanımı yapılmıştır. Vergi kanunlarının daha anlaşılır ve sade şekilde düzenlenmesi amacına uygun olarak, ticari organizasyon müessesesine bu maddede yer verilmiş olup, bir faaliyetin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması, faaliyetin özelliğine göre, sermaye tahsisi, personel istihdamı, reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik işlemlere girişilmesi, dış



kaynak temini, işe mahsus makine ve araç tedariki gibi haller ticari organizasyonun varlığına karine olarak kabul edilmiştir.

Ekonomik faaliyetin özelliğine göre, belirli bir sermayeyi belirli bir işe özgülemeyen için yürütülemez olması veya sermaye tahsisinin ekonomik faaliyetin yürütülmesi için gerekli ve zorunlu olması; faaliyetin icrasında personel istihdamının gerekmesi; ekonomik faaliyetin reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik işlemlerle tanıtılarak piyasada aktif bir ekonomik birim olarak algılanmasının sağlanması; işin dış kaynak temini gerektirmesi ve bu surette finanse edilmesi; işe mahsus makine ve araç tedariki suretiyle ekonomik faaliyetin devam ve ikmal edilmesi gibi hallerde ticari organizasyondan bahsedilebilecektir. Bu sayılan işlemlerin biri veya bir kısmı ya da tümü, faaliyetin özelliğine göre işin ticari organizasyon kapsamında olup olmadığının tespitinde dikkate alınabilecektir. Bir faaliyetin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması durumunda da ticari organizasyonun varlığı kabul edilecektir.

Bir kişinin sahip olduğu konutun satışı için yazılı basın veya elektronik ortamda ilan verilmesi veya satılacak konutun çeşitli yerlerine bu ilanın asılması reklam ve tanıtım kapsamında bir karine olarak değerlendirilmeyecek, ekonomik faaliyetin aktif bir ekonomik birim olarak algılanmasını sağlayacak şekilde çeşitli platformlarda reklam ve tanıtım yapılması halinde ise ticari organizasyonun varlığı kabul edilecektir.

Fıkarda yer alan "gibi" ifadesiyle, ekonomik gelişmelere bağlı olarak yukarıda sayılan durumlara benzer faaliyetlerin de gerektiğinde kapsama dâhil edilmesi imkanı getirilmiştir. Ayrıca, kanunlarda işe başlamanın belirtisi olarak kabul edilen durumlara ilişkin hükümlerin de dikkate alınması gerektiği tabiidir.

Maddenin yedinci fıkrasında, ticari kazancın gerçek veya basit usulde tespit edilebileceği, maddenin sekizinci fıkrasında ise özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işleten serbest meslek erbabının serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarında gösterebilecekleri belirtilmiştir.

Maddenin dokuzuncu fıkrasına göre, kurum kazancının tespitinde ticari kazanç hakkındaki hükümler uygulanacaktır.

Maddenin onuncu ve onbirinci fıkraları, dar mükellef kurumların kazancının tespitine ilişkindir.

Tam mükellef kurumlar ile dar mükellef kurumların kazanç unsurları arasındaki paralellik vergileme ilkelerinin doğası gereği tespit aşamasından sonra ayrılmaktadır. Tam mükellefiyet esasındaki kurumlar Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm gelirler üzerinden vergilendirilirken, dar mükellefiyet esasındaki kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedirler.

Kurumların vergileme işlemlerinin yapılabilmesi için safi kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. Safi kurum kazancı, mükelleflerin hasılatlarından bu Kanuna göre indirebilecekleri gider veya maliyet unsurları ile diğer indirimleri düşmeleri ve indirimi kabul edilmeyen giderleri ilave etmeleriyle bulunur.

Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançla ilişkin safi kurum kazancının tespitinde, tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır. Bu kazançlar, uygulamada ticari kazanç veya zirai kazanç olarak vergilendirilmektedir. Çünkü bir dar mükellef kurumun Türkiye'de zirai kazanç elde edebilmesi için zirai işletmesinin Türkiye'de bulunması gerekmektedir. Bu zirai işletme de Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre işyeri oluşturacağı için belirtilen hükmün uygulanması, zirai kazançlar için de geçerlilik kazanacaktır.

Dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazanç dışındaki kazanç ve iratları için, bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümler uygulanır. Örneğin dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu gelir unsuruna ilişkin safi kurum kazancının tespitinde bu Kanunun menkul sermaye iradı hükümleri uygulanacaktır.



Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kazancın tespitinde ticari veya zirai kazanç hükümleri geçerli olur. Örneğin dar mükellefiyet esasında vergilendirilen yabancı bir kurumun Türkiye’deki şubesinin aktifine kayıtlı gayrimenkulün vergilendirilmesinde ticari kazanç hükümleri geçerli olacaktır. Söz konusu gayrimenkul yabancı kurumun ana merkezinin aktifine kayıtlı olması halinde Kanunun gayrimenkul sermaye iradına ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

MADDE 11- Vergi Usul Kanununda mükelleflerin defter tutma yükümlülükleri düzenlenmektedir. Anılan Kanuna göre tacirler bilanço esasına göre veya işletme hesabı esasına göre defter tutmakla yükümlüdür.

Bu maddede, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde kazancın tespit usulü açıklanmıştır. Bilanço esasında defter tutmakla yükümlü mükelleflerin ticari kazançları, işletmelerinin dönem sonundaki öz sermayesi ile dönem başındaki öz sermayesinin karşılaştırılması sonucunda oluşan fark esas alınarak tespit edilecektir. Bu dönem zarfında teşebbüs sahibi veya sahiplerince işletmeye eklenen değerler bu farktan indirilecek, işletmeden çekilen değerler ise farka eklenecektir.

Ticari kazancın bu şekilde tespiti sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun indirilecek giderler ve indirimi kabul edilmeyen giderleri düzenleyen hükümlerine uyulacaktır.

MADDE 12- Maddede, ticari kazancın işletme hesabına göre tespitinin bir hesap döneminde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki olumlu fark olduğu belirtilmiştir. Elde edilen hasılatın, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderlerin ise, ödenen ve borçlanılan tutarları ifade ettiği belirtilerek, ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değerinin hasılatı, dönem başındaki emtia mevcudunun değerinin ise giderlere ilavé olunacağı belirtilmiştir.

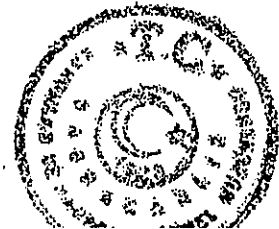
Bilanço esasında olduğu gibi ticari kazancın bu suretle tespiti sırasında da Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun kazancın tespitinde indirilecek giderler ile indirimi kabul edilmeyen giderleri düzenleyen hükümlerine de uyulacaktır.

MADDE 13- Gelir Vergisi Kanununun ilk ihdas edildiği dönemde, yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinde her yıl beyanname verilmesi esası getirilmiş, ancak bu düzenleme dönemsellik ve tahakkuk esası ilkeleri ile çeliştiğinden mükelleflerin mağduriyetlerine yol açmıştır.

Bu nedenle, yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinde, işin bir vergilendirme döneminden fazla bir süre boyunca ve bütünlük içerisinde devam etmesi niteliği gereği, kar veya zararın işin bittiği yıl kesin olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılacağı ifade edilmiştir. Bu faaliyetlerle ilgili elde edilen hasılat ile yapılan giderler izleyen yıllara devredilerek işin bittiği yıla kadar getirilecektir. Aynı yıl içinde başlayıp biten inşaat işlerine ilişkin kazançlar ise ticari kazancın tespitine ilişkin genel hükümlere göre vergilendirilecektir. Esasları yukarıda açıklanan bu düzenleme bu madde hükmü ile birlikte korunmuştur.

Yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işleri üç ana unsuru içermektedir. Birinci unsur yıllara yaygınlık, ikinci unsur işin taahhüt niteliği, üçüncü unsur ise inşaat ve onarımdır.

Maddenin birinci fıkrasında, yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinde, kar veya zararın işin bittiği yıl kesin olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılacağı belirtilmiştir. Ayrıca, uygulamada mükellefler tarafından tereddüde düşülen dekapaj işlerinin de inşaat işi kapsamında olduğu belirtilmiştir.



Maddenin ikinci fıkrasında, mükelleflerin tereddüt ettikleri bir husus Kanuna eklenmiş ve yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak alınan hakediş bedellerinin (avanslar dâhil) çeşitli şekillerde (mevduat faizi, repo vb.) değerlendirilmesinden doğan gelirlerin, bu gelirlerin elde edildiği yılın kazancı sayılarak vergilendirileceği belirtilmiştir.

Maddenin üçüncü fıkrasında, yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinde, her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerinin ayrı bir defterde izlenmesi veya aynı defterde ayrı ayrı izlenebilmesine imkan verecek şekilde gösterilmesi zorunlu tutulmuştur. İşin bitimi ile beyan edilecek kazançların ayrı şekilde tespit edilmesi, matrahın tespiti ve zamanaşımı hükümleri açısından önem arz ettiğinden, bu fıkra hükmü ile mükelleflerin bu kazançlarını ayrı şekilde tespit edebilmesine imkan verecek şekilde takip etmeleri gerekmektedir.

Maddenin dördüncü ve beşinci fıkralarında, yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinde işin başlangıç ve bitim tarihleri, bu işlerin tabi olduğu usuller gözönünde bulundurularak ayrı ayrı belirtilmiştir.

Maddenin altıncı fıkrasında, yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinin bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne ad altında olursa olsun elde edilen hasılatın, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu hüküm ile madde kapsamındaki işlerin kâr ve zararlarının tespiti usulüne açıklık getirilmektedir.

Maddenin yedinci fıkrasında, yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde ortak genel giderler ve amortismanların nasıl dağıtılacağı açıklanmıştır.

MADDE 14- Madde ile özel inşaat işlerinden doğan kazancın nasıl vergilendirileceği açıklanmaktadır.

Birinci fıkrada özel inşaat işlerinde başkasının arsası üzerinde yapılan taşınmaz inşaat faaliyetinin, şüpheye yer bırakmaksızın ticari kazanç hükümlerine tabi olacağına yönelik düzenleme yapılmıştır. Bu faaliyetin, taahhüt niteliğinde olup olmamasının ticari kazanç hükümlerine tabi olma noktasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

İkinci fıkrada yapılan düzenleme ile iktisap şekli ve tarihine bakılmaksızın kendi arsası üzerine inşaat yaptıranların kat karşılığı da dâhil olmak üzere inşaat işinin bir ticari işletme kapsamında gerçekleştirilmesi de ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.

Üçüncü fıkrada yapılan düzenlemeye göre inşaatın başkasına yaptırılması, kat karşılığı inşaat işleri dâhil arsa sahibi ile müteahhidin hasılatı paylaşması halinde bu faaliyet arsa sahibi yönünden de ticari kazanç kapsamında değerlendirilecektir.

Dördüncü fıkrada, arsa sahibi tarafından inşa edilen veya ettirilen taşınmazların ya da kat karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde inşa edilip arsa sahibine bırakılan taşınmazların brüt kapalı alanları toplamı temel kriteri altında, arsa sahibi yönünden ticari kazancın oluşup oluşmayacağına, oluşuyor ise hangi tarihten itibaren ticari faaliyete başlanmış sayılacağına ilişkin düzenleme yapılmaktadır. Bu kapsamda taşınmaz inşa ettiren arsa sahipleri, istedikleri takdirde inşaat faaliyetine başlanıldığı tarihten itibaren mükellefiyet tesis ettirebilecektir.

Beşinci fıkrada, dördüncü fıkraya göre ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilen işlere yönelik olarak özel bir düzenleme yapılmaktadır. Buna göre, arsa sahibi yönünden, dördüncü fıkranın (a) bendi kapsamına giren inşaat işlerinde; inşaatın bitim tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren üç takvim yılı içinde taşınmaz satışı yapılmaması halinde, bu sürenin sonunda anılan taşınmazların inşaatın bitim tarihindeki maliyet bedeli üzerinden iktisap edilmiş sayılacak ve bu taşınmazlar daha sonra ticari bir organizasyon olmaksızın satılması halinde değer artış kazancı hükümlerine göre vergilendirilme yapılacaktır. Yine aynı kapsamdaki inşaatlarda, yapılan son satış işleminden başlayarak üç yıl içinde herhangi bir



taşınmaz satışı yapılmaması durumunda, ticari faaliyetin sona erdiği kabul edilerek satışa konu edilmeyen taşınmazlar işletmeden çekilmiş sayılacaktır. Bu hüküm ticari faaliyetine bu süre içerisinde son verenler hakkında da uygulanacaktır. İşletmeden çekilen taşınmazlar, inşaatın bitim tarihindeki maliyet bedeli üzerinden bu tarihte iktisap edilmiş sayılacak ve bu taşınmazlar daha sonra ticari bir organizasyon olmaksızın satılması halinde değer artış kazancı hükümlerine göre vergilendirilme yapılacaktır.

Buna göre, söz konusu mükelleflerin inşaatın tamamlanmasını takip eden takvim yılı başından itibaren üç yıl veya en son satış yaptığı tarihten itibaren üç yıl içinde başkaca bir taşınmaz satışı yapmaması durumunda, başka bir ticari faaliyeti bulunmaması koşuluyla ticari kazanç mükellefiyeti sona erecektir. Bu süreden sonra bahsi geçen taşınmazlarını ticari bir organizasyon olmaksızın elden çıkarması durumunda ise elde edeceği gelir, değer artış kazançları hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Altıncı fıkrada, maddenin dördüncü fıkrasının (a) bendi kapsamındaki inşaatlarda, arsa sahiplerinin inşaaata başlama tarihinden itibaren bu inşaatla ilgili her türlü belgeleri almak ve inşaatın bitim tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl süreyle muhafaza etmek ve istenildiğinde ibraz etmek zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

Yedinci fıkrada, dördüncü fıkrada yer alan metrekare büyüklüğünün hesaplanması ve sınırlarının belirlenmesi hususuna açıklık getirilmektedir. Buna göre, söz konusu metrekare büyüklüğünün hesabında aynı takvim yılı içinde inşasına başlanan, sürdürülen ve tamamlanan inşaat işlerinin tamamı topluca dikkate alınacaktır.

Maddede geçen metrekare büyüklük değerlerinin yeniden belirlenmesi hususunda Bakanlar Kurulu yetkilendirilmektedir.

MADDE 15- Kentleşmeyle birlikte yaygın bir uygulama haline gelen özel inşaat işleri ile kat karşılığı inşaat işleri bir önceki maddede düzenlenmiş olup bu işlerden doğan kazancın ne şekilde hesaplanacağı bu madde ile açıklanmıştır.

Birinci fıkrada, özel inşaat işlerinde kar veya zararın, inşa edilen veya ettirilen her bir bağımsız bölüm veya müstakil yapının alıcıya teslim edildiği yılda tespit edileceği, inşaatı tamamlanan bağımsız bölüm veya müstakil yapıya ait tapunun devir ve tescil işlemi yapılmamış olsa bile, bağımsız bölümlerin veya müstakil yapının alıcının fiilen kullanımına sunulmasının teslim sayılacağı belirtilmiştir.

Maddenin ikinci ve üçüncü fıkralarında, arsa sahibi ve müteahhit açısından maliyetin tespitine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Dördüncü fıkrada ise birden fazla bağımsız bölüm ya da müstakil yapı içeren özel inşaatlarda, hangi bölüm veya yapıya isabet ettiği belli olmayan giderlerin, her bir bölüm veya yapının brüt alanının inşaatın toplam brüt alanına oranı dâhilinde dağıtılacağı ifade edilmiştir.

Beşinci fıkrada, özel inşaat işleri kapsamına giren ve ticari faaliyet sayılan birden fazla işin bulunması veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde her bir inşaat işine ait hasılat ve giderlerin hangi defterlerde ve nasıl izleneceğine dair açıklamalara yer verilmiştir.

Altıncı fıkrada, inşaat faaliyetine tahsis edilen arsanın ticari bir işletmeye dâhil olduğu hallerde, maddedeki fıkraların uygulanmasında, arsanın emsal bedeli yerine maliyet bedelinin esas alınacağı belirtilmiş ve Vergi Usul Kanunundaki maliyet bedeli esasına paralel bir düzenleme yapılmıştır.

Yedinci fıkrada, beşyüz veya bin metrekareyi aşan, Kanununun 14 üncü maddesinin dördüncü fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamındaki inşaatlarda, arsa sahipleri inşaaata başlama tarihinden itibaren söz konusu inşaatla ilgili belgelerdeki katma değer vergisi dâhil tutarları mükellefiyetlerinin tesisi halinde, mükellefiyetin tesis edildiği yılın maliyet veya giderlerine intikal ettirecekleri öngörülmektedir.



Sekizinci fıkrada ise özel inşaat işleri veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde ortak genel giderler ve amortismanların dağıtımının 13 üncü maddenin yedinci fıkrası hükmüne göre yapılacağı belirtilmiştir.

MADDE 16- Bu maddede yapılan düzenlemeyle basit usule tabi mükelleflerin gerçek kazançları üzerinden vergiye tabi olması esası benimsenmiştir. Basit usulde ticari kazanç bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet fark olacaktır. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanacaktır. Kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Kanunun 19 uncu ve 20 nci madde hükümlerine uyulacaktır.

Yapılan düzenlemeyle kazançları basit usulde tespit olunacak mükellefler, defter tutmayacak ancak, ikinci sınıf tüccarlara ilişkin Vergi Usul Kanununda belirtilen bildirimler, vesikalar, muhafaza ve ibraz hükümlerine tabi olacaklardır. Dolayısıyla bu mükellefler, yaptıkları satış ve hizmetler dolayısıyla belge düzenleyecek ve faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları mal ve hizmet alışları ve giderleri için belge alacaklardır.

Bu usulde vergilendirilen mükelleflerden isteyenler muhasebe kayıtlarını kendileri tutabileceği gibi meslek mensubu veya bağlı bulunduğu meslek odası bünyesindeki muhasebe bürosuna da tutturabileceklerdir.

Basit usul, mükelleflere kolaylık sağlamak açısından getirilmiş bir yöntem olduğu için, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilenlerin bu usulden yararlanmaları engellenmiştir. Bu amaçla basit usule tabi ticaret erbabından, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilenler, bu hususun kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden aybaşından itibaren işletme hesabı esasına göre vergilendirileceklerdir. Bu şekilde gerçek usule geçen mükellefler bir daha hiçbir şekilde basit usule dönemeyeceklerdir.

Beşinci fıkrada yapılan düzenlemeye göre, basit usule tabi olmanın şartlarını kaybeden mükellefler izleyen takvim yılı başından itibaren kazançlarını işletme hesabı esasına göre belirlemeye başlayacaklardır.

Basit usulün şartlarına haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler, dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren kazançlarını istekleri doğrultusunda bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edebileceklerdir.

Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin belirli şartlarla basit usule dönmelerine imkan sağlanmaktadır. Söz konusu uygulamadan mükelleflerin eş ve çocukları da faydalanacaktır. Böylece, ticari hayatta kişilerin iş hacminin genişlemesi yanında daralması da mümkün olduğundan iş hacmi küçülen mükelleflere şartları taşımaları kaydıyla basit usulde vergilendirilme imkanı sağlanmaktadır.

Yapılan düzenlemeyle, gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, Kanunun 17 nci maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yazılı şartları taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi aynı maddede yazılı alış, satış ve hasılat hadlerinden düşük olanların, talepleri üzerine, bu şartın gerçekleşmesini izleyen takvim yılı başından başlayarak basit usule geçebilmelerine imkan tanınmaktadır. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin basit usule geçmeleri için alış, satış ve/veya hasılat tutarlarının her birinin arka arkaya iki yıl süreyle belirlenen hadlerden düşük olması gerekmektedir.

Gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini terk eden mükellefler ile basit usulün şartlarını kaybedenlerden gerçek usulde vergilendirilmeye başlamadan önce işini terk eden mükelleflerin, terk tarihini izleyen takvim yılının başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönemeyecekleri hüküm altına alınmak suretiyle, bu konuya açıklık getirilmiştir.



Maddede yapılan diğerk bir düzenlemeyle Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

MADDE 17- Bu maddede basit usule tabi olmanın şartları düzenlenmiştir.

Maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak şartı düzenlenmiştir. Ticari kazanç sahibinin, bu şartı sağlaması için her şeyden evvel işinde bilfiil çalışması veya bulunması, işin icabı olan işlemlerle kısmen veya tamamen kendisinin uğraşması gerekmektedir.

Bu nedenle, bir ticaret ve sanat erbabı, işinde bilfiil çalışıyorsa bu bentteki şartı haiz sayılacak, işinde bilfiil çalışmıyorsa veya bulunmıyorsa basit usule ilişkin diğerk şartları taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın basit usulden faydalanamayacaktır.

İşyerinde çırak veya yardımcı işçi çalıştırmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hıkümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işin başında bulunmamanın bu şartı ihlal anlamına gelmeyeceği belirtilmiştir. Ayrıca, iş sahibinin ölümü halinde, dul eşi veya çocukları namına işe devam olunduğu takdirde, bu şartın aranmayacağı açıklanmıştır.

(b) bendinde, faaliyette bulunulan işyerinin vergi değerı ve yıllık kira tutarı ölçüsüne yer verilmektedir.

(c) bendinde, ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmamak basit usule tabi olmanın bir başka şartı olarak belirlenmiştir. Böylece bir mükellefin aynı anda hem basit usul hem de gerçek usulde vergi mükellefi olması önlenmektedir.

(ç) bendinde, basit usulden yararlanmak için gerekli olan alış, satış ve hasılat tutarları belirlenmiştir. Bu düzenleme ile iş hacimleri belirli bir düzeyi aşmayan küçük sanat ve ticaret erbabının basit usulden yararlandırılması hedeflenmiştir.

Maddenin ikinci fıkrasında, milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, bu maddenin (ç) bendinde yazılı hadler yerine Maliye Bakanlığınca belirlenecek alım satım hadlerinin uygulanması öngörülmektedir.

Maddenin üçüncü fıkrasında yer alan düzenlemeye göre, öteden beri işe devam edenlerde, takvim yılı başındaki kira tutarına ve vergi değerine bakılacaktır. Aynı şekilde ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmamak şartında da takvim yılı başındaki durum esas alınacaktır. İşe yeni başlayanlar açısından anılan hıkümler işe başlama tarihi itibarıyla dikkate alınacaktır.

Dördüncü fıkrada, aynı işte ortak olarak çalışanlar hakkında maddenin birinci fıkrasında yazılı yıllık kira bedeli, vergi değerı ve iş hacmi ölçüleri toplu olarak, diğerk şartların ortakların her biri için ayrı ayrı aranması esası getirilmiştir.

Bakanlar Kuruluna bu maddede yer alan tutarları iki katına kadar artırma, yarısına kadar indirme yetkisi, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda ise Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

MADDE 18- Bu maddede basit usulden yararlanamayacak mükellefler bentler halinde sayılmıştır.

Basit usulde vergilemeden, genellikle küçük çapta iş yapan, sadece kendi geçimini sağlayan, bazı vergi ödevlerini yerine getiremeyecek kişilerin yararlanması hedeflenmiştir. Bu maddede, günümüz ekonomisi içinde oldukça önemli bir yere ve mali güce sahip iş ve sektörlerin basit usulde vergilemenin dışına çıkartılarak gerçek usulde vergilendirilmesi amaçlanmıştır.

Maddede yazılı olanlar faaliyete başladıkları tarihten itibaren gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmaktadır.



Kanun uyarınca vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olan mükelleflere karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanların basit usulden yararlandırılmaması esası getirilmektedir. Vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlara inşaat ve onarma işi ve bu mükelleflere karşı derece derece taahhüt işi dışında kalan işleri yapanlar, basit usule tabi olmaya ilişkin şartları topluca taşımaları kaydıyla basit usulden yararlanabileceklerdir.

Her türlü ilan ve reklam işleri ile uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler basit usulden yararlanamayacaktır.

Treyler, çekici ve benzeri araçların sahip veya işleticileri gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmaktadır.

Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar gerçek usulde vergilendireceklerdir. Ancak, yapısı itibarıyla sürücüsünden başka ondört veya daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanların şartları dâhilinde basit usulden yararlanmaları sağlanmıştır. Bu bentte yer alan şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığından kasıt; bir il dâhilinden diğer bir il dâhiline yapılan yük ve yolcu taşımacılığı olup, aynı il sınırları içinde yapılan yük ve yolcu taşımacılığı bu bent hükmünün uygulanması bakımından şehirlerarası taşımacılık sayılmayacaktır.

Bir takvim yılı içinde aynı anda üç aydan fazla süreyle, ticari faaliyetini ayrı ayrı veya birlikte birden fazla işyeri veya motorlu taşıtla yürütenler gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmaktadır. Söz konusu bentte yapılan düzenleme ile birden fazla işyerinde veya sahibi ya da işleticisi sıfatıyla birden fazla motorlu taşıtla ticari faaliyette bulunanların basit usulden faydalanmaması öngörülmektedir.

Ayrıca bir takvim yılı içinde üç ay süre ile birden fazla işyerinde veya sahibi ya da işleticisi sıfatıyla birden fazla motorlu taşıtla ticari faaliyette bulunulması hali basit usule tabi olmaya engel sayılmayacaktır.

İş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dâhil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücavir alanlar dâhil), belediyelerin nüfusları, yöreler itibarıyla veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunulup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınması gerekli bulunan mükellefler için Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.

MADDE 19- Gelirin gerçek ve safi tutarı ile vergiye tabi tutulması esastır.

Birinci fıkrada mükelleflerin kazancın tespitinde indirebilecekleri giderler sayılmış, ikinci fıkrada ise kurumların varsa bunlara ilave olarak indirim konusu yapabilecekleri giderlere yer verilmiştir.

Birinci fıkranın;

(a) bendine göre, ticari kazancın elde edilmesi ve faaliyetin sürdürülmesi için yapılan genel giderler kazançtan indirilebilecektir. Söz konusu giderler, ticari faaliyetin çeşitliliğine göre değişebilen ve faaliyet konusuyla doğrudan ilgili olup kazancın elde edilmesine yönelik harcamalardır.

(b) bendinde, çalışanların işyerinde veya işyerinin eklentilerinde yemek ve barınma giderleri ile tedavi ve ilaç harcamalarının gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Ayrıca, sigorta primi ve emekli aidatlarının da indirim konusu yapılabileceği hususu belirtilmiş olup, bu primlerin ve aidatların geri alınmamak üzere Türkiye'de bulunan sigorta şirketlerine, sosyal güvenlik kuruluşlarına veya tüzel kişiliğe sahip yardım sandıklarına ödenmiş olmasının gerektiği ifade edilmiştir. Bunların yanında hizmet erbabına, yapılan işin icabı olarak verilen, günlük yaşamda kullanılması mutad olmayan ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olduğundan bu giyim giderlerinin de kazançtan indirilebileceği bentte belirtilmiştir.



Ayrıca bu bendin (4) numaralı alt bendine göre, bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları da indirim kapsamına alınmıştır. Gönüllü katılıma dayalı özel emeklilik sistemlerinin gelişiminde işyeri bazlı emeklilik planları aracılığı ile işverenlerin çalışanları adına katkı payı ödemesi hem sistemin büyümesi hem de çalışanların katkıda bulunmalarının teşvik edilmesi bakımından önem arz etmektedir.

(c) bendinde, işle ilgili olmak şartıyla, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine dayanarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar indirilebilecek giderler arasında sayılmıştır.

(ç) bendinde, işle ilgili, yapılan işin önemi ve hacmi ile orantılı ve yolculuk amacının gerektirdiği süreyle sınırlı seyahat ve konaklama giderlerinin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. İşin gerektirdiğinden uzun süreli seyahat veya konaklamadan kaynaklanan giderlerin ise indirilmesine imkan bulunmamaktadır.

(d) bendinde, kiralama yoluyla edinilen veya envantere dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin matrahtan indirilebileceği belirtilmiştir.

(e) bendinde, işle ilgili olmak şartıyla, emlak, gider, damga ve belediye vergileri, harçlar ve katılma payları gibi aynî vergi ve harçların gider olarak indirilebileceği ifade edilmiştir. Bu düzenlemedeki harcama kalemleri sadece aynî vergi ve harçlarla sınırlı olmakla birlikte, mükelleflerin verdikleri beyannameler üzerinden tahakkuk eden damga vergileri de indirim konusu yapılabilecektir.

(f) bendinde, işverenlerce, Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlara gider olarak yer verilmiş olup, gider kabul edilen bu aidatın bir aylık tutarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamayacağı belirtilmiştir. Bu düzenleme ile sendikalara ödenen aidatlar belli bir sınırlama ile ticari faaliyet sonucunda oluşan kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

(g) bendinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların gider olarak indirilebileceği belirtilmiştir.

(ğ) bendi ile, ihracat, yurtdışında inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin, fiilen gerçekleşen ancak ilgili ülkelerdeki belge düzeni, mevzuat veya fiili imkansızlıklar nedeniyle belgelendiremedikleri giderlerine karşılık olmak üzere, döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri de matrahtan indirebilmelerine imkan sağlanmıştır.

h) bendinde, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin indirimi sağlanmıştır.

Maddenin ikinci fıkrasında ise, ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre hesaplanan kurum kazancının tespitinde, ayrıca hasılattan indirilebilecek giderler düzenlenmiştir.

İkinci fıkranın;

(a) bendine göre, ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tüm giderler hasılatın indirilebilecektir. Bu giderler arasında senetlerin kağıt ve basım giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga vergisini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harçları, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse senedi ve tahvillerin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri örnek olarak saymak mümkündür.

(b) bendinde, kurumların kuruluşları sırasında yapılan ana sözleşmenin hazırlanması, kuruluş genel kurulu toplantılarının yapılması, tanıtma ve reklam gibi bir takım kuruluş ve örgütlenmeye ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilmesine imkan sağlanmaktadır.

(c) bendine göre, genel kurul toplantıları için kurum tarafından yapılacak giderler, ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderler kurum kazancından indirilebilir. Ayrıca birleşme, bölünme, fesih ve tasfiye aşamasında yapılan giderler de kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, hissedar ve ortakların toplantıya



katılmak için yaptıkları giderler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

(ç) bendinde, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, şahsi ticari kazanç sayılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu payın şirket bünyesinde vergiye tabi tutulmaması için komandite ortağın kâr hissesinin gider olarak hasılatından indirilmesi öngörülmüştür.

(d) bendinde, katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları kurum kazancından indirilecek giderler arasına dâhil edilmiştir.

(e) bendinde ise, sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait teknik karşılıkların indirimi düzenlenmiştir.

MADDE 20- Bu maddede, ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmeyen gider, ödeme ve indirimlere yer verilmiştir.

Birinci fıkranın;

(a) bendinde, teşebbüs sahibi ile eşinin veya çocuklarının işletmeden çektikleri paralar ile aynen aldıkları diğer değerlere ilişkin ödemeler gider olarak kabul edilmemiştir. Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilip teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunacaktır. Ortaklık halindeki işletmelerde, ortaklıktan ayrılan mükelleflerin işletmeden aynen aldığı kıymetler ve paralar da bu kapsamda değerlendirilmekte ve kazançtan indirim kabul edilmemektedir.

(b) bendinde, teşebbüs sahibinin kendisine, eşine ve çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatların ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği öngörülmüştür.

(c) bendinde, teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler gider olarak kabul edilmemiştir.

(ç) bendine göre, teşebbüs sahibinin, eşinin veya çocuklarının işletmeden cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler de gider olarak kabul edilmeyecektir.

(d) bendinde, sözleşmelerde öngörülen cezai şartlar ve teşebbüsün işletilmesinden kaynaklanan kusursuz sorumluluk halleri hariç olmak üzere teşebbüs sahibi tarafından işlenen suçlardan doğan tazminatlar ve basın veya diğer iletişim araçları yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatların ticari kazançtan gider olarak indirilmesi kabul edilmemiştir.

(e) bendinde, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin indirimi kabul edilmemiştir.

(f) bendinde, kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan motorlu deniz taşıtları ile hava taşıtlarından, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan veya faaliyetle ilgili olsa bile işin önem ve hacmiyle mütenasip olmayanların giderleri ve amortismanlarının matrahtan indirilemeyeceği öngörülmüştür.

(g) bendinde, finansman giderleri kapsamında olup maddede sayılan şartları taşıyanlardan Bakanlar Kurulunca kararlaştırılanların indirimine izin verilmeyeceği belirtilmektedir. İşletmelerin öz kaynak yapısının güçlü olması, mikro düzeyde firmalar ve makro düzeyde ülke ekonomisi için büyük önem taşımaktadır. İşletmelerin finansman ihtiyaçlarını borçlanma yerine öz kaynakları ile finanse etmelerini teşvik etmek amacıyla, yatırımın maliyetine eklenenler hariç olmak üzere, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'una kadar kısmının Bakanlar Kurulunca kararlaştırılması halinde, kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hususu öngörülmektedir. Ayrıca hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.



Maddenin ikinci fıkrasında, adi ortaklıklar ve kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının teşebbüs sahibi sayılacağı belirtilmiş ve bu kişiler hakkında da bu madde hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

Maddenin üçüncü fıkrasında, kurumların kazancının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmesine izin verilmeyen giderler sıralanmaktadır.

Fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde, örtülü sermaye ve örtülü kazançla ilişkin gider ve kazançlar ile öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin gider olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

(ç) bendi ile, yapısı itibarıyla maddede sayılan diğer gider unsurlarından farklılık gösteren yedek akçeler de kabul edilmeyen indirimler arasında sayılmaktadır. Aslında yedek akçeler gider niteliğinde değildir ve bunlar işletme bünyesinde elde edilen kazancın dağıtılmayıp işletmede alıkonulan kısmıdır. Her ne şekilde ve adla ayrılmış olursa olsun yedek akçelerin vergiye tabi kazançtan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bendin parantez içi hükmü ile Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançtan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre ayrılan genel karşılıkların bu bent kapsamında olduğu açıkça belirtilmiş ve bunların gider olarak indirimi kabul edilmemiştir. Bankacılık Kanununa göre ayrılan özel karşılıkların ise bankalarca gider yazılabileceği tabiidir.

(d) bendi ile menkul kıymetlerin Kanunların belirlediği hadler hariç olmak üzere itibari değerlerinin altında ihraç edilerek aradaki farkın gider yazılması da önlenmektedir. Ayrıca, bu menkul kıymetlere ilişkin pazarlama komisyonlarının gider kaydı konusunda da kısıtlama getirilmektedir.

(e) bendine göre, sözleşmelerde öngörülen cezai şartlar ve teşebbüsün işletilmesinden kaynaklanan kusursuz sorumluluk halleri hariç olmak üzere kurumun ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmamaktadır.

Maddenin dördüncü fıkrası, dar mükellef kurumlarda safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimleri düzenlemektedir.

Dar mükellef kurumun Türkiye'de ticari veya zirai bir faaliyeti var ise, safi kurum kazancı, ilke olarak tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanır. Ancak dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye dışındaki merkezleri ile olan ilişkileri, tam mükellefiyettekinden farklı bazı giderlerin ortaya çıkmasına neden olur. Bu nedenle bazı giderlerin indirimi, dar mükellef kurumlar için kabul edilmemiştir.

Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye'deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım ve satımlar için, dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzerleri kurum kazancının tespitinde indirilmez. Bu hüküm ile Türkiye'de oluşan kazancın, ana merkez veya diğer şubelere aktarılmasının önlenmesi amaçlanmıştır.

Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar dar mükellef kurum kazancının tespitinde indirilemez. Ancak, indirimlerden Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelere gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderlerinin indirimi kabul edilecektir. Ancak gider indirimi emsaline uygun belirli esaslara bağlı kalınarak yapılacaktır. Buna göre, söz konusu giderler, Türkiye'deki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak zorundadır. Ayrıca söz konusu giderlerin Türkiye'deki kazançla isabet eden kısmının belirlenmesinde kullanılan dağıtım anahtarının emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, Kanunun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım maddesine uygun olarak belirlenecektir.



Maddenin beşinci fıkrası ile gelir vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler ile istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği öngörülmektedir. İstisna kazançlar elde edilirken, giderlerin yanı sıra gider fazlalığı sebebiyle doğan zararların da aynı kapsamda değerlendirileceği tabidir. Öte yandan, iştirak hisselerinin alımıyla ilgili finansman giderleri, kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Maddenin altıncı fıkrası ile Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibelerin, özel bir fon hesabında tutulacağı ve gelir olarak dikkate alınmayacağı belirtilmektedir. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar ise gelir vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmayacaktır. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması halinde ise bu tutar gelir kaydedilecektir.

MADDE 21- Maddenin birinci fıkrasında, taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası düzenlenmektedir.

İstisnanın amacı, işletmelerin bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve işletmelerin mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu fıkra da belirtilen koşulların sağlanması halinde söz konusu taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları elde tutulma süresine bağlı olarak istisnadan yararlanacaktır. Maddede yer alan şartlar dâhilinde tam mükellef anonim şirketlerde sahip olunan pay senetlerinin halka arz edilmek suretiyle elden çıkarılmasında 49 uncu maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi hükümleri gözetilecektir.

İştirak hisseleri; anonim şirketlerin pay senetlerini, limited şirketlere ait iştirak paylarını, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık paylarını ve iş ortaklıkları ile adi ortaklıklar ve kooperatiflerin ortaklık paylarını ifade eder. Esasen iştirak kazancı içerisinde yer alan ve kârdan pay alma amacı taşıyan kurucu senetleri ile intifa senetleri bentte ayrıca sayılmak suretiyle konuya açıklık getirilmiştir.

İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medenî Kanununda yer alan, taşınmaz olarak tanımlanan, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medenî Kanununun 704 üncü maddesinde; arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır. Taşınmazların bu istisnaya konu edilebilmesi için Türk Medenî Kanununun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş ve aktife alınmış olması ya da ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler için tapuya tescil ettirilerek işletme aktifine alınmış olması gerekmektedir.

İstisnanın uygulanabilmesinin temel koşulu, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının belirli bir süreyle aktifte yer almasıdır. Örneğin, en az iki tam yıl aktifte yer alma şartı 730 günün dolmasıyla gerçekleşecektir.

Taşınmaz satış kazancı istisnasından, varlık kiralama şirketleri ile sat geri kirala yönteminde finansal kiralama şirketleri ve bunlara taşınmazlarını devreden ve devralan mükelleflerin süre şartı aranmaksızın yararlanabilmelerine ilişkin düzenleme yapılmaktadır.

Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın, istisnadan yararlanan kısmının beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereklidir. Söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Ancak, bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, işletmelerin finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında bulunmaktadır.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. Bu nedenle, satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar, söz konusu satış



kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilemeyen veya beş yıl içinde özel fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilen, işletmeden çekilen, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılan kazanç kısmı için, uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi (devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

Gerçek kişi ve kurumların mevcut pay senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında bedelsiz ya da itibari değeriyle yeni pay senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu pay senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski pay senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen pay senetleri için de geçerlidir.

İstisna uygulaması esas itibarıyla gerçek kişiler ve kurumlar açısından geçerlidir. Ancak, esas faaliyeti menkul kıymet veya taşınmaz ticareti olan gerçek kişiler ve kurumların bu amaçla, diğer bir ifadeyle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl işletme aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen ve kiralama veya başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.

Taşınmaz ticareti, aynı zamanda söz konusu taşınmazların kiralınmasını da kapsamaktadır. Faaliyet konusu, taşınmazların inşası ve kiraya verilmesi olan işletmelerin bu amaçla inşa ettikleri ve aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların satılması neticesinde elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, "...taşınmazların kiralınmasıyla uğraşan işletmelerin..." ifadesi konuya açıklık kazandırmak amacıyla fıkra hükmüne eklenmiştir.

Örneğin, inşaat faaliyetinde bulunan bir işletmenin satın aldığı arsayı iki yıl geçtikten sonra satması halinde ya da faaliyet konusu alışveriş merkezleri inşa etmek ve kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki yıl geçtikten sonra satması halinde, söz konusu işletmelerin bu istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

İstisnanın temel amacı işletmelerin mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan işletmelere ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır. Bu bağlamda, işletmelerin yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dâhil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Holding şirketleri, esas itibarıyla başka şirketlere iştirak etmek amacıyla kurulmaktadır. Bu çerçevede, holding şirketlerinin ellerinde tuttıkları iştirak hisselerinin satışı dolayısıyla istisnadan faydalanmaları mümkün değildir.

Ayrıca, taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için oranın %100 olarak uygulanacağı ve bu taşınmazlar için süre şartı aranmayacağı fıkroda belirtilmiştir. Ancak, söz konusu taşınmazların kaynak kuruluş tarafından veya kaynak kuruluşça kira sözleşmesinden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hali hariç olmak üzere, varlık kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi veya kurumlara satılması durumunda, bu varlıkların kaynak kuruluştaki, varlık kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda



ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

İkinci fıkrada, uluslararası rekabet açısından büyük önem taşıyan yurtdışı hizmet ihracatı teşvik edilmektedir.

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler ile işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunanlara Türkiye'den verilen ve münhasıran yurtdışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunanların bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si gelir vergisinden istisna edilmektedir. Bu hizmetler, yararlanıcısı yurtdışında olan ve uzaktan erişim imkanları kullanılarak verilecek hizmetlerdir.

Ayrıca, ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet verenlerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si gelir vergisinden istisna edilmektedir.

Bu hizmetler, fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte, hizmetlerin yararlanıcısının yurtdışı yerleşikler olması gerekecektir. Söz konusu istisna, bir kazanç istisnası olduğundan; istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurları ve istisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ile müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortisman giderlerinden pay verilmesi sonucu bulunacak kazancın %50'si gelir vergisinden istisna olacaktır. İstisna kazancın ve bu bağlamda beyan edilecek gelirin tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekecektir.

Bu teşvikler, bir taraftan ülkemizde belli bir konuda uzmanlaşmış, yabancı dil bilgisine sahip olan vatandaşlarımızın istihdam olanaklarını artıracak, diğer taraftan yurtdışına gitmeksizin dünyanın her yerine birçok hizmetin verilmesi imkanı doğacağı için beyin göçünü de engelleyecektir. Bu istisna, öngörülen şartları taşıyan serbest meslek kazançları hakkında da uygulanacaktır.

Bakanlar Kurulu, %50 oranını, hizmet alanları itibarıyla sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya yetkili olacaktır.

Maliye Bakanlığı, ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle bu teşvik mekanizmasının uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirleyecektir.

Üçüncü fıkrada, okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançların beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna edilmesi öngörülmektedir. Düzenlemede ayrıca, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ya da kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da Maliye Bakanlığınca belirlenen usuller çerçevesinde beş vergilendirme dönemi vergiden istisna edilmektedir. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden başlamak üzere beş vergilendirme döneminde uygulanacaktır.

Öte yandan, eğitim tesislerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanmayacaktır. Taşıma, yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dâhil olduğu durumlarda ise bu faaliyetler eğitim faaliyetleri içinde kabul edilerek istisna uygulamasına konu olabilecektir. Ancak, bu faaliyetlerin okul işletmecisi tarafından sağlanmaması halinde, bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar için istisna uygulanmayacaktır.

Dördüncü fıkrada, gerçek kişilerin Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi acenteliği faaliyetinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmektedir.



Beşinci fıkrada, ülkemizde ekonomik faaliyetleri canlandırmak amacıyla yetkili mercilerin izniyle açılan sergi ve panayırarda, dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin (Türkiye’de başkaca işyeri ve daimi temsilci bulundurmamak şartıyla) yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmektedir.

MADDE 22- Kurumların vergiden istisna edilen kazançları, bu maddede sayılmaktadır.

Maddenin birinci fıkrasının;

(a) bendinde, aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek, mükerrer vergilemeye yol açmamak amacıyla iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir. Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumun sermayesine katılımlar nedeniyle elde edilen kazançları kapsamaktadır. Diğer bir anlatımla, iştirak edilen kurumun tam mükellef kurum olması gerekmektedir. Kurumların, kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları da iştirak kazancı olarak değerlendirilecektir. Ayrıca (3) numaralı alt bent ile; ülkemizde girişimciliğin geliştirilmesi amacıyla kurumların; tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları gelir vergisinden istisna edilmektedir. Diğer fonların katılma belgeleri ve diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları ise iştirak kazancı olarak değerlendirilmeyerek, gelir vergisine tabi tutulacaktır.

(b) bendinde, kurumların yurtdışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bu bentte belirtilen istisnadan yararlanabilmek için, iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye’de olmaması; Türkiye’de tam mükellef olarak vergilendirilmemesi gerekmektedir.

İstisnadan yararlanabilmenin bir diğer koşulu, iştirak edilen yurtdışındaki kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde olmasıdır. Kurum olarak nitelendirilmekle beraber anonim veya limited şirket niteliğinde olmayan kurumlardan elde edilecek iştirak kazançlarının bu istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Bendin (1) ve (2) numaralı alt bentlerinde belirtilen koşullar, iştirakin oranı ve elde bulundurma süresi ile ilgilidir. Buna göre, yurtdışı kurumdaki iştirakin en az %10 oranında olması ve bu iştirakin iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak elde tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla %10 oranındaki iştirak koşulunun bütün bir yıl boyunca devam ettirilmiş olması bir zorunluluktur. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurtdışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle iktisap edilen iştirak payları için bir yıllık süre, sahip olunan eski hisse senedinin iktisap tarihi esas alınarak belirlenecektir.

(3) numaralı alt bent ile getirilen diğer koşul, söz konusu iştirak kazançlarının, doğduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir vergisi benzeri bir vergi yükü taşınması gerektiğidir. Oran kıstası, iade, mahsup gibi indirimler uygulandığında, karşılaştırılabilir olma özelliğini zaman zaman yitirebilmekte, ilk belirtilen oran ile indirim işlemleri sonrası kalan oran çok farklı olabilmektedir. Bu nedenle, kıyaslama için vergi yükü kıstası esas alınmıştır. Vergi yükü kıstası, her tür indirim sonrası kalan nihai olarak ödenen vergi tutarını esas aldığı için karşılaştırılabilir niteliktedir.

Öte yandan, iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dâhil finansman temini ve sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, yukarıda belirtilen %15 vergi yükü yerine iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de kurum kazançları için uygulanan oranda gelir vergisi benzeri bir vergi yükü taşınması şartı aranacaktır. Kâr dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler, bu vergi yükünün hesabında dikkate alınacaktır.



Bendin (4) numaralı alt bendi uyarınca, söz konusu iştirak kazançlarının, elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Maddede anılan koşulların aranmadığı husus, yurtdışındaki inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması koşuluyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlardır. Burada, zorunluluklardan dolayı şube ya da yurtdışında bulunan işyeri çerçevesinde yapılamayan faaliyetler için söz konusu koşullar kaldırılmıştır.

(c) bendinde, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla devamlı olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurtdışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançlarına istisna tanınmıştır. Tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin bu bent uyarınca yararlanacağı iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası için, söz konusu iştirak hisselerinin iki tam yıl (yediyüzotuz gün) işletme aktifinde kayıtlı olması gerekir. Ayrıca, tam mükellef anonim şirketlerin (b) bendindeki koşulları sağlamaları halinde yurtdışı iştirak kazançları istisnasından da yararlanabilmeleri söz konusudur.

Bu bentte yer alan anonim şirket, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla devamlı olarak en az bir yıl süreyle nakit ve benzeri varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellef anonim şirketleri ifade etmekte olup, belirtilen şartları taşımayan kurumların bu istisnadan yararlanması mümkün değildir.

(ç) bendi ile anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde, payların itibari değerleri toplamı ile elden çıkarma bedelleri toplamı arasındaki fark olan emisyon primleri, herhangi bir koşul ile bağlı olmaksızın gelir vergisinden istisna edilmiştir.

(d) bendinde, Türkiye'de kurulu menkul kıymetler yatırım fonları ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, portföy içeriği herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmaksızın gelir vergisinden istisna edilmiştir. Türkiye'de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarının kazançları, emeklilik yatırım fonlarının kazançları ve konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları da gelir vergisinden istisna edilmektedir. Bu istisnalar, söz konusu kuruluşların gelişmesinin sağlanması amacıyla getirilmiştir.

(e) bendinde yer alan düzenleme ile, banka borçları nedeniyle takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kurum olan kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona satışından veya diğer şekilde devrinden doğan kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'i en az iki yıl elde tutulma şartı aranmaksızın gelir vergisinden istisna edilmiştir.

(f) bendinde, kurumların yurtdışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli koşullar altında vergiden istisna edilmiştir.

Yurtdışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde edilen kazançların, doğduğu ülke kanunları uyarınca ticari bilanço kârı üzerinden en az %15 oranında gelir vergisi benzeri bir vergiye tabi olması gerekmektedir.



Öte yandan, iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dâhil finansman temini ve sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda maddede belirtilen %15 vergi yükü yerine iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de kurum kazançları için uygulanan oranda gelir vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması şartı aranacaktır. Kâr dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler, bu vergi yükünün hesabında dikkate alınacaktır. Maddenin ikinci fıkrasında açıklanan vergi yükü hesaplamasına ait ölçüler, bu bent için de geçerlidir.

(g) bendinde yapılan düzenleme ile yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve bunlara ilişkin teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın vergiden istisna edilmiştir.

(ğ) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiştir. Burada, tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar, ilgili alt bentlerde belirtilen bazı koşullar altında gelir vergisinden istisna edilmiştir. Kooperatiflerde, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan kullanılmayarak iade edilen kısımlar istisnadan yararlanacaktır. Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrılması gerekmektedir. Ayırma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır. Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dâhil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş hacmine oranlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu kârlar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilmeyecektir.

Maddenin ikinci fıkrasında, vergi yükünün nasıl belirleneceği açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, kanüni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden toplam gelir vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir. Vergi yükü hesaplanırken gelir vergisi düştükten sonra kalan toplam dağıtılabilir kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. İşletmede bulunan ancak karşılık olarak veya yedek akçe olarak ayrılan kazanç tutarları da dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. Buna karşılık, bulunduğu ülke mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen ancak fiilen yapılmış olan gerçek mahiyetteki giderler nedeniyle dağıtılabilir kazançta azalmaya yol açan unsurlar, dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Maddenin üçüncü fıkrası ile uygulamaya ilişkin usul ve esasların tespitine yönelik olarak Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

MADDE 23- İstanbul Uluslararası Finans Merkezi Strateji ve Eylem Planına göre İstanbul'un öncelikle bölgesel, nihai olarak da küresel finans merkezi olması amaçlanmıştır.

Türkiye, genç ve dinamik nüfusu, nitelikli işgücü, jeopolitik avantajları, hızlı büyüyen ve gelişen ekonomisi, kültürel ve tarihi birikimi, gelişmiş piyasaları, finansal ürün, hizmet ve uygulama çeşitliliği, finans sektöründeki güçlü düzenleme çerçevesi ile dünyanın önemli ve sayılı finans merkezleri arasındaki yerini almayı hedeflemektedir.

Madde ile, bugüne kadar fon yönetim şirketlerinin Türkiye'de ofis açmalarına engel olarak görünen vergi düzenlemeleri değiştirilerek, durumun Türkiye için bir avantaj haline dönüştürülmesi, finans piyasalarının geliştirilmesi ve derinleştirilmesi amacıyla yabancı fonların ülkemizden yönetimi teşvik edilmektedir. Böylece, İstanbul'un uluslararası finans merkezi olması yolunda da önemli bir adım atılması ve büyük ölçekli fonların Türkiye'ye çekilmesinin vergisel açıdan teşviki amaçlanmaktadır.



Yabancı fonların, Sermaye Piyasası Kurulunca verilen portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketler aracılığıyla, organize bir borsada işlem görsün veya görmesin her türlü menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, kredi ve benzeri finansal varlıklar ve kıymetli maden borsalarında yapılan emtia işlemlerinden elde ettikleri kazançları nedeniyle, maddede belirtilen şartları birlikte gerçekleştirmesi halinde, portföy yöneticiliği yapanlar; söz konusu fonlar için daimi temsilci, bunların işyerleri de bu fonların işyeri veya iş merkezi olarak sayılmayacaktır. Bu kazançlar için beyanname verilmeyecek, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dâhil edilmeyecektir.

MADDE 24- Maddede zirai kazançla ilişkin tanımlar yapılmaktadır.

Maddenin birinci fıkrasında, zirai faaliyetten doğan kazancın zirai kazanç olduğu belirtilmiştir.

İkinci ve üçüncü fıkralarda, çiftçi ve çiftçi sayılanların tanımına yer verilmiştir. Düzenlemeyle, zirai işletmeleri işleten gerçek kişilerin ve adi ortaklıkların çiftçi olduğu belirtilmiş olup ayrıca sadece zirai faaliyette bulunan, işletme büyüklüğü ölçülerinin birbuçuk katını aşan ve ana sözleşmelerinde sadece zirai faaliyette bulunacağına ilişkin düzenlemeler yer alan sermaye şirketleri, kollektif şirketler, adi ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler de çiftçi sayılmıştır. Çiftçi sayılanlara ilişkin düzenlemeler; tarımsal üretimi artırma, arazi toplulaştırılmasını sağlama, tarımda ölçek ekonomisine ulaşabilme ve tarımsal üretimde dışa bağımlılığı azaltma amaçlarına yönelik olarak getirilmiştir.

Dördüncü fıkra ise zirai faaliyetin nerede ve nasıl yapılacağı ile neleri ihtiva ettiği gibi belirleyici özelliklere yer verilmiştir. Bu kapsamda, arazide, deniz, göl ve nehirlerde yapılan ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla yahut doğrudan doğruya doğadan faydalanmak suretiyle bitki, orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin üretimi, avlanması, avcılar ve yetiştiriciler tarafından muhafazası, taşınması, satılması veya bu ürünlerden bir şekilde faydalanılmasının zirai faaliyet sayılacağı belirtilmektedir. Yine bu fıkra, bazı bitki ve hayvan türlerinin üretiminin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmadığı hususu dikkate alınarak; bazı bitki ve hayvan türlerinin üretiminin arazi üzerinde yapılmaması halinde, bu durumun faaliyetin zirai olma vasfını değiştirmeyeceği belirtilmektedir.

Dördüncü fıkranın (a) bendinde; hayvanların çoğaltılması amacıyla erkek damızlık hayvan beslenmesi, hayvan fetüsü ve damızlık üretimi ile bitkisel üretimde kullanılan tohum, yumru ve fide üretimi ile yetiştiriciliğiyle uğraşanların faaliyetleri de zirai faaliyet kapsamına alınmıştır. Bitkisel üretimde kullanılan tohum, yumru ve fide yetiştiriciliği ile üreticilerinin bu faaliyetlerinin zirai faaliyet olarak kabul edilmesi için bu ürünlerin tohumluk sertifikasyon belgesi taşıması gerekmektedir.

Ayrıca, zirai faaliyet kapsamına alınan nitelikli tohum, yumru, fide üretimine yönelik olarak belge düzeninin oluşturulması, kalitede belli bir standart ve denetimin sağlanması amacıyla tohumluk sertifikasyon kuruluşlarının faaliyetleri de zirai faaliyet sayılmaktadır.

Dördüncü fıkranın (b) bendi çerçevesinde; çiftçi ve çiftçi sayılanların sahip olduğu zirai makina ve aletler ile traktör, biçerdöver, kamyon ve bu mahiyetteki araçların başka çiftçilerin işlerinde kullanılması neticesinde elde edilen gelirlerin ne şekilde vergilendirileceği hususu açıklığa kavuşturulmakta, böylelikle bu konuda uygulamada ortaya çıkan problemler ile oluşacak tereddütlere son verilmektedir. Bu çerçevede, çiftçi ve çiftçi sayılanlara ait ve zirai işletmeye kayıtlı olan ziraat makine ve aletlerinin diğer çiftçilerin zirai üretim işlerinde kullanılması zirai faaliyet kapsamına alınmaktadır.

Dördüncü fıkranın (c) bendine göre; elde edilen ürünlerin zirai üretimin bir parçası olarak işlenmesi de zirai faaliyet olarak nitelendirilmektedir. Ancak bu işlemin, aynı



teşebbüsün bir parçası niteliğindeki bir bölümde yapılması, bu işletmenin sınav bir kurum niteliğini taşıması ve sadece bu zirai işletmenin ürünlerini işlemesi gerekmektedir.

Fıkranın (ç) bendi çerçevesinde, üretilen zirai ürünlerin Vergi Usul Kanununa göre işyeri olarak kabul edilen dükkân ve mağazalarda satışının yapılması durumunda, ürünlerin bu yerlere gelinceye kadar geçirdikleri safhalar da zirai faaliyet kapsamına alınmaktadır. Elde edilen ürünlerin dükkân ve mağazalarda satılması halinde, bu faaliyetin zirai faaliyet olmadığı da bu bentle açıklığa kavuşturulmaktadır. Ayrıca, çiftçiler ve çiftçi sayılanlar tarafından sadece kendi zirai faaliyetleri ile doğrudan ilgili alım satım işlerinin yürütülmesi için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu konuyla sınırlı kalmak şartıyla, dükkân ve mağaza olarak sayılmamaktadır.

Dördüncü fıkranın (d) bendinde; tarım kesiminde yapılan ticari ve mesleki özellik arz etmeyen hizmetlerin de zirai faaliyet kapsamında olduğu belirtilmektedir. Tarım sektöründe sunulan bu tür hizmetlerin zirai faaliyet kapsamında değerlendirilebilmesi için bu hizmetleri ifa eden kişilerin bir işverene bağlı olmadan kendi adlarına bağımsız olarak bu hizmetleri ifa etmeleri gerekmektedir.

Beşinci fıkrada, dördüncü fıkrada belirtilen faaliyetlerin gerçekleştirildiği işletmelerin zirai işletme olduğu açıklanmıştır. Ayrıca fıkrada, birden fazla zirai işletmenin hangi şartlarda tek işletme kabul edilerek işletme büyüklüğü ölçüleri ile karşılaştırılacağına açıklık getirilmektedir. Bu çerçevede, bir çiftçi, çiftçi sayılanlar veya ortaklığın aynı köy sınırları içinde veya aynı köy sınırları içinde olmamakla birlikte birbirine bitişik iki arazisi bulunması halinde, bunlar tek işletme olarak kabul edilecektir.

Altıncı fıkrada, çiftçilerin yaptıkları üretim faaliyeti sonucunda üretilen maddeler ürün olarak tanımlanmaktadır.

Yedinci fıkrada, zirai kazancın uygulaması bakımından hane halkının tanımı yapılmaktadır.

MADDE 25- Bu maddede zirai kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlere yer verilmektedir.

Birinci fıkrada, zirai kazanç bakımından temel vergileme rejiminin vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergileme olduğu belirtilmektedir. Buna bağlı olarak çiftçi ve çiftçi sayılanların elde ettikleri zirai kazançların herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın, hasılat üzerinden vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirileceği hükme bağlanmaktadır.

İkinci fıkrada, işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçilerin kazançlarının tespit yöntemine yer verilmektedir.

Üçüncü ve dördüncü fıkralarda, kazancın tespitinde işletme hesabı esasından bilanço esasına geçiş, zirai kazancın gerçek usulde tespitinde uygulanacak hükümler ve çiftçi ile çiftçi sayılanların sahip olduğu ziraat makine ve aletleri ile traktör, biçerdöver ve kamyonların başka çiftçilerin işlerinde kullanılmasından sağlanan gelirlerin ne şekilde vergilendirileceği hususlarına açıklık getirilmektedir.

İşletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçilerin elde ettikleri kazancın, ticari kazançla ilişkin hükümlerin de ayrıca gözönünde bulundurulması suretiyle bu bölümde yapılan açıklamalar esas alınarak gerçek usulde (işletme hesabı veya talep edilmesine bağlı olarak bilanço esasına göre) tespit olunacağı, bilanço esasını kabul edenlerin iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemeyecekleri hükme bağlanmaktadır.

Çiftçilerin ve çiftçi sayılanların sahip oldukları veya zirai işletme aktifine kayıt ettikleri traktörler, biçerdöver, kamyon ve bu mahiyetteki motorlu tarımsal araçlar ile zirai makine ve aletlerin başka çiftçilerin zirai faaliyetlerinde çalıştırılması karşılığında elde edilen gelirlerin zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği öngörülmektedir.

İşletme büyüklüğü ölçülerine ilişkin grupta yer alan unsurlardan herhangi biri aktifine kayıtlı olmayan ve aktifte kayıtlı araçları zirai faaliyetinin niteliği ile mütenasip



bulunmayan çiftçi sayılanların araçlarını başka çiftçilerin zirai faaliyetlerinde çalıştırmalarından elde ettikleri hasılat ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Aynı hane içinde birlikte yaşayan eş ile alt ve üst soya ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde, işletme büyüklüğünün toplu olarak dikkate alınacağı öngörülmektedir. Ortaklıklarda ortaklığın birden fazla işletmeye taalluk etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması, bu durumu değiştirmeyecektir. Bu hükmün uygulanmasında birlikte yaşamaktan kasıt eş, alt ve üst soyun aynı haneyi paylaşmasıdır. Aynı yerleşim yerinin paylaşılması durumunda alt ve üst soyun hane halkı olarak değerlendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

İşletme büyüklüğü ölçülerinde yer alan ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklüklerinin bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşması halinde zirai kazanç gerçek usulde vergilendirilecektir.

Ayrıca, birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanlar bakımından zirai işletme büyüklüğünün tespitinde ortaklık payları toplamı dikkate alınacaktır. Ortaklık payları toplamı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan ortaklar gerçek usulde, aşmayan diğer ortaklar ise vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirilecektir.

Yine bu çerçevede, şahsi işletme veya dâhil bulunulan ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kalsa da kendisine ait işletme ve ortaklıklardaki payların toplamı zirai işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilecektir. Payları toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar vergi kesintisi yoluyla vergilendirilecek ve yarıcılık da bu bendin uygulamasında ortaklık sayılacaktır.

Yedinci fıkra hükmüyle, öteden beri zirai faaliyette bulunan ancak işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan çiftçilere, vergi dairesine bildirimde bulunmaları şartıyla izleyen vergilendirmé dönemi başından geçerli olmak üzere kazançlarını zirai işletme hesabı veya bilanço esasına göre tespit edebilme imkanı tanınmaktadır. İşe yeni başlayanlar bakımından ise bu imkan işe başlama tarihinden itibaren tanınmaktadır.

Öteden beri işe devam edenlerin; yıl içerisinde zirai işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmaları halinde kazançlarının, müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde tespit edileceği öngörülmektedir.

Yine öteden beri işe devam edenlerin, yıl içinde zirai işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kalmaları halinde, müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilecekleri hükme bağlanmaktadır.

Sekizinci fıkrada, zirai faaliyetle uğraşan ticaret şirketlerinin çiftçi sayılmalarını gerektiren şartları kaybetmeleri halinde müteakip aybaşından itibaren çiftçi sayılmayacakları ve zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilmelerinin sona ereceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, bu kapsama giren kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar da şahsi ticari kazanç hükümlerine tabi olarak vergilendirilecektir.

Maddede, zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki ürünlerin değerinin giderlere, hesap dönemi sonundaki ürünlerin değerinin ise hasılatla ilave olunacağı öngörülmektedir.

Kamu kurum ve kuruluşları tarafından muhtelif adlar altında yapılacak destek ödemeleri ile ilgili olarak hangi şartların aranacağı onuncu fıkra hükmüyle düzenlenmektedir. Bu düzenlemeyle, tarım kesimindeki kayıt dışılığı azaltmak için bazı destekler defter ve belge düzenine uyma şartına bağlanmaktadır. Defter tutma, belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayanlar çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi adlar altında verilen aynî ve nakdî destek unsurlarından yararlanamazlar.



Bu destek ödemeleri ile ilgili usul ve esasların ilgili kuruluşların görüşlerinin alınması suretiyle tespit edilmesi hususunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

MADDE 26- Maddede, zirai faaliyetlerin kendilerine has özellikleri gözönünde bulundurularak çiftçi ve çiftçi sayılanlar bakımından zirai kazancın gerçek usulde tespitinde dikkate alınacak işletme büyüklüğü ölçüleri belirlenmektedir.

Maddede, işletme büyüklüğü ölçüleri bakımından Bakanlar Kuruluna, söz konusu grupları bölmeye, birleştirmeye veya yeni gruplar ihdas etmeye, gruplar için belirlenen ölçüleri üretim havzaları, bölgeler, iller, mükellef grupları, arazi, ürün ve üretimin organik gerçekleştirilmesi gibi üretim türlerine farklılaştırarak üç katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye ya da bu hadler arasında yeniden tespit etmeye yetki verilmektedir.

Üçüncü fıkrada ise meyveli ve meyvesiz ağaçlarda meyve ve ürün verebilecek hale gelme durumu başlangıcı ile işletme büyüklüğü ölçüsü gösterilmeyen zirai faaliyetlerde işletme büyüklüğü ölçüsünün Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Orman ve Su İşleri Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken tespit olunacağı belirtilmektedir.

MADDE 27- Zirai işletme büyüklüğünü aşan çiftçilerin gerçek usule tabi olarak kazançlarını tespit etmeleri gerekmektedir. Bu usulde hasılatın hangi unsurlardan oluştuğu birinci fıkrada sayılmaktadır.

İkinci fıkrada ise işletmede üretilen zirai ürünlerin üretim araçları ile takası veya yine zirai ürünlerin kişisel veya ailevi ihtiyaçlar ile işletmenin çeşitli ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim mallarıyla değiştirilmesi halinde, alınan mal karşılığında verilen ürünün Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesine göre hesaplanacak emsal bedelinin işletmenin hasılatı sayılacağı, üçüncü fıkrada da, işletme içerisinde üretilen tohum, yem ve benzeri zirai ürünlerin tohum, yem ve benzeri suretlerle işletmenin kendi ihtiyaçları için kullanılması halinde, bunların Vergi Usul Kanununa göre hesaplanan emsal bedelinin işletmenin hasılatına dâhil edileceği belirtilmektedir. Ancak, bu hasılatı tespit etmenin zor olması gözönünde bulundurularak bunların yıl sonunda topluca hasılat yazılabilmesine imkan verilmektedir.

MADDE 28- Maddede zirai kazancın gerçek usulde tespitinde, elde edilen hasılatın hangi unsurların indiriminin kabul edileceği bentler halinde sayılmaktadır. Ayrıca, safi kazancın tespitinde maddede yer verilen giderlere ilave olarak ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlerin de düşülebileceği ve ticari kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlerin yine zirai kazancın safi tutarının tespitinde düşülmeyerek kazançta ekleneceği açıkça belirtilmektedir.

Safi zirai kazancın tespitinde indirimi kabul edilen giderlerden, işletmeye dâhil bulunan iktisadi kıymetler için amortisman oranının iki katı esas alınarak hesaplanan amortismanların indirimi kabul edilmek suretiyle, zirai faaliyete mahsus olmak üzere iktisadi kıymetlerin daha kısa sürede itfa edilmesi sağlanmaktadır. Amortisman uygulamasında, işletmede üretildikten veya yetiştirildikten sonra iktisadi kıymet olarak işletmede kullanılan ve amortisman tabi tutulması gereken kıymetler, ürün verir safhaya gelmesine kadar geçen süre için yapılan masraflar esas alınarak aktifleştirilecek ve bu tutar maliyet bedeli kabul edilerek amortisman uygulamasına tabi olacaktır.

Ayrıca, işletmede üretilen ve yine işletme ile ilgili olarak kullanılan tohum, yem ve sair maddelerin emsal bedelinin hasılat yazılmasına bağlı olarak işletmede üretilen ürünlerin teşebbüs sahibi ile hane halkı tarafından tüketilen kısmı bakımından da aynı uygulama benimsenmiş ve bunların gider yazılması imkanı getirilmiştir.



MADDE 29- Maddede serbest meslek kazancı ve serbest meslek faaliyetinin tanımı yapılmaktadır.

Serbest meslek kazancını diğer gelir unsurlarından ayıran temel özellikler; serbest meslek faaliyetinde kişisel emeğin sermayeye göre ağırlıklı olması, faaliyetin ilmi veya mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanması, ticari mahiyette olmaması, bir işverene bağlı olarak yapılmaması ve şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Bu faaliyetlerin sermaye unsuru taşıması, yapılan faaliyetin serbest meslek faaliyeti olma özelliğini kaybettirmeyecektir. Söz konusu faaliyetlerin bir işverene bağlı ve belli bir işyerinde yapılması halinde ise serbest meslek kazancından bahsedilemeyecektir.

Serbest meslek faaliyetinin, sermayeden ziyade mesleki faaliyetin ön planda olduğu ortaklıklar bünyesinde yapılması halinde de elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olacaktır. Bu çerçevede, avukatlık ortaklıkları dâhil olmak üzere kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançtan bu ortakların bizzat elde etmiş oldukları kazanç serbest meslek kazancı olarak tanımlanmaktadır. Tahkim işlerine bakan hakemlerin yaptıkları işin de bağımsızlığı gerektiren ve ilmi veya mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanan nitelikte olması nedeniyle, söz konusu hakemlerin bu işleri dolayısıyla aldıkları ücretler de serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir.

Serbest meslek erbabı serbest meslek faaliyetini yapanlardır. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kişinin başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşması, serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmeyecektir.

Öte yandan, bazı faaliyetler niteliği itibarıyla maddede tanımlanan serbest meslek faaliyetinin tüm unsurlarını taşımamakta ya da yapılan faaliyetin mesleki veya ticari faaliyet olup olmadığı konusunda tereddütler yaşanabilmektedir. Benzer şekilde, bazı faaliyetlerden elde edilen kazancın ücret ya da serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesinde güçlükler yaşanabilmektedir. Bu kapsamda, muhtemel tereddütlerin önüne geçebilmek amacıyla Kanun uygulamasında serbest meslek erbabı olarak kabul edilecek kişiler sayılmakta ve bunların faaliyetleri sonucu elde ettikleri gelirler de serbest meslek kazancı kapsamına alınmaktadır.

MADDE 30- Maddede, serbest meslek kazancının nasıl tespit edileceği ve kazancın tespitinde hasılatın indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlerin neler olduğu belirtilmektedir.

Serbest meslek kazancının elde edilmesi tahsil esasına bağlanmaktadır. Ancak, serbest meslek kazancından doğan alacağın temlikinde karşılıklı olup olmadığına bakılmayacak ve karşılıklı temliklerde tahsil şartı aranmayacaktır. Dolayısıyla faaliyet karşılığı kazancın tahsil edilmiş olması için nakden alınması zorunlu olmayıp kazanç sahibi açısından hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmiş olması yeterli olacaktır.

Serbest meslek faaliyeti karşılığı tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan kısım serbest meslek kazancı olarak tanımlanmaktadır.

Hasılatın indirilebilecek giderlerin kapsamını ticari kazançtan indirilebilecek giderlerle paralel hale getirebilmek amacıyla ticari kazançtan indirilebilecek giderlerin sayıldığı 19 uncu maddeye atıf yapılmaktadır. Bunun yanı sıra, serbest meslek faaliyetlerine ilişkin bazı giderler de ayrıca sayılmaktadır.

Diğer taraftan, bazı serbest meslek kazançları için götürü gider uygulaması imkanı verilmektedir. Kanunun 31 inci maddesinde belirtilen serbest meslek erbabı esas itibarıyla hasılat üzerinden kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir. Dolayısıyla, bu mükelleflerin defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, anılan maddenin birinci fıkrasında belirtilen faaliyetlerle iştigal eden mükellefler Kanunda belirlenen hadleri aşmaları halinde beyanname verecekleri için beyan edecekleri kazançla ilişkin giderlerini de tevsik etmeleri gerekecektir. Öte yandan, bu mükelleflerden dileyenler



maddede sayılan giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarının %25'lik kısmını götürü gider olarak dikkate alabileceklerdir.

Maddede ayrıca serbest meslek kazancının tespitinde biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellef serbest meslek erbabına yönelik bir kolaylık öngörülmektedir. Bu mükellefler; konser vermek, gösteri yapmak ve benzeri nedenlerle geçici süre ile faaliyette bulunmak üzere ülkeye gelen kişilerdir. Söz konusu mükelleflere diledikleri takdirde defter tutmaksızın kazançlarını tespit etme imkanı getirilerek bunların daha basit bir şekilde vergilendirilmeleri sağlanmaktadır.

Maddede son olarak yabancı parayla yapılan ödemelerin Türk parasına nasıl çevrileceği belirlenmektedir.

MADDE 31- Madde ile ülkemizin kültürel zenginliklerini korumak ve geliştirmek, fikir ve sanat eserlerini teşvik etmek, kaybolmaya yüz tutmuş meslekleri yaşatmak, sanatı ve sanatçıyı desteklemek, bilgisayar programcılığının gelişmesini sağlamak ve kazancı belirli bir tutarı aşmayan bazı serbest meslek erbabını daha basit bir şekilde vergilendirmek amacıyla müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, senarist, mucit gibi kişiler ve bunların kanuni mirasçılarının söz konusu eser ve buluşlardan elde ettikleri gelirler vergiden istisna edilmektedir.

Maddenin ikinci fıkrasında birinci fıkra kapsamında elde edilen hasılatın 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin ücret gelirleri için geçerli olan dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın iki katını aşması halinde birinci fıkrada öngörülen istisna hükmünün uygulanmayacağı belirtilmektedir. Bu durumda elde edilen hasılatın söz konusu eşiği aşması halinde tamamı beyan edilecek ve bu hasılat nedeniyle yapılan kesintiler tarifeye göre hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir. Ayrıca, birinci fıkrada sayılanların, söz konusu istisnadan faydalanma durumlarına bakılmaksızın Vergi Usul Kanununa göre defter tutma, belge düzenleme ve bildirimde bulunma ödevlerinden muaf tutulacakları belirtilmektedir.

Maddenin üçüncü fıkrasında, birinci fıkrada yer almayan ancak bunlara benzerlik taşıdığı belirlenen diğer kişi, eser ve ortamları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmekte ve bunların da ilgili bent hükmüne göre vergilendirileceği belirtilmektedir.

Maddenin dördüncü fıkrasında, gerçek kazançlarının tespitinde zorluk bulunan arzuhâlcı, rehber, ebe, sünnetçi, sağlık memuru ve hayvan sağlık memurlarının kazançları istisna kapsamına alınmaktadır. Buna göre, arzuhâlcı, rehber, ebe, sünnetçi, sağlık memurları ve hayvan sağlık memurlarının köylerde veya nüfusu 2.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunmaları halinde bu faaliyetlerden elde ettikleri gelirin tamamı vergiden istisnadır. Ancak, bu kişilerin söz konusu yerler dışında faaliyette bulunmaları halinde istisnadan yararlanabilmeleri için Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşımaması gerekmektedir.

Maddenin beşinci fıkrasında, dördüncü fıkrada sayılanlarda olduğu gibi gerçek kazançlarının tespitinde zorluk bulunan müzisyenlerin kazançları da istisna kapsamına alınmaktadır. Buna göre, köylerde veya nüfusu 2.000'i aşmayan yerlerde düğün ve benzeri toplantılarda müzik icra edenlerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesna olacaktır.

Maddenin altıncı fıkrasında ise ülkemizde düzenlenen sergi ve panayırlara olan ilginin artırılması, buralarda kendi ürünlerimizin ve yabancı ülkelerde üretilen yeni ürünlerin tanıtılması ve ticaretin canlandırılması için resmi izinle açılan sergi ve panayırda dar mükellefiyete tabi olanların, yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmektedir.



Maddenin yedinci fıkrasında, madde kapsamındaki istisnaların vergi kesintisi suretiyle vergilendirilmesine imkan vermek amacıyla, söz konusu istisnaların 61 inci madde uyarınca yapılacak vergi kesintisine etki etmeyeceği hüküm altına alınmaktadır.

MADDE 32- Maddede ücretin tanımı yapılmakta ve ücret olarak kabul edilecek ödemeler sayılmaktadır.

Maddede yapılan tanıma göre elde edilen gelirin ücret sayılabilmesi için gereken unsurlar, geliri elde edenin bir işverene tabi ve işyerine bağlı olarak çalışması ve bunun karşılığında para, parayla temsil edilebilen bir menfaat ya da bir mal temin etmiş olmasıdır. Ayrıca, bu unsurları içermesi şartıyla, ödenek, cezai şart olarak ödenenler dâhil tazminat, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı, pay senedi verilmesi ya da pay senedi satın alma hakkı tanınması gibi ödeme ve menfaatlerin farklı isimlerle anılmasının elde edilen gelirin ücret niteliğini değiştirmeyeceği belirtilmektedir.

Maddenin üçüncü fıkrasında, ücret unsurlarını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın fıkra da sayılan ödemelerin ücret kapsamında değerlendirileceği belirtilmektedir. Bazı faaliyetlerden elde edilen kazançlar niteliği itibarıyla ücret ve serbest meslek kazancı unsurlarını bir arada taşıyabilmektedir. Bu kazançların vergilendirilmesinde yaşanan tereddütleri gidermek amacıyla fıkra da sayılan ödemelerin ücret kapsamında vergilendirileceği belirtilerek uygulamaya açıklık getirilmektedir.

Maddenin dördüncü fıkrasında ise işverenin tanımı yapılmakta, işveren sıfatını taşımasa dahi maddede sayılan ödemeleri yapan gerçek ve tüzel kişilerin de işveren sayılacağı belirtilmektedir.

MADDE 33- Ücret gelirleri, gerçek ücretler ve diğer ücretler olmak üzere iki şekilde vergilendirilmektedir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ilke olarak gerçek usul kabul edilmiş olup, vergi; gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden alınmaktadır.

Birinci fıkra da ücretin safi tutarına ulaşmak için işverence verilen para, mal ve diğer menfaatlerin toplamından yapılacak indirimler sayılmaktadır. Bu kapsamda ücretlilerden kesilen sosyal güvenlik prim ödemeleri, sendika aidatları ve ücretlinin kendisi, eşi ve çocukları adına ödenen şahıs sigortası primleri indirim konusu yapılacaktır.

Söz konusu indirimler kapsamında, sosyal devlet olma ilkesinin bir gereği olarak çalışanların engellilik derecelerine göre belirlenen maktu tutarların aylar itibarıyla bu kişilerin gelir vergisi matrahından indirilmesi öngörülmektedir.

İkinci fıkra da, çalışanlara pay senedi verilmesi veya pay senedi alım hakkı tanınması halinde bunların hangi tarihte elde edilmiş olacağı hüküm altına alınmaktadır. Fıkra da ayrıca, pay senedi alım hakkının kullanılması durumunda ücret olarak vergiye tabi tutulacak tutarın nasıl tespit edileceği belirtilmektedir.

Üçüncü fıkra da, hizmet erbabına verilen ayın ve menfaatler ile konut tedarikinin parasal karşılığının tespitinde uygulamada birlik sağlamak amacıyla, emsal bedel veya emsal kira bedeli esası uygulanacağı öngörülmektedir.

Dördüncü fıkra da ücret ödemesinin yabancı para ile yapılması halinde ise Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kurunun dikkate alınacağı belirtilmektedir.

Beşinci fıkra da, kendisi bir engele sahip olmasa dahi bakmakla yükümlü olduğu bir engelli kişi bulunan çalışanın da engelli indiriminden faydalanması imkanı getirilmektedir. Fıkra da ayrıca maddede belirtilen engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca müştereken belirleneceği belirtilmektedir.

MADDE 34- Ücretlerinin gerçek usulde vergilendirilmesinde güçlük bulunan bazı çalışanların safi ücretleri, takvim yılı başı itibarıyla geçerli olan asgari ücretin yıllık tutarının



%25'i olarak kabul edilmektedir. Bu düzenlemeye paralel olarak, diğer ücret sahibi çalışanlar bu gelirleri için yıllık beyanname vermeyecek, diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dâhil etmeyeceklerdir.

Ayrıca, maddede sayılanlar dışında kalan ve gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması nedeniyle Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar diğer ücret geliri sahibi olarak değerlendirilecektir. Diğer ücret kapsamında vergilendirilen çalışanların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi karnesi almaları gerekmektedir.

MADDE 35- Çalışanlara hizmetleri karşılığında verilen ücretlerin gelir vergisine tabi tutulması esas olmakla birlikte çeşitli sosyal, kültürel ve ekonomik nedenlerle bazı ücretler vergiden istisna edilmektedir. Maddede gelir vergisinden istisna edilen söz konusu ücret gelirleri sayılmaktadır.

Birinci fıkrada, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu, kanunla kurulan emekli sandıkları, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar ile yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisna edilmektedir. Genel ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar da söz konusu istisnaya dâhildir. Ancak, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla olması halinde aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Devletler hukukunun bir neticesi olarak yabancı ülke elçilik ve konsolosluklarının diplomat muaflığı maddesi kapsamına girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilmektedir.

Köylerde veya nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el dokuması halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri vergiden istisna edilmekte, böylece geleneksel Türk halıcılığı ve kilimciliğinde maliyetlerin düşürülmesi ve bu yolla üretimin artırılması amaçlanmaktadır. Ayrıca köylerde ve nüfusu az olan yerlerde kurulacak bu tür işletmelerin teşviki yeni iş alanları açarak köylerden şehirlere olan göçü azaltacak ve düzensiz kentleşmenin önlenmesine destek olacaktır.

Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna, köy bütçesinden ödenen ücretleri kapsamaktadır. Bu kişilerin köy bütçesi dışında genel bütçeden veya herhangi bir yerden alacakları ücretler istisna kapsamında olmayacaktır. Ancak, çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretlerinde köy bütçesinden ödenme şartı bulunmamaktadır.

Sanat okulu ve enstitülerinde, ceza infaz kurumları ve tutukevlerine ait işyurtlarında, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve acezelere verilen ücretler gelir vergisinden istisna edilmektedir. Belirtilen atölyelerde çalışan diğer kimselerin ücretleri ile maddede sayılan kimselerin diğer yerlerdeki çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretlerinin tamamı tarımsal ekonominin desteklenmesi kapsamında gelir vergisinden istisna edilmektedir.

Toprak altı işletmesi halindeki madenlerde cevher üretimi ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların yalnızca yeraltında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri yeraltında çalışmanın yıpratıcılığı gözönünde bulundurularak gelir vergisinden istisna edilmektedir.

Hizmetçilerin ücretleri mükellefiyet durumunun tespitindeki güçlükler nedeniyle gelir vergisinden istisna edilmektedir. Hizmetçi, özel fertler tarafından evlerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan değişik yerlerde orta hizmetçiliği, çocuk bakıcılığı ve kapıcılık gibi



özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.

Uygulamada yaygın olarak, apartman ve site yönetimi kat malikleri arasından seçilmektedir. Bu kapsamda ortaya çıkan genel giderler malikler arasında paylaşılmakta ve bu işi organize eden yöneticilerin payına düşen kısım da bu yöneticilerin emeğinin karşılığı olarak alınmamaktadır. Bu düzenlemeyle genel yönetim giderlerinden yöneticinin hissesine düşen pay istisna edilmektedir. Dolayısıyla genel yönetim giderlerinden yöneticinin payına düşen kısmı aşan miktar ücret olarak değerlendirilecektir.

Eşitlik ve sosyal adalet ilkeleri gereğince Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu, kanunla kurulan emekli sandıkları, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar ile yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar vergiden istisna edilmektedir. Ancak, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemelerin en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla olması halinde aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınacaktır.

Mesleki bilginin gelişmesinde önemli bir aşama olan staj çalışmalarının teşviki amacıyla, Mesleki Eğitim Kanununa tabi çıraklara ödenen ücretlerin ay sınırlaması olmaksızın asgari ücret kadar olan kısmı istisna edilmektedir.

İşverenlerin çalışanlarına yemek vermek suretiyle sağladığı menfaatler sosyal gerekçelerle istisna kapsamına alınmaktadır. Yemek işyerinde hazırlanıyor veya dışarıdan alınmakla birlikte, işyeri veya eklentilerinde veriliyorsa, kişi başına yemek maliyeti ne olursa olsun istisna uygulanacaktır. İşyeri veya eklentileri dışında yemek verilmesi halinde ise istisna günlük belirli bir tutarla sınırlandırılmaktadır. Ayrıca bu istisna sadece fiilen çalışılan günler için geçerli olacaktır.

Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri ücretlilerin gelir vergisi matrahına eklenmeyecektir.

4857, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, bu istisna 4857 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarında ödenen tutarın tamamına, 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarında ise hizmet erbabının ücretinin yirmidört aylık tutarına uygulanacaktır. Hizmet ifa edilmeksizin ödenen ücretlerin ise tazminat sayılarak gelir vergisinden istisna tutulması mümkün değildir.

Hizmet erbabına resmi ve özel daire ve müesseselerce demirbaş olarak verilen giyim eşyaları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için giyim eşyasının hizmet erbabına ayın olarak verilmesi, demirbaş niteliği taşıması, hizmet erbabının gördüğü işin gereği olarak verilmesi ve hizmet erbabının işten ayrılması halinde geri alınması gerekmektedir.

Özel kanunlara dayanılarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyetteki ödemeler istisna kapsamına alınmaktadır. İstisna için temel şart ödeme veya menfaat sağlanmasının bir kanuna dayanmasıdır.

Maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedarik edilmesi ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatlerin tamamı istisna edilmektedir. Mülkiyeti işverene ait olan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi



suretiyle sağlanan menfaatlerin yalnızca kamu konutlarına uygulanan metrekare kira bedeli ile kıyaslanmak suretiyle bulunacak kısmına ücret istisnası uygulanacaktır.

Kaybolmaya yüz tutan çeşitli meslek ve zanaatların öğretilmesi ve devam ettirilmesi amacıyla gelir vergisinden muaf esnafın yanında çalışanların ücretleri istisna edilmektedir.

Fiilen uçuş ve denizaltına dalış hizmetleri karşılığında verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler ve zamlar ücret istisnası kapsamına alınmaktadır.

4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu uyarınca Türkiye’de faaliyet gösteren ve ticari faaliyet ile iştigal etmeyen irtibat bürolarında çalışanlara işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden ödenen ücretler, ödemenin döviz cinsinden olması halinde istisna edilmektedir.

İkinci fıkrada, hizmet erbabına gider karşılığı olarak yapılan ve vergiden istisna edilen ödemeler sayılmaktadır.

Harcırah Kanununa tabi kurumlar tarafından hizmet erbabına harcırah ve yol giderleri olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna edilmektedir. Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından yönetim kurulu başkanı ve üyeleri ile Türk Ticaret Kanununun 366 ncı maddesine göre oluşturulan komite ve komisyon üyelerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatma giderleri karşılığı verilen gündelikler de vergiden istisna edilmektedir.

Sayım ve seçim işlerinde görevlendirilen ve kamu hizmeti ifa eden kimselere bu görevleri dolayısıyla verilen ücretler vergiden istisna edilmektedir.

Üçüncü fıkrada gelir vergisinden istisna edilen sosyal amaçlı tazminat ve ödemeler sayılmaktadır.

Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları ile evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar gelir vergisinden istisna edilmektedir. Ancak, çocuk zamları Devletçe verilen çocuk zammı miktarıyla, evlenme ve doğum yardımları ise hizmet erbabının iki aylığı veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmı ile sınırlanmaktadır. Bu tutarları aşan zam ve yardımlar ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Sosyal amaçlarla, ölüm, engellilik, hastalık ve işe başlatmama tazminatları dâhil işsizlik dolayısıyla verilen tazminat ve yardımların tamamı vergiden istisna edilmektedir.

Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ve ödenen mükâfatlar ile harp malullüğü zamları, harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine bu sıfatları nedeniyle yapılan her türlü ödemeler ücret istisnası kapsamına alınmaktadır. Ayrıca, şehitlik tabirine açıklık kazandırılmakta, böylece benzerlik arz eden bu çeşit ödemelerde istisna uygulanması bakımından yeknesaklık sağlanmaktadır.

Sosyal amaçlı ödemelerin yanı sıra asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları dâhil olmak üzere, herhangi bir sınırlama olmaksızın muhtaç olanlara yapılan yardımların tamamı vergiden istisna edilmektedir.

Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrencilere beslenme, barınma ve öğrenim gideri olarak ödenen paralar istisna edilmektedir.

Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı ülkelerde tahsilde bulunan öğrencilere gider karşılığı olarak ödenen paralar istisna edilmektedir. Ancak, istisna tutarı, Devlet tarafından öğrenci ve memurlara verilen bu mahiyetteki ödemeleri aşan kısım için uygulanmayacak olup, bu ödemeler ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Öğrencilere staj dolayısıyla öğretim müesseseleri veya öğrenim masraflarını üstlenenler tarafından verilen paralar ile öğrencilere yapılan giyim giderleri gelir vergisinden istisna edilmektedir.

Alınan nafakalar vergiden istisna edilmektedir.

Ülkemizde amatör sporun teşviki amacıyla yarışmalara katılan amatör sporculara verilecek ikramiye ve ödülleri ile spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmektedir.



Ülkemizin başta bilimsel ve kültürel konularda ilerlemesine ve tarımsal yönden kalkınmasına katkı sağlamak üzere yeni bir eser, buluş ya da uygulama yöntemi geliştirenlere verilecek ikramiye ve ödüller vergiden müstesna tutularak faaliyetlere ilave bir destek ve teşvik sağlanmaktadır.

Son olarak, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından sigortalılara yapılan ödemeler ile yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar gelir vergisinden istisna edilmektedir.

MADDE 36- Gelir vergisi uygulamasında, bireyin veya ailenin asgari geçim düzeyini sağlayacak gelir tutarının vergiden müstesna tutulması dünyada yaygın olarak kullanılan bir yöntemdir.

Bu müessese, bir kimsenin vergi ödeme gücünün, o kimsenin asgari geçimini sağlayacak gelirlerinden sonra oluşabileceği düşüncesinden hareketle ve vergilendirmede sosyal adaleti sağlama amacına yönelik olarak ortaya çıkmıştır.

Maddeyle, dünya uygulamalarına paralel olarak, gerçek usulde vergilendirilen ücretlilerin ödeyecekleri gelir vergisi tutarının tespitinde ücretlerde özel indirim uygulaması getirilmekte ve bu indirimin usul ve esasları düzenlenmektedir.

İndirim hakkı, gerçek usulde vergilendirilen ücretlilere medenî durumları dikkate alınarak tanınmakta ve indirim tutarının belirlenmesinde asgari ücret baz alınmaktadır.

Özel indirim, mükellefin kendisi için asgari ücretin %50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş için %10'u, ilk iki çocuk için ayrı ayrı uygulanmak üzere %7,5'i ve üçüncü çocuk için %10'u olarak uygulanacaktır.

Özel indirim, mükellefin kendisi, eş ve çocukları için hesaplanan indirim tutarları toplamı ile gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan miktarın hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanacaktır. Mahsup edilecek tutarın ücret üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde, özel indirim uygulaması dolayısıyla vergi iadesi yapılması söz konusu olmayacaktır. Özel indirimin sağladığı vergi avantajından, ücret seviyesi ne olursa olsun, medenî hali ve aile durumları aynı olan tüm mükellefler aynı ölçüde yararlanacaktır.

Özel indirim tutarının tespitinde mükellefin gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınacaktır. Yıl içinde mükellef lehine meydana gelecek değişiklikler bu tarihten itibaren dikkate alınacaktır. İndirim, gelir elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı olmak üzere, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirine uygulanacak; boşananlarda indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınacaktır.

Maddeyle, özel indirim tutarlarını; ücretlinin kendisi, eş ya da çocuklar için uygulanacak oranları ayrı ayrı ya da topluca artırma veya kanuni oranına kadar indirim konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir. Artırılan oranlar üzerinden hesaplanan indirim tutarları toplamı asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Ayrıca, özel indirim uygulama dönemleri ve mahsup şekli ile diğer hususlara ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Ücretlerin herhangi bir şekilde indirim veya istisna uygulamasına konu olması halinde özel indirim bu istisna ve indirimlerden önce uygulanacaktır. Bu suretle, her ne şekilde olursa olsun herhangi bir indirim veya istisna uygulamasının ücretlilerin özel indirim hakkını ortadan kaldırmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

İkinci fıkrada, profesyonel sporcuların gelir ve olanaklarına sahip olmayan amatör sporcuların desteklenmesi amacıyla bunların ücretleri üzerindeki gelir vergisi yükü azaltılmaktadır.



MADDE 37- Birinci fıkrada gayrimenkul sermaye iradının tanımı yapılmakta, maddede sayılan mal ve hakların başkalarına kiralanması veya kullandırılması karşılığında elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı hükme bağlanmaktadır.

Maddede belirtilen mal ve hakların sahipleri, bunları tasarruf edenler, elinde bulunduranlar, yararlananlar ve fiilen hâkimiyet kuranlar, mallar ve haklar üzerinde kullanma ve yararlanma yetkisi bulunanlar ile bunların kiracıları veya diğer kullanıcıları tarafından kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

İkinci fıkrada, tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dâhil bulunmayan taşınmazlar ile haklar hakkında madde hükümlerinin uygulanacağı öngörülmektedir.

Üçüncü fıkrada, vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmaksızın alınan paylar ile zirai faaliyete bilfiil katılmaksızın sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirlerinin gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı öngörülmektedir.

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

MADDE 38- Maddede, gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hasılat tutarının nelerden oluşacağı ve safi iradın nasıl hesaplanacağı düzenlenmektedir.

Birinci fıkrada, Kanunun 37 nci maddesindeki mal ve hakların kiraya verilmesi sonucunda, içinde bulunulan yıla ya da geçmiş yıllara ilişkin kira bedellerinin nakden veya aynen tahsil edilen kısımlarının toplamının, tahsilâtın gerçekleştiği takvim yılının gayrisafi hasılat tutarını oluşturacağı belirtilmektedir.

İkinci fıkrada, gelecek yıllarda tahsil edilmesi gereken kira bedelinin, içinde bulunulan yılda peşin tahsil edilmiş olması halinde, ilgili yılların gayrisafi hasılat tutarı olarak dikkate alınacağı öngörülmektedir. Ancak, mükellefiyetin sona ermesi anlamına gelen ölüm halinde veya ülkeyi terk durumunda, mükellefiyetin sona erdiği tarihten sonraki dönemlere ilişkin olarak mükellefiyet döneminde peşin tahsil edilmiş olan bedeller, mükellefiyetin sona erdiği dönemin hasılatı olarak değerlendirilecektir.

Üçüncü fıkrada, ayın olarak tahsil edilen bedellerin Vergi Usul Kanununda yer alan emsal bedel üzerinden paraya çevrileceği hüküm altına alınmaktadır. Bunun yanında kiracı tarafından taşınmazı genişletecek veya taşınmazın iktisadi değerini devamlı olarak artıracak şekilde taşınmaza ilave edilen kıymetlerin, kullanım süresinin bitiminde bedelsiz olarak mal ve hakları kullandıran ya da mal ve hak sahibi kişiye devrolunması halinde, söz konusu kıymetler de kiralayan bakımından devir tarihi itibarıyla aynen tahsil olunmuş hasılat sayılmakta, anılan kıymetlerin emsal bedelinden daha düşük bir değerle devri halinde ise aradaki farkın gayrimenkul sermaye iradına eklenmesi öngörülmektedir.

Dördüncü fıkrada, gayrimenkul sermaye iradı elde edenin bilgi sahibi olması şartıyla irat sahibi adına veya hesabına kamu kurumlarına, icra dairelerine, bankalara, noterlere ya da posta idaresine yatırılan paralar ile kiracısına olan borcu ile takası veya başka bir şahsa bedelsiz ya da tahsil şartı aranmaksızın bedelli devri yapılan kiralamaya konu mal ve haklara ilişkin kira alacakları, tahsil edilmiş gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

Beşinci fıkrada, yabancı parasıyla yapılan ödemelerin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ödeme günü için tespit edilen döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrileceği öngörülmektedir.

Altıncı fıkrada, gayrimenkul sermaye iratlarında safi irat, gayrisafi hasılatıtan iradın sağlanması ve devam ettirilmesi için yapılan giderlerin indirilmesinden sonra oluşan olumlu fark olarak tanımlanmaktadır.



MADDE 39- Maddede, gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde indirilecek giderlere ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir.

Birinci fıkrada, gayrimenkul sermaye iradı mükelleflerinin, konut kira istisnasına isabet eden kısım hariç olmak üzere gerçek giderlerini, gayrisafi hasılatlarından indirmek suretiyle safi irat tutarını hesaplayacakları belirtilmektedir.

Taşınmazın iktisadi değerini artırıcı özelliği bulunmamak şartıyla taşınmaz sahibinin kiraya verdiği taşınmazı için yaptığı onarım giderleri ile taşınmazın eskiyen, bozulan, kırılan taraflarının düzeltilmesi ve yenilenmesi, boya, badana ve benzeri için yapılan normal onarım giderlerinin safi iradın tespitinde dikkate alınacağı öngörülmektedir. Ayrıca, taşınmaz sahibi tarafından, taşınmazın iktisadi değerini artıracak nitelikte yapılan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların gider olarak indirilebileceği; bu harcamaların bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirlenen tutarı aşması halinde maliyet olarak dikkate alınabileceği hükme bağlanmaktadır.

Kiraya verilen taşınmazın satın alınması, inşa edilmesi ve genişletilmesi gibi sebeplerle alınan ve bina için harcanan borçlara ilişkin finansman giderlerinin, alınan borçların tamamının bu amaçla harcanması koşuluyla gayri safi hasılatından indirilebileceği öngörülmektedir.

Ayrıca, sahip olduğu taşınmazı konut olarak kiraya verenlerin konut olarak kiraya verilen taşınmazlardan sadece bir tanesi için taşınmazın iktisap edildiği tarihten başlayarak beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'ini indirebileceği hükme bağlanmaktadır. Ancak söz konusu bu gider, 67 nci maddenin birinci fıkrasının (b) bendi gereğince gider fazlalığı sayılmamaktadır.

İkinci fıkrada, mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, sadece kiraya verilen kısma isabet eden giderlerin, hasılatından indirilebileceği belirtilmektedir.

Üçüncü fıkrada, gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespit edilmesinde gerçek gider usulünün esas olduğu belirtilmektedir. Ancak, fıkrada sayılan şartların gerçekleşmesi durumunda konut kira geliri elde edenlerin götürü gider usulünü de tercih edebileceği vurgulanmaktadır. Götürü gider uygulamasından sadece konut kira geliri elde eden kişiler yararlanacak olup hakları kiraya verenler ile taşınmazları konut dışında kullanım amaçlarına yönelik olarak kiraya verenlerin buradan elde ettikleri hasılatla ilgili olarak götürü gider usulünden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

Konut kira gelirleri için belirlenen eşiklere göre, irat sahibi kişiler, diledikleri takdirde giderlerine karşılık olmak üzere hasılatlarının %25'ini veya %15'ini götürü gider olarak indirebileceklerdir.

Dördüncü fıkrada, Maliye Bakanlığına indirilecek giderlerle ilgili ispat edici belgelerin düzenlenmesine, saklanması ve ibrazına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi hususunda yetki verilmektedir.

MADDE 40- Maddede, gayrimenkul sermaye iradına yönelik istisna hükümleri düzenlenmekte olup, konut olarak kiraya verilen taşınmazlardan bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın bir kısmı gelir vergisinden istisna edilmektedir.

İstisna tutarının altında kira geliri elde edenlerin, bu gelirleri için beyanname verme yükümlülükleri bulunmamaktadır. İstisna tutarının üzerinde gelir elde ettiği halde bu gelirini beyan etmeyenler ile eksik beyan edenler istisnadan faydalanmayacaktır.

İkinci fıkrada, ticari, zirai veya mesleki kazançları nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarları toplamı gelir vergisi tarifesinin üçüncü gelir diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarın üzerinde olanların gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanmayacakları öngörülmektedir.



MADDE 41- Maddede menkul sermaye iradının tanımı yapılmakta ve menkul sermaye iradı sayılan unsurlar belirtilmektedir.

Birinci fıkrada, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında, nakdî sermaye veya para ile temsil edilebilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak tanımlanmaktadır.

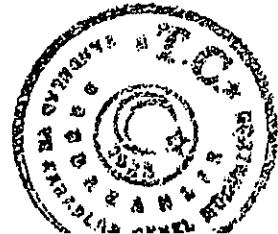
İkinci fıkrada, kaynağına bakılmaksızın hangi iratların menkul sermaye iradı olarak değerlendirileceği bentler halinde sayılmaktadır.

Fıkırada, pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile kurucu pay senetleri ve diğer intifa senetlerinin ihraççıya iade edilmek suretiyle imha edilmesi karşılığı yapılan ödemeler dâhil olmak üzere her nevi pay senetleri ile kurucu pay senetleri ve diğer intifa senetleri ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr paylarının menkul sermaye iradı olduğu belirtilmektedir. Ayrıca, konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipotega dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı ve benzeri iratlarda menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

Kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar da dâhil olmak üzere, limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları da menkul sermaye iradı sayılmaktadır. Esasen, kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu kapsamda; menkul sermaye iratları açısından, kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan kârların ortaklara kooperatifle yaptıkları işlemler oranında dağıtılması, kazanç dağıtımında değerlendirilmemektedir. Ayrıca, adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr paylarının, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılacağı belirtilmektedir.

Fıkırada "kontrol edilen yabancı kurum" ile ilgili düzenleme de yapılmaktadır. Vergi mevzuatında kurumlar yönünden iştirak yoluyla yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler, iştirakin kâr dağıtımına bağlı olarak vergilendirilmektedir. Ancak, avantajlı vergi uygulamaları olan ülkelerde, genellikle kâr dağıtımını yapma zorunluluğu olmamakta ve bu durum vergi planlaması ve vergi ertelemesi için elverişli ortam hazırlamaktadır. Maddede, belli şartlar altında yurtdışı iştiraklere yatırım yapan Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin yurtdışı iştirak kârları, fiilen dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılmaktadır. Madde kapsamındaki yurtdışı iştirakler, Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri iştiraklerden oluşmaktadır. Burada sözü edilen "doğrudan veya dolaylı" ve "ayrı ayrı ya da birlikte" ifadeleri ile iştirak paylarının grup şirketleri arasında paylaşılıp, maddede belirtilen iştirak oranının altında kalınarak yapılan düzenlemenin dışına çıkılması engellenmektedir. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda ise, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmının tekrar vergilendirilmemesini sağlayan düzenlemeye de yer verilmektedir.

Fıkırada bu Kanun uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan gelir vergisi düşüldükten sonra kalan kısmının menkul sermaye iradı sayılması öngörülmektedir. Dar mükellefiyete tabi kurumların elde ettikleri bu tür kazançlar, bu kurumların ana merkezlerine transfer edilecek kâr payı niteliğindedir. Bu tür gelirler, uluslararası vergi anlaşmalarında, vergi kesintisine imkan veren menkul sermaye iratlarından sayıldığı için vergi



hukukumuzda da bu gelir kategorisi içinde yer almaları zorunlu görülmektedir. Böylece, bu kazançların vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirilmesi de sağlanmış olmaktadır.

İpotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotega dayalı menkul kıymetler hariç olmak üzere ipotekli sermaye piyasası araçları ve varlık teminatlı menkul kıymetler ile her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ihraç edilen likidite senetleri, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin menkul sermaye iradı olduğu belirtilmektedir. Ayrıca, Sermaye Piyasası Kanunu veya ilgili mevzuat uyarınca kurulmuş olan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler de bu fıkrada düzenlenmektedir.

Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ile kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dâhil olmak üzere her türlü alacak faizleri ve benzeri ödemeler de menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca söz konusu kişi ve kurumlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun topladıkları paralara sağladıkları gelirler ile menfaatlerin de menkul sermaye iradı olduğu düzenlenmektedir. Bankalar ve Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizlerin de mevduat faizi olduğu öngörülmektedir.

Esas itibarıyla mevduat faizi ile benzer nitelikler taşıyan kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarının da menkul sermaye iradı olduğu belirtilmektedir.

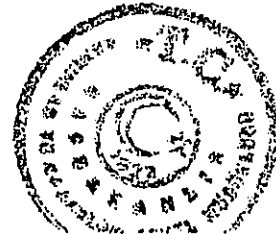
Fıkranın (g), (ğ) ve (h) bentlerinde; pay senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller, iştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar ile her türlü senedin iskonto edilmesi karşılığında alınan bedellerin menkul sermaye iradı olduğu düzenlenmektedir.

Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler; bir başka deyişle, repo ve ters repo işlemlerinden elde edilen menfaatler ile menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler de menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

İade olunan anapara ödemelerinin dışarıda tutulması ve yalnızca nema ödemelerinin vergilendirilmesine yönelik olarak tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta şirketleri ve emeklilik şirketleri tarafından gerçekleştirilen emeklilik taahhüt planları ve şahıs sigorta poliçelerine ilişkin ayrılmalara bağlı irat ödemeleri menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

Bireysel emeklilik sisteminden ayrılmalara bağlı olarak yapılan irat ödemeleri menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmekte ve sistemden ayrılış biçimine ve kalış süresine bağlı olarak üç alt bent halinde yalnızca nema tutarlarının vergilendirilmesine imkan sağlayan bir düzenleme yapılmaktadır.

Maddede ayrıca, piyasaların yeni finansal enstrümanlar geliştirme potansiyeline paralel olarak; yeni finansal ürünlerin vergilendirilmesinde düzenleme boşluğu oluşmamasını teminen bu maddenin ikinci fıkrasında ayrıca sayılmamış olsa dahi; menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratların da menkul sermaye iradı kabul edileceği hususu belirtilmektedir.



Üçüncü fıkrada, (j) ve (k) bentlerinde düzenlenen emeklilik taahhüt planları ve şahıs sigorta poliçelerine ilişkin ayrılmalar ile bireysel emeklilik sisteminden ayrılmalar nedeniyle yapılan ödemelerde menkul sermaye iradı olarak tanımlanan irat tutarlarının nasıl hesaplanacağı hususu düzenlenmektedir.

Dördüncü fıkrada, döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışlarının menkul sermaye iradı sayılmayacağı hususu belirtilmektedir.

Beşinci fıkrada, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının muhtelif şekillerde elden çıkarılması karşılığında elde edilen gelirler ile bunların tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan anapara ve ikramiyelerin irad sayılmayacağı belirtilmektedir.

MADDE 42- Maddenin birinci fıkrasında, menkul sermaye iratlarında safi iradın bulunabilmesi için indirilecek giderlerin neler olduğu belirtilmektedir. Buna göre, saklama ve sigorta ücretleri gibi menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının muhafazası için yapılan giderler, kâr payları ve faizlerin tahsil giderleri, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları ve bunların gelirlerinin elde edilmesi için Kanun kapsamında alınan gelir vergisi hariç ödenen vergiler ve harçlar, gayrisafi irattan indirilebilecektir.

Ancak, şirket toplantılarına bizzat veya vekil tayin ederek katılma gibi sermayenin idaresi için yapılan giderlerin gayrisafi irattan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

İkinci fıkrada, yabancı para birimiyle tahsil edilen, kayıtlara intikal ettirilen veya tasarruf edilen menkul sermaye iratlarının değerlemesine ilişkin hükümlere yer verilmektedir. Buna göre menkul sermaye iratları, tahsil edilen, kayıtlara intikal ettirilen veya tasarruf edilen gün için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasıca belirlenen döviz alış kuru ile değerlendirilecektir. Böylece, değerlemeye yönelik olarak diğer gelir unsurları ile de paralellik sağlanmış olmaktadır.

MADDE 43- Maddede, menkul sermaye iradına yönelik istisna hükümleri düzenlenmektedir.

Birinci fıkrada, tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamının gelir vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmaktadır.

İkinci fıkrada, kâr paylarının vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler kapsamında; 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamında elde edilen kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmektedir. Bu istisnanın kesinti yoluyla alınan vergiye etkisinin olmadığı belirtilmektedir.

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

MADDE 44- Kanunda vergilendirilecek gelirler esas itibarıyla kaynak teorisine göre sayma yöntemi ile belirlenmekle birlikte bu maddede diğer bazı gelir unsurlarının da vergilendirilmesi öngörülmektedir. Bu maddede söz konusu gelir unsurlarının neler olduğu belirtilmektedir.

MADDE 45- Maddede, değer artış kazancının hangi mal ve hakların elden çıkarılması halinde doğacağı belirtilmektedir.

Birinci fıkrada, ivazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere, Kanunun 37 nci maddesinin birinci fıkrasının (a), (b), (ç), (d), (f) ve (g) bentlerinde yazılı mal ve haklar ile (g) bendinde belirtilen motorlu yükleme ve boşaltma araçları ile motorlu taşıtların hat, plaka



veya işletme haklarının elden çıkarılması halinde elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmaktadır. Ayrıca, kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri taşınmazların tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılacağı; gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları taşınmazların elden çıkarılmasından sağlanan kazancın da değer artış kazancı olarak vergilendirileceği öngörülmektedir.

Telif haklarının ve patentlerin yazarı, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılması suretiyle elde edilen kazançların serbest meslek kazancı olarak vergilendirileceği Kanunun ilgili maddelerinde belirtilmektedir. Bu maddede ise, söz konusu telif haklarının ve patentlerin anılan kişiler dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından elde edilecek kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirileceği öngörülmektedir.

Maddede, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmektedir. Buradaki ortaklık hakkı veya hisseleri, her türlü şahıs ve sermaye şirketlerinde, ortakların hisse senedine bağlanmamış paylarını ifade etmektedir. Limited, adi komandit ve kollektif şirket ortaklarının payları bu hükmün kapsamı içindedir. Adi şirketlerde de, ortakların hisselerini satmaları karşılığı sağladıkları kazanç değer artış kazancıdır. Kooperatiflere üye olunması karşılığında elde edilen hisselerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların da ortaklık hakkının elden çıkarılması sonucu elde edilen kazanç olarak değerlendirilerek değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir.

Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazancın değer artış kazancı olduğu belirtilmektedir.

İvazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

İkinci fıkrada elden çıkarma deyimi, birinci fıkrada belirtilen mal ve hakların her ne suretle olursa olsun satılması, ivazlı devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması şeklinde tanımlanmaktadır.

Üçüncü fıkrada, kentleşme ile birlikte değeri yükselen arsaların satılması veya bu arsaların üzerine bina inşa edilmesi durumunda elde edilecek kazançların kayıt altına alınarak vergilendirilmesi öngörülmektedir. Bu itibarla, ticari bir işletmenin envanterinde kayıtlı olmaması şartıyla, sahip olunan arsa üzerine inşaat yapan veya yaptıranların (kat karşılığı inşaat işleri dâhil) bu işlere tahsis ettikleri arsa veya arsa paylarının da tahsis tarihi itibarıyla elden çıkarılmış sayılacağı öngörülmektedir.

MADDE 46- Maddede, ferdi bir işletmenin devri ve şahıs şirketlerinin sermaye şirketine dönüşmesi halinde değer artış kazançlarının hesaplanmayacağı durumlar belirtilmektedir.

Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü durumunda, yasal mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetinin sürdürülmesi ve işletmeye dâhil iktisadi değerlerin kayıtlı tutarlarıyla aynen devir alınması halinde değer artış kazancı hesaplanmayacaktır. Ayrıca parantez içi hükümle, bilanço esasına göre defter tutulması halinde bilançonun aktif ve pasifiyle bir bütün olarak devredilmesi gerektiği hükme bağlanmaktadır. Böylece, işletmenin faaliyetinin varislerce devralınması suretiyle ticari işletmenin devamlılığının sağlanması amaçlanmaktadır.

Birinci fıkranın (b) ve (c) bentleri ile, ekonomik gelişmelere bağlı olarak, ferdi işletmelerin sermaye şirketleri haline dönüşmesi teşvik edilerek ölçek ekonomisinden faydalanılması amaçlanmaktadır. Buna göre, (b) bendinde, kazancı bilanço esasına göre tespit



edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması durumunda değer artış kazancı hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Ayrıca, (c) bendinde kollektif ve adi komandit şirketlerin (b) bendinde ifade edilen koşullar dâhilinde şekil değiştirerek sermaye şirketine dönüşmesi durumunda değer artış kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hükme bağlanmaktadır.

İkinci fıkrada, (b) bendi kapsamında yapılan devir işleri sonucu alınacak ortaklık payını temsil eden pay senetlerinin ve (c) bendi kapsamındaki tür değiştirmelerinde tür değiştiren şirket ortaklarına verilecek pay senetlerinin nama yazılı olması gerektiği ifade edilmektedir.

MADDE 47- Maddede değer artış kazançlarında vergiye tabi tutulacak kazanç tutarının tespitine yönelik düzenlemelere yer verilmektedir.

Değer artışında vergiye tabi tutulacak safi kazanç elde edilen hasılatın bu hasılatın elde edilmesi için katılan maliyet, gider ve vergilerin düşülmesi suretiyle bulunacaktır. Hasılat, elden çıkarma karşılığında alınan para veya mal ve hizmet şeklinde sağlanan, para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin toplamından oluşmaktadır. Bu tutardan düşülecek olan unsurlar ise, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcı tarafından yüklenilen giderler, ödenen vergi ve harçlardır. Elde edilen karşılığın para dışında mal ya da menfaat olması halinde Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümleri uygulanır.

Diğer taraftan, mal ve hakların maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi durumunda maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedeli, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise, son bilançoda ya da envanter kayıtlarında gösterilen değeri esas alınır.

Bununla birlikte, faaliyeti durdurulan ticari veya zirai bir işletmeye ya da durdurulan serbest meslek faaliyetine ait envanter kayıtlarında yer alan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli yerine, kayıtlara göre amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değeri esas alınır.

Ayrıca, dar mükellefiyete tabi kişi ve kurumların, yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden gerekli izni almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi ve aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmaları halinde kur farkından doğan kazançlar değer artış kazancının hesabında dikkate alınmamaktadır. Kur farkının dikkate alınmaması için; bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların münhasıran bu menkul kıymet ve hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançlarından ibaret olması gerekmektedir. Ayrıca bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde kur farkından doğan kazançlar da ticari kazancın hesabında dikkate alınacaktır.

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde, bunların edinilmesi için yapılan her türlü ödemelerle, giderler, vergi ve harçlardan oluşan iktisap bedeli yerine menkul kıymetin üzerinde yazılı olan değeri (itibari değer) dikkate alınır. Aynı menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılarak alış bedeli tespit edilecektir.

Ayrıca maddede, enflasyondan kaynaklanan değer artışlarının vergilendirilmemesi amaçlanmış ve mal ve hakların elden çıkarılmasında maliyet bedelinin, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumu tarafından belirlenen üretici fiyatları endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilmesine imkan tanınmaktadır.



MADDE 48- Maddede, kentleşmeyle birlikte yaygın bir uygulama haline gelen özel inşaat işlerinde (kat karşılığı inşaat işleri dâhil) değer artış kazancının tespitine ilişkin özellik arz eden hususlar düzenlenmektedir.

Ticari mahiyette olmayan özel inşaat işleri dolayısıyla elde edilen değer artış kazancı iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Birincisi, arsa sahibinin uhdesinde bulunan arsa payının elden çıkartılması sonucu doğan bir değer artış kazancı; ikincisi ise, inşaat işini arsa sahibinin kendisinin yapması veya kat karşılığı yaptırması dolayısıyla elde etmiş olduğu taşınmazların satışı sonucu ortaya çıkan değer artış kazancıdır. Bahsi geçen iki farklı değer artış kazancının tespitinin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için, madde metninde arsa veya arsa payına ilişkin maliyet bedeli ile taşınmazlara ilişkin maliyet bedelinin hesaplanması hususu belirtilmektedir.

Birinci fıkrada, arsa sahibinin gerek kendisinin inşaat yapması, gerekse kat karşılığı inşaat işi yaptırması durumunda, arsa veya arsa payının elden çıkarma bedelinin nasıl hesaplanacağı belirtilmektedir.

İkinci fıkrada, elden çıkarılan arsa veya arsa paylarından doğduğu kabul edilen elden çıkarma kazançları, inşa edilen taşınmazların satıldığı tarihler itibarıyla ve satılan taşınmaza isabet eden arsa payıyla sınırlı olarak gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu satışlar nedeniyle yapılan tahsilatların, öncelikle satılan taşınmaza isabet eden arsa veya arsa payının elden çıkarma bedeline ilişkin olduğunun kabul edileceği öngörülmektedir.

Üçüncü fıkrada, Kanununun 14 üncü maddesinin beşinci fıkrasındaki hükmü saklı kalmak üzere diğer fıkralarına göre ticari kazanç hüviyeti arz etmeyen ve kat karşılığı inşaat işleri ile kendi arsası üzerine inşaat yapan veya yaptıranların elde etmiş oldukları taşınmazların iktisap tarihine ilişkin belirleme yapılmaktadır. Ayrıca, söz konusu fıkrada, taşınmazlara ilişkin yasal işlemlerin uzaması veya ortaya çıkabilecek farklı nedenler dolayısıyla yapı kullanma izin belgesinin alınmasının gecikmesi durumunda, taşınmazların fiilen kullanıma başlandığı tarihin iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerektiği açık bir şekilde belirtilmektedir.

Dördüncü fıkrada, arsa sahibi tarafından iktisap edilen taşınmazlara ilişkin maliyetin belirlenmesi hususuna yer verilmiştir. Arsa sahibi tarafından ilk defa iktisap edildiği kabul edilen taşınmazların maliyet bedeli;

Kat karşılığı inşaat söz konusu olmaksızın inşa edilen ya da ettirilen taşınmazlarda;

- 1) İnşaata tahsis edilen arsanın emsal bedeli,
- 2) Arsa sahibinin fiili inşaat maliyetleri toplamından oluşur.

Kat karşılığı inşaat işleri kapsamında iktisap edilen taşınmazlarda ise maliyet bedeli;

- 1) Arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının emsal bedeli,
- 2) Müteahhit tarafından, arsa sahibine verilen taşınmazlara ilişkin olarak müteahhit bünyesinde oluşan ve arsa sahibine fatura edilen tutarların toplamından oluşur.

Beşinci fıkrada, değer artış kazancına ilişkin tarh zamanaşımının ne zaman başlayacağı hükme bağlanmaktadır. İkinci fıkrada değer artış kazancının, inşa edilen taşınmazların satıldığı tarihler itibarıyla ve satılan taşınmaza isabet eden arsa payıyla sınırlı olarak gerçekleşmiş sayılacağı belirtilmektedir. Ortaya çıkan değer artış kazancının vergilenmesi, taşınmazların satışına kadar ertelendiğinden, tarh zamanaşımı süresi de, inşa edilen taşınmazların satıldığı tarihler itibarıyla ve satılan taşınmaza isabet eden arsa payıyla sınırlı olmak üzere taşınmazın satıldığı tarihten sonraki takvim yılının başından başlayacağı hükme bağlanmıştır.

MADDE 49- Maddede, sosyal politikalar ve ekonomik teşvikler nedeniyle vergiden müstesna tutulan değer artış kazançlarına yer verilmektedir.

Birinci fıkranın (a) bendinde, ikamet amacıyla satın alınan ve fiilen ikamet edilen tek konutun elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergiden istisna edilmektedir. Yine, arsa payının devri sonucu tek konut alan arsa sahiplerinin, arsa payının devri sonucu doğan değer



artış kazançları vergiden istisna edilmektedir. Bu bendin uygulanmasında istisnadan yararlanacak mükellef ile eş ve çocukları birlikte dikkate alınacaktır. Bu istisna, bir ailenin ikamet amacıyla satın aldığı ya da kat karşılığı teslim aldığı konutu vergisiz olarak elden çıkarmalarına olanak sağlamaktadır.

(b) bendinde motorlu yükleme ve boşaltma araçları ile gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları taşınmazlar dâhil olmak üzere, motorlu yükleme ve boşaltma araçları ile gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları taşınmazlar dâhil 37 nci maddenin birinci fıkrasının (a), (b), (ç) ve (f) bentlerinde yazılı olan mal ve haklar ile tam mükellef kurumlara ait pay senetleri, ortaklık hakları veya hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara elde tutulma süresine bağlı olarak değişen oranlarda istisna uygulaması getirilmektedir. Ayrıca istisna uygulaması açısından iktisap tarihi önem arz ettiğinden, kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri taşınmazların tahsis tarihinde; finansal kiralama yoluyla iktisap edilmiş taşınmazların ise finansal kiralama sözleşmesinin imzalandığı tarihte iktisap edilmiş sayılacağı öngörülmektedir.

(c) bendinde, tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul Anonim Şirketinde işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan pay senetlerinin ve portföyünün sürekli olarak en az %51'i Borsa İstanbul Anonim Şirketinde işlem gören pay senetlerinden oluşan yatırım fonlarına ait bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin fona iadesi dışındaki yollarla elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar istisna kapsamına alınmaktadır.

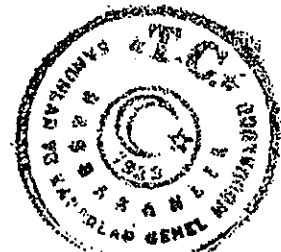
(ç) bendinde, anonim şirketlerin halka açılmasını ve sermayenin tabana yayılmasını teşvik etmek amacıyla, tam mükellef anonim şirketlere ait pay senetlerinin halka arz edilmek suretiyle elden çıkarılmasından doğacak kazancın vergiden istisna edilecek oranları diğer pay senetlerine göre daha yüksek olarak tespit edilmektedir. Yine bu istisnanın uygulamasında da pay senetlerinin elde tutulma süreleri dikkate alınacaktır.

(d) bendinde, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları haricindeki gelir unsurlarından elde edilen değer artış kazançlarına getirilmiş olan istisnalara ilave olarak 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin birinci gelir diliminde yer alan tutarda gelir için istisna öngörülmektedir.

MADDE 50- Maddede, vergiye tabi arızı kazançlar bentler halinde sayılmakta ve safi tutarın hesaplanmasına ilişkin hükümlere yer verilmektedir.

Birinci fıkranın (a) bendine göre; ticari işlemlerin ya da bu işlemlere aracılığın devamlılık arz etmeyecek şekilde yapılması ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar arızı kazanç olarak vergilendirilecektir. Ayrıca, kiracıların kiraladıkları taşınmazları tahliye etmeleri ya da tesisat veya malları devretmeleri karşılığında elde ettikleri kazançlar ile taşınmazların buldukları konum itibarıyla fiziki değerlerinin dışında oluşan peştemallık, şerefiye veya sair adlar altında nitelenen bedeller dolayısıyla elde edilen kazançlar, arızı kazanç olarak ifade edilmektedir. Diğer taraftan, ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında sağlanan gelirler de arızı kazanç kapsamında yer almaktadır. Bir takvim yılında (a) bendi kapsamında elde edilecek arızı kazançların bir kısmı vergiden istisna edilmektedir.

(b) ve (c) bentlerinde sırasıyla "henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılatlar" ile "gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin bıraktıkları işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar ve karşılık ayırdıkları şüpheli alacaklar ile zarar yazdıkları değersiz alacaklar" karşılığında elde edilen kazançların arızı kazanç olduğu belirtilmektedir.



(ç) bendinde, dar mükellefiyete tabi olanların Kanunun 60 ıncı maddesinde belirtilen ve arızı olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançların da arızı kazanç olarak vergilendirileceği öngörülmektedir.

İkinci fıkrada, arızı kazançlarda safi tutarın nasıl tespit edileceği belirtilmektedir.

Üçüncü fıkrada, bu maddede geçen hasılat kavramının, alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade ettiği belirtilmekte, hasılatın ayın ya da menfaat olarak sağlanan tutarının ise Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunacağı hükme bağlanmaktadır.

MADDE 51- Madde ile tasfiye edilen kurumların vergilendirilmesi düzenlenmektedir. Tasfiye hali, mükellefiyeti sona erdiren bir olay olarak ele alınmakta ve tasfiye hükümleri tek bir madde içinde toplanmaktadır. Ayrıca, tasfiyeden vazgeçilmesi halinde yapılması gereken işlemler konusunda da açıklayıcı hükümlere yer verilmektedir.

Tasfiyeye giren bir kurumun işlemlerinde kâr elde etmesi temel amaç olmadığından, matrahın belirlenmesinde tasfiye kârına itibar edilmektedir. Madde ile tasfiye halinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi esasına göre vergilendirme öngörülmektedir. Bir yıldan uzun süren tasfiyelerde yıllık olarak verilecek tasfiye beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiler, otuz gün içinde verilen nihai tasfiye beyannamesi ile tasfiye sonuçlandırılıp tasfiye kârı kesinleştirildiğinde düzeltilenektir.

Madde ile her bir tasfiye dönemi bağımsız birer vergilendirme dönemi olarak dikkate alınmakta; tasfiyenin başlangıç ve bitiş tarihlerine açıklık kazandırılmakta; ancak tasfiyenin zararlı kapanması durumunda, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltme yapıp anılan dönemlerde fazla ödenen vergilerin mükellefe iadesi öngörülmektedir.

Tasfiye kârının hesaplanmasında dikkate alınacak kurallar ile kârın tespiti sırasında ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerlerinin belirlenmesinde, transfer fiyatlandırmasıyla ilgili hükümlerin dikkate alınacağı belirtilmektedir.

Ayrıca, tasfiye memurlarının kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamesine göre hesaplanan vergiler ve diğer tarhiyatlar ile tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergi ve cezalardan dolayı sorumlulukları düzenlenmekte; Maliye Bakanlığına, tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırımına yetkisi verilmektedir.

Öte yandan, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak tarh edilen her türlü vergi ve kesilen cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

Son fıkrada, tasfiyeye ilişkin hükümlerin dar mükellef kurumlar için de geçerli olduğu vurgulanmaktadır.

MADDE 52- Madde ile bir veya daha fazla kurumun diğer bir kurumla birleşmesi durumunda birleşme sebebiyle infisah eden kurumların birleşme kârının, tasfiye kârının tespiti yöntemine göre belirleneceği öngörülmektedir. Bu kârın hesaplanması sırasında da birleşen kurumların ortaklarına birleşilen kurum tarafından verilen değerlerin, transfer fiyatlandırması esaslarına göre belirlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevlerin, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olduğu hükmü getirilmektedir.



MADDE 53- Maddenin birinci ve ikinci fıkrası, birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir.

Maddenin üçüncü fıkrasında, bölünme ve hisse değişimi işlemleri düzenlenmekte ve Kanun metninde açıklık sağlamak amacıyla bazı belirlemelere yer verilmektedir. Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde ise işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunluluğu getirilmektedir. Devre konu iktisadi kıymetlere ilişkin aktif ve pasif kalemlerin de ilgili oldukları kıymetlerle aynı şekilde işleme tabi olmaları gereği vurgulanmaktadır.

Devir işlemlerinde olduğu gibi bölünmenin de vergisiz olarak yapılmasına olanak sağlanmaktadır. İşletmelerin daha etkin ve verimli çalışmalarını sağlayabilecek bölünme işlemlerini gerçekleştirmeleri mümkün hale getirilmektedir. Dolayısıyla, aynı şirket bünyesinde bulunan taşınmaz ve iştirak hisseleri ile bu şirkette yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetinin ayrıştırılarak, işletmelerin belli alanlarda uzmanlaşmasına, böylece daha verimli ve kârlı kuruluşlar haline gelmesine imkan tanınmaktadır. Böylece şirketler yeniden yapılabilecek, aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetini ayrıştırarak bu faaliyetlerin her birini ayrı şirketler bünyesinde yürütebileceklerdir.

Maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketinin bütün mal varlığı, alacak ve borçlarının mukayyet değerleri üzerinden tam mükellefiyete tabi mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla sermaye şirketine devrolunmak suretiyle şirketin tasfiyesiz dağılması hali öngörülmüştür. Tam bölünme olarak nitelendirilen bu halde, bölünen şirketin tüm mal varlığı iki veya daha fazla şirkete geçmekte ve bölünen şirketin ortakları devralan şirketlerin ortaklık paylarını iktisap etmektedir. Ayrıca, bölünme işlemi sonucu devrolan şirketin ortaklarına belli miktarda nakit ödeme yapılması imkanı verilerek, hesapların kapatılması amacıyla yapılacak küçük miktarlardaki nakit ödemelerin bölünme işleminin vergisiz yapılmasını engellememesi sağlanmaktadır.

Maddede yer alan düzenlemeye göre, bölünen şirketin varlıkları kayıtlı değer üzerinden devralan şirketlere aktarılacaktır. Vergi Usul Kanununun 265 inci maddesine göre bu değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında yer alan hesap değeridir. Bu varlıklar, devir olan şirket tarafından da kayıtlı değerleriyle kayıtlara intikal ettirilecektir. Böylece, bölünme işlemiyle gerçekte bir vergi ertelemesi yapılmış olmaktadır. Zira, varlıkları devralan şirket ilerde bunları elden çıkardığında satış bedeliyle kayıtlı bedel arasındaki fark, kurum kazancına dâhil edilecektir.

Üçüncü fıkranın (b) bendinde kısmî bölünme öngörülmektedir. Buna göre, tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması mümkündür.

Aynı sermaye olarak konulan varlıklar karşılığında devralan şirket kendi hisse senetlerini, aynı sermaye koyan şirkete veya bunun ortaklarına verecektir. Hisselerin, devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, aynı sermaye olarak aktifinden bir varlık çıkan şirketin bilançosunun, sermaye azaltılmasıyla dengelenmesi mümkün olabilecektir.

(c) bendinde tam mükellef bir sermaye şirketinin diğer bir sermaye şirketinin hisselerini vergisiz devralabilmesi ve karşılığında bu şirketin ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hissesini vermesi öngörülmektedir. Bu değişimin vergisiz yapılabilmesi için hisseleri toplayan tam mükellef şirketin, hisselerini topladığı şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde etmesi gerekmektedir. Bu şartlar birlikte aranacaktır.

Dördüncü fıkrada, bölünme işlemlerinde aktifi ve pasifi düzenleyici hesapların ilgili olduğu aktif veya pasif hesaplara birlikte devredileceği hususuna açıklık kazandırılmaktadır.

