

## GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISINA İLİŞKİN TÜSİAD GÖRÜŞLERİ

### 1. Özet

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunumuz 2006 yılında kamu, özel sektör, sivil toplum kuruluşları, akademisyenler ve uzmanların değerli katkılarıyla yeniden yazılarak eski Kanunun yerine yürürlüğe konulmuştur.

Bu başarılı örneğin ardından Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununun da yeniden yazılması çalışmaları başlatılmış, hatta Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarını tek bir metinde toplayan yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı 2013 yılı ortalarında TBMM'ye sunulmuş, ancak daha sonra Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı çalışmalarına yeniden başlandığı, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarını tek bir metinde toplamaktan vazgeçildiği kamuoyu ile paylaşılmıştır.

1960 yılında yasalaşan mevcut 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun bugüne kadar seksenin üzerinde Kanunla değişikliğe uğradığı; ek, geçici ve mükerrer maddelerle birlikte madde sayısının 250'ye yaklaştığı, bazı geçici maddelerinin esas haline geldiği, sistematığının bozulduğu ve tüm bu nedenlerle toplumun tüm kesimlerini ilgilendiren bu önemli Kanun hakkında reform ihtiyacı duyulduğu tartışmasızdır.

TÜSİAD olarak bu çalışmaları destekliyor, günümüzün dışa açık serbest piyasa ekonomisi ile uyumlu, anlaşılabilir, sade, adil bir Gelir Vergisi Sisteminin hayata geçirilmesini arzu ediyoruz. Bu çalışmalar sırasında dikkate alınmak üzere, aşağıdaki görüşlerimizi bilgilerinize sunuyoruz. Görüşlerimizi hazırlarken Gelir Vergisi Sistemine yönelik genel öneriler belirlemekle yetindik, detaylı görüşlerimizi Tasarı hazırlanıp kamuoyu ile paylaşıldıktan sonra sunabilmeyi arzuluyoruz.

Bilindiği gibi mevcut kanunumuzda yedi gelir unsuru tanımlanmıştır. Bu gelir unsurlarından menkul sermaye iratları ile değer artış kazançları sadece menkul kıymetlerle değil başka varlıklarla ilgili gelirleri de kavramaktadır. Menkul sermaye iratları ile menkul kıymet alım satım kazançları halen Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında nihai vergi niteliğinde özel bir rejime tabi tutulmaktadır. Başka bir ifade ile iki farklı gelir unsuru aynı esasta vergilendirilmektedir. Bu anlayışın genel hükümlere de taşınması ve menkul sermaye iratları ile menkul kıymet alım satım kazançlarının “menkul sermaye gelirleri” adı altında toplanması, yani tek bir gelir unsuru olarak tanımlanması mutlaka değerlendirilmelidir.

Gayrimenkul alım-satım kazançları ile inşaa işlerinde ticari kazancın sınırları net bir şekilde çizilmeli, ülke ekonomisi için son derece önemli bir yer tutan inşaat sektörü ile ilgili gerekli vergisel düzenlemeler yapılmalıdır. Bu derece önemli bir büyüklüğe sahip sektörün vergilemesi ile ilgili kuralların karışık, eksik ve uygulamadan kopuk olması anlaşılır gibi değildir.

Beyannameli ücretli sayısını artıracak düzenlemeler vergi bilincini mutlaka olumlu yönde etkileyecektir. Vergi tarifesinin ücretliler lehine gözden geçirilmesine şiddetle ihtiyaç vardır. Anayasanın “Vergi ödevi” başlıklı 73 üncü maddesinin birinci fıkrasında, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*” denilerek verginin “genel olması”, “malî güce göre ve kamu giderlerini karşılamak üzere” alınması amaçlanmıştır. Anayasanın 73 üncü maddesinin ikinci fıkrasında **ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı** öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, çeşitli ayırlık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adaletle uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.

Yakın geçmişte Anayasa Mahkemesi, tüm gelirler için geçerli olan vergi tarifesi ile ücretlilerin vergi yükünün, adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı ilkesine aykırı olarak artırıldığından bahisle ilgili hükmü iptal etmiştir. Bu iptal kararına uyum sebebiyle yapılan yasal değişiklikler bugün etkisini önemli ölçüde yitirmiştir. Vergi tarifesinin bu perspektifle gözden geçirilmesi gerekir.

Zirai kazançlarda, sermaye şirketlerinin tek başına veya küçük çiftçilerle birlikte ölçek ekonomisi yaratacak şekilde geniş araziler üzerinde teknoloji ve sermaye destekli büyük ölçekli tarımsal faaliyette bulunmalarını teşvik edecek düzenlemeler yapılmalıdır.

Benzer konularda Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri arasındaki farklılıklar giderilmelidir. Örneğin, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların yurt dışında ödedikleri vergilerin gelir ve kurumlar vergisinden mahsubuna ilişkin düzenlemeler arasında farklılık vardır. Bunun haklı bir gerekçesi /açıklaması yoktur.

## **2. Gelir Vergisi Kanunu Tasarisına İlişkin Öneriler**

### **2.1. “Menkul Sermaye İradı” Ve “Diğer Kazanç Ve İratlar” Hakkında Öneriler**

- Mevcut Gelir Vergisi Kanunumuzda, menkul sermaye iradı ve menkul sermaye değer artış kazancı olarak ayrı gelir unsurları şeklinde tanımlanmış olan tüm sermaye yatırım gelirleri tek bir gelir unsuru olarak tanımlanmalıdır. Böylece iki gelir unsuru arasındaki vergileme farklılıkları ortadan kaldırılabilecektir. Diğer yandan, her iki gelir türü açısından vergileme öneren Geçici 67 inci madde de bu çatı altında dikkate alınmış olacaktır.
- **Diğer Gelirler kapsamında yer alan gayrimenkul satış kazancının**, yeni bir gelir türü olarak tanımlanması düşünülmelidir. Gayrimenkul satışından doğan kazançların elde bulundurma süresine göre belirli bir kısmının vergilendirilmesi uygun olacaktır. Bununla birlikte, ikametgâh olarak kullanılan taşınmazların satışından doğan kazanç, bu ikametgâhın yenilenmesi amacıyla başka bir taşınmaz alımında kullanıldığında tamamen istisna edilmelidir. İkamet amacı dışında tutulan diğer gayrimenkullerde ise finansman giderleri dahil olmak üzere her türlü gider ve maliyetin indirilmesi (enflasyon düzeltilmesi dahil) suretiyle bulunan net kazanç üzerinden elde tutma süresine bağlı kademeli bir istisna sisteminin uygulanması değerlendirilmelidir.

Sermaye yatırımlarından elde edilen gelirin vergilendirilmesine ilişkin olarak ürün bazlı kurallar yerine prensip bazlı kurallar (genel kapsayıcı tanımlamalar) getirilmelidir. Bu kurallar kapsamında olmak üzere geçici 67.madde uygulaması dışında kalan gelir türlerinin (eurobond, forex vb.) de, diğer sermaye yatırımlarıyla aynı vergi yüküne tabi tutularak, yatırım tercihlerinde vergi etkisinin minimum seviyeye indirilmesi sağlanmalıdır.

- Menkul sermayeden elde edilecek gelirlerin tanımı genel kapsayıcı (hem irad hem değer artış kazancını kapsayacak şekilde) ve basit şekilde yapılmalı, gelirin tespitine ilişkin maliyet ve gider tanımı da yine genel kapsayıcı mahiyette olmalıdır (işlem komisyonları, saklama ve yönetim giderleri, işlem vergi ve harçları, finansman gideri vb. dahil).
- Elden çıkarma tanımının gözden geçirilerek, sermayenin şekil değiştirmesi hallerinin (menkulün bir başka menkule dönüştürülmesi, tahvil vadesinin yenilenmesi, tahvilin şirkete sermaye olarak konulup hisse senedi alınması vb.) elden çıkarma sayılmayarak vergileme kapsamından çıkarılması düşünülmelidir.
- Sermaye yatırımlarının eşit vergi yüküne tabi tutulması genel prensibinden farklı değerlendirilecek gelişimi desteklenen ürün ve piyasalar dikkatle belirlenmelidir. Örneğin; kolektif yatırım kuruluşları vasıtasıyla uzun vadeli yatırımların ve bu suretle tasarrufların artırılmasını teminen, bireysel yatırımlara kıyasla kolektif yatırım kuruluşları vasıtasıyla elde edilen aynı tür menkul sermaye gelirlerine daha düşük oranda vergileme yapma seçeneği değerlendirilmelidir.
- Gelirin tespitinde, döviz cinsinden yatırımlarında döviz bazda ortaya çıkan gelirler vergiye tabi tutulmalıdır. Kur farkları tüm işlemler ve gelir türleri için gelir sayılmamalıdır. TL yatırımlarda ise enflasyonist etkilere karşı yıllık ortalama tek bir indirim oranı uygulanmalıdır.
- Tam mükellefler yönünden;
  - Menkul sermaye iradı niteliğindeki gelirler tevkifata tabi tutulabilir. Tevkifat oranı tüm yatırım ürünlerinde yatırım tercihinin etki etmeyecek şekilde genel tek bir oran (%10) olarak belirlenebilir. Bununla birlikte spekülatif amaçlı yapılan yatırımlardan elde edilen gelirlerin daha yüksek oranda vergilendirilmesini teminen menkul kıymetin elde bulundurulma süresi veya vadesine göre farklı oran belirleme yetkisinin BKK'da olması uygulamasına devam edilmelidir.
  - Değer artış kazancı ve arızı kazanç tanımına giren finansal enstrümanlardan elde edilen gelirler tevkifata tabi tutulmamalıdır.
  - Tam mükellefler açısından menkul sermaye gelirlerinin belli bir istisna tutarını aşması halinde enstrüman ayırımına gidilmeksizin net kazanç esasında (tevkifata tabi tutulmuş olsun olmasın) beyan yoluyla ve düz oranlı (%15) gelir vergilemesine tabi tutulmalıdır. Hesaplanan gelir vergisinden ilgili gelirler üzerinden tevkifat yoluyla ödenmiş vergiler mahsup edilebilmelidir. Mahsup

edilemeyen tevkifat tutarları vergi alacağı olarak iade veya mahsuba konu tutulmalıdır. Zararların taşınabilmesi mümkün olmalıdır.

- Dar mükellefler yönünden Türk sermaye piyasasının uluslararası sermayeye olan ihtiyacı ve uluslararası vergi rekabeti açısından konumu dikkate alındığında, dar mükelleflerin Türk sermaye piyasasından elde ettiği (doğrudan yatırımlar hariç) uygulanmakta olan Geçici 67 inci madde hükmündeki esaslar korunarak stopaj yolu ile nihai vergilemeye devam edilmelidir.
- Şirketlerde halka açıklığın artırılması amacıyla, halka açıklık oranına göre kurumlar vergisi oranında indirim değerlendirilebilir.

## 2.2. Ücretler İle İlgili Öneriler

- **Ücretliler Lehine Daha Belirgin Tarife Yapısı:** Ücret ve diğer kazanç/ırat vergilemesindeki farklı tarife uygulamasına devam edilmeli, söz konusu tarife farklılığı ücretliler lehine daha düşük oran ve/veya daha geniş basamak şeklinde daha belirgin hale getirilmelidir.
- **Beyannameli Ücretli Sayısı Artırılmalı:** Belirli tutarı aşan ücretler için, isteğe bağlı ihtiyari beyan imkânı getirilmelidir. Söz konusu beyannamede, mevcut mevzuatta olduğu gibi eğitim ve sağlık harcamalarının ücret matrahından indirilmesine imkân sağlanmalıdır.
- **Enerji Tasarrufu Sağlayan Harcamaların İndirimi:** Ülkemizin dış ticaret açığında enerji ithalatının payı aşıkardır. Bu kapsamda son dönemde gayrimenkul sermaye iradı elde edenler ile ticari kazanç/kurum kazancı elde edenler için enerji tasarrufu sağlayamaya yönelik bir kısım harcamaların matrah tespitinde doğrudan gider olarak indirilmesine imkân sağlanmıştır. Benzer şekilde, sahip olduğu ya da kira ile oturduğu ev için enerji tasarrufu sağlayan harcama yapan ücretliler için de bu tür harcamaların yıllık beyannamede ya da stopaj matrahından indirimine imkan sağlayan düzenleme yapılmalıdır.
- **Yan Faydalar Ayrıca Düzenlenmelidir:** Ücret olup olmadığı tam olarak belli olmayan ve sorun potansiyeli bulunan, ücretliler için yapılan bir kısım harcamalar netliğe kavuşturulmalıdır. Örneğin;
  - Emekli ve yardım sandıklarına ödenen işveren katkı payları,
  - Çalışanlara yemek bedeli ödenmesi,
  - Bayram, yılbaşı vb özel günler için verilen katkılar,
  - Araç tahsisi gibi

Bu maksatla çalışanların brüt ücretlerinin belirli bir oranına kadar, örneğin % 10'una kadar, yan faydanın ücret sayılmayacağı ya da ücret olsa bile istisna olduğuna ilişkin bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

## 2.3. Ticari Kazançlara İlişkin Öneriler

### 2.3.1. Genel Olarak Gayrimenkul Alım Satımında Ticari Faaliyetin Tayini Sorunu:

GVK'nın 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Bu tanımlama ticari kazanç öğelerini kavrayan, sınırlarını çizen bir tanımlama olmayıp, çok genel ve soyuttur. Hangi işlemlerin ticari faaliyet olduğu ya da ticari faaliyetten ne kastedildiği genel bir tanımla belirtilmemiştir. Bu nedenle bu kavramların kapsamının tayininde Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerinden yararlanılmaktadır.

6102 sayılı TTK'nın 3 üncü maddesinde, bu Kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiillerin ticari işlerden olduğu hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 11 inci maddesine göre ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.

GVK'nın 37/2.fıkrasında ise, belirsizlikleri, tereddütleri ve tartışmaları önlemek ve açıklık getirmek amacıyla bu Kanun uygulamasında ticari kazanç sayılacak bazı özellikli işler altı bent halinde sayılmıştır. Dördüncü bentte, **gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde edilen kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.**

Bu yasal düzenleme, gayrimenkul alım - satım ve inşaa işleri bakımından son derece yetersizdir. Maddede gayrimenkullerin alım satımı ve inşaa işleriyle ilgili kazançların ticari kazanç sayılabilmesi için, bu işlerle "devamlı olarak uğraşılması" kriterine yer verilmiştir. Ancak, "devamlılık" kavramından neyin kastedildiği tanımlanmamıştır. Bu nedenle söz konusu kavram uygulamada yoğun tartışmalara ve uyuşmazlıklara konu olmaktadır.

Maliye Bakanlığının özgelere yansıyan görüşü şöyle özetlenebilir:

*"Gayrimenkul satışı ticari bir organizasyon içerisinde yapılmışsa, tek bir satış gerçekleştirilmiş dahi olsa, elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilecektir. Ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, işlemde çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir.*

*Diğer taraftan, gayrimenkullerin iktisap tarihinden sonra aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı veya farklı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın GVK'nın 37 nci maddesine göre "ticari kazanç" olarak vergilendirilmesi gerekmektedir."*

Öncelikle ifade edelim ki, Yargı da, bir kazancın ticari kazanç sayılabilmesi için bulunması gereken en önemli unsurun, "faaliyetteki devamlılık" olduğu görüşündedir. Buna göre, gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle ilgili olarak elde edilen kazancın ticari kazanç sayılabilmesi için, ticari bir organizasyon çerçevesinde (emek sermaye ilişkisi içerisinde) alım ve satımın devamlı olarak yapılması gerekmektedir.

Maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda, Yargının temel yaklaşımı, "kazanç doğuran işlemin çokluğu"nın, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçü olduğudur.

Özetlemek gerekirse, bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için taşıması gereken bazı özellikler bulunmalıdır. Buna göre;

- Faaliyetin yerine getirilmesinin sermaye ve emeğe dayanıyor olması gerekmektedir.
- Faaliyetin devamlı olması gerekmektedir.
- Gelir getirici faaliyetlerin bir organizasyon dahilinde yapılmış olması gerekmektedir (İşyeri açma, işçi çalıştırılması, ticaret siciline kaydolunması v.b.)
- Müessesenin, ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olması gerekmektedir.

Yukarıda sayılan unsurlar net değildir. Bu nedenle uygulamada her olayda farklı görüşler ortaya çıkmakta, sadece işlem sayısındaki çokluktan hareket edilerek gereksiz tarhiyatlara ve uyuşmazlıklara neden olunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun yeniden yazılması bu belirsizliğin giderilmesi için bir fırsattır. Gayrimenkul alım satım işleminde ticari kazancın hangi koşullarda oluşacağı net ve somut bir şekilde açıklığa kavuşturulmalıdır.

Bu konuda aşağıdaki hususları dikkatine sunarız:

- Şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması amacıyla gerçekleştirilen alım-satım işlemlerinin ticari faaliyet olarak değerlendirilmemesi gerekir.
- Ticari organizasyonun maddi unsurları kanunda açık ve net bir şekilde tanımlanmalıdır.
- Belli bir büyüklüğün altındaki gayrimenkul alım, satım ve inşaa işlemlerinde ticari organizasyonun olmadığı kabul edilmelidir.
- Sadece işlem sayısındaki çokluk ticari faaliyet için yeterli görülmemelidir.
- Satım işlemleri yanında alım işlemlerinde de devamlılık aranmalıdır.
- Belli bir parasal büyüklüğün altındaki işlemler “ticari kazanç” kapsamında değil “değer artışı kazancı” kapsamında değerlendirilmez.

İnşaat işinin baştan itibaren “**ticari gaye**” taşıyıp taşımadığının ayırt edilmesinde, başka ülke uygulamalarında kullanılan “büyüklük” veya “adet” ölçüsü kullanışlı bir karinedir. Ancak bunun sadece karine olduğu ve dolayısıyla aksinin ispatına da olanak verilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Örneğin büyüklük karinesine esas alınan metrekare veya adet ölçülerinin üzerinde inşaat yaptığı halde tek amacı bunları kiraya vererek gayrimenkul sermaye iradı elde etmek olan bir gerçek kişinin amacı taşınmaz ticareti yapmak olan tacirden başarıyla ayırt edilmesine ya da vergileme rejimleri arasında yersiz vergi yükleri oluşturmada “düzeltme geçişleri” yapılmasına imkan sağlanmalıdır (Belli büyüklüğün üzerinde inşaat yapan/yaptıran için tesis edilen ticari kazanç mükellefiyetini, belli bir süre zarfında satış yapılmaması dolayısıyla düzeltilmesi ve bunun bir “işletmeden çekiş” prosedürünü gerektirmeden yapılmasının sağlanması gibi).

Kendisine ait arsa üzerinde bina yapan veya yaptıran gerçek kişilerin faaliyetlerine yönelik olarak baştan ticari kazanç karinesi oluşturulmadığı, ancak inşaatın tamamlanmasından sonra gerçekleştirilen “satış safhasında” bu satışların ticari mahiyet arz ettiğinin anlaşıldığı hallerde, faaliyetin ticarilik vasfını ortaya koyacak ölçülerin sadece birden fazla satış ölçüsüyle sınırlı tutulmayıp, “ticari organizasyon” ve “işlerin bir ticari işletme hacim ve ehemmiyetini taşıması” gibi kavramlardan da yararlanılması uygun olacaktır. Daha önce vergi kanunlarımıza da girmiş bulunan “ticari organizasyon unsurları” (KVK 7/1-a gibi) taşınmaz alım satım işlerinin ticari

karakter taşıyıp taşımadığının tayininde, özellikle de inşaat safhasında değil de alım satım safhasındaki devamlılık ve ticari gaye amacının araştırılmasında kullanılabilecek bir ölçüdür. Taşınmazlara yönelik faaliyetlerinin ticarilik karinesinin bir aktif mükellefiyet tesisini tetiklemesinde alternatif bir yöntem olarak, tercihe göre mükellefiyet tesisinin “ilk satışın yapıldığı tarihten hemen önce veya bu tarihi izleyen 1 ay içinde yaptırılması” da bir seçenek olarak dikkate alınabilir.

Büyüklük ve adet gibi ticari gaye karinelerinin tayininde, sistemi basitleştirmek amacıyla, ölçülerin küçük belirlenmemesinde yarar olacaktır.

### **2.3.2. Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşleri**

Bir yıldan fazla süren (birden fazla takvim yılına yaygın) inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar Kanunda özel olarak düzenlenmiş olup, elde edilen kazancın işin bitiminde tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu gecikme sebebiyle yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen gelirler vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.

Bu özel vergileme rejimine ilişkin önerilerimiz şunlardır:

- “İnşaat” kavramının kapsamı yasada açıkça belirlenmelidir. Hangi işlerin bu özel vergileme rejimine tabi olduğu hususu bu suretle açıklığa kavuşturulmalıdır.
- Bu özel vergileme rejimi ihtiyari hale getirilmelidir. İsteyen mükellefler genel hükümlere göre kazançlarını tespit edebilmelidirler. Dönemsel vergilemenin tercih edildiği durumlarda işin tamamlanma yüzdelerine göre vergilendirilmesi düzenlenebilir. Bu yaklaşım, yasal kayıtların IFRS ile uyumunu sağlayacaktır.
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili bazı gelirler (kur farkı, mevduat faizi vs.) dönem geliri sayılarak işin sonunda değil, doğduğu dönemin geliri olarak vergilendirilmektedir. Bu konuda tüm yargı kararları mükellef lehinedir. Buna karşın Maliye Bakanlığı görüşünü ısrarla değiştirmemekte, bunun sonucu olarak da ihtilaflar devam etmektedir.
- İş ortaklığı sadece tek bir iş ile uğraştığından ayırım yapılmaksızın tüm gelirlerinin işin sonunda vergilendirilmesi gerekir.
- Müşterek genel giderlerin dağıtımı hususunda mükelleflere tercih hakkı tanınmalıdır. (VUK md. 275 bu işler açısından da aynen uygulanmalıdır.)
- Müşterek gider dağıtımında pasif karakterdeki gelirlere de pay verilmelidir. Aksi takdirde gelirin safiliği ilkesine aykırı sonuçlar doğmaktadır.
- Müşterek gider dağıtımında “diğer işler” kavramı yasada açıkça belirlenmelidir.
- Yıl içinde biten yıllara sari işlerden doğan zararların geçici vergi matrahından indirilebilmesi gerekir. Uygulamada tereddüt yaratan bu hususun yasal düzenlemeyle açıklığa kavuşturulması gerekir.

- İŖin adi ortaklık kurularak yŖrŖtŖlmesi halinde, iŖin sonunda ortaya çıkan zarar ortaklarca indirilebilmektedir. Oysa iŖ ortaklığı modelinde, iŖ ortaklığının kurumlar vergisi mŖkellefiyeti tesis ettirmesi durumunda, yıllara sari iŖten doğan zarar ortaklarca indirilememektedir. Bu haksız ayırım giderilmelidir. Ayrıca, iŖin sonunda, adi ortaklık veya iŖ ortaklığının indiremediği KDV'nin ortaklara intikali sağlanmalıdır.
- Yıllara sari inŖaat ve onarım iŖlerinde kazancın iŖin bitiminde tespit edilmesi ve tamamının o yılın kazancı sayılması vergisel bir dŖzenlemedir. MŖkellefler ticari kazancın tespit ilkelerine gŖre kazançlarını yıllar itibariyle tespit edip kar dağıtımına konu edebilirler. Bu husus esasen 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinde dolaylı bir Ŗekilde aıklanmıŖtır. Bu hususun netleŖtirilmesine ihtiyaç vardır.
- TaahhŖt edilen iŖin kapsamına makine ve teçhizat temini de girdiğinde, makine ve teçhizat teslimi için ayrı bir sŖzleŖme yapılmıŖ olsa bile, yapılan iŖ bŖtŖn olarak inŖaat iŖi olarak kabul edilmekte ve tedarik edilen makine ve teçhizat bedeli dahil yapılan hak ediŖ Ŗdemeleri Ŗzerinden %3 oranında stopaj yapılması talep edilmektedir. Bu durumda % 3 oranı çok yŖksek olmaktadır. ŖnkŖ makine ve teçhizat satıŖlarında kar marjları inŖaat iŖlerine nazaran dŖŖŖktŖr.
- Yıllara sari inŖaat ve onarım iŖlerinde hizmet dıŖındaki unsurlar Ŗzerinden stopaj yapılması uygulamasına, yasal dŖzenleme yapılarak, son verilmeli veyahut hizmet dıŖındaki kısımlar Ŗzerinden daha dŖŖŖk stopaj yapılmalıdır. GŖnŖmŖzde inŖaat iŖlerindeki kar marjları genel olarak dŖŖmŖŖtŖr. Bu nedenle % 3 oranının % 1-2 seviyelerine indirilmesi hususu bu vesileyle değerlendirilmelidir.

### **2.3.3. Kat KarŖılıđı İnŖaat İŖleri**

Kat karŖılıđı inŖaat iŖleri (KKİŖ) Ŗlkemizde son derece yaygın olmasına rağmen vergisel açıdan yeterince Ŗzerinde durulmamıŖtır. Maliye Bakanlığının gŖrŖŖleri ya eksiktir ya da ekonomik hayatı kavramaktan uzaktır.

Kat karŖılıđı inŖaat iŖlerinin iki Ŗekilde yapıldığı gŖzlenmektedir.

#### **Mal PaylaŖımlı KKİŖ**

Bu modelde arsa sahibi bağımsız bŖlŖm karŖılıđında arsasının bir kısmını mŖteahhide vermekte, mŖteahhit de buna karŖılık arsa sahibine bağımsız bŖlŖm vermektedir.

Maliyenin anlayıŖına gŖre, arsa karŖılıđı inŖaat iŖinde iki ayrı teslim, baŖka bir ifade ile trampa sŖz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından mŖteahhide arsa teslimi; ikincisi ise mŖteahhit tarafından arsaya karŖılık olarak arsa sahibine konut veya iŖyeri teslimidir. Arsa sahibinin, gerçek usulde mŖkellefiyetini gerektirmeyecek Ŗekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya iŖyeri karŖılıđında mŖteahhide tesliminde KDV uygulanmaz.

Ayrıca uygulamada mŖteahhidin teminat amaçlı olarak arsanın iŖin baŖında yahut ilerleyen aŖamalarında parça parça kendisine devredilmesini talep ettiği gŖrŖlmektedir. Teminat amaçlı

yapılan bu teslimlerin, hem gelir vergisi hem KDV açısından vergiyi doğuran olay sayılmayacağı yönünde açık bir düzenleme yapılmalıdır.

KDV Uygulama Genel Tebliğinde, müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanacağı belirtilmiştir. Bu Maliyenin öteden beri benimsemiş olduğu bir görüştür. Ancak uygulamada bu görüşün aksine işlem yapıldığı gözlenmektedir. Çünkü çoğu işlemde arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan sözleşmede, arsanın müteahhide devri karşılığında müteahhit tarafından arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin bedelinin (dolayısıyla arsa sahibinin arsa devir bedelinin) tespiti için fiilen yapılan inşaat harcamasına itibar edilmektedir. Taraflar bedeli bu şekilde belirlediklerine göre ayrıca bir emsal bedel tespitine gerek olmadığı savunulmaktadır. Maliyenin tarafların bu mutabakatını yok saymaması gerekir.

Diğer taraftan, mal paylaşımli modelde arsalar bağımsız bölüme dönüştüğü, bu aşamada nakde tahvil edilmediği için trampa işleminden doğan vergisel yükümlülüğün arsa sahibi tarafından yerine getirilebilmesi mümkün olmamakta, vergilerin ödenebilmesi için varlığın satışı gerekliliği doğmaktadır. Yani bu yaklaşım uygulanabilir de değildir.

Bu nedenlerle arsa ile bağımsız bölüm trampasının gelir doğurucu bir işlem (elden çıkarma) olmadığı hükme bağlanarak, arsanın müteahhide devrine izafe edilen kazancın vergilendirilmesi, arsa karşılığlı iktisap edilen bağımsız bölümün elden çıkarılmasına ertelenebilir. Bu husus, kazancın tespit edildikten sonra hesaplanan verginin ertelenmesi yoluyla sağlanabilirse de bu önerilmemektedir. Pratik yöntem, arsanın devri aşamasında kazanç hesabının yapılmaması, elde edilen bağımsız bölümün satışında yapılacak kazanç tespiti sırasında da, bağımsız bölümün maliyeti olarak arsa sahibinin tarihi arsa maliyetine itibar edilmesidir. Bu modelde arsa devir kazancı bağımsız bölüm satış kazancı içinde gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Trampa anlayışı değiştirilmeyecekse, trampanın zamanı ve bedeli açıklığa kavuşturulmadır. Bizim görüşümüz, trampanın inşaatın tamamlandığı aşamada gerçekleştiği; bedelinin ise uygulamada yaygın olarak kabul edildiği üzere, müteahhit tarafından yapılan inşaat harcamasının, arsa sahibine arsa payına karşılık verilen bağımsız bölümlere isabet eden kısmı olduğu yönündedir.

Ayrıca Maliye 60 sayılı KDV Sirkülerinde, arsa karşılığlı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olayın, müteahhidin arsa karşılığlı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleştiği belirtildikten sonra, arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığlı alınan bağımsız birimlerin emsal bedelinin (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerektiği açıklanmıştır.

Bu anlayış da gözden geçirilmelidir. Fatura bedelini arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümlerin *“arsa payı dahil emsal bedeli”ne bağlayan* belirleme hatalıdır. Bir kere müteahhit düzenleyeceği faturada arsa payı dahil bağımsız bölümün emsal bedelini esas alamaz. Çünkü bağımsız bölümlerin arsa payı kendisinin değil, zaten arsa sahibinindir. Kendisinin olmayan bir şeyi de teslim edemez. Sonuç olarak Maliyenin, arsanın tamamının farazi olarak önce

müteahhide devredildiği, sonra müteahhitten bağımsız bölüm ile birlikte geri döndüğü şeklindeki anlayışını değiştirmesi gerekir.

### **Hasılat Paylaşım KİŞİ**

Uygulamada "hasılat paylaşımı", "gelir paylaşımı" vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hasılatı paylaşmakta olup, 60 sayılı KDV Sirkülerinde, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin de "arsa karşılığı inşaat" olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu Sirkülere göre;

- Bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satışında, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte sadece müteahhit tarafından üçüncü şahıslara fatura düzenlenecek, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız birimin niteliğine göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir.
- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibarıyla hasılattan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplayarak beyan edecektir. Arsa tesliminin, KDV'nin konusuna girmemesi veya KDV'den istisna edilmiş olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır.

Maliyenin bu yaklaşımının yasal dayanağı tartışmalıdır. Çünkü müteahhidin kendisine ait olmayan arsa payı için de fatura düzenlemesi istenilmektedir. Bu isteniyorsa bunu temin için yasal düzenleme yapılmalı ve bu modelde arsa sahibinin payı için de müteahhidin fatura düzenleyeceği hükme bağlanmalıdır.

Yine burada da müteahhidin teminat amaçlı olarak arsanın işin başında yahut ilerleyen aşamalarında parça parça kendisine devredilmesini talep ettiği görülmektedir. Teminat amaçlı yapılan bu teslimlerin, hem gelir vergisi hem KDV açısından vergiyi doğuran olay sayılmayacağı yönünde açık bir düzenleme yapılmalıdır.

Hasılat paylaşım modelde arsa sahibinin gelirinin nasıl vergilendirileceği de açık yasal düzenlemeye bağlanmalıdır. Son dönemlerde bazı özelgelerde belirtilen, hasılat paylaşım modelde arsa sahibi açısından da ticari faaliyet bulunduğu yönündeki yaklaşım hatalıdır. Hasılat paylaşım modelde de arsa sahibi pasif konumu korumaktadır. Bu nedenle, halen geçerli yasal düzenlemeye göre, arsa sahibi arsaya 5 yıldan uzun bir süredir sahip ise müteahhit tarafından üçüncü şahıslara (alıcılara) yapılan satıştan arsa sahibine aktarılan pay da gelir vergisine tabi olmamalıdır.

### **2.4. Zirai Kazançlara İlişkin Öneriler**

Zirai kazançların vergileme rejiminde gerçek usulde vergileme hükümleri yer alsa da, ağırlıklı vergileme rejimi kaynakta tevkifat yoludur.

Tevkifat usulünün zirai kazançlar üzerinde zayıf bir vergi yükü mü oluşturduğu, yoksa hasılat üzerinden stopaj hesaplandığından kar marjına nazaran yüksek bir vergileme anlamına mı

geldiği tartişılabilir. Ancak genelde hakim olan anlayış, zirai kazançların ciddi bir vergilemeye tabi tutulmadığı yönündedir.

Bu yaklaşım, zirai kazanç vergilemesinde istisna veya teşvikleri bir ekonomik yönlendirme aracı olarak kullanma marjının fazla geniş olmadığını düşündürmektedir.

Buna rağmen, Türk tarımının iki temel sorununun “verimsiz ölçeklerde tarım yapılması nedeniyle ölçek ekonomilerinden yararlanılamaması ve tarımda teknoloji-sermaye kullanımının düşük seviyede kalması” olduğu söylenebilir.

Bu iki soruna katkıda bulunabilme potansiyeli nedeniyle, küçük ve bitişik tarım arazilerinin bir araya getirilerek verimli ölçek büyüklüğüne ulaştırılmalarını sağlayan zirai girişimlere düşük ve teşvik edici bir vergileme rejimi uygulanması önerilmektedir.

Küçük ve bitişik tarım arazilerinin verimli ölçek büyüklüğünü sağlayacak şekilde bir araya getirilmesinin illa arazinin mülkiyetinden vazgeçmeyi gerektirmeyecek şekilde tasarlanmış olmasının ölkemizin sosyal dokusu açısından daha uygun olacağı söylenebilir. Bu durumda küçük ve bitişik arazilerin verimli bir ölçek büyüklüğünü yakalamak üzere birleştirilmeleri, “arazinin kullanma-yararlanma haklarının belli ve makul bir süre boyunca bu amaçla toplulaştırma yapmak üzere meydana getirilmiş bir kurum veya kuruluşa bırakılması” şeklinde gerçeşleştirilebilir. Bu kuruluşların tüzel kişilikleri olabilir veya olmayabilir; sistem her iki halde de, arazileri toplulaştırma amacıyla asgari olarak tespit edilecek makul bir süre için bu sisteme dahil olmayı kabul eden arazi sahiplerinin elde ettiği kazançları düşük ve basit bir vergileme rejimiyle teşvik edebilir.

Burada kastedilen vergileme istisnası kazanç türü olarak sadece zirai kazancın kendisi ile sınırlı olmayıp, bu şekilde toplulaştırılmış araziler üzerinde verimli ölçeklerde tarım yapan organizasyon veya tüzel kişiliklerin kazançlarının/kurum kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuş olmalarından başka; arazilerini verimli ölçek büyüklüğüne ulaşmak amacıyla kiralayan ya da bünyesinde arazi toplulaştırması yapılacak olan organizasyon ya da tüzel kişilik lehine intifa hakkı tesis edenlerce elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarına veya bir tüzel kişilik bünyesinde gerçeşleştirilen arazi toplulaştırılmasına dahil olanlarca bu kurumlardan elde edilecek temettü gelirlerine kadar her aşamada geçerli kılınacak bir vergi istisnasından söz edilmektedir.

Tarımsal faaliyetlere teknoloji ve sermaye girişinin sağlanması için, verimli ölçek büyüklüğüne ulaşma hedefinin sadece küçük çiftçiler arasında realize edilecek bir hedef olduğunu düşünmemek lazımdır. Dolayısıyla ve belki de öncelikle, bir sermaye şirketinin tek başına veya küçük çiftçilerle birlikte ölçek ekonomisi yaratacak şekilde geniş araziler üzerinde teknoloji ve sermaye destekli büyük ölçekli tarımsal faaliyette bulunması durumunda elde edilecek kazançların da (kurumlar vergisine tabi olacak kazançlar dahil) vergi istisnasından yararlandırılması düşünölmelidir.

Bu anlayış içerisinde hayata geçirilecek yasal düzenlemelerin oluşturulmasında, konuyla ilgili olarak uzun süreden beri Türk tarımını coğrafi bölgeler ve zirai ürün/faaliyet türleri itibarıyla analiz eden, parçalı araziler yüzünden uğranılan rekolte ve ekilebilir alan kayıplarını hesaplayan ve arazilerin toplulaştırılması amacıyla değişik plan ve projeleri uygulamaya koymaya çalışan

Tarım Bakanlığının ilgili birimleriyle de (Tarım Reformu Genel Müdürlüğü, TİGEM gibi) işbirliği halinde olunmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.