Vergi kanunlarının bazılarında değişiklik yapacak *“Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı”* TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu’nda değiştirilerek kabul edilmiştir. Tasarının genel gerekçesinden anlaşılmakta olan, Tasarının esas amacın Hükümetçe ilan edilmiş olan teşvik tedbirlerinin vergi mevzuatı ile bağlantılı olanlarının yasalaştırılması olduğudur. Bununla beraber Tasarı ile söz konusu amacın dışında geçmişteki bazı sıkıntıları düzenlenmeye çalışıldığı diğer taraftan ek vergi yükü getiren hükümler de olduğu görülmektedir.

Bu çerçevede, söz konusu Tasarı ile ilgili olarak bazı konularda bilgi verilmesinde yarar görmekteyiz.

1. **Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılacak değişikliklerle gelir vergisindeki istisna, indirim ve ilavelere ilişkin açıklamalar**

* ***Mesken kira gelirlerindeki istisna uygulaması:*** 2012 yılı için 3.000 TL tutarında olan mesken kira geliri istisnasının ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarları toplamının gelir vergisi tarifesinin 3. diliminde ücret geliri için yer alan tutarı (2012 için 88.000 TL) aşanlar tarafından yararlanılamayacağı hüküm altına alınmaktadır.
* ***Ticari kazanç beyan edenler yönünden indirilemeyecek giderler:*** Ticari işletmeninin kullandığı yabancı kaynakların özkaynaklarını aşması halinde aşan kısma ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı vb. **gider ve maliyetlerin** % 10’unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulu’nca kararlaştırılacak kısmı KKEG olarak dikkate alınacaktır. Yatırım maliyetine eklenenler sınırlamaya tabi olmayacaktır.
* ***Matrahtan indirimler:*** Aşağıda yer verilen tutarlar indirim olarak dikkate alınabilecektir.
  + Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı
  + Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı
  + Girişim Sermayesi Fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10’unu aşmayan kısmı
  + Yurtdışında yerleşiklere Türkiye’de verilen ancak yurtdışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin bu faaliyet kazançlarının % 50’si
  + Yurtdışında yerleşiklere ilgili bakanşığın izin ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında hizmet veren işletmelerin bu bu faaliyet kazançlarının % 50’si

1. **Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılacak değişikliklerle menkul sermaye gelirlerine yönelik oluşacak değişiklikler**

* Menkul sermaye gelirlerini tanımlayan maddeye genel bir ifade eklenerek ilgili maddede sayılmamakla beraber SPK hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası aracı gelirinin menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. Görüşümüze göre burada bahsedilen bu tür menkul kıymetlerden elde edilen kar payı, faiz gibi gelirler olup, bunların alım-satımının yine değer artış kazancı olarak tanımlanması gerektiğidir. Burada yer verilen değişiklik nedeni ile gelir vergisi stopajını düzenleyen maddeye ekleme yapılarak stopaj kapsamına söz konusu gelirler dahil edilmektedir. Bu hükümler ile, özellikle Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67’inci maddesinin (“Geçici 67”) düzenlenişi sırasında, vergi mevzuatına dahil edilen bir çok sermaye piyasası kazançlarının, genel hükümlere eklenmemiş olmasının eksikliği tamamlanmaktadır.
* Varlık kiralama şirketlerince yurtdışında ihraç edilen menkul kıymetlerin Geçici 67 kapsamı dışında olduğuna yer verilmiş, aynı şekilde bunlar tarafından yurtdışında ihraç edilen bu menkul kıymetlerden elde edilen gelirlerin beyana tabi olmayacağı hükme bağlanmaktadır.
* Geçici 67 kapsamında stopaja konu olan yatırım fonları katılma belgelerinin, fona iade edilmesi yanında diğer şekillerde elden çıkarılması da eklenerek, katılma belgelerinin fon dışındaki kişilere satışı da stopaj kapsamına alınmıştır.

1. **Girişim Sermayesi Fonu**

SPK’a tabi olarak kurulan girişim sermayesi yatırım ortakları veya fonlarına sermaye olarak veya fon paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayrılması imkanı getirilmiştir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10’unu ve özsermayenin %20’sini aşamaz.

Fon, pasifte geçici bir hesaba konur. Amacı dışında kullanılamaz. Fon, ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklığına veya fonlarına yatırım olarak kullanılır. Kullanılmadığı takdirde, zamanında tahakkuk etmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Bu şekilde, girişim sermayesini teşvik etmek için, bunlara yatırım yapacak şirketlere bir vergi avantajı sağlanmak istenmektedir.

Kaldı ki, gerek Gelir Vergisi Kanunu’na gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen ibareler ile bu fonlarla ilgili teşviklere yer verilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’ndaki teşvik 1 numaralı bölümde belirtildiği üzere indirim olarak düznelnmekte; Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki teşvik hem indirim hem istisna olarak düzenlenmektedir. Buna göre, kurumların Girişim Sermayesi Fonu olarak ayırdıkları tutarların beyan edilen gelirin %10’unu aşmayan kısmı indirilebilecek; girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklığı hisse senedi kar payları kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

1. **Portöy Yöneticiliği Yetkisine Sahip Türkiye’de Yerleşik Şirketlerin Yabancı Fonları Yönetmesi:**

Mevcut Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde, yurtdışında yerleşik kurumsal yatırımcı statüsündeki fonların Türkiye’deki sermaye piyasalarından elde ettiği kazançlar genel olarak Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67’inci maddesi çerçevesinde % 0 oranında stopaja tabi tutulmakta olup, söz konusu vergileme ilgili kurumsal yatırımcıların Türkiye’de daimi temsilcilerinin olması halindeyken nihai olmakla beraber Türkiye’de işyeri oluşturmaları halinde nihai olmamakta ve ilgili kurumsal yatırımcıların Türkiye’de kurumlar vergisi ve temettü stopajına tabi tutulmasına sebep olmaktadır.

Yine, mevcut Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde (Geçici 3’üncü madde), Türkiye’deki portföy yatırım şirketleri tarafından portföyleri yönetilen yurtdışında yerleşik fonlar için ilgili portföy yönetim şirketlerinin daimi temsilci addolunacağı ancak bunun için söz konusu fonların katılımcıları ya da kurucularının tam mükellef gerçek kişi veya kurum olmamaları şart koşulmuştur. Diğer bir ifadeyle söz konusu fonların kurucuları veya katılımcıları arasında Türkiye’deki yerleşikler olması halinde Türkiye’deki portföy yönetim şirketi ilgili fonlar için işyeri olarak kabul edilebilmekte ve % 0 oranında nihai vergileme yerine % 32’ye varan vergi yükü söz konusu olabilmektedir.

Tasarı’da SPK’ca verilen portföy yöneticiliği yetkisine sahip Türkiye’de yerleşik şirketlerin yabancı fonların portföylerini yönetmeleri sebebiyle belirli şartlar dahilinde daimi temsilci veya işyeri oluşturmayacağı, söz konusu fonların bu kazançlarının beyana tabi olmadığı hükme bağlanmaktadır. Söz konusu belirli şartlar, (i) portföy yönetiminin mutad faaliyet olması, (ii) yabancı fon ile ilişkinin emsale uygun koşullarda olması, (iii) emsale uygun fiyatlandırılması ve zamanında transfer fiyatlandırması raporunun verilmesi ile (iv)portföy yöneticiliği yapan şirketin ve ilişkili kişilerin yabancı fon kazançları üzerinde (sağladığı hizmet mukabilinde hesaplanan bedeller düşüldükten sonra) doğrudan veya dolaylı olarak % 20’den fazla hak sahibi olmamasıdır.

Dolayısıyla, Kanun’un şu anki şekli itibariyle mevcut olan ve yukarıda anlatılan “işyeri oluşturma” riski Tasarı’daki belirli şartlar dahilinde yönetilen fonlar için ortadan kaldırılmış olmakta ayrıca söz konusu husus yalnızca portföy yönetim şirketleri ile sınırlandırılmamakta portföy yöneticiliğine sahip diğer kurumlar yönünden de genişletilmektedir.

Bunun ötesinde, portföy yöneticiliği yapan şirketin fondaki sahipliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Bununla beraber, portföy yöneticiliği yapan şirketin ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinde %20’den fazla hak sahibi olması halinde, ilgili fon kazançlarından bunlara isabet eden tutarlar genel hükümlere göre vergilendirilecektir.

Dolayısıyla, mevcut Kanun’da yer almayan bir istisna uygulaması getirilmektedir. Ancak Tasarı’daki şekle göre söz konusu istisna yalnızca portföy yönetim şirketinin pay sahipliğine uygulanacaktır. Bununla beraber % 20’lik sınırlama gerek portföy yönetim şirketinin gerekse ilişkili kişilerinin sahipliği yönünden uygulanacaktır.

Diğer taraftan, portföy yöneticiliği yapan şirketlere bir bildirim yükümlülüğü getirilmektedir. Bildirim yükümlülüğü fonun katılımcı ve kurucuları arasında Türkiye’de yerleşik gerçek kişi veya kurumların fonun kazanç payının % 5’ini geçmesi halinde (portföy yöneticiliği yapan şirketin yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları hariç) söz konusu olacaktır. Bildirim yükümlülüğü yerine getirilmez veya eksik getirilirse Türkiye’de yerleşik gerçek kişi ve kurumların fondan elde ettikleri kazanç için tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalardan portföy yöneticisi şirket müşterek ve müteselsil sorumlu olacaktır.

Dolayısıyla, portföy yöneticisi şirketin fona yatırım yapan Türkiye’de yerleşik kişileri takip etmesi ve kazanç üzerindeki hak sahipliğini kontrol etmeleri gerekecektir.

1. **Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Yabancı Kaynak Maliyetinin Gider Kaydı:**

Gelir Vergisi Kanunu’na ilişkin değişikliklerin yer aldığı 1. Bölümde gelir vergisi matrahından indirilemeyecek giderler arasına alınan yabancı kaynak maliyeti konusunda kurumlar yönünden de tamamen yeni bir düzenleme yapılmaktadır.

Bu çerçevede, yatırımın maliyetine eklenenler hariç olmak üzere işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurlarının %10’unu aşmayacak şekilde Bakanlar Kurulu’nca belirlenecek oran kapsamında hesaplanan kısmı kurumlar vergisi matrahının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Söz konusu husus kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerine uygulanmayacaktır.

1. **Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde İndirimler**

Gelir Vergisi Kanunu’na ilişkin değişikliklerin yer aldığı 1. Bölümde gelir vergisi matrahından indirimler yönünden yapılan değişiklikler kurumlar yönünden de geçerli olmaktadır.

Bu kapsamda aşağıdakiler indirim konusu yapılabilecektir;

* Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı
* Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı
* Girişim Sermayesi Fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10’unu aşmayan kısmı
* Yurtdışında yerleşiklere Türkiye’de verilen ancak yurtdışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin bu faaliyet kazançlarının % 50’si
* Yurtdışında yerleşiklere ilgili bakanşığın izin ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında hizmet veren işletmelerin bu bu faaliyet kazançlarının % 50’si

1. **Yatırımların Teşviki**

* ***Gelir Vergisi Teşviği:*** Bakanlar Kurulu’nca belirlenecek illerdeki teşvikli yatırımlara ücretlere yönelik olarak teşvik getirilmektedir. Söz konusu teşvik 31.12.2023’e kadar gerçekleşen yatırımlarda teşvik belgesinde öngörülen fiilen istihdam edilen personel için uygulanacaktır. Teşvik asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısım üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı kadar olup yatırımın tamamen/kısmen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle uygulanacaktır.
* ***KDV İadesi:*** 31.12.2023’e kadar uygulanmak üzere, teşvik belgeli olup 500 m TL sabit yatırım öngören stratejik yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilip takvim yılı sonuna kadar indirilemeyen KDV’nin bir sonraki yıl iade alınabilmesi mümkün hale getirilmektedir.
* ***İndirimli kurumlar vergisi oranı:*** Bakanlar Kurulu’na belli sınırlar dahilinde kurumun diğer faaliyet kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranının uygulama tanımlama yetkisi verilmektedir.
* ***SGK:*** Bakanlar Kurulu’nca belirlenecek illerdeki teşvikli yatırımlarda istihdam edilecek sigortalılar için teşvik getirilmektedir. Teşvik kapsamında sigorta primlerinin (işveren payı ve bazı durumlarda sigortalı payı) Ekonomi Bakanlığı’nca karşılanması düzenlenmektedir.

1. **Kredilere ait Damga Vergisi ile Harçlar:**

Damga Vergisi Kanunu ile Harçlar Kanunu’nda yer alan istisna, kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenen kağıtları ve işlemleri içermektedir.

Anayasa Mahkemesi’in vermiş olduğu bir karar ile bu ibareden bankaların kullandırdıkları krediler değil, kredi kullandırmak için başka banka veya finans kurumlarından sağladıkları kredilerin (sendikasyon gibi) anlaşılması gerektiği ileri sürmüştü. Bu karar, finans kesiminde ciddi endişe yaratmıştır.

Tasarı’da, ibare değiştirilmekte ve “kredilere, .... ilişkin kağıtlar” diyerek sorun halledilmiş olmaktadır.

Ancak, Tasarı yasalaşınca geçmişe yönelik işlemlerin vergi inceleme elemanlarınca gündeme getirilme riski vardır. Geçmişteki uygulamalar kaygılarımızı artırmaktadır

1. **Katma Değer Vergisi Kanunu**

* ***Sermaye Piyasası Araçlarının Katma Değer Vergisi:*** Mevcut yasada sadece hisse senedi ve tahvil teslimlerinin KDV’den müstesna olduğu düzenlenmiştir. Tebliğ’de bu hüküm biraz genişletilmeye çalışılmıştır ancak yine de yetersiz kalarak bir çok sermaye piyasası aracı KDV riski taşımaktaydı. Tasarı, bunu genişleterek, “Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları” ibaresine yer vermiştir. Bunun sonucu olarak, bugün tereddütlü olan varant, menkul kıymet yatırım fonu katılma belgeleri ve türev işlemlerinin KDV riskleri bertaraf edilmiş olacaktır.Ancak yukarıda belirtilen geçmişe yönelik riskleri artırıcı mahiyeti de gözden kaçırılmamalıdır.
* ***Konut Teslimlerinde KDV Oranı:*** Bakanlar Kurulu’na konutun vergi değerini esas alarak tesliminde farklı oran tespit yetkisi verilmektedir.

1. **Diğer**

* ***Vergi İdaresi tarafından yapılan iadelerde faiz uygulanması:*** Fazla veya yersiz ödenen verginin mükelleften kaynaklanması halinde düzeltme talebinden; diğer durumlarda verginin tahsili tarihinden itibaren tecil faizi uygulanarak iade yapılacaktır. Söz konusu faiz uygulaması maddenin yürülüğe girdiği tarihten sonra fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesi için uygulanacaktır. Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerle ilgili olarak ise mükellefin gerekli prosedürü tamamlamasının ardından 3 ay içerisinde iade edilmediği hallerde 3 aylık süre sonundan itibaren tecil faizi hesaplanacaktır.
* ***6111 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılan borçlarla ilgili ödemelerini süresinde yapmamış olup hakkını kaybedenler için düzenleme:*** Yapılmamaış ödemelerin belli sürelerde geç ödeme zammı ile ödenmesi halinde 6111 Kanun hükümlerinden halen yararlanılabilmesi sağlanmaktadır.