

II.OTURUM

Oturum Başkanı:

Prof. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ



YENİ GELİR VERGİSİ TASARISI! NE GETİRİYOR/GÖTÜRÜYOR?

Prof. Dr. İlhami SÖYLER^(*)

ÖZET

Vergilemenin iki önemli fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlar vergilemenin fiskal (mali) fonksiyonu ve vergilemenin ektrafiskal (mali olmayan) fonksiyonlarıdır.

Vergilemenin fiskal fonksiyonu, kamu harcamalarının yani bütçenin finansmanı amacına yönelmiş bulunmaktadır. Serbest piyasa ekonomisini benimsemiş ülkelerde kamu finansmanı büyük ölçüde vergilerle finanse edilmektedir.

Vergilemenin ektrafiskal fonksiyonları ise vergilerin devletin sosyal ve ekonomik politikalarına uygun olarak bu alanları düzenlemek amacına yönelmiş bulunmaktadır. Söz gelimi, ekonomik istikrarın sağlanması, büyümenin sürdürülmesi ve işsizliğin azaltılması noktasında vergiler birer araç olarak kullanılmaktadır.

Bu makalede yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, vergilendirmenin fiskal ve ektrafiskal yönleri açısından değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler:

Vergi, verginin fiskal fonksiyonu, verginin iktisadi fonksiyonu, verginin sosyal fonksiyonu.

ABSTRACT

Taxation has twosignificantfunctionswhicharefiscalfunctionandextrafiscal (non-fiscal) funciton.

Fiscalfunctionsof taxationconcernprovidingpublicexpenditures, in otherwordstheyensurethebudget. Inthe liberal countriespublicexpendituresareprovidedbytaxesmostly.

(*) Turgut Özal Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Mali Hukuk ABD Öğretim Üyesi, isoyler@turgutozal.edu.tr.

Non-fiscal functions of taxation concern the purpose of regulation government's social and economic policies by using taxation. Taxes are used as tools in connection to provide economic stabilization, steady growth and reduce unemployment.

In this article new Bill of Income Tax Act is going to be considered within fiscal and non-fiscal functions of taxation.

Key Words

Tax, fiscal function of tax, financial function of tax, social function of tax.

GİRİŞ

Serbest piyasa ekonomisinin geçerli olduğu ülkelerde kamu finansmanı genellikle vergilere dayanmaktadır.

Bu çerçevede ülkemizde de kamu finansmanı, büyük ölçüde konu itibarıyla gelir, harcama ve servet üzerine konulan vergilerle sağlanmaktadır.

Ülkemizde gelir üzerinden alınan iki türlü vergi bulunmaktadır. Bunlardan biri 1961 yılından beri uygulanan ve gerçek kişileri muhatap alan gelir vergisi, diğeri de genellikle tüzel kişileri muhatap alan kurumlar vergisidir.

Bu bildiri de 2013 yılında hazırlanarak TBMM'ye sunulan ve ülkemizde uygulanan gelir vergisi ile kurumlar vergisini birleştirmeyi amaçlayan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının; genel gerekçesi, madde gerekçeleri ve maddeleri fiskal (mali) ve ekstra fiskal (iktisadi ve sosyal) açıdan analitik bir yaklaşımla değerlendirilerek eleştiriler ve öneriler sunulacaktır.

1. TASARININ MALİ (FİSKAL) YÖNLERİ

Vergilendirme esas itibarıyla devlete finansman sağlama amacına yönelik bulunmaktadır. Buna kısaca vergilendirmenin fiskal (mali) amacı veya fonksiyonu denilmektedir. Kanun Tasarısının genel gerekçesine göre ülkemizde gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin GSYH'ye oranı % 6 civarındadır. Oysa bu oran OECD ülkeleri ortalamasına bakıldığında % 11,4'tür. Bu durum gelir ve kurumlar vergilerinde yeni bir arayışa girme mecburiyeti doğurmaktadır.

Tasarının mali yönleri bağlamında önemli ve olumlu düzenlemeleri içerdiği söylenebilir. Bu düzenlemeler aşağıda açıklanmıştır:

1.1. Mükellef ve Vergi Tabanını Genişletici Düzenlemeler

Tasarı vergi tabanını, yani mükellef sayısını ve vergi matrahını arttırıcı önlemler çerçevesinde aşağıda belirtilen düzenlemeleri içermektedir:

- Tasarının 5. ve 6. maddeleriyle tam ve dar mükellef kavramları çerçevesinde "Türkiye'de yerleşmiş sayılma hali" yeniden düzenlenerek, Türkiye'de kalma süresi 3 yılı aşmış bulunan yabancı iş adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve bunlara benzeyen diğer kişiler

tam mükellef olarak değerlendirilecektir. Oysa mevcut düzenlemede bu gibi kişiler Türkiye’de yerleşmiş sayılmamaktadır (Demir ve Sarısoy, 2014) Ancak bu durum müttekabiliyet açısından benzer tedbire başvurma bağlamında diğer ülkelerle sorun yaratabilecektir. Diğer taraftan tasarının 50. maddesiyle de dar mükellefiyete tabi olanların yaptıkları ulaştırma işleri arızı kazançlar kapsamına alınmaktadır.

- Taahhüt niteliğinde olsun olmasın özel inşaat işleri vergi kapsamına alınmaktadır. Öyleki, kendi arsasına inşaat yapan veya kat karşılığı inşaat yaptıranların bu faaliyetleri ticari bir işletme bünyesinde ise ticari kazanç, değilse değer artış kazancı olarak nitelendirilmektedir (Tas. Mad: 14,45).Bu bağlamda özel inşaat işlerinde, değer artış kazancı kentsel rantların vergilendirilmesi açısından objektif kıstaslara bağlanmaktadır (Emektar-1, 2014)
- Tasarının 32. maddesiyle Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan jokey, jokey yamakları ile bunların antrenörlerine yapılan ödemeler ücret kapsamına alınmaktadır. Aynı madde ile ücretlilere para yerine pay (hisse) senedi veya bunları alma hakkı verilmesi ücret sayılmakta, ayrıca kurumların yönetim kurulu başkanı, üyeleri ile tasfiye memurlarına ödenen kar payları ücret kapsamına alınmaktadır. Mevcut düzenlemede söz konusu kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olduğu için daha az vergi ödenmektedir.
- Her türlü elektronik ortam ve alan adlarının kiraya verilmesi ile üçüncü kişiler lehine irtifak veya intifa hakkı tesis edilmesi gayrimenkul sermaye iradı kapsamına alınmaktadır(Tas, Mad:37). Bilgisayar ve iletişim sektörünün hızlı bir şekilde ilerleme kaydettiği gerçeğinden hareketle, bu alanların gelir getirici boyutunun vergi kapsamına alınması son derece isabetli bulunmaktadır. Böylece sanal mağazalardan elde edilen kira gelirlerinin de vergilendirilmesinin yolu açılmaktadır (Emektar-2, 2014).
- Tasarının 41. maddesiyle de, menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler ile Merkez Bankası’na ihraç edilen likidite senetlerinden elde edilen gelirler menkul sermaye iradı kapsamına alınmaktadır. Bu düzenlemenin verginin tabana yayılması açısından önemli bir açılım sağladığını belirtmek gerekmektedir.
- Tasarının 45. maddesiyle, değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde, elden çıkarma deyiminin kapsamına satış yanında, trampa, takas, kamulaştırma, devletleştirme ve ticaret şirketlerine sermaye olarak koyma işlemleri de alınarak vergi tabanı genişletilmektedir. Ayrıca motorlu taşıma, çekme, yükleme ve boşaltma araçları ile motorlu taşıtların, hat, plaka veya işletme haklarının elden çıkarılması da değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Özellikle büyük yerleşim birimlerinde astronomik rakamlara ulaşan hat ve plaka devirlerinden sağlanan gelirlerin vergi kapsamına alınması, hem vergi tabanının genişletilmesi hem de vergi adaleti bakımından anlamlı sayılmalıdır.
- Tasarının 59. maddesiyle mevcut vergi güvenlik müesseseleri; emsal kira bedeli, örtülü sermaye, örtülü kazanç dağıtımı ve kontrol edilen yabancı kurum kazancı yanında “zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemelerde vergi kesintisi” başlığı ile yeni bir vergi güvenlik müessesesi daha getirilmektedir. Ancak, belirtmek gerekir ki, gelirin tam olarak kavranması noktasında bu müesseseler yeterli bulunmamaktadır. Gelirin tam olarak kavranması için, ge-

lir-servet, gelir-harcama, gelir-tasarruf kıyaslamasına imkân veren düzenlemeler gerekmektedir (Söyler ve Çolak, 2013).

1.2. Vergi Harcamalarını veya Gider Kalemlerini Azaltıcı Düzenlemeler

Tasarının vergilendirmenin fiskal yönleri bağlamında, vergi tabanını genişletici düzenlemeleri yanında vergi tabanını aşındırıcı muaflik, istisna ve indirim kalemleri de azaltılmaktadır. Bunlar aşağıda belirtilmiştir:

- Tasarının 21. maddesiyle taşınmazlar ile iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında uygulanan istisnada 2 yıllık süre kademeli olarak 5 yıla çıkarılarak, %75 istisna oranı da kademeli olarak %40'a kadar indirilerek bu alandaki vergisel aşınma azaltılmaktadır. Karşılaştırılmalı hukukta "Kapital gains" olarak adlandırılan sermaye kazançlarının vergilendirilmesinde, ülkeler bazında farklı uygulamalar vardır. Söz gelimi Almanya'da 10 yıldan uzun süre elde tutulan taşınmaz satışı vergiye tabi değildir (Yerli, 2014) Ülkemizde de benzer bir uygulama hayata geçirilebilir. Diğer taraftan taşınmaz satışları için uygulanan istisnanın, kurumlar yanında gerçek kişilere de uygulanması önerilmektedir (Yıldırım, 2015).
- Tasarı kanunlaştığı takdirde serbest meslek kazançlarında, kiralanan veya envantere kayıtlı olan yat, kotra, tekne gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının giderleri ve amortismanları gider olarak kabul edilmeyecektir (Tas. Mad: 30).
- Tasarının 31. maddesiyle, tutarı gelir vergisi tarifesinin ücretler için belirlenen dördüncü gelir dilimindeki rakamın iki katını aşan serbest meslek kazançlarında, telif kazancı istisnası uygulanmayacaktır. Böylece yüksek gelir grubuna giren serbest meslek erbabı, telif kazançları istisnası dışında kalmaktadır.
- Gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde uygulanan %25'lik götürü gider oranı, gelir vergisi tarifesinin ikinci ve üçüncü gelir dilimi arasında kalan gelirler için %15'e düşürülmektedir (Tas. Mad: 39). Bu düzenleme ile rant gelirlerindeki aşınma önlenmek istenmiştir.
- Mesken olarak kiraya verilen binalarda uygulanan istisnadan, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratların toplamı gelir vergisi tarifesinin ücretler için belirlenen üçüncü gelir dilimindeki tutarı aşanlar yararlanamayacaktır (Tas. Mad: 40).

Tasarının 39. ve 40. maddeleriyle yapılan bu düzenlemeler vergi tabanını genişletmektedir.

1.3. Diğer Mali Düzenlemeler

Tasarıda mükellef ve vergi tabanını genişletici, vergi harcamalarını (muafiyet, istisna, indirim vs.) azaltıcı önlemler yanında, benzeri mali etkiler yaparak vergi hasılatını arttırıcı düzenlemeler de bulunmaktadır. Bunlar aşağıda belirtilmiştir:

- Tasarının 10. maddesiyle ticari kazançların vergilendirilmesindeki belirsizliklerin giderilmesi amacıyla "ticari organizasyon" tanımı yapılarak faaliyetlerin devamlılığı gibi muğlak kriterler yerine daha somut kriterler geliştirilmiştir. Bu düzenlemenin vergi idaresi ile mükellef ara-

sındaki uyuşmazlıkları önemli ölçüde azaltacağı umulmaktadır. Buna benzer birtakım belirsiz alanların giderildiği yetkililerce de ifade edilmektedir (Ağbal, 2016).

- Taşınmaz, gemi ticareti yanında bunların kiralanması da basit usulde vergileme kapsamı dışına alınmıştır (Tas. Mad: 18). Ancak taksi ve dolmuş sahipleri basit usulde vergilendirilmeye devam edeceklerdir. Bu durum, tasarının olumsuz yönleri arasında sayılmaktadır. Zira ticari taksi ve minibüs sahiplerinin çok büyük paralar ödeyerek, hat ve/veya plaka almalarına karşın, basit usulde vergiye tabi olmaları anlaşılabilir değildir.
- Tasarı ile daha önce ticari kazanç kapsamında bulunan zirai faaliyet yürüten kolektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları, zirai kazanç kapsamına alınmıştır (Tas. Mad: 24). Aynı madde ile ticari kazanç kapsamında sayılan sertifikalı tohum üretimi, yumru ve fide yetiştiriciliği, hayvan fetüsü üreticiliği de zirai kazanç kapsamına alınmıştır.
- Tasarının 61. maddesiyle hemen hemen tüm gelir unsurları ve kurum kazançları vergi kesintisi kapsamına alınarak vergi gelirlerinin aşınması önlenmek istenmektedir. Aynı madde ile apartman ve site yöneticileri de, vergi sorumlusu kapsamına alınmaktadır. Enflasyonun vergi hasılatının reel değerini aşındırıcı etkisini ifade eden Tanzi etkisinin azaltılmasına yönelik olarak, mevcut Gelir Vergisi Kanununun 67. maddesi uygulamasına süreklilik kazandırılmaktadır (Tas. Mad: 62). Ancak milyonlarca ücret geliri elde eden futbolcular için %5, %10, %15 gibi düşük kesinti oranları belirlenmesi adil bir durum değildir.
- Kayıtlı ekonomiye geçme çabaları kapsamında, tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar, telif kazançları, gelir vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde belirlenen tutarın iki katını aştığı takdirde bunların diğer gelirlerle birleştirilerek yıllık beyannameye toplanması öngörülmektedir (Tas. Mad: 66). Böylece beyannameli mükellef sayısı arttırılmak istenmektedir.
- Tasarının 70 ve 79. maddeleri ile beyanname verme ve taksit ödeme süreleri bir ay öne alınarak, Tanzi etkisi azaltılmaya çalışılmaktadır. Vergi gelirlerinin reel değerinin korunması açısından bu düzenlemenin önem arz ettiğini ifade etmek mümkün bulunmaktadır.

Belirtmek gerekir ki, yukarıda belirtilen iyileştirmelere rağmen tasarının mali yönleri, iktisadi ve sosyal yönlerine göre daha zayıf kalmaktadır. Zira birtakım gelirler, kaynak teorisinin tasarıda da benimsenmesi nedeniyle, hiçbir gelir unsuruna girmeyen jübile hasılatları, maddi manevi tazminatlar, buluntular, kan ve organ satış gelirleri, hediyeler gelir kapsamına girmemektedir (Serdar, 1988).

2. TASARININ İKTİSADİ YÖNLERİ

Günümüz devlet anlayışının bir gereği olarak, devlet makroekonomik dengelerin sağlanması ve idame ettirilmesi amacıyla ekonomiye müdahalede bulunmaktadır. Devletin ekonomiye müdahale araçlarından birisi de vergilendirmedir.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı; yatırım, üretim, istihdam ve tasarrufların teşvik edilmesi amacıyla, çok sayıda teşvik, destek ve benzeri düzenleme içermektedir. Bunlar aşağıda belirtilmiştir:

- Tasarının 19. maddesiyle ihracat, yurtdışında inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyetinde bulunan mükellefler döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini, belgelendirilemeyen giderlere karşılık götürü olarak indirebileceklerdir. Ülkemize döviz girişini teşvik amacıyla getirilen bu düzenlemenin cari açığın azaltılmasına olumlu katkı yapacağı beklenmektedir.
- Avrupa Birliği fonlarından, proje karşılığı sağlanan hibeler gelir sayılmayacaktır (Tas. Mad: 20). Bu düzenleme ile mevcut Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 84. maddesindeki hüküm sürekli hâle getirilmektedir.
- Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere, münhasıran yurtdışında yararlandırılmasına yönelik, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti sunumu karşılığı elde edilen kazancın %50'si vergiden istisna edilmektedir (Tas. Mad: 21). Döviz girişinin teşviki amacıyla getirilen bu düzenlemenin cari açığın azaltılmasında olumlu katkı yapacağı beklenmektedir.
- Tasarının 23. maddesiyle portföy yöneticiliği ile yabancı fonların türev ürünlere yönelik faaliyetlerine önemli vergisel avantajlar sağlanmaktadır. Bu düzenlemelerle sermayenin tabana yayılması kolaylaştırılmaktadır (Erkan, 2015).
- Telif kazancı sahiplerinden beyanname vermek zorunda olanlara istekleri halinde gerçek giderlerine karşılık olmak üzere hasılatlarının %25'ini gider olarak gösterme hakkı getirilmektedir (Tas. Mad: 30). Tasarının aynı maddesiyle kusursuz sorumluluk hallerinde ödenen tazminatlar ticari kazançlarda olduğu gibi serbest meslek kazançlarının tespitinde de hasılattan gider olarak indirilecektir.
- Tasarının 39. maddesine göre taşınmazlara yönelik olarak bunların iktisadi değerini artırıcı nitelikte ısı yalıtımı ve enerji tasarrufuna ilişkin harcamalar kira gelirlerinden indirilebilecektir. Bu düzenleme ile enerji tüketiminde tasarrufun artırılmasına ve dışa bağımlılığın azaltılmasına katkı sağlanması hedeflenmiştir (Savcı, 2013).
- Tasarının 43. maddesiyle portföyünün sürekli olarak %51'i BİST' te işlem gören hisse (pay) senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin ilgili fona iadesinden elde edilen gelirler vergiden istisna edilmektedir. Düzenleme ile yatırım fonlarının spekülatif olmayan kazançları teşvik edilmektedir.
- Münhasıran anaokulu ve kreş faaliyetinde bulunanlar, mevcut işletme içinde çalışanların çocuklarına bakım amacıyla kurdukları kreş ve anaokullarına ilişkin kuruluş ve yapım giderlerini, yıllık beyanname üzerinde indirim konusu edebilecektir (Tas. Mad: 68).
- Tasarının 83. maddesiyle 29 yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin istekleri halinde üç vergilendirme döneminde elde ettikleri kazançlarının yıllık asgari ücret tutarına isabet eden vergileri, hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Böylece genç girişimciler teşvik edilmektedir^(*).

Görülüyor ki tasarının iktisadi yönü, vergi harcamalarının arttırılmasına odaklı olarak ağırlık kazanmaktadır. Bilindiği üzere vergi harcamaları, vergi erozyonuna yol açmaktadır (Söyler, 2007).

^(*) Tasarının bu hükmü, 6663 sayılı Kanununun 1. Maddesiyle mevcut Gelir Vergisi Kanunu'na mükerrer 20. madde olarak eklenmek suretiyle "genç girişimlerde kazanç istisnası" başlığı ile yasalaşmıştır.

3. TASARININ SOSYAL YÖNLERİ

Tasarının vergilendirmenin sosyal fonksiyonu bağlamında vergi mükelleflerine yönelik, insani, kültürel, eğitim ve spor konularında da birtakım iyileştirmeler ve teşvikler sağladığını söylemek gerekir. Şöyle ki;

- Tasarının 2. maddesiyle çocuk tabiri genişletilerek, evlatlıklar, mükellef ile birlikte oturan ana veya babasını kaybetmiş torunlar ve vesayeti altında bulunan mükellefin veya eşinin kardeşi ile kardeş çocuklarından 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocuklar bu kapsama alınmıştır.
- Ücretin safi tutarının tespitinde, mükellefin kendisine uygulanan engelli indiriminden bunların bakmakta yükümlü olduğu kişiler de yararlanacaktır (Tas. Mad: 33).
- Apartman yöneticilerinin genel yönetim giderlerinden (aidat vs.) hisselerine düşen payların ödenmeyen kısımları ücretlerden istisna edilmektedir (Tas. Mad: 35).
- Tasarının 36. maddesiyle "asgari geçim indirimi" müessesesi kaldırılarak ücretliler için "özel indirim" müessesesi getirilmektedir. Daha önce ilk iki çocuk için %7.5, diğerleri için %5 olan ibare, ilk iki çocuk için %7.5, üçüncü çocuk için %10 olarak değiştirilmiştir. Böylece üç çocuktan fazlası için indirim uygulanmayacaktır. Ancak asgari geçim indirimi yerine getirilen özel indirimin münhasıran çocuk indirimine bağlanması adil bir yaklaşım tarzı olarak değerlendirilmemektedir.
- Ulusal yarışmalara katıldıklarının belgelendirilmesi şartıyla, amatör sporculara ödenen ücretlerin, asgari ücretin iki katını aşmayan kısmına ait vergileri, hesaplanan vergiden mahsup edilecektir (Tas. Mad: 36).
- Tasarının 49. maddesiyle ikamet amacıyla satın alınan ve fiilen ikamet edilen tek konutun elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergiden istisna edilmiştir.
- Tasarının 55. maddesiyle, emsal kira bedeli uygulanmayacak kişiler arasına birinci derece kayın hısımları da eklenmiştir. Böylece mükellefin eşine, ana ve babası ile kardeşlerine kiraya verilen binalar için emsal kira bedeli uygulanmayacaktır.
- 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde çalışan engellilere yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının %100'ü oranında, 5 yıl süreyle korumalı işyeri indirimi teşviki getirilmektedir (Tas. Mad: 68).
- Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usule tabi engellilerin bu faaliyetlerinden doğan gelirlerine, engelli indirimi öngörülmektedir (Tas. Mad: 68).
- Gerçek kişilerce yıllık beyanname üzerinden, bildirilen gelir ve kazancın indirim esas tutarın %15'ini ve yıllık asgari ücret tutarını aşmayan, mükellefe, eşine ve çocuklarına ait eğitim ve sağlık harcamalarına isabet eden vergi tutarı, kazançlar üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir (Tas. Mad: 83). Bu düzenleme ile özellikle vakıf üniversitelerinde okuyan öğrenciler için, aile bütçesinde bir iyileştirme yapılmaktadır. Tasarının sosyal politikalar çerçevesinde getirdiği bu düzenlemeler (Fırat, 2015) eğitim-öğretimin desteklenmesi bakımından olumlu değerlendirilmektedir.

- Tasarının aynı maddesiyle gerçek usulde vergilendirilen ve işletme büyüklüğü ölçülerini en az %50 oranında aşan çiftçi ve çiftçi sayılanların yanında fiilen zirai faaliyette çalışan işçilerin ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan vergi, muhtasar beyanname üzerinde tahakkuk eden vergiden indirilerek terkin edilecektir. Böylece tarımsal istihdam teşvik edilmektedir.

Tasarıda, verginin ekstra fiskal (iktisadi ve sosyal yönlerinin), fiskal (mali) yönlerine göre ağır bastığı, yukarıda sıralanan düzenlemelerden kolayca anlaşılacaktır.

4. TASARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE SONUÇ

Tasarı vergilendirmenin mali (fiskal) yönleri açısından değerlendirildiğinde, mükellef ve vergi tabanının genişletilmesi bağlamında yeni açılımlar içerdiği anlaşılmaktadır. Sözgelimi özel inşaat işleri, her türlü elektronik ortam ve alanların kiraya verilmesi, menkul kıymetlerin ödünç işlemleri, jokey ve bunların antrenörlerine yapılan ödemeler vergi kapsamına alınmaktadır. Kentsel rantların kısmen de olsa vergi kapsamına alınması da bu bağlamda değerlendirilebilir.

Keza tasarı ile vergi harcamalarını azaltıcı önlemler alındığını da belirtmek gerekir. Aynı şekilde matrahtan yapılması öngörülen indirimlerin azaltıldığını da ifade etmek gerekmektedir. Bu çerçevede uçak, yat, kotra gibi lüks taşıt araçlarının giderlerinin kabul edilmemesi, ücret, telif kazancı ve gayrimenkul sermaye iratlarında yüksek gelir gruplarına yönelik istisnaların daraltılması, basit usulün kapsamının daraltılması, hemen hemen tüm gelirler için vergi kesintisi öngörülmesi, yeni vergi güvencilik önlemlerinin getirilmesi ve beyanname verme usulünün yaygınlaştırılması, olumlu açılımlar olarak değerlendirilmektedir. Aynı amaca yönelik olarak idareye birtakım eşik değerler belirleme bakımından yetkiler tanınması, yürütmede esnekliğin ve etkinliğin artırılması noktasında olumlu değerlendirilmektedir.

Tasarıya vergilendirilmenin iktisadi yönleri açısından bakıldığında, ülkemizde yatırımların teşvik edilerek, üretim ve istihdama, böylece ekonomik kalkınmaya ivme kazandırılmak istendiği görülmektedir. Bu çerçevede; inşaat ve benzeri teknik işler nedeniyle yurtdışında döviz cinsinden elde edilen hasılatın belli bir kısmının götürü olarak gider yazılması öngörülmekte, Avrupa Birliği fonlarından proje karşılığı sağlanan hibeler vergi dışında tutulmakta, yurtdışına yönelik mühendislik, tasarım, yazılım, raporlama gibi hizmet gelirlerine %50 oranında istisna sağlanmaktadır. Ayrıca, yatırım fonlarına, portföy yöneticiliğine yönelik önemli vergisel avantajlar sağlanmakta, 29 yaşını aşmamış genç girişimciler teşvik edilmektedir.

Tasarıya vergilendirmenin sosyal yönleri açısından yaklaşıldığında; çocuk tabirine evlatlıklar ve yetim kalmış torunlar ile mükellef veya eşinin kardeşi ve kardeş çocukları da dahil edilerek Türk aile yapısının realitesi korunmak istenmektedir. Ücretlilere yönelik engelli indirimine, bunların bakmakla yükümlü olduğu kişiler de dahil edilmektedir. Yine ücretlilere yönelik asgari geçim indirimi, özel indirim şeklinde yeniden düzenlenerek üçüncü çocuğa daha çok indirim hakkı tanınmaktadır. Yine korumalı iş yerlerindeki engellilere yönelik korumalı iş yeri indirimi getirilmektedir. Tasarıyla eğitim, spor ve kültürel içerikli düzenlemelerle de birtakım teşvikler ve destekler getirilmektedir. Bu çerçevede amatör sporculara, öğrenim gören gençlere, çiftçi yanında çalışan tarım işçilerine yönelik

indirim ve istisnalar öngörülmekte, emsal kira bedeli uygulaması dışında tutulan kişilere birinci derecede kayın hısımları dâhil edilmektedir.

Tasarının yukarıda özetlenmeye çalışılan olumlu tarafları yanında, olumsuz tarafları da bulunmaktadır. Şöyle ki;

- Birleştirilen iki verginin mükellefleri, oranları, beyanname verme ve ödeme süreleri, muafiyet ve istisnaları gibi temel vergi kavram ve müesseseleri tasarıda ayrı ayrı maddeler halinde düzenlenmiştir. Böylece birleştirme "ruhi" olmaktan ziyade "şekli" planda kalmış, adeta zorunlu bir evlilik gerçekleştirilmeye çalışılmıştır.
- Tasarıda maddeler çok uzun ve karmaşık olarak kaleme alınmıştır. Öyleki tasarı kanun değil adeta bir tebliğ mantığı çerçevesinde hazırlanmıştır. (Bursa, SMMO, 2013) Bu durum vergilemede açıklık ve basitlik ilkeleriyle çelişmektedir.
- Tasarıda gelir tam olarak kavranamamış, mevcut düzenlemede olduğu gibi kaynak teorisinin benimsenmesi sonucu, jübile hasılatları, maddi manevi tazminatlar, buluntular, kan ve organ satış gelirleri, şans oyunları gelirleri, bağış ve hediyeler, kaynağı belirsiz gelirler vergi dışı bırakılmıştır.
- Yine gelirin tam olarak kavranamaması noktasında mevcut vergi güvenlik müesseseleri korunmakla birlikte, gelir-servet, gelir-tüketim, gelir-tasarruf kıyaslamasına imkân verecek otokontrol sistemleri getirilememiştir.
- Tasarıda vergilemenin fiskal (mali) yönünden ziyade ekstra fiskal (iktisadi, sosyal) yönlerine ağırlık verildiği gözlemlenmektedir. Verginin ekstra fiskal fonksiyonları bağlamında iktisadi ve sosyal boyutları, daha ziyade vergi harcamaları şeklinde tezahür etmekte, bu durum ise vergi erozyonuna yol açmaktadır.
- Tasarıda çevresel duyarlılığın göz ardı edildiği de bir gerçektir.

Sonuç itibarıyla; tasarı mevcut kanun maddelerini azaltma, bazı muğlak ve müphem konulara açıklık getirme, mali, iktisadi ve sosyal açıdan kimi iyileştirmeler getirmekle birlikte, radikal bir değişiklik içermemekte, bu yüzden bir "reform" niteliği taşımamaktadır. Hatta çok uzun düzenlenen maddelerin açıklığa kavuşturulması için zaman içinde idarenin ikincil mevzuatla konuya müdahil olması kuvvetle muhtemel olduğundan "deform" tehlikesiyle karşı karşıya kalılabileceğini gözardı etmemek gerekmektedir. Zira mevcut Türk vergi sistemi de, ekleme, çıkarma ve değiştirmelerle, meşruiyetini yitirmiş, vergi idaresi mükellef olması gereken herkesten vergi almak yerine, mevcut mükellefleri daha çok vergileme yoluna gitmektedir. Bu endişelerden hareketle ülkemizin belki de geleceğini yeniden şekillendirecek gelir vergisi (kurumlar vergisi dahil) gibi önemli bir kanun tasarısının, tüm tarafların (üniversiteler, odalar, sendikalar vs.) görüşü alınarak basit, sade, vergiye gönüllü uyumu artıran ve vergiyi tabana yayan yaklaşımla yeniden hazırlanması elzem bulunmaktadır.

Kaynakça

- AĞBAL, Naci (2016), Milliyet Gazetesi, 06.04.2016.
- BURSA, SMMO (2015), “Gelir Vergisi Tasarısı: Görüş ve Öneriler” www.bursa.smmo.org.tr. Erişim Tarihi: 20.11.2015.
- DEMİR, İhsan Cemil-SARISOY, Taner (2014), “Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ile Getirilen Düzenlemelere Toplu Bakış”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:174, Mart.
- EMEKTAR, Fazlı (2014), “Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının Karşılaştırmalı Analizi-1”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:305, Şubat.
- EMEKTAR, Fazlı (2014), “Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının Karşılaştırmalı Analizi-2”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:306, Mart,
- ERKAN, Mehmet (2014), “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Üzerine Değerlendirme”, www.erkymm.com, Erişim Tarihi: 21.12.2014.
- FIRAT, Furkan (2015), “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının Öngördüğü Yenilikler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:318, Mart.
- SAVCI, A. Şahin (2016), “Yeni Gelir Vergisi Tasarısı Hakkında Değerlendirmeler”www.mazars.com.tr. Erişim Tarihi: 22.04.2016.
- SERDAR, Ali (1998), “Gelir Vergisinde Diğer Kazançlar, tasarruf ve Harcama Esasında Vergileme”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 30, Temmuz-Eylül.
- SÖYLER, İlhami (2007), “Ülkemizde Bitmeyen Senfoni! Vergi Reformu”, Mali Klavuz Dergisi, Sayı:38, Ekim-Aralık.
- SÖYLER, İlhami – ÇOLAK, Mustafa (2013), “Nasıl Bir Vergi Reformu”, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:35, Ocak.
- YERLİ, Ali (2014) “Gelir Vergisi Kanunu Tasarısında Değer Arış Kazançlarında Elde Tutulma Süresine Göre Azalan Vergi”, Dünya Gazetesi, 04.11.2014.
- YILDIRIM, Adnan (2015) “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Bir Reform Mu?”, www.batiymm.com.tr, Erişim Tarihi: 24.12.2014.

PROF.DR. ZİYAETTİN BİLDİRİCİ (Başkan)- Teşekkür ediyoruz İlhami Hocaya.

Bize bu özgün tebliğle hem gelir vergisi tasarısıyla ilgili genel bilgiler verdi. Bir de daha yasanın detayına girerek bazı maddelerdeki detayları da verdi. Ayrıca tabii ki yine tartışmaya devam edeceğiz.

İkinci olarak Doktor Elif Yılmaz bize bir tebliğ sunacak. “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Taslağı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesini.”

Kendisiyle ilgili kısa bilgi vermek istiyorum. Tabii ki sayımız çoğaldıkça birbirimizi tanıyamıyoruz da.

Doktor Elif Yılmaz 2004 yılında Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesinde lisans eğitimini bitirmiş, 2008 yılında yine Gazi’de Sosyal Bilimler Enstitüsünde Doktorasını, Doktora Tezini, pardon yüksek lisans. 2014 yılında doktorasını bitirmiş, 2006 yılından itibaren de Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi mali Hukuk anabilim dalında araştırma görevlisi olarak çalışıyor. Buyurun Elif Hanım. Size de yirmi dakikayı geçmeden şey yapalım, sınırlamaya uyarsak iyi olur.