

GENEL GEREKÇE

- ✓ 2024-2026 dönemi Orta Vadeli Programda;
- ✓ Etkin, basit ve daha adil bir vergi sistemi oluşturmak,
- ✓ Doğrudan vergilerin payını artırmak,
- ✓ Yatırım, istihdam, üretim ve ihracatı teşvik etmek,
- ✓ Sürdürülebilir büyümeyi desteklemek,
- ✓ Kamu finansmanını kalıcı kaynaklarla sağlamak,

hedefleri doğrultusunda temel vergi kanunlarının gözden geçirileceği belirtilmiştir.

Programda, vergi harcamalarının gözden geçirilerek, etkin olmayan istisna, muafiyet ve indirimlerin kaldırılacağı tedbirine de yer verilmiştir.

Gelirler politikası ile ilgili bu tedbirler, öncelikli reform alanlarına yönelik düzenlemeler arasında yer almaktadır.

Hazırlanan Kanun Teklifinde;

- ✓ Vergilemede güvenliğin sağlanması ve kayıt dışılıkla mücadele
- ✓ Vergi adaletinin güçlendirilmesi ve dolaysız vergilerin payının artırılması
- ✓ Vergiye uyumun artırılması
- ✓ Bazı istisnaların kaldırılması, bazı istisnaların da uygulanma şeklinin değiştirilmesi
- ✓ Cezaların ve tahsilat etkinliğinin artırılması

hedeflerine hizmet etmek üzere vergi mevzuatı ile ilgili kanunlarda düzenleme yapılmaktadır.

Vergi güvenliğinin sağlanmasına hizmet eden düzenlemelerin başında, uluslararası model kuralları ile uyumlu olarak çok uluslu şirketlerde asgari kurumlar vergisi (Küresel Asgari Kurumlar Vergisi) uygulaması ve bu uygulamayla birlikte yerel asgari kurumlar vergisi düzenlemeleri yer almaktadır.

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün (OECD) Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS) projesi kapsamında Türkiye'nin de aralarında bulunduğu yaklaşık 140 ülke tarafından onaylanan mutabakat metnine göre yıllık konsolide hasılatı 750 milyon Avro eşliğini aşan çok uluslu işletme gruplarının düşük vergileme yapılan ülkelerdeki şube, iştirak ve işyerlerinin asgari bir tamamlayıcı vergilemeye tabi tutulması kararı alınmış ve ülkeler tarafından gerekli yasal düzenlemeler yapılmaya başlanılmıştır.

Çok uluslu şirketlerde asgari kurumlar vergisi özetle, faaliyet gösterilen her bir ülke bazında belirlenen efektif vergi oranının %15'in altında olduğu durumda, o ülkede doğan kârlara tamamlayıcı bir vergi uygulanmasıdır. Model, tamamlayıcı verginin alınmaması durumunda grubun merkezinin bulunduğu ülkeye bu vergiyi alma hakkı vermekte, grubun merkezinin bulunduğu ülkenin de tamamlayıcı vergi almaması halinde gruba dahil şirketlerin bulunduğu ülkeler tarafından tamamlayıcı vergi alınabilmektedir.

Ülkemizde faaliyette bulunan çok uluslu şirketlerden bu şekilde asgari vergi alınmaması durumunda alınmayan vergi diğer ülkeler tarafından alınacaktır.

Teklifte, Kurumlar Vergisi Kanununa 13 maddeden oluşan "Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi" başlıklı bölüm eklenmesi öngörülmekte, geçiş düzenlemelerinin yapıldığı ilave bir geçici madde ile birlikte yeni bir müessese ihdas edilmektedir.

Çok uluslu şirketlerde asgari kurumlar vergisi uygulaması ile birlikte ülkelerin bir güvenlik müessesesi olarak yerel asgari kurumlar vergisi düzenlemelerine de mevzuatlarında yer verdikleri görülmektedir.

Malumları olduğu üzere, ülkemizde kurumlar vergisi genel oranı %25'dir. Beyan edilen kazanç üzerinden indirim ve istisna uygulamaları nedeniyle hesaplanan ve ödenen kurumlar vergisi bu oranın çok altında kalmaktadır. Bu bağlamda, beyan edilen kazanç ile matrah arasında bir bağ kurulmak suretiyle ödenmesi gereken asgari bir vergi ihdas edilmesi önerilmektedir.

Ayrıca, yap işlet devret modeli ile kamu özel işbirliği projeleri kapsamında yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara uygulanacak kurumlar vergisi oranı %30'a çıkarılmaktadır.

Yine, ticari ve mesleki kazanç nedeniyle gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin hasılatlarına yönelik düzenli şekilde yapılacak tespitlerin matrahları ile kıyaslanması, elde edilen bulgular ile beyan edilen matrah arasındaki uyumsuzlukların izaha konu edilmesi yönünde ilave bir güvenlik müessesesi getirilmektedir.

Teklifte önerilen bir diğer vergi güvenlik müessesesi ise gelir ve kurumlar vergisinde bazı ödemelerin tevkifat kapsamına alınabilmesi için yetki düzenlemesidir.

Söz konusu düzenlemeler, vergi güvenliğine, kayıt dışılıkla mücadeleye, vergi adaletini güçlendirmeye ve dolaysız vergilerin payının artırılmasına katkı sağlayacaktır.

Bunlara ilaveten, vergi uyumunun artırılmasına ve kayıt dışılıkla mücadeleye katkı sağlayacak şekilde vergi cezaları artırılmakta ve uzlaşma müessesesi cezalar ile sınırlandırılmaktadır.

Daha önce vergi ödemelerinde uyumun artırılması amacıyla getirilmiş bulunan "kamunun yaptığı ödeme ve işlemlerde ilgilinin vergi dairelerine borcu bulunup bulunmadığının aranılmasına" yönelik müessesenin etkinliğinin artırılması sağlanmaktadır.

Teklifte, OVP'de yer aldığı şekilde indirim ve istisnaların gözden geçirilmesi sonucunda bazı istisna ve indirimler kaldırılmakta bazılarının uygulama şekli değiştirilmektedir. Bu kapsamda;

Yatırım fon ve ortaklıklarına tanınan istisna, bu fon ve ortaklıkların gayrimenkul kazançlarının belirli bir kısmını kâr olarak dağıtmaları şartına bağlanmaktadır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere tanınan kazanç istisnasının ihracat gelirleri ile sınırlandırılması sağlanmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan bazı istisnaların revize edilmesi, bazı istisnalarda indirim ve iade hakkının kaldırılarak doğrudan gider yazılmasının sağlanması önerilmektedir.

Bu kapsamda, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV'nin, gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınması imkanı sağlanmakta ve devreden KDV'nin azaltılması amaçlanmaktadır.

Devreden KDV'nin azaltılmasına imkan sağlamak amacıyla yapılan diğer bir düzenleme ile beş takvim yılı süresince indirilemeyen ve sonraki dönemlere devreden KDV tutarlarının, altıncı yılın başında özel bir hesaba alınarak mükellefin talebi üzerine yapılacak vergi incelemesi sonucunda, incelemenin tamamlandığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınmasına imkan sağlanmaktadır.

Vergilendirmede vergiye uyumun artırılması amacıyla;

- ✓ Çalışanlara verilen hisse senedi opsiyonlarında vergileme kolaylığı sağlanmasına,
- ✓ İşletmelerin aktifinde yer alan kıymetli madenler ile kıymetli madenlere dayalı mevduat hesaplarının borsa rayici ile değerlendirilmesine yönelik düzenlemeler de önerilmektedir.

Ayrıca, Kanun Teklifi ile yaşlılık, malullük, ölüm aylığı almakta olan emeklilerimize ve hak sahiplerine dosya bazında 10.000 Türk lirası olarak öngörülen aylık asgari ödeme tutarının yükseltilmesi amaçlanmaktadır.

MADDE GEREKÇELERİ

MADDE 1- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna, 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla eklenen 22/A maddesi ile bazı ödeme ve işlemler sırasında Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge arama zorunluluğu getirilmesine ilişkin düzenleme yapılmış ve bu maddede 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin her türlü ödemelerinde vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge aranılması zorunluluğu getirmeye Hazine ve Maliye Bakanının yetkili olduğu düzenlenmiştir.

Maddenin verdiği yetki çerçevesinde, bu idarelerin “mahkeme ilamları ve icra emirleri” üzerine yapacakları ödemelerde de bu zorunluluğun aranılacağına dair Seri:A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğinde yapılan düzenleme, Hazine ve Maliye Bakanına bu idarelerin “her türlü ödemelerinde” bu zorunluluğu getirebileceğine yönelik hükme rağmen, “mahkeme ilamları ve icra emirleri üzerine yapılacak ödemelerin Bakanlara verilen yetki kapsamında olmadığı” gerekçesiyle Danıştay kararıyla iptal edilmiştir.

Maddeyle bu idarelerce, mahkeme kararları ve icra dairelerinin ödeme veya icra emirleri üzerine yapılacak ödemelerde de borcu yoktur belgesi aranılması yönünde Hazine ve Maliye Bakanına yetki verilmesine yönelik düzenleme yapılmaktadır.

MADDE 2- Mevcut uygulamada, hizmet erbabı ile yapılan sözleşmeler kapsamında, hizmet erbabına, belirli bir süre işverene bağlı çalışılması, belirlenen performans ve benzeri kriterlerin sağlanması kaydıyla, işverenin veya grup şirketlerinin pay senetlerinden bedelsiz veya indirimli satın alma hakkı verilebilmektedir.

Hizmet erbabına bedelsiz pay senedi verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler, bu pay senetlerinin hukuki ve ekonomik olarak tasarruf edilebilir olduğu tarihte, pay senedi alım hakkı verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler ise bu hakkın fiilen kullanıldığı tarihte elde edilmiş sayılmaktadır.

Hizmet erbabına pay senedi verildiği durumlarda pay senedinin rayiç değeri, pay senedi alım hakkı verildiği durumlarda ise hakkın kullanıldığı tarihteki pay senedinin rayiç değeri ile hizmet erbabına maliyeti arasındaki fark, ücret olarak kabul edilmektedir.

Madde ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre teknogirişim şirketi niteliğini haiz işverenlerce, hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen ve ücret niteliğinde kabul edilen pay senetlerinin verildiği tarihteki rayiç değerinin, hizmet erbabının o yıldaki bir yıllık brüt ücret tutarını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Diğer taraftan, hizmet erbabına verilen hisse senetlerinin daha uzun süre elde tutulmasının teşvik edilmesi amacıyla, söz konusu istisnanın hizmet erbabı tarafından iktisap edilen hisse senetlerinin elde tutulma süresine göre farklı oranlarda uygulanması öngörülmektedir.

İstisna nedeniyle zamanında alınmayan vergilere ilişkin zaman aşımı süresinin, söz konusu pay senetlerinin hizmet erbabı tarafından elden çıkarıldığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlaması sağlanmaktadır.

Ayrıca, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

MADDE 3- Madde ile ticari veya serbest meslek faaliyetleri yönünden mükellefiyeti olanların gerçek hasılatlarının tespitine yönelik vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmektedir.

Mükellefler nezdinde yapılacak yoklamalar neticesinde tespit edilen günlük hasılat tutarlarının ortalaması alınarak mükelleflerin aylık ve yıllık hasılat tutarları tespit edilecektir. Bu şekilde tespit edilen hasılat tutarları ile mükelleflerin faaliyette buldukları döneme ilişkin beyan ettikleri hasılat tutarları karşılaştırılacak ve karşılaştırma sonucu bulunan farkın %20'den fazla olması durumunda mükellefler, Vergi Usul Kanununda yer alan "izaha davet müessesesi" kapsamında izaha davet edilecektir.

Bu düzenleme, kurumlar vergisi mükellefleri hakkında da uygulanacaktır.

Ayrıca, Cumhurbaşkanına %20 oranını artırma ve azaltma, Hazine ve Maliye Bakanlığına, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmektedir.

MADDE 4- Madde ile 6563 sayılı Kanun kapsamında, elektronik ticaret pazar yerlerinde elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarının mal veya hizmetlerinin teminine yönelik sözleşme yapılmasına ya da sipariş verilmesine imkân sağlayan aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, mezkur Kanun hükümlerine göre faaliyette bulunan hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları ödemeler vergi kesintisi kapsamına alınmaktadır.

Ayrıca, maddede yapılan diğer bir düzenleme ile mal ve hizmet alımlarına ilişkin gerçek kişilere yapılan ödemeler üzerinden Cumhurbaşkanınca belirlenen sektör ve faaliyet konuları dikkate alınarak vergi tevkifatı yapılması öngörülmektedir.

Böylelikle, vergi güvenliğinin sağlanması ve kayıt dışılığın azaltılması amaçlanmaktadır.

Diğer taraftan, maddenin sekizinci fıkrasında değişiklik yapılarak, Cumhurbaşkanına birinci fıkranın (19) ve (20) numaralı bentleri kapsamında vergi kesintisine tabi ödemeler için faaliyet konuları, ödeme türleri, sektörler, iş grupları ve iş neveleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte oran belirleme yetkisi verilmektedir.

MADDE 5- Anayasa Mahkemesi tarafından Vergi Usul Kanununun 153/A maddesinin üçüncü ve müteakip fıkralarında yer alan; verilen sürede yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde istenilen teminat tutarının teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilmesi ve tahakkuk ettirilen teminat alacağının gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsiline yönelik hükümlerin iptal edilmesi üzerine, Anayasa Mahkemesinin kararında yer alan gerekçeler de dikkate alınarak madde metninde düzenlemeler yapılmaktadır. Yapılan düzenleme ile;

- Madde kapsamındaki mükelleflerden istenilecek teminatın üst sınırı belirlenmekte,
- Üçüncü ve dördüncü fıkralar kapsamında istenilen teminatın verilme süresi 30 günden 60 güne çıkarılmakta,

- Üçüncü fıkra kapsamında yükümlülüklerini öngörülen şekilde yerine getiren mükelleflere teminatın iade edilmesi ve birinci fıkrada sayılan kişilerin teminat isteme tarihi itibarı ile tahakkuk etmiş tüm vergi borçlarından sorumlu olmamaları sağlanmaktadır.

Ayrıca, madde metnindeki Anayasa Mahkemesinin iptal ettiği hükümlere atıf yapan veya bu hükümlerle ilişkili olan hükümler de madde metninden çıkarılmaktadır.

MADDE 6- 213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yapılan değişiklikle, mevcut metindeki tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğuna ilişkin yetkinin kapsamı, kayıt dışı ekonomiyle mücadele amacıyla genişletilmektedir.

Bunun yanı sıra, bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler, iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapıma şeklinde de yeni durumların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Diğer taraftan elektronik ticaretin yanı sıra internet başta olmak üzere her türlü dijital ortam aracılığıyla gerçekleştirilen reklam, ilan, satış ve kiralama gibi faaliyetlerin etkin bir şekilde

izlenmesi ve denetlenmesi, kayıtlı ekonominin desteklenmesi ve haksız rekabetin önlenmesi bakımından son derece önemlidir.

Öte yandan, 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda 1/7/2022 tarihli ve 7416 sayılı Kanunla teknolojik gelişmeler ile dijitalleşmenin getirdiği yeni imkânlar çerçevesinde değişiklik yapılmıştır.

Bu kapsamda söz konusu hususlar da dikkate alınarak maddeyle, Hazine ve Maliye Bakanlığının elektronik ticaretin yanı sıra internet dâhil olmak üzere her türlü dijital ortamın reklam, ilan, satış ve kiralama gibi iktisadi ve ticari amaçlarla kullanıldığı hallerde vergi güvenliğini sağlamak amacıyla elektronik ticaret hizmet sağlayıcılar ile başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına ortam sağlayan gerçek ve tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcılar ile elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının yanı sıra erişim sağlayıcılara, içerik sağlayıcılara, yer sağlayıcılara ve sosyal ağ sağlayıcılara iktisadi ve ticari faaliyetlerine ilişkin bildirim verme yükümlülüğü ile başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına ilişkin bildirim konu bilgiler ile içerik sağlayıcılar tarafından üretilen ya da sağlanan bilgilerin aracı hizmet sağlayıcılar, elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcıları, erişim sağlayıcılar, yer sağlayıcılar ve/veya sosyal ağ sağlayıcılar tarafından alınması zorunluluğu getirebilmesine imkân sağlanmaktadır.

MADDE 7- Söz konusu maddeye eklenen ifade ile kıymetli madenler borsasında işlem gören kıymetli madenlerin değerlendirme işlemlerinde değerlendirme ölçüsü olarak borsa rayicinin kullanılabilmesi sağlanmaktadır.

MADDE 8- Bu madde ile kıymetli maden üretim ve alım-satımı ile iştigal eden mükelleflerin aktiflerinde ticari mal olarak kayıtlı olanlar hariç olmak üzere, mükelleflerin aktiflerinde tasarruf amacıyla tutmuş oldukları kıymetli madenler ile kıymetli maden ile olan alacak ve borçların borsa rayiciyle değerlendirilmesi sağlanmaktadır.

Dolayısı ile kıymetli madenlere dayalı fiziki ya da kaydi olarak açılan mevduat hesapları ile kredi hesapları da borsa rayici ile değerlendirilecektir.

Ayrıca, kıymetli maden ile olan mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar ve borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacaktır.

Bunun yanı sıra, kıymetli madenlere dayalı olarak açılan mevduat hesapları ile kredi hesaplarından kaynaklı alacak ve borçların değerlendirme günü kıymetine irticasına ilişkin olarak, mevcut uygulamada olduğu gibi 213 sayılı Kanunun 280, 281 ve 285 inci maddelerinde yer alan hükümler geçerli olacaktır.

MADDE 9- Mevcut durumda faal mükellef olup, düzenli olarak beyanname veren mükelleflerin vergilerini zamanında tahakkuk ettirmemesi ya da eksik tahakkuk ettirmesi durumunda kesilecek vergi ziyai cezasıyla, mükellefiyet tesis ettirmeksizin kayıt dışı faaliyette bulunanlara kesilecek vergi ziyai cezası aynı oranlara tabidir. Maddeyle, vergi dairesinin bilgisi dışında mükellefiyet tesis ettirmeksizin kayıt dışı faaliyette bulunmak suretiyle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi durumunda, kesilecek vergi ziyai cezasının %50 artırımlı uygulanması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda, aynı vergi türü ve dönemine ilişkin daha sonraki bir tarihte yeni bir tarhiyat yapılması durumunda da artırımlı ceza uygulanmaya devam edilecektir. Örneğin, ticari kazancı dolayısıyla mükellefiyet tesis ettirmesi gerekirken kayıt dışı çalışan bir kişi veya kurumun, mükellefiyet tesis ettirmediği dönemlere ilişkin gelir/kurumlar vergisi, katma değer vergisi, gelir stopaj gibi vergiler nedeniyle kesilmesi gereken vergi ziyai cezaları %50 artırımlı olarak uygulanabilecektir.

MADDE 10- 213 sayılı Kanuna 353 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerine ilişkin olarak yeni bir cetvel eklenmesi nedeniyle, Kanuna bağlı 2 adet cetvel olacağından ve mevcut cetvele sayı tahsisi yapıldığından 352 nci maddede de ibare

değişikliği yapılmaktadır. Ayrıca, usulsüzlük cezalarına ait tutarların belirlendiği Kanuna bağlı cetvelde yer alan miktarlar her yıl yeniden değerlendirme oranında artmakla birlikte, bu cezaların yeniden belirlenmesi suretiyle caydırıcılığının artırılması amaçlanmaktadır.

MADDE 11- Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (6) ve (10) numaralı bentlerinde yer alan cezalar, her yıl yeniden değerlendirme oranında artmakla birlikte, bu cezaların yeniden belirlenmesi suretiyle caydırıcılığının artırılması amaçlanmıştır.

Ayrıca, yapılan düzenlemeyle, bir takvim yılı içerisinde mezkûr Kanunun 353 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentleri uyarınca birden fazla özel usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda caydırıcılığı artırmak amacıyla artan ceza uygulamasının getirilmesi amaçlanmıştır. Örneğin, vergi idaresi tarafından yapılan ilk tespitte mükellef tarafından iki adet ödeme kaydedici cihaz fişinin düzenlenmediği anlaşılmıştır. Buna göre mükellef hakkında iki adet 10.000 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Aynı takvim yılı içerisinde aynı mükellef hakkında yapılan tespitte mükellefin üç adet ödeme kaydedici cihaz fişi, bir adet fatura düzenlenmediği tespit edilmiştir. Buna göre mükellef hakkında aynı takvim yılı içerisinde fatura yönünden birinci tespit yapılması nedeniyle 10.000 Türk lirasından az olmamak suretiyle fatura bedelinin %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası, ödeme kaydedici cihaz fişi yönünden ise ikinci tespit yapılması nedeniyle üç adet 20.000 Türk lirası özel usulsüzlük cezasının kesilmesi söz konusu olacaktır.

Bununla birlikte, Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan belgeler yerine Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında belge düzenleyenlere 2 kat özel usulsüzlük cezası kesilmesi, bu durumun idarenin bilgisine girmeden önce belgeyi almak zorunda olanlar veya belge muhteviyatı işlemin muhatapları tarafından beş iş günü içerisinde bildirilmesi halinde ise Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında belge düzenleyenlere 6 kat özel usulsüzlük cezası kesilmesi amaçlanmaktadır.

Öte yandan, 213 sayılı Kanunun 353 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunanların maddede yer alan yükümlülüklerini yerine getirmediği takdirde, bu durumun belge muhteviyatı işlemin muhatapları tarafından beş iş günü içerisinde idareye bildirilmesi halinde bu kimselere ceza kesilmemesi, belgeleri düzenlemeyen, eksik veya yanıltıcı düzenleyenlere de özel usulsüzlük cezasının 3 katı uygulanması amaçlanmıştır.

Bunlara ilave olarak, 213 sayılı Kanunun 353 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde sayılan belgeleri almayanlardan, Kanunun 232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilere kesilecek özel usulsüzlük cezası yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca, bu belgelerin düzenlenmediği, eksik veya yanıltıcı düzenlendiği hususunu idarenin tespitinden önce belgenin düzenlenmesi gereken tarihten itibaren beş iş günü içinde söz konusu kişilerin idareye bildirmeleri durumunda bu kimselere ceza kesilmemesi sağlanmaktadır.

213 sayılı Kanunun 353 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde yapılan değişiklik ile getirilen artan tutarlı ceza uygulamasında uygulanacak ceza tutarları Kanuna eklenen bağlı 2 sayılı cetvel ile belirlenmektedir.

MADDE 12- Vergi Usul Kanununun 355 inci maddesinde düzenlenen damga vergisi ödenmemiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına kesilen özel usulsüzlük cezasının her bir kâğıt için olan alt sınırı, her yıl yeniden değerlendirme oranında artmakla birlikte, caydırıcılığı artırmak amacıyla yeniden belirlenmesine ihtiyaç duyulmuş ve madde ile söz konusu tutar artırılmıştır.

MADDE 13- Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinin birinci ve dördüncü fıkralarında yer alan cezalar her yıl yeniden değerlendirilme oranında artmakla birlikte, bu cezaların yeniden belirlenmesi suretiyle caydırıcılığının artırılması amaçlanmaktadır.

Ayrıca, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmaların bilgi değişimi hükümleri kapsamında bilgi toplanmasını amaçlayan bir düzenleme olan 213 sayılı Kanunun 152/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi amacıyla madde hükmüne ekleme yapılmıştır.

Buna ek olarak, maddeyle yapılması öngörülen değişiklikle, elektronik ticaretin yanı sıra internet dâhil olmak üzere her türlü dijital ortamın reklam, ilan, satış ve kiralama gibi iktisadi ve ticari amaçlarla kullanıldığı hallerde vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kendisine bilgi verme yükümlülüğü getirilenlerin, bu yükümlülüklerine ilişkin olarak bildirimde bulunmamaları ya da bildirimlerini eksik veya yanıltıcı bir şekilde yapmaları durumunda uygulanması gereken özel usulsüzlük cezasının, bu mükelleflerin ekonomik ve ticari büyüklükleri ile orantılı olması ve buna bağlı olarak da caydırıcılığı sağlayarak bildirimlerin tam ve doğru bir şekilde yapılması temin edilerek kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin etkinleştirilmesi amaçlanmaktadır. Örneğin, madde hükmü gereğince bildirim yükümlülüğü bulunan birinci sınıf tüccar, 100 adet ilan bilgisini bildirmesi gerekirken yaptığı 1 adet bildirim ile 70 adet ilan bilgisi bildirmiştir. Buna göre, bildirim görevini eksik yerine getiren mükellef adına, bildirilmeyen her bir ilan bilgisi için ayrı ayrı olmak üzere (30 adet) Kanunun mükerrer 355 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde belirtilen miktarda özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Bunun yanı sıra, yapılan düzenlemeyle tevsik zorunluluğu kapsamında olup da bu zorunluluğa uymayanlara uygulanan özel usulsüzlük cezasının artırılması suretiyle caydırıcılığı artırmak amaçlanmış, bu zorunluluğa uymadan ödeme yapanların, durumu beş iş günü içerisinde idarenin bilgisine girmeden bildirmesi durumunda bu kimselere ceza kesilmemesi amaçlanmıştır.

Maddenin dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen fıkra ile mükelleflerin mal teslimi veya hizmet ifalarına ilişkin tahsilatlarının, kendi adına kayıtlı hesaplar yerine, başka kişiler adına kayıtlı hesaplar aracılığıyla yapılması durumunda, başkalarının hesabını kullanan ve kendi hesabını kullandıranlara özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmektedir. Kişiler adına kayıtlı hesap olmaksızın isim, kimlik numarası ve benzeri yöntemler aracılığıyla yapılan tahsilatlar için de aynı ceza uygulanacaktır.

Benzer bir şekilde, mal teslimi veya hizmet ifaları için kredi kartı, banka kartı, ön ödemeli kart, karekod, elektronik cüzdan ve benzeri ödeme araçları kullanılarak yapılan tahsilatları, başka mükelleflerin veya mükellef olmayanların elektronik cihazları/sistemleri (POS ve benzeri cihazlar) aracılığıyla yapanlara ve bu elektronik cihazları/sistemleri kullandıranlara özel usulsüzlük cezası kesmek suretiyle bu husustaki kayıt dışı işlemlerin önlenmesi amaçlanmaktadır.

Ayrıca, Anayasa Mahkemesi Vergi Usul Kanununun 153/A maddesinin teminat tahakkuku ve tahakkuk eden teminatın gecikme zammı tatbik edilerek mükelleften takip ve tahsilinin düzenlendiği üçüncü fıkrasının ikinci ve üçüncü cümleleri ile dördüncü fıkrasının üçüncü ve dördüncü cümlelerinin iptallerine karar vermiştir. Bu bakımdan Kanun hükmü gereğince istenilen teminatı vermeyenlere veya tamamlamayanlara ceza uygulaması getirilmektedir.

Yine maddeyle, gerek 3100 sayılı Kanun gerekse 213 sayılı Kanun uyarınca vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla kullanılma zorunluluğu getirilen cihaz ve sistemler ile nitelikleri belirlenen ya da onaylanan elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri üreten, ithal eden, bu cihazlara çeşitli hizmetler veren ödeme kaydedici cihaz üreticisi veya ithalatçıları ile bu cihazlara ilişkin hizmet veren güvenli servis sağlayıcıları, bankalar, elektronik para kuruluşları, ödeme kuruluşları, şarj ağı işletme lisansı sahipleri ve elektronik

defter, belge ve kayıtların oluşturulması, imzalanması, iletilmesi ve saklanması hususlarından herhangi biri için hizmet verme konusunda yetkilendirilenler ile sipariş, satış, muhasebe, stok takip vb. programları kullandıran, teslim eden veya satan mükelleflere ilişkin olarak bunlar tarafından yapılması, yapılmaması ya da yerine getirilmesi gereken hususlara aykırı davranışlara, bunların ekonomik ve ticari büyüklüklerine uygun olacak şekilde özel usulsüzlük cezası kesilmesi için düzenleme yapılması öngörülmektedir.

Son olarak, maddenin sonuna eklenen fıkrâ ile tek bir fiilin, Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezasını istilzam eden birden fazla cezayı gerektirmesi halinde bu cezalardan en ağırının kesilmesine ilişkin düzenleme yapılması amaçlanmıştır.

MADDE 14- Uzlaşma müessesesi kapsamında mükellefler ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile kanunla belirlenen tutarı aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için uzlaşma talebinde bulunabilmektedir.

Düzenleme ile vergiye gönüllü uyumun artırılmasını teminen vergi aslı uzlaşma kapsamından çıkarılmaktadır.

Vergi Usul Kanununda yer alan uzlaşma müessesesinde vergi aslı uzlaşma kapsamından çıkarıldığından, yapılan düzenleme ile vergi aslına ilişkin hükümler Kanunun ilgili maddelerinden çıkarılmak suretiyle gerekli değişiklikler yapılmaktadır.

MADDE 15- 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine göre; vergi tahsilatını gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele etmek, bu konuda gerekli çalışmaları yapmak, ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri arasında sayılmaktadır.

Başkanlığın bu görevleri kapsamında icra, tahsilat, yoklama ile yaygın ve yoğun vergi denetimleri, hasılat tespitlerine yönelik denetimler, kıyı şeritleri ve şehirlerarası yollarda yapılan denetimler ile sektörel denetimler gerçekleştirilmekte olup, vergi gelirlerinin toplanması ve mükellefiyet ile ilgili olan bu iş ve işlemler hafta sonu ve genel tatil günlerini de kapsayacak şekilde ve personelin görev yaptığı dairenin dışında gerçekleştirilmektedir.

Bu çerçevede normal mesai saati haricinde ve daire dışında fiilen çalışan personele bu çalışmalarının karşılığı fazla çalışma ücreti ödenmesi amaçlanmıştır.

MADDE 16- Yapılan düzenleme ile mevcut uzlaşma başvurularının Vergi Usul Kanununun değiştirilmeden önceki hükümlerine göre sonuçlandırılması amaçlanmaktadır.

MADDE 17- Mevcut istisna hükmünün düzenlenme gerekçesi, ülkenin deniz ve hava ticaret filosunun geliştirilmesinin teşviki ve dış rekabete tahammül edebilecek duruma getirilmesi iken zaman içerisinde istisnânın düzenlenme amacının aşılması gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan taşıma araçlarına da istisna uygulandığı ve vergi kaybına sebebiyet verildiği tespit edilmiştir. Yapılan düzenleme ile istisna hükmünün düzenlenme gerekçesi ile uygulamanın uyumlu hale getirilmesi amaçlanmaktadır.

MADDE 18- 3065 sayılı KDV Kanunu uyarınca, ulusal güvenlik kuruluşlarına milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için yapılan teslim ve hizmetler ile engellilerin eğitimleri, meslekleri ve günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının teslimi KDV'den istisna olup bu malların yurt içi teslimlerinde uygulanan mevcut istisnalar aynı şekilde söz konusu malların ithalatında da uygulanmaktadır.

Ancak 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi uyarınca ithal edilecek bazı mallar ile taşıt araçları bakımından ithalatta ilave bir istisna uygulanması, bu malların ithalatını

teşvik edici, yurt içi alımlarını ise caydırıcı mahiyettedir. Bu nedenle, yapılan düzenleme ile belirtilen malların ithalatı ve yurt içi teslimindeki ithalat lehine olan uygulama farklılığı giderilmekte ve KDV Kanunundaki mevcut istisna devam ettirilmektedir.

MADDE 19- Mevcut uygulamada şirketlerin birleşme, devir ve bölünme işlemleri dolayısıyla faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından indirim konusu yapılabilmektedir. Faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerin bünyesinde bulunan söz konusu sonraki döneme devreden KDV tutarlarının gerçekliğine ilişkin herhangi bir tespit ve araştırmanın bulunmaması, devralan mükellefler tarafından haksız KDV indirimi ve iadelerine sebebiyet vermektedir. Yapılan düzenleme ile faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerin bünyesinde bulunan söz konusu sonraki döneme devreden KDV tutarlarının devralan şirkette indirilecek KDV olarak kullanılabilmesi için, bu KDV'nin doğruluğuna ilişkin gerekli incelemenin Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılması ve inceleme sonucuna göre indirim hakkının verilmesi sağlanmaktadır.

MADDE 20- Türk Vergi Sistemi incelendiğinde gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında herhangi bir yılın zararı, en fazla izleyen beş takvim yılı veya hesap dönemi kazancından indirim konusu yapılabilmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin zararının süresiz olarak izleyen yıl kazancından indirimi söz konusu değildir. KDV uygulamasında ise mükelleflerin mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklediği KDV'nin ilgili dönemde indirilememesi halinde, bu KDV tutarı sonraki döneme devretmekte, fakat devreden bu KDV'nin hangi sürede indirim konusu yapılabileceğine ilişkin bir sınır bulunmamaktadır. Teorik olarak 1985 yılından bugüne KDV mükellefiyeti bulunan bir mükellefin, 1985 yılında yüklediği KDV'yi 2024 yılında indirebilmesi mümkündür. Bu husus mükelleflerin devreden KDV'sinin takibini güçleştirmekte ve devreden KDV'nin iadesinin yapıldığı işlemlerde haksız KDV iadelerine sebebiyet verebilmektedir.

Ayrıca, defter ve belge saklama, tarh ve düzeltme işlemlerine ilişkin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununda zamanaşımı süreleri bulunmakta olup bu sürelerin geçtiği dönemlerin yüklenilen ve sonraki döneme devreden KDV tutarları bakımından incelenmesi ve kontrolü fiilen mümkün olamamaktadır. Bu da mükelleflerin devreden KDV tutarlarının doğruluğunun kontrolü açısından risk oluşturmakta, gerek Hazineye intikal edecek verginin azalması gerekse haksız KDV iadesi gibi sonuçlar doğurabilmektedir.

3065 sayılı Kanunun 30 ve 58 inci maddelerinde yapılan düzenlemeler ile beş takvim yılı veya daha fazla süreyle devreden KDV tutarlarının, indirim KDV hesaplarından çıkarılarak özel bir hesaba alınması, mükellefin talebine bağlı olarak yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınması imkanı sağlanmakta ve devreden KDV tutarının azaltılması amaçlanmaktadır.

MADDE 21- 3065 sayılı Kanunda yer alan indirim ve iade hakkı tanınan istisnalar zaman içinde genişleyerek, KDV sistematiğini bozan, sistemi karmaşıklaştıran, mükelleflerin uyum düzeyini zayıflatan, Hazine kaybına yol açan ve devreden KDV tutarını arttıran bir hal almıştır.

Devreden KDV tutarını azaltmak adına yapılan analizlerde, hizmet karakterli bazı sektörlerde ödenmesi gereken KDV tutarını azaltmak, hiç ödememek veya iade almak amacıyla gerçek bir yüklenime dayanmayan KDV'nin indirim konusu yapılması eğiliminin arttığı görülmektedir.

Yapılan düzenlemeyle deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler iade hakkı tanınan istisnalardan çıkarılarak kısmi istisna kapsamına alınmak suretiyle, bu istisna nedeniyle yüklenilen KDV'nin, gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınması imkanı sağlanmakta ve devreden KDV'nin azaltılması amaçlanmaktadır.

MADDE 22- 3065 sayılı Kanunda Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde KDV genel tebliğleri ile iade usul ve esasları belirlenmiştir. Bu tebliğler kapsamında mükelleflerin iade talepleri işlem türlerine göre vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir (YMM) raporu ile yerine getirilmekte; mükellefler tarafından teminat verilmesi halinde de teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülmektedir.

Mükelleflerin iade taleplerine ilişkin eksiklik bulunması halinde haksız KDV iadesine sebebiyet verilmemesi amacıyla iade, inceleme sonucuna göre yapılmaktadır. Bu sürecin mükellefler tarafından yargıya intikal ettirilmesi üzerine mahkemeler tarafından vergi incelemesinin KDV iade yöntemi olarak Kanunda açıkça belirlenmediği gerekçesiyle, inceleme sonucu beklenmeksizin KDV iadesinin yerine getirilmesine karar verilmektedir. Mükelleflerin KDV iade talepleri yerine getirildikten sonra, inceleme sonucunda haksız iade yapıldığının tespit edilmesi halinde ise iadeyi alan mükelleflerin işletme faaliyetlerini sonlandırabildiği ve üzerindeki mal varlığını devredebildiği görülmekte, bu durum haksız iade edilen KDV tutarlarının geri alınamaması sonucunu doğurmaktadır.

Yapılan düzenlemeyle mükelleflerin KDV iadelerinin doğru bir şekilde yapılması ve haksız KDV iadesine sebebiyet verilmemesini teminen KDV iadelerindeki esas usul, vergi incelemesi olarak belirlenmektedir.

Hali hazırda maddede yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığının mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etme yetkisi ise korunmaktadır.

MADDE 23- Türk Vergi Sistemi incelendiğinde gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında herhangi bir yılın zararı, en fazla izleyen beş takvim yılı veya hesap dönemi kazancından indirim konusu yapılabilmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin zararının süresiz olarak izleyen yıl kazancından indirimi söz konusu değildir. KDV uygulamasında ise mükelleflerin mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklediği KDV'nin ilgili dönemde indirilememesi halinde, bu KDV tutarı sonraki döneme devretmekte, fakat devreden bu KDV'nin hangi sürede indirim konusu yapılabileceğine ilişkin bir sınır bulunmamaktadır. Teorik olarak 1985 yılından bugüne KDV mükellefiyeti bulunan bir mükellefin, 1985 yılında yüklediği KDV'yi 2024 yılında indirebilmesi mümkündür. Bu husus mükelleflerin devreden KDV'sinin takibini güçleştirmekte ve devreden KDV'nin iadesinin yapıldığı işlemlerde haksız KDV iadelerine sebebiyet verebilmektedir.

Ayrıca, defter ve belge saklama, tarh ve düzeltme işlemlerine ilişkin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununda zamanaşımı süreleri bulunmakta olup bu sürelerin geçtiği dönemlerin yüklenilen ve sonraki döneme devreden KDV tutarları bakımından incelenmesi ve kontrolü fiilen mümkün olamamaktadır. Bu da mükelleflerin devreden KDV tutarlarının doğruluğunun kontrolü açısından risk oluşturmakta, gerek Hazineye intikal edecek verginin azalması gerekse haksız KDV iadesi gibi sonuçlar doğurabilmektedir.

Yapılan düzenleme ile 3065 sayılı Kanununun 30 uncu maddesine eklenen (f) bendi uyarınca indirilemeyecek KDV olarak belirlenen ve beş takvim yılı süresince devreden KDV tutarları, ertesi yılın başında özel bir hesaba alınmakta, özel hesaba alınan tutarın bu tarihten

itibaren üç yıl içinde mükellefin talebi üzerine yapılacak vergi incelemesi sonucunda, incelemenin tamamlandığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınmasına imkan sağlanmaktadır. Söz konusu talep, sonraki döneme devreden KDV tutarının özel hesaba alındığı takvim yılından başlamak üzere üç yıl boyunca yapılabilecektir. Mükellefin talebi üzerine yapılacak incelemenin de en fazla bir yıl içerisinde tamamlanması şarttır. Bu sürede talepte bulunulmaması halinde ise söz konusu KDV'nin gider yazılması mümkün olmayacaktır.

Diğer taraftan, özel hesaba alınan sonraki döneme devreden KDV'ye ilişkin incelemede, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeden veyahut KDV mevzuatına göre indirim hakkı bulunmayan işlemlerden kaynaklı herhangi bir indirimin bulunduğu tespit halinde indirim şartlarını taşımayan bu tutarların gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir. Söz konusu incelemenin tamamlanmasını müteakip, incelemenin bittiği takvim yılında inceleme sonucunda bulunacak tutar söz konusu takvim yılının gideri olarak dikkate alınır.

Bu düzenlemenin, mükelleflerin sonraki döneme devreden KDV tutarlarının indirim yoluyla telafi edilebilmesine ilişkin öngörülebilirlik sağlamak amacıyla 1/1/2030 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmesi amaçlanmaktadır. Bu suretle 2025-2029 takvim yıllarına ilişkin vergilendirme dönemlerinin tamamında yer alan sonraki döneme devreden KDV tutarlarının en düşük olan tutarı, 1/1/2030 tarihinden itibaren indirim hesaplarından çıkarılarak özel bir hesaba alınacaktır. Aradaki dönemlerden herhangi birisinde mükellefin ödenecek KDV'nin bulunması halinde, beş takvim yılının hesabına ödenecek KDV çıkan dönemi izleyen takvim yılından itibaren başlanacaktır. Mükelleflerin bu dönemlerden herhangi birisinde iade talep etmiş olmasının bu hesaba etkisi olmayacaktır.

Ayrıca bu maddenin uygulanmasında vergi incelemesi dışında farklı usuller tespit etme ve maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

MADDE 24- 6/2/2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde, genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanmak üzere, konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların inşasına ilişkin yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına yapılan teslim ve hizmetler ile aynı yerlerde genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanacak konutların yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına teslimlerinin 31/12/2025 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna tutulmasına, bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen verginin indirim ve iadesine imkan sağlanmaktadır.

MADDE 25- Serbest bölgelerdeki üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançların tamamı, üretilen ürünlerin yurt içine ya da yurt dışına satılıp satılmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisinden istisnadır. Maddeyle, serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumların münhasıran yurt dışına yaptıkları satışlardan (ihracattan) elde ettikleri kazançların istisna olması, yurt içine yaptıkları satışlardan elde edilen kazançlara tanınan istisnanın ise kaldırılması öngörülmektedir.

MADDE 26- 4760 sayılı ÖTV Kanunu kapsamındaki malların yurt içi teslimlerinde uygulanan mevcut istisnalar aynı şekilde söz konusu malların ithalatında da uygulanmaktadır. Ancak 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi çerçevesinde ulusal güvenlik kuruluşlarının ithal edeceği bazı mallar bakımından ithalatta ilave bir istisna uygulanması, bu malların ithalatını teşvik edici, yurt içi alımlarını ise caydırıcı mahiyettedir. Yapılan düzenleme ile, söz konusu malların yurt içi teslimi ve ithalatında oluşan ÖTV uygulaması farklılıklarının

giderilmesi, belirtilen malların ithalat ve yurt içi alımlardaki mevzuat hükümlerinin birbiriyle uyumlu hale getirilmesi sağlanmaktadır.

MADDE 27- Maddeyle, ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan bazı tütün mamullerinden alınmakta olan maktu vergi tutarına ilişkin asgari maktu vergi tutarının %20'sine kadar olan sınırlama kaldırılarak, birim ambalajda bulunan mamul için alınacak asgari maktu vergi tutarı kadar maktu vergi alınabilmesine ilişkin yetki alınmaktadır.

MADDE 28- Kısa vadeli sigorta kolları prim oranının yeniden belirlenmesi ve belirlenen %2,25 prim oranının %1,5'e kadar indirmeye ya da %2,5'e kadar artırma konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmesi amaçlanmıştır.

MADDE 29- Madde ile, yaşlılık, malullük, ölüm aylığı almakta olan emeklilerimize ve hak sahiplerine dosya bazında 10.000 Türk lirası olarak öngörülen aylık asgari ödeme tutarının 12.500 Türk lirasına yükseltilmesi amaçlanmıştır.

MADDE 30- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanuna 1/3/2023 tarihli ve 7438 sayılı Kanunla eklenen geçici 95 inci maddesi ile 8/9/1999 (dahil) öncesinde sigortalı sayılanlardan maddenin yürürlük tarihinden sonra ilk defa yaşlılık veya emekli aylığı bağlanması için talepte bulunarak aylık bağlananların aynı işyerinde sosyal güvenlik destek primine tabi çalışmaya devam etmeleri halinde, istihdam piyasasında dalgalanma oluşturmaması ve sosyal güvenlik destek primine tabi kayıtlı çalışmanın desteklenerek bu sigortalıları çalıştıran özel sektör işverenlerinin sosyal güvenlik destek primi maliyetinin azaltılması için Hazineden karşılanacak destekle bu işverenlere beş puanlık prim indirimi sağlanması amaçlanmıştır.

Geçici 95 inci madde ile getirilen düzenlemenin üzerinden bir yıldan fazla zaman geçmiş ve emeklilik sebebiyle aktif çalışmasını sonlandırarak işten ayrılan bu kişileri çalıştıran özel sektör işverenlerinin ani iş gücü kaybından kaynaklı yaşayabilecekleri olumsuz durumlar da zamanla ortadan kalkmıştır.

Geçici 95 inci madde ile getirilen düzenleme ile bu kapsamda sosyal güvenlik destek primine tabi çalışanları istihdam eden özel sektör işverenleri bu destekten faydalanabiliyorken, düzenleme öncesi veya sonrası yaş şartını da tamamlayarak emekli olup sosyal güvenlik destek primine tabi çalışan kişileri istihdam eden özel sektör işverenleri ise bu destekten faydalanamamaktadır.

Getirilen düzenleme ile emekli olduktan sonra emekli aylıkları kesilmeksizin sosyal güvenlik destek primine tabi olarak çalıştırılanları istihdam eden işverenler arasındaki bu farklı uygulamanın sona erdirilmesi, emekli olduktan sonra pasif durumdaki kişiler yerine aktif işgücünün, gençlerin ve de emeklilikle ilgili çalışma sürelerini tamamlayamamış kişilerin istihdamda daha çok yer bulabilmeleri, bu gayelerle istihdamı koruma ve artırma için harcanacak kamu kaynaklarının daha doğru kullanımı amaçlanmıştır.

MADDE 31- 5510 sayılı Kanunun ek 19 uncu maddesinde yapılan düzenleme ile malullük ve yaşlılık sigortasından ödenen aylıklar ve aylıklar ile birlikte her ay itibarıyla yapılan ödemeler toplamının dosya bazında, 8/2/2006 tarihli ve 5454 sayılı Kanunun 1 inci maddesi uyarınca yapılacak ek ödeme dâhil asgari ... Türk lirası olarak belirlenmesi sebebiyle söz konusu ödemelerin yapılabilmesi kapsamında Hazinece 2024 yılında karşılanacak fark tutarının finansmanının sağlanması amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesinin ilgili tertibine 2024 yılında ödenek eklenebilmesi için Cumhurbaşkanına yetki verilmesine ilişkin esaslar düzenlenmektedir.

MADDE 32- Maddeyle Kurumlar Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (d) bentlerinde değişiklik yapılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan fon veya ortaklıkların kazançları Türkiye’de kurulmuş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca, sermaye piyasası kurumları olarak faaliyette bulunan söz konusu fon ve ortaklıkların temel fonksiyonları arasında, yatırımcılarının hak ve menfaatlerini optimal seviyede tutarak piyasaların adil ve etkin bir şekilde çalışmasına destek olması yer almaktadır. Bu fonksiyonun yerine getirilmesinde en cazip unsurlardan biri de kar dağıtımdır. Düzenli olarak kar dağıtımında bulunan fon ve ortaklıklar, hem yatırımcılarının kar beklentilerinin karşılanmasına katkıda bulunmakta hem de tasarruf sahiplerinin yatırım güdülerinin artmasını sağlayarak bu alanlara daha fazla yerli ve yabancı yatırımcıların gelmesini teşvik etmektedirler. Yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarının vergilendirilmesine yönelik dünya örnekleri incelendiğinde, bu kazançların vergiden istisna edilmesinin belirli koşullara bağlandığı, bu koşullardan birisinin de dağıtılabılır kazancın belirli bir oranının ya da belirli alanlardan elde edilen kazançların ortaklara kar payı olarak dağıtılması olduğu görülmektedir.

Bu bağlamda madde ile, taşınmazlara yatırım yapan fon ve ortaklıkların, ticari mal niteliğinde olanlar dahil sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların %50’sinin, maddede öngörülen süre içerisinde ortaklarına kar payı olarak dağıtılmaları istisnanın temel koşulu olarak düzenlenmektedir. Maddedeki taşınmaz kazançları ibaresinden; taşınmaz alım satım kazançları, kira gelirleri, taşınmaza dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar, taşınmaz inşaat projelerinden elde edilen gelirler, taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde edilen gelir ve kazançların anlaşılması gerekmektedir.

Kar dağıtımına konu kazanç bahse konu taşınmazlardan elde edilen kazançlara yönelik olup bu gelirler dışındaki kazançların dağıtım zorunluluğu bulunmamaktadır. Kar dağıtım şartının sağlanmaması durumunda taşınmaz gelirleri dahil diğer tüm gelirler için istisnadan yararlanılamayacaktır.

Faaliyet alanı gereği portföyüne veya aktifine taşınmaz dahil edemeyen ve inşaat projeleri yapamayan fon ve ortaklıkların bahse konu gelirleri bulunmayacağından, bu fon ve ortaklıklar için kar dağıtım şartı aranmayacaktır.

Ayrıca, birinci fıkranın (a) bendinde yapılan düzenleme ile kar dağıtım şartını sağlamayan ve bu nedenle istisnadan faydalanamayan yatırım fon ve ortaklıklarından kar payı elde eden kurumların, iştirak kazançları istisnasından faydalanabilmesine imkan sağlanmaktadır.

MADDE 33- Madde ile 6563 sayılı Kanun kapsamında, elektronik ticaret pazar yerlerinde elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarının mal veya hizmetlerinin teminine yönelik sözleşme yapılmasına ya da sipariş verilmesine imkân sağlayan aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, mezkur Kanun hükümlerine göre faaliyette bulunan hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları ödemeler vergi kesintisi kapsamına alınmaktadır.

Ayrıca, maddede yapılan diğer bir düzenleme ile mal ve hizmet alımlarına ilişkin tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Cumhurbaşkanınca belirlenen sektör ve faaliyet konuları dikkate alınarak vergi tevkifatı yapılması öngörülmektedir.

Böylelikle vergilendirmede adalet ve etkinliğin artırılması, kayıt dışılığın azaltılması ve bu suretle vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkıda bulunulması amaçlanmaktadır.

Diğer taraftan, maddenin dördüncü fıkrasında değişiklik yapılarak, birinci fıkranın; (h) bendi kapsamında vergi kesintisine konu ödemeleri faaliyet konuları ve ödeme türleri itibarıyla, (ı) bendi kapsamındaki vergi kesintisine konu mal ve hizmetleri ise faaliyet konuları, sektörler, iş grupları, iş neveleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte sınıra kadar indirme ve kurumlar vergisi oranına kadar yükseltme hususunda Cumhurbaşkanına yetki verilmektedir.

MADDE 34- Madde ile 6563 sayılı Kanun kapsamında, elektronik ticaret pazar yerlerinde elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarının mal veya hizmetlerinin teminine yönelik sözleşme yapılmasına ya da sipariş verilmesine imkân sağlayan aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, mezkur Kanun hükümlerine göre faaliyet gösteren ve Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları ödemeler vergi kesintisi kapsamına alınmaktadır.

Ayrıca, maddede yapılan diğer bir düzenleme ile mal ve hizmet alımlarına ilişkin dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Cumhurbaşkanınca belirlenen sektör ve faaliyet konuları dikkate alınarak vergi tevkifatı yapılması öngörülmektedir.

Böylelikle vergilendirmede adalet ve etkinliğin artırılması, kayıt dışılığın azaltılması ve bu suretle vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkıda bulunulması amaçlanmaktadır.

Diğer taraftan, maddenin sekizinci fıkrasında değişiklik yapılarak, birinci fıkranın; (e) bendi kapsamında vergi kesintisine konu ödemeleri faaliyet konuları ve ödeme türleri itibarıyla, (f) bendi kapsamındaki vergi kesintisine konu mal ve hizmetleri ise faaliyet konuları, sektörler, iş grupları, iş neveleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte sifira kadar indirim ve kurumlar vergisi oranına kadar yükseltme hususunda Cumhurbaşkanına yetki verilmektedir.

MADDE 35- Madde ile 3996 sayılı Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile 6428 sayılı Kanuna göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde faaliyette bulunan kurumların kazançları üzerinden %30 oranında kurumlar vergisi hesaplanması amaçlanmaktadır. Bu düzenleme ile anılan kurumların münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara değil; tüm faaliyet kazançlarına bu oranın uygulanması sağlanmaktadır. Değişiklik hükmü söz konusu Kanunlara göre düzenlenen sözleşmelere doğrudan taraf olan kurumlar için geçerli olup, taşeron sözleşmeleriyle alt yüklenicilerin bu kapsamda yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlarında, kurumlar vergisi oranına yönelik genel hükümler geçerli olacaktır.

MADDE 36- Madde ile yapılan değişiklikle kurumlar vergisi mükelleflerinin hesaplayacakları kurumlar vergisinin tespitine yönelik vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmektedir.

Mevcut hükümler çerçevesinde kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlarına Kanunun 32 nci maddesinin birinci ila dokuzuncu fıkrası hükümleri ile 32/A maddesinin uygulanması suretiyle tespit olunacak oranın tatbik edilmesiyle kurumlar vergisi hesaplanmaya devam edilecektir. Ancak önerilen düzenlemeye göre hesaplanan vergi, kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan az olamayacaktır.

Bu hesaplamada; 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinde düzenlenen tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları istisnası, emisyon primi kazanç istisnası, sahip olunan taşınmazlardan elde edilen kazançlar dışında (d) bendinde sayılan yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kazançları, risturn istisnası, finansal kiralama şirketleri ve varlık kiralama şirketleri ile yapılan sat geri kirala işlemlerinden elde edilen kazançlara uygulanan istisna, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlara uygulanan istisna ile girişim sermayesi fonu indirimi ve korumalı işyeri indirimi dikkate alınmayacaktır. Ayrıca, mikro ve küçük işletme tanımına giren kurumlar vergisi mükelleflerinin teknoloji geliştirme bölgesi kazanç istisnası ile aynı işletmelerin Ar-Ge ve tasarım indirimleri de hesaplamada kazançtan indirilecektir.

Maddedeki taşınmaz kazançları ibaresinden; taşınmaz alım satım kazançları, kira gelirleri, taşınmaza dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar, taşınmaz inşaat

projelerinden elde edilen gelirler, taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde edilen gelir ve kazançların anlaşılması gerekmektedir.

Üzerinden %10 kurumlar vergisi hesaplanacak kurum kazancı olarak ticari bilanço karına veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve maddede öngörülen istisna ve indirimlerin düşülmesi suretiyle bulunan tutar dikkate alınacaktır.

Ayrıca, payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına uygulanan iki puan indirim, ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına uygulanan beş puan indirim ve sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan bir puan indirim nedeniyle ödenmeyen vergi ile maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınan teşvik belgeleri kapsamındaki yatırıma katkı tutarları ile sınırlı olmak üzere, mükelleflerin kendi beyannameleri üzerinde Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi hükmüne istinaden indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle ödemedikleri kurumlar vergisinin asgari vergi hesaplaması nedeniyle ödenmesi gereken kurumlar vergisinden düşülmesi imkanı verilerek, mevcut indirimli oran hakları ile yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki haklarının korunması sağlanmaktadır.

Örneğin (A) A.Ş.'nin; ticari bilanço karı 1.000.000 Türk lirası olup iştirak hissesi satış kazancı istisnası 800.000 Türk lirasıdır.

(A) A.Ş.'nin beyanı üzerine (1.000.000-800.000) 200.000 Türk lirası matrah üzerinden hesaplayacağı %25 oranındaki kurumlar vergisi 50.000 Türk lirasıdır.

Mükellef kurumun bu madde kapsamında indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'u üzerinden hesapladığı vergi (1.000.000x0,10) 100.000 Türk lirasıdır.

Bu durumda, mükellef kurumun bu maddeye göre hesaplayıp ödemesi gereken kurumlar vergisi 100.000 Türk lirası olacak ve 50.000 Türk lirası ilave kurumlar vergisi ödenecektir.

Bununla birlikte, ilk defa işe başlayan mükellefler için faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca bu madde hükmünün uygulanmaması sağlanarak, kuruluş aşamasını müteakip yatırımlarına yeni başlayan mükelleflerin bu düzenlemeden etkilenmemesi sağlanmaktadır.

Maddeyle ayrıca, %10 oranını, sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sifıra kadar indirme veya bir katına kadar artırma hususunda Cumhurbaşkanına, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda da Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Böylelikle, yapılan bu düzenlemeyle vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerinin daha fazla gözetilmesi sağlanmakta ve doğrudan vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının artırılması amaçlanmaktadır. Ayrıca, birçok Avrupa Birliği ile (OECD) üyesi ülkenin uyguladığı kurumlar vergisi hesaplama yöntemlerine benzer nitelikte bir vergileme sistemi getirilerek uluslararası sisteme de uyumun artırılması öngörülmektedir.

MADDE 37- Son yıllarda ekonomilerde artan dijitalleşme ile birlikte birçok yeni iş modeli ve faaliyet alanı ortaya çıkmış, teknolojik gelişmelerin getirmiş olduğu imkânlardan faydalanmak suretiyle hareket kabiliyetleri artan kurumlar, farklı ülkelerde kolaylıkla faaliyette bulunmaya başlamışlardır.

Yaşanan bu gelişmeler sonucunda, uluslararası kazançların vergilendirilmesine ilişkin geçerli olan genel vergileme kurallarında bazı sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu durum gerek ülkeleri gerekse uluslararası kuruluşları, vergi sistemlerini revize etmek ve kazançların ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği ve değer yaratıldığı yerlerde daha adil ve asgari düzeyde vergilendirilmesini sağlamak adına gerekli düzenlemeleri yapmaya yöneltmiştir.

Bu kapsamda, Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü (OECD) tarafından, belirli hacmin üzerindeki çok uluslu işletmelerin kazançlarının vergilendirilmesine yönelik ortaya

çıkan sorunları ele alma hususunda bir dizi çalışma başlatılmış ve 2013 yılının Eylül ayında “Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Projesi” (BEPS) adında bir eylem planı oluşturulmuştur. Söz konusu eylem planında, çok uluslu işletmelerin uluslararası faaliyetlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesine yönelik ülkelerin iç mevzuat hükümlerindeki tutarlılığın sağlanması ve mevcut uluslararası standartlardaki temel gerekliliklerin güçlendirilmesine yönelik 15 alt başlıklı eylem belirlenmiştir.

Söz konusu alt başlıklı eylemlerden biri de “Ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarının ele alınması” başlıklı konu olup, bu konuda, küresel gayri safi hasılatın %95’inden fazlasını temsil eden 130’den fazla ülke tarafından, 8 Ekim 2021 tarihinde, uluslararası vergilendirme kurallarında değişiklik yapmak suretiyle, çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdikleri ve kazanç elde ettikleri yerlerde adil ve asgari düzeyde vergi ödemelerini sağlamak adına iki sütunlu bir çözüm üzerinde uzlaşmıştır.

Konu hakkında, detaylarına Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırmaya İlişkin Kapsayıcı Çerçeve (BEPS Kapsayıcı Çerçeve) tarafından onaylanan ve OECD tarafından yayımlanan “Küresel Matrah Aşındırmanın Önlenmesine İlişkin Model Kuralları”, “Model Kurallara İlişkin Yorumlar” ve “İdari Rehberlerde” yer verilen yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, yukarıda sözü edildiği üzere çok uluslu işletmelerin vergilendirilmesine yönelik sorunları ele almak üzere geliştirilmiştir. Sözü edilen kurallar, belirli ölçekte büyüklüğe sahip çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdikleri ülkelerdeki kazançları üzerinden asgari düzeyde vergi ödemelerini ve böylece kar kaydırma teşvikini azaltmak suretiyle kurumlar vergisi oranlarındaki aşağı doğru yönelime son vermeyi amaçlamaktadır.

OECD tarafından bu doğrultuda yürütülen çalışmaları müteakip, Avrupa Birliği ülkeleri başta olmak üzere bazı G20 ve OECD üye ülkeleri, büyük çok uluslu işletme gruplarının küreselleşmenin avantajlarından yararlanarak ve karlarını kaydırarak aynı fırsatlara erişimi olmayan küçük veya orta ölçekli işletmelere nazaran çok daha düşük vergi ödemelerini önlemek adına iç mevzuatlarında düzenleme yapmaya başlamışlardır.

Bu minvalde, hazırlanan Kanun teklifi ile, farklı ülke uygulamaları ile OECD nezdinde yayımlanan Model Kurallar ve Rehberler de dikkate alınmak suretiyle, dünya genelinde elde ettikleri yıllık konsolide hasılatı 750 milyon Avro karşılığı Türk Lirasını aşan çok uluslu işletmelere asgari düzeyde kurumlar vergisi uygulanmasını amaçlayan düzenlemeler yapılmaktadır.

Söz konusu düzenlemelerle, artan küreselleşmenin bir sonucu olarak, ülkemizde yaratılan değerler üzerinden elde edilen kazançların vergi cennetlerine doğru kaymasının önüne geçilmesi, vergi matrahlarında aşınmaya neden olan uygulamaların asgari düzeye indirilmesi, büyük çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdikleri ülkelerdeki kazançları üzerinden asgari düzeyde vergi ödemelerini sağlamaya yönelik oluşturulan uluslararası kurallara uyum sağlanması ve çok uluslu işletmeler için öngörülebilir sonuçlar sağlayan, şeffaf ve kapsamlı bir vergilendirme sisteminin uygulamaya koyulması amaçlanmaktadır.

Anılan düzenlemeyle, büyük çok uluslu işletmelerin elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan toplam verginin asgari kurumlar vergisi oranına (%15) eşitlenmesini amaçlayan ilave bir vergileme sistemi oluşturulmaktadır. Söz konusu vergileme, işletmelerin kazançları üzerine doğrudan uygulanan bir vergi olarak tasarlanmamaktadır. Tam aksine söz konusu vergi, ülke bazında hesaplanan bu kazançların ilgili hesap döneminde efektif olarak asgari kurumlar vergisi oranının altında vergilendirildiği durumlarda uygulanacaktır. Bu özelliği ile anılan düzenleme, büyük çok uluslu işletme grupları için standartlaştırılmış matrah ve vergi hesaplama teknikleri kullanan ve bunların her bir ülkede elde ettiği kazançlar üzerindeki efektif vergi yükünü asgari kurumlar vergisi oranına eşitleyen “uluslararası asgari bir vergi” özelliği taşımaktadır.

Bu bağlamda, anılan düzenleme kapsamında, mevcut düzenlemeler itibarıyla dört kısımdan oluşan Kurumlar Vergisi Kanununa “Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar

Vergisi ve Geçici Maddeler” başlıklı beşinci kısım eklenmekte ve bu Kısımda Kanun kapsamına giren çok uluslu işletmelerin mükellefi oldukları yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin konusuna, mükelleflerine, matrahına, vergi oranına, istisna ve muafiyetlerine ve söz konusu verginin uygulanmasına yönelik diğer hususları içeren düzenlemelere yer verilmektedir.

Ek 1 inci maddeyle, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin konusu belirlenmektedir. Buna göre, dünya genelindeki konsolide hasılatı maddede belirtilen hasılat sınırını aşan çok uluslu işletme grubuna bağlı işletmelerin kazançları, sözü edilen verginin konusuna girecek olup, maddede ifade edilen konsolide hasılat ve konsolide finansal tablo kavramları “Kabul Edilebilir Finansal Muhasebe Standartlarındaki” açıklamalar dikkate alınmak suretiyle tespit edilmektedir.

Maddenin ikinci fıkrasında da hesap döneminin 12 aydan farklı olması durumunda konsolide hasılat eşğinin nasıl belirleneceğı hususunda düzenleme yapılmaktadır.

MADDE 38- Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Ek 2 nci maddeyle, Kurumlar Vergisi Kanununa beşinci kısım olarak eklenen “Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi” Kısımında kullanılan bazı kavramlar tanımlanmaktadır. Söz konusu kavramların tanımlanmasında OECD tarafından yayımlanan “Küresel Matrah Aşındırmanın Önlenmesine İlişkin Model Kuralları”, “Model Kurallara İlişkin Yorumlar”, “İdari Rehberler” ve “Kabul Edilebilir Finansal Muhasebe Standartları”nda yer alan açıklamalardan da faydalanılmıştır.

MADDE 39- Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Ek 3 üncü maddeyle, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf olanlar ile bu vergiden istisna tutulan kazançlar belirlenmektedir.

Maddenin birinci fıkrasında vergiden muaf olanlar bentler halinde sayılmış, ikinci fıkrada da birinci fıkra kapsamında olmamakla beraber fıkradaki bentlerde sayılan diğer işletmelerin ve bunların işyerlerinin de söz konusu vergiden muaf olduğu belirtilmiştir.

Maddenin beşinci fıkrasında, uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetinden elde edilen kazançlar yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır. Altıncı fıkrada, uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetinin kapsamı belirlenmekte, yedinci fıkrada da uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetiyle bağlantılı olarak gerçekleştirilen bazı faaliyetlerden elde edilen kazançların da bu vergiden istisna edilmesi sağlanmaktadır.

Son olarak maddenin sekizinci fıkrasında, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların, istisna dışı kazançlardan indirim konusu yapılamaması hususu düzenlenmektedir.

MADDE 40- Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Ek 4 üncü maddeyle, vergi yükünün tespitinde dikkate alınan düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplanmasına yönelik hükümlere yer verilmektedir. Kanunun bu Kısımında tanımlanan vergi yükü kavramı, ilgili ülke için hesaplanan düzeltilmiş kapsanan vergilerin kazanç toplamına bölünmesi suretiyle tespit edilmekte olup, söz konusu vergi yükü oranı yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranının tespiti açısından önem arz etmektedir.

Maddenin ikinci ve üçüncü fıkralarında düzeltilmiş kapsanan vergilere ilişkin bazı açıklamalara yer verilmiştir. Üçüncü fıkrada da düzeltilmiş kapsanan vergilerin; kapsanan vergilere ilişkin olarak tahakkuk eden cari dönem vergi giderinin fıkradaki bentler uyarınca düzeltilmiş tutarı, toplam ertelenmiş vergi düzeltme tutarı ve finansal tablolardaki öz kaynak değişim tablosu veya diğer kapsamlı gelir tablosunda gösterilen kapsama giren kazanç veya

zararlarla ilgili kapsanan vergilerdeki herhangi bir artış veya azalış tutarlarının toplamına eşit olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Mezkur maddenin beşinci fıkrasında, ilgili ülkenin mevzuatında kurumlar vergisi oranının asgari kurumlar vergisi oranı olan %15'in altında olması durumunda, Kabul Edilebilir Finansal Muhasebe Standartlarına göre hesaplanan ve ertelenmiş vergi varlığı hesaplarına alınan tutarların, asgari kurumlar vergisi oranı uygulanarak yeniden hesaplanacağı hususuna yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Altıncı fıkrada ise kurumlar vergisinin uygulanmadığı ülkelerde bulunan işletmelere seçimlik bir hak tanınarak, zararların asgari kurumlar vergisi oranıyla çarpılması suretiyle tespit olunan tutarları, sonraki hesap dönemlerindeki kapsanan vergilerde dikkate alabileceklerine yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

Öte yandan, maddenin diğer fıkralarında da; vergi yükünün ayrı hesaplanacağı işletme gruplarına, ek cari dönem asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi hesaplanacağı durumlara ve kapsanan vergilerin bağlı işletmeler arasındaki tahsisatına ilişkin hükümlere yer verilmektedir.

MADDE 41- Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Ek 5 inci madde kapsamında yapılan düzenlemeyle, vergi yükünün tespitindeki oranlamada payda olarak dikkate alınacak işletme bazlı kazanç veya zararın hesaplanmasına yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre işletme bazlı kazanç veya zarar, işletmelerin finansal muhasebe net kazanç veya zararına maddenin birinci fıkrasındaki bentlerde yer verilen düzeltmeler uygulanmak suretiyle tespit olunacaktır. Maddenin üçüncü fıkrasında yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine yönelik bir vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmektedir. Bu kapsamda, aynı grup içerisindeki bağlı işletmeler arasındaki finansman temini işlemlerinde, borç alan bağlı işletmenin bulunduğu ülkedeki vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranının altında olması, borç veren bağlı işletmenin bulunduğu ülkede ise vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranının üstünde olması veya grup içi finansman nedeniyle oluşan faiz gelir ve giderleri dikkate alınmaksızın hesaplanan vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranının üstünde olması durumunda, borç alan bağlı işletme nezdinde katlanılacak ve işletme bazlı kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacak faiz giderinin, borç veren bağlı işletmenin gelir olarak dikkate aldığı tutarla sınırlı olması sağlanmaktadır.

Diğer taraftan maddenin dördüncü fıkrasıyla, alaktan vazgeçme nedeniyle bağlı işletmelerin kayıtlarında gelir olarak dikkate alınan tutarların hangi durumlarda işletme bazlı kazanç veya zararın tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmiş, beşinci fıkrada nitelikli ve nitelikli olmayan vergi kredilerinin vergi yükünün tespitinde yapılacak oranlamada nasıl dikkate alınacağı hususunda açıklamalara yer verilmiştir.

Maddenin diğer fıkralarında da; bağlı işletmeler arasında emsallere uygun olmayan işlemlerin nasıl düzeltileceği, ana merkez ve ona bağlı işyeri arasındaki kazanç veya zararın veya vergi şeffaf işletmenin kazanç veya zararının tahsisine yönelik düzenlemeler bulunmaktadır.

Ayrıca maddenin son fıkrasında, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranının tespitinde önem arz eden vergi yükünün nasıl hesaplanacağına yönelik hükümlere yer verilmekte olup, bu Kısımın hükümlerini uygulayan mükelleflerin yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranını tespit edebilmeleri amaçlanmaktadır.

MADDE 42- Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Ek 6 ncı maddenin;

- Birinci fıkrasında, asgari kurumlar vergisi oranının %15 olduğu belirtilmiş,
- İkinci fıkrasında, asgari kurumlar vergisi oranı ile Ek 5 inci maddenin on birinci fıkrasına göre tespit olunan vergi yükü oranı arasındaki farkın küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranı olduğu hüküm altına alınmış,
- Üçüncü fıkrasında, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahının nasıl hesaplanacağı hususunda açıklamalara yer verilmiş,

- Dördüncü ve beşinci fıkralarında, ilgili ülkeye ilişkin hesaplanan küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin ve bağlı işletmenin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin tespitine ilişkin hükümler yer almış,

- Altıncı ve yedinci fıkralarında, vergi yüküne ilişkin geçmiş hesap dönemlerine yönelik düzeltmelerin yapılmasının gerektiği durumlarda bu düzeltmelerin nasıl yapılacağı ve hangi hesap dönemlerinde dikkate alınacağı belirtilmiş,

- Sekizinci fıkrasında, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulamasında ve OECD tarafından bu konuya ilişkin yayımlanan "Model Kurallar", "Model Kurallara İlişkin Yorumlar" ve "İdari Rehberlerde" "De Minimis" kuralı olarak adlandırılan ve yıllık hasılat ve kazanç ortalamaları fıkrada yer alan parasal sınırların altında yer alan bağlı işletmeler için ilgili dönem küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin sıfır olarak kabul edilebileceği hüküm altına alınmış,

- Dokuzuncu fıkrasında, güvenli liman olarak belirlenen ülkelerdeki küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin hesabına ilişkin hükümler yer almış ve Cumhurbaşkanına güvenli liman olarak ilan edilecek ülkeleri belirleme hususunda yetki verilmiş,

- Onuncu fıkrasında ise fıkrada belirtilen koşulları sağlayan mükellefler için yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin beş hesap dönemi boyunca sıfır kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

MADDE 43- Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Ek 7 nci maddeyle, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi belirlenmektedir. Bu bağlamda, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin gelirin dâhil edilmesi esas ve yetersiz vergilendirilmiş ödemeler esasına göre belirleneceği birinci fıkrada hüküm altına alınmaktadır. İkinci ve üçüncü fıkralarda ise gelirin dâhil edilmesi esası kapsamında; nihai ana işletme, kısmen sahip olunan ana işletme ve ara ana işletme arasında verginin mükellefinin nasıl belirleneceğine yönelik açıklamalar yapılmıştır.

Diğer taraftan maddenin beşinci fıkrasında, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin diğer unsuru olan yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamındaki verginin mükellefi tanımlanmaktadır. Altıncı, yedinci ve sekizinci fıkralarda ise bu esasa göre mükellef olanların ödeyecekleri verginin hesabına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

MADDE 44- Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Ek 8 inci maddeyle yapılan düzenlemede; küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin vergilendirme dönemi, verginin tarihi, beyanı ve ödenmesine ilişkin hususlar yer almaktadır.

Öte yandan aynı maddede, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamelerinin verilme zorunluluğuna ilişkin hükümler yer almakta olup, Cumhurbaşkanına, nitelikli gelirin dahil edilmesi esas ile nitelikli yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulandığı yerler ile nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulandığı yerleri belirleme; Hazine ve Maliye Bakanlığına küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamelerinin şekil ve muhtevası ile bu beyannamelerdeki bilgilerin diğer ülkelerle paylaşılmasındaki sınırları belirleme hususu başta olmak üzere fıkrada belirtilen diğer konuların uygulanması, hususunda genel yetki verilmektedir.

MADDE 45- Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen ek 9 uncu maddeyle, yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi belirlenmektedir.

MADDE 46- Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen ek 10 uncu maddede, yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin vergilendirme dönemi, verginin tarihi, beyanı ve ödenmesine ilişkin hususlara yer verilmiştir.

Diğer taraftan maddenin beşinci fıkrasında, aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi mükelleflerinden herhangi birinin ülkesel bazda hesaplanan bu verginin tamamını kendi adına beyan edip ödemeleri durumunda, gruba bağlı diğer işletmelerin bu verginin ödenmesindeki sorumluluklarının ortadan kalkacağı ancak, verginin tamamının ödenmediği durumlarda, aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı tüm mükelleflerin bu verginin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmaktadır.

Maddenin son fıkrasıyla da yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi beyannamesinin ve eklerinin şekil ve muhtevasını belirleme ile mükellefiyete ve diğer vergisel ödevlere ilişkin usul ve esasları tespit etme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına genel yetki verilmektedir.

MADDE 47- Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen ek 11 inci maddenin birinci ve ikinci fıkralarında, hesap dönemi içerisinde iki veya daha fazla grubun birleşmesi ile bir işletmenin başka bir işletmeyle ya da bir gruba birleşmesi durumunda, ek 1 inci maddedeki hasılat sınırının nasıl belirleneceği hususunda açıklamalar yer almaktadır. Aynı şekilde üçüncü fıkrada da çok uluslu işletme grubunun iki veya daha fazla gruba bölünmesi durumunda, sonraki dönemlerde ek 1 inci maddedeki hasılat eşiğinin nasıl tespit olunacağı konusunda belirlemeler yapılmaktadır.

Maddenin dördüncü fıkrasında ise bir çok uluslu işletme grubunun parçası haline gelmesi ya da bir çok uluslu işletme grubunun parçası olmaktan çıkarak başka bir çok uluslu işletme grubunun parçası olması gibi durumlarda, bu işletmelerin hangi dönemde ve hangi grubun parçası olacağı hususları açıklanmaktadır.

Bununla birlikte beşinci, altıncı ve yedinci fıkralarda, işletmelerin vergili ve vergisiz devirlerine ilişkin açıklamalara yer verilmekte ve işletmelerin yeniden yapılandırılması uygulamasıyla yapılan devirlerde vergi erteleme müessesinin uygulanacağı, bu kapsamda varlıkların ve borçların devredilmesi sonucu oluşan kazanç veya zararların, devreden bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararının tespitinde dikkate alınmayacağı ifade edilmektedir. Maddenin sekizinci fıkrasında da işletmelerin yeniden yapılandırılması kavramı açıklanmaktadır.

Öte yandan maddenin dokuzuncu fıkrasında, iş ortaklıklarında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin nasıl hesaplanacağı, onuncu fıkrada da kancalı bir yapı veya çift listeli bir düzenleme ile bir araya gelen iki veya daha fazla gruba bu Kısım hükümlerinin nasıl uygulanacağı konusunda düzenleme yapılmaktadır.

MADDE 48- Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen ek 12 inci maddeyle, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine yönelik özel vergileme halleri düzenlenmektedir. Bu bağlamda maddenin;

- Birinci ve ikinci fıkralarında, şeffaf bir işletmenin nihai ana işletme olması durumunda işletme bazlı kazancın nasıl tespit olunacağı,

- Üçüncü ve dördüncü fıkralarında, vergilemede indirilebilir kar payı uygulamasının ne olduğu ve bu sistemin uygulandığı durumlarda işletme bazlı kazancın nasıl belirleneceği,

- Beşinci, altıncı ve yedinci fıkralarda kar dağıtımına dayalı vergileme sisteminin uygulandığı durumlarda düzeltilmiş kapsanan vergilerin hesaplanması ve bu yöntemi kullanan bağlı işletmelerin izlemeleri gereken kuralların ne olacağı,

- Sekizinci, dokuzuncu ve onuncu fıkralarda ise yatırım işletmelerine yönelik bu Kısımda yapılan hesaplamaların nasıl yapılacağı

hususlarında düzenlemeler yapılmaktadır.

MADDE 49- Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen ek 13 üncü maddeyle, Hazine ve Maliye Bakanlığına bu Kısımın uygulanmasına yönelik usul ve esasları belirleme hususunda yetki verilmektedir.

MADDE 50- Düzenleme ile Kurumlar Vergisi Kanununa geçici 17 nci madde eklenmekte, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulamasına yönelik Kurumlar Vergisi Kanununa Beşinci Kısım olarak ihdas edilen vergileme kurallarıyla ilgili geçiş hükümlerine yer verilmektedir. Buna göre maddenin birinci fıkrasının;

- (a) bendinde, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin matrahında indirim konusu yapılacak maddi duran varlıkların net defter değerlerinin oranları ile bağlı işletmelerin çalışanlarının brüt ücretlerinin oranları 2032 hesap dönemine kadar yıllar itibarıyla yeniden belirlenmektedir.

- (b) bendinde, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi beyannamesinin 2024 hesap dönemi için hesap döneminin kapandığı ayı izleyen on sekizinci ayın son günü akşamına kadar beyan edileceği ve verginin bu tarihe kadar ödeneceği hususu ile sonraki dönemlerde ilk defa bu verginin kapsamına girenler için beyan ve ödeme yönünden de bu hükümlerin uygulanacağı hususuna yer verilmektedir.

- (c) bendinde, 1/1/2024 tarihinden önceki işlemler nedeniyle finansal tablolarda ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü olarak kayıtlara alınan tutarların bu Kısımın uygulamasında nasıl dikkate alınacağı hususunda belirleme yapılmaktadır.

- (ç) bendinde, 30/11/2021 tarihinden sonra ertelenmiş vergi varlığı olarak dikkate alınan ve ülkesel bazlı kazanç ve zararın hesaplanmasına dahil edilmeyen işlemlerden kaynaklanan tutarların vergi yükünün tespitinde dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmaktadır.

- (d) bendinde, yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında ek 7 nci maddenin beşinci, altıncı ve yedinci fıkralarındaki hükümlerin 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanacağı ifade edilmektedir.

- (e) bendinde, geçici ülke bazlı rapor güvenli limanı uygulamasına ilişkin hususlara yer verilmekte ve bendin alt bentlerindeki şartların sağlanması durumunda, 2026 hesap dönemi sonuna kadar (hesap döneminin son günü 30/6/2028 tarihini geçenler hariç) yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin sıfır olarak kabul edileceği hükümlerine yer verilmektedir.

- (f) bendinde, kurumlar vergisi oranının en az %20 olarak uygulandığı ülkelerde yetersiz vergilendirilen ödemeler esası kapsamında hesaplanan verginin, 31/12/2025 tarihinden önce başlayan (bu tarih dahil) ve 31/12/2026 tarihi itibarıyla sona eren hesap dönemleri arasında sıfır olarak kabul edileceği hüküm altına alınmaktadır.

- (g) bendinde ise (e) ve (f) bentlerinde belirtilen şartları birlikte sağlayan çok uluslu işletme gruplarının ilgili ülke için bahsi geçen bentlerde yer alan uygulamalardan herhangi birini serbestçe seçebilecekleri belirtilmektedir.

MADDE 51- Yapılan düzenlemeyle, yurt dışına çıkış yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarından çıkış başına alınan harç tutarı yeniden belirlenmekte, harcın her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılarak uygulanması sağlanmakta, ayrıca her yılın Ocak ayının onuncu günü sonuna kadar yapılan yurt dışına çıkışlarda, bir önceki yılda o yılın sonu itibarıyla geçerli tutar üzerinden harç ödemiş olanların bu ödemelerinin geçerli kabul edilmesi, artış tutarının aranmaması hususu düzenlenmektedir.

MADDE 52- Yürürlük maddesidir.

MADDE 53- Yürütme maddesidir.