

Prof. Dr. Veysi SEViĖ

ICC Vergi Komisyonu Üyesi

Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunla Yapılan Değişiklikler

1. GİRİŞ

5904 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” 41 ana ve 2 geçici maddeden oluşmaktadır. Sözü edilen yasa ile 12 vergi yasası ile Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Yasa’da, Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Yasası’nda, Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa’da, Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası’nda, Türk Ticaret Yasası’nda ve Avukatlık Yasası’nda olmak üzere 19 ayrı yasada bazı değişiklikler ve eklentiler yapılmış, bu bağlamda da üç ayrı vergi yasasına 6 geçici madde eklenmiş bulunmaktadır.

Bu tür yasalara “Torba Kanun” denilmektedir.

Yapılan bu düzenleme ile Gelir Vergisi Yasası’na 2, Kurumlar Vergisi Yasası’na 3, Özel Tüketim Vergisi Yasası’na 1 geçici madde eklenmiştir.

“Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda

Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun” ile değişikliğe uğrayan yasalar ve sözü edilen değişiklikle ilgili madde sayıları aşağıdaki tabloda gösterilmiş bulunmaktadır.

Söz konusu tablodan da anlaşılacağı üzere 5904 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile bir kısmı vergi yasası niteliğinde olmayan 17 ayrı yasada değişiklik yapılmış bulunmaktadır.

5904 sayılı Yasa’nın 40. maddesi gereği olarak;

- Gelir Vergisi Yasası’nın 89. maddesinde 5904 sayılı Yasa’nın 2. maddesi ile yapılan değişiklik gereği “Ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnaların dikkate alınması” ile ilgili düzenleme 01.01.2009 tarihinden itibaren,

- Vergi Usul Yasası’nın mükerrer 355. maddesinde yapılan değişiklik ile Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Yasa’da yapılan değişikliklerin 01.08.2009 tarihinden itibaren,

Tablo: 5904 sayılı Yasa ile Değiştirilen Yasalar ve Madde Sayıları

Yasa Adı	Değişikliğe uğrayan yasa maddesi sayısı
• Gelir Vergisi Yasası,	4
• Kurumlar Vergisi Yasası,	3
• Katma Değer Vergisi Yasası,	9
• Özel Tüketim Vergisi Yasası,	3
• Damga Vergisi Yasası,	1
• Vergi Usul Yasası,	3
• Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Yasa,	2
• Şans Oyunları Hâsılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkındaki Yasa,	1
• Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Yasa,	2
• Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Yasa,	1
• Veraset ve İntikal Vergisi Yasası,	1
• Emlak Vergisi Yasası,	2
• Gider Vergileri Yasası,	1
• Türkiye Radyo, Televizyon Kurumu Gelirleri Yasası,	2
• Türk Ticaret Yasası,	1
• Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası,	1
• Avukatlık Yasası,	1
• Yürürlük ve Yürütme Yetkisi,	2

• Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Yasa'nın birinci maddesinin birinci fıkrasına yapılan eklentinin 01.01.2010 tarihinden itibaren,

• Gider Vergileri Yasası'nın 39. maddesinde yapılan değişiklik 10.05.2009 tarihinden itibaren,

• Diğer hükümlerin ise 03.07.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği hususu hükme bağlanmıştır.

Yukarıda da ifade edildiği üzere "Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" geniş kapsamlı ve mevcut yasa maddelerinde yer alan hükümleri önemli ölçüde değiştiren dolayısıyla vergi sistemini bütünüyle etkileyebilecek niteliktedir.

Söz konusu değişiklikler mevcut yasalardaki konumlarına göre ayrıntılı bir biçimde açıklanacaktır.

II. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ YASALARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1. Gelir Vergisi Yasası'nda Yapılan Değişiklikler

a) *İşe başlatmama tazminatları vergi dışı bırakıldı.*

5904 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile Gelir Vergisi Yasası'nın 21. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yapılan değişiklik uyarınca "İşe Başlatmama Tazminatı" 3 Temmuz 2009 tarihinden itibaren gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Sözü edilen değişikliğin temel nedeni başlangıçta Maliye Bakanlığı'nca verilen görüşler doğrultusunda "İşe Başlatmama Tazminatı"nın ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması, buna

karşılık yargı organlarının bu tür ödemelerin ücret niteliğinde olmadığı yönünde vermiş olduğu kararlardır.

İdare ile yargı organları arasında konuya ilişkin olarak ortaya çıkan görüş farklılığı nedeniyle yapılan yasal değişiklik sonucunda, bundan böyle 3 Temmuz 2009 tarihinden itibaren “İşe Başlatmama Tazminatları” gelir vergisine tabi tutulmamaktadır.

Diğer yandan 5904 sayılı Yasa ile Gelir Vergisi Yasası'na eklenen geçici 77. madde uyarınca da 3 Temmuz 2009 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca işverenler tarafından işçiye ödenen “İşe Başlatmama Tazminatları”, damga vergisi hariç hiçbir vergiye tabi tutulmayacaktır.

Buna bağlı olarak aynı düzenleme çerçevesinde anılan dönemlere ilişkin olup, daha önce gelir vergisi kesintisine tabi tutularak ödenen “İşe Başlatmama Tazminatları” ile ilgili olarak kendisine ödeme yapılanların (mükelleflerin); tarha yetkili vergi dairesine başvuruları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri koşuluyla Vergi Usul Yasası'nın düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca tahsil edilen gelir vergisinin red ve iade işlemleri yapılacaktır.

Ancak sözü edilen ret ve iade işlemlerinin yapılabilmesine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na ait bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak konuya ilişkin olarak Gelir Vergisi 272 sayılı Genel Tebliği'ni yayımlamıştır (12 Ağustos 2009 gün ve 27317 sayılı Resmi Gazete).

Öncelikle gelir vergisinden bağımsız tutulan tutar, iş sözleşmesi feshinin geçersizliğine karar veren mahkeme ve özel hakemin kararında belirlediği işçinin işe başlatılmaması nedeniyle ödenecek tazminat miktarı ile sınırlı olacaktır.

Daha önce karara bağlanmış olup kendisine gelir vergisi kesintili “İşe Başlatmama Tazminatı” ödenmiş olanların söz konusu tazminat üzerinden kesilen gelir vergisini geri alabilmeleri için yapacakları işlemler ise sözü edilen tebliğin 2.3 bölümünde açıklanmıştır. Buna göre, yasa değişikliğinin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlerle ilgili olarak;

- Kesilen gelir vergisini dava konusunu yapmayan hak sahipleri (mükellefler),

- Kesilen gelir vergisiyle ilgili 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un Resmi Gazete'de yayım tarihi olan 3 Temmuz 2009 tarihi itibarıyla mahkemelerde ihtilafı devam eden mükelleflerin, davalarından feragat etmeleri ve buna ilişkin ilgili mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneğini veya bu belge temin edilemediği takdirde mahkemenin feragat nedeniyle davanın reddine dair vereceği karar örneğini tarha yetkili vergi dairesine ibraz etmeleri kaydıyla,

- Kesilen gelir vergisi nedeniyle dava açan ve aleyhine kesinleşmiş yargı kararı bulunan mükelleflerin,

tarha yetkili vergi dairesine dilekçe ile başvuruları halinde, tahsil edilen gelir vergisinin Vergi Usul Yasası'nın düzeltmeye ilişkin hükümleri de dikkate alınarak ret ve iade işlemleri yapılabilecektir.

Yapılacak iade işlemleri sırasında, Gelir Vergisi Yasası'nın mükerrer 121. maddesine göre “İşe Başlatmama Tazminatı” tutarlarıyla ilgili vergi indirim uygulanmasından faydalananların indirim tutarlarının mahsup edilmesi ve mükelleflerin dilekçe ile birlikte çalıştıkları işyerinden alacakları söz konusu dönemlere ait vergi tevkifatı tutarlarına ilişkin bilgileri içeren belgeyi vermeleri gerekmektedir.

Ancak; ülkemizde yaşanan ekonomik koşullar nedeniyle bazı kurum ve kuruluşlar ise yerlerini kapatmışlar ve/veya faaliyetlerini durdurmuşlardır. Bu yerlerde daha önce çalışıp da “İşe Başlatmama Tazminatı”nı vergi kesintili alanların durumu ne olacaktır? Bu durum açıklığa kavuşturulmalıdır.

Bilindiği üzere 3 Temmuz 2009 tarihine kadar Maliye Bakanlığı ısrarlı bir biçimde “İşe Başlatmama Tazminatı”nın gelir vergisine tabi tutulmasını öngörmüş ve ödemeler bu görüş doğrultusunda vergili yapılmıştır.

Diğer yandan kendilerine yapılan “İşe Başlatmama Tazminatı” ödemeleri vergi kesintisine tabi tutulanlar, söz konusu yasal haklarını kesilen vergi kadar eksik tahsil etmiş bulunmaktadır. (Bazıları henüz bu alacaklarını tahsil edememişlerdir.) Bu nedenle red ve iade işlemlerinin öncelikle sonuçlandırılması gerekmektedir.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde uzun bir süredir uygulamada duraksama yaratan bir konu yargı kararları doğrultusunda yasa maddesi haline gelmiş olup bir uyumsuzluk alanı da sona ermiş bulunmaktadır.

b) Ücretlerin vergilendirilmesinde indirim uygulamasında asgari geçim indirimine öncelik verilecektir.

Gelir Vergisi Yasası'nın 32. maddesi "asgari geçim indirimi" ile ilgili düzenlemeleri içermektedir. Sözü edilen maddeye eklenen fıkra uyarınca "ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar" dikkate alınacaktır. Bu hüküm 1.1.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Yapılan bu düzenleme gereği, gelir vergisi stopajı teşviki öngörülen yerlerde ücretli olarak çalışan işçilerin ücret gelirleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden öncelikle asgari geçim indirimi mahsubu yapılacak olup bu mahsup uygulandıktan sonraki tutar, ilgili yasalarda yer alan teşvik amaçlı indirim ve istisna uygulamasında dikkate alınacaktır.

c) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneği'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı yıllık beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilecektir.

Gelir Vergisi Yasası'nın 89. maddesinin birinci fıkrasına eklenen 11. bent hükmü uyarınca 3.7.2009 tarihine kadar verilen yıllık gelir vergisi beyanname üzerinden Türkiye Kızılay Derneği'ne yapılan bağış ve yardımların beyan edilen gelirin %5'ine isabet eden kısmı indirim konusu yapılabilirken, bundan böyle tamamı beyan edilen gelirle sınırlı olmak koşuluyla yıllık beyanname üzerinde indirilebilecektir.

d) Tarım ürünlerinin lisanslı depoculuk işlemlerinde ürün senetlerinin elden çıkartılmasından sağlanan kazançlar 31.12.2014 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Gelir Vergisi Yasası'na eklenen geçici 77. madde hükmü gereği olarak "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk" Yasası hükümleri uyarınca düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31.12.2014 tarihi-

ne kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır.

Diğer yandan istisna kapsamında olan bu kazançlar üzerinden aynı yasanın 94. maddesi kapsamında tevkifat (vergi kesintisi) yapılma-yacak, bu tür kazanç elde edenler elde ettikleri kazançları için yıllık beyanname vermeyecekler, diğer gelirleri için yıllık beyanname verenler de bu kazançlarını vermekte oldukları yıllık beyannameye dâhil etmeyeceklerdir.

2. Kurumlar Vergisi Yasası'nda Yapılan Değişiklikler

a) KOBİ birleşmelerine vergisel kolaylık sağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Yasası'na 5904 sayılı Yasanın 7. maddesi ile eklenen geçici 5. maddesi uyarınca "Küçük ve Orta Büyüklükteki" işletmelerin kısacası KOBİ'lerin 31.12.2009 tarihine kadar yapacakları birleşmeler vergisel açıdan özendirilmektedir.

Sözü edilen maddenin üçüncü fıkrası, söz konusu vergisel özendirme ilkesinden yararlanması öngörülen KOBİ'lerin tanımını yapmıştır. Buna göre KOBİ;

- Türk Ticaret Yasası hükümlerine göre kurulan,
- 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10 ila 250 kişi çalıştıran,
- 2008 yılı hesap döneminin sonu itibariyle yıllık net satışları toplamı 25 milyon TL'yi geçmeyen veya aktif toplamı 25 milyon TL'den az olan ticari işletmeleri ifade etmektedir.

Bu bağlamda 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10'dan az veya 250'den fazla işçi çalıştıran işletmeler KOBİ'lerin birleşmesinde uygulanması öngörülen vergisel özendirmeden yararlanamayacaktır.

Ayrıca bir işletme 250'den az işçi çalıştırmakla birlikte, 2008 hesap döneminin sonu itibariyle yıllık net satışları veya net aktif toplamı 25 milyon TL'den fazla ise KOBİ olarak değerlendirilmeyecektir.

01.01.2009 tarihinden sonra kurulan işletmeler uygulama açısından Kurumlar Vergisi Yasası'nın geçici 5. maddesi kapsamı dışında bırakılmıştır.

KOBİ'lerde birleşme "tam mükellef iki veya daha fazla KOBİ'nin Kurumlar Vergisi Yasası'nın 18. maddesi kapsamında birleşerek yeni bir sermaye şirketi oluşturmalarını ya da tam mükellef bir veya birkaç KOBİ'nin tam mükellef olan sermaye şirketi statüsündeki diğer bir KOBİ'ye devrolunması" anlamına gelmektedir.

Kurumlar Vergisi Yasası'nın geçici 5. maddesi yukarıda tanımlanan KOBİ'lerin birleşmelerine yönelik özel bir düzenleme olup, aynı yasanın 19. maddesi kapsamında yapılan vergisiz birleşmelerle bağlantılı değildir.

Öte yandan birleşme işlemi sonucunda kurulacak yeni sermaye şirketi ile devralan şirketin birleşme işleminden sonra KOBİ koşullarını taşıyıp taşıyıp taşımayacağı da uygulama açısından önem arz etmemektedir.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 4 Seri numaralı Genel Tebliğinde de açıklandığı üzere KOBİ'lerin 31.12.2009 tarihine kadar birleşmeleri halinde bu tür birleşmeden doğan kazançların kurumlar vergisinden bağımsız tutulması öngörülmüştür.

Bu bağlamda infisah eden (tüzel kişiliği sona eren) kurumun birleşme tarihi içinde bulunduğu son hesap döneminde elde ettiği kazancı ile birleşilen kurumun; birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde elde edilecek olan kazançları üzerinden alınacak olan kurumlar vergisi de Bakanlar Kurulu'nca alınacak karar doğrultusunda %75 oranında indirimli olarak uygulanabilecektir.

Söz konusu olanaktan yararlanabilmek için;

- Birleşilen kurum tarafından münfesihi kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerin ise Vergi Usul Yasası'nın değerlendirme hükümlerine göre değerlendirilmesi suretiyle bir bütün halinde devralınması ve bilançoya kaydedilmesi,
- Birleşmeden doğan kazançların tamamen birleşme tarihi itibarıyla birleşen şirketin sermayesine eklenmesi,
- Birleşilen kurumun, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini; münfesihi kurumun, birleşmenin Ticaret Si-

cili Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhütnameyle taahhüt etmesi,

- Birleşme sonrası üç yıl süreyle aylık ortalama bazda birleşilen kurum ile münfesihi kurum tarafından 1.4.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgelerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmamak üzere aylık istihdam sağlanması,

koşuluyla birleşme işlemlerinden doğan kazançlar kurumlar vergisinden bağımsız tutulacaktır.

Söz konusu istisna kazançlar, kurum kazancına dahil edildikten sonra yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde ilgili satıra yazılmak suretiyle beyan edilecektir.

Ancak yapılan düzenleme gereği olarak münfesihi kurumun birleşme tarihine kadar olan faaliyet kazançları ise istisna kapsamında olmayacak, eğer varsa bu kazançlar vergiye tabi tutulacaktır.

Kurumlar Vergisi Yasası'nın geçici 5. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca KOBİ birleşmelerinde indirimli Kurumlar Vergisi uygulanacaktır.

Buna göre de;

- Birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazancı,

- Birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde elde ettiği kazançlar,

Sözü edilen maddenin onbirinci fıkrasınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek olan indirimli oran ile vergilendirilecektir.

Örneğin 25.8.2009 tarihinde KOBİ niteliğindeki (X) Anonim Şirketi'nin yine KOBİ niteliğindeki (Z) Anonim Şirketi'ne Kurumlar Vergisi Yasası'nın geçici 5. maddesi kapsamında devrolunduğunu varsayacak olursak bu durumda söz konusu şirketlerin vergilendirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

- Devredilen yani münfesihi konumuna geçen şirketin birleşme işleminden doğan kazancı kurumlar vergisi istisnasından yararlanacaktır.
- Aynı şirket 1.1.2009 ila 25.8.2009 tarihle-

ri arasındaki kısa dönemde elde ettiği faaliyet kazancı indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

- Devir eden şirketi devralan (Z) Anonim Şirketi ise 1.1.2009 ila 31.12.2009 dönemi kurum kazancı da aynı şekilde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından, buna ek olarak da 1.1.2010-31.12.2010 dönemi kurum kazancı ile 1.1.2011-31.12.2011 dönemi kurum kazancı da indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanacaktır.

Bu uygulamada birleşen kurumun, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, münfesihi kurumun, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhütnameyle taahhüt etmesi gerekmektedir.

Geçici 5. madde kapsamında KOBİ birleşmelerinde, birleşen kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları, Kurumlar Vergisi Yasası'nın 9. maddesinde belirlenmiş koşullar çerçevesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Yasası'nın 9. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde sadece faaliyetten doğan zararların mahsubuna izin verilmektedir. Bu nedenle KOBİ birleşmelerinde münfesihi kurumda, birleşme işlemi nedeniyle zarar ortaya çıkması halinde, bu zararın birleşilen kurum tarafından mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bir başka anlatımla KOBİ birleşmelerinde;

- Birleşen ve birleşilen kurumların son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerini yasal süresinde vermiş olmaları,

- Birleşen kurumun faaliyetine birleşmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi

koşuluyla birleşme nedeniyle infisah eden kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen faaliyet zararları, birleşilen kurum tarafından kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Örneğin KOBİ niteliğindeki (A) Anonim Şirketinin yine KOBİ niteliğindeki (B) Anonim

Şirketine Kurumlar Vergisi Yasası'nın geçici 5. maddesi kapsamında devrolunması halinde, münfesihi konumuna gelen (A) Anonim Şirketinin (B) Anonim Şirketine devreden faaliyet zararları, bu şirketin birleşme tarihi itibarıyla tespit edilmiş öz sermayesini geçmemek koşulu ile (B) Anonim Şirketi tarafından Kurumlar Vergisi Yasası'nın 9. maddesinde yer alan "Zarar Mahsubu" ile ilgili koşullar çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

KOBİ birleşmelerinde, birleşme nedeniyle infisah eden kurumdan devralınan amortisman tabi iktisadi kıymetler için Vergi Usul Yasası hükümleri uyarınca faydalı ömürleri dikkate alınarak münfesihi kurumdaki kayıtlı değerleri üzerinden kalan süre için amortisman ayrılacaktır.

Bu nedenle, amortisman tabi iktisadi kıymetler için birleşilen kurumda yapılacak amortisman uygulamalarında, bu kıymetlerin devir tarihindeki devir değerleri değil, münfesihi kurumdaki birikmiş amortismanlar dahil kayıtlı değerleri esas alınmış olmaktadır. Aynı şekilde bu kıymetlerin faydalı ömürlerinden, infisah eden kurumda amortisman tabi tutulan süreler düşülecek ve birleşilen kurumda kalan süre itibarıyla amortisman uygulaması yapılabilecektir.

b) Tasfiye sonucu tüzel kişiliği sona eren kurumların tasfiye öncesi ve tasfiye dönemine ilişkin olarak yapılacak tarhiyat ve kesilecek cezalarda tasfiye memurları ile kanuni temsilcilerin sorumluluğu artırılmıştır.

Kurumlar Vergisi Yasası'nın 17. maddesi "Tasfiye" başlığını taşımakta olup, söz konusu maddenin 7. fıkrasında "Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu" belirlenmiştir. 5904 sayılı Yasa'nın 6. maddesi ile Kurumlar Vergisi Yasası'na eklenen 9. fıkra hükmü uyarınca "Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin (kurumların) tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına" yapılabilecektir.

Diğer yandan "Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili olarak" bu kap-

samda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu tutulacaktır.

Tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarı aşamayacaktır.

c) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı yıllık beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilecektir.

Kurumlar Vergisi Yasası'nın 10. maddesi uyarınca Kurumlar Vergisi mükellefleri, kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek suretiyle kurum kazancından yasa maddesinde sayılmak suretiyle belirlenmiş bulunan indirimleri yapabilmektedir.

Sözü edilen maddenin (c) bendi uyarınca Kurumlar Vergisi mükellefleri "Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar kısmını kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapabilmektedir.

5904 sayılı Yasa'nın 3. maddesi ile Gelir Vergisi Yasası'nın 89. maddesinin birinci fıkrasına eklenen 11. bent ile gelir vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname üzerinde beyan ettikleri gelirlerinden iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların tamamının indirim konusu yapılabileceği kabul edilmiştir. Bu hükme paralel olarak 5904 sayılı Yasa'nın 5. maddesi ile Kurumlar Vergisi Yasası'nın 10. maddesinin birinci fıkrasına (f) bendi olarak "İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamının" indirim konusu yapılması ile ilgili hüküm eklenmiş bulunmaktadır.

Daha önce de belirttiğimiz üzere kurumların beyanname üzerinde yapacakları indirimlerin Kurumlar Vergisi Yasası'nın 10. maddesinde yer alan sıra çerçevesinde dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca mevcut yasal düzenleme gereği Tür-

kiye Kızılay Derneği'nin iktisadi işletmelerine yapılan bağış ve yardımlar indirim konusu yapılamayacaktır.

Bu hüküm 03.07.2009 tarihinden itibaren geçerlidir.

III. DOLAYLI VERGİLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1. Katma Değer Vergisi Yasası'nda Yapılan Değişiklikler

5904 sayılı Yasa'nın 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 ve 16. maddeleri ile Katma Değer Vergisi Yasası'nın 1, 9, 10, 11, 12, 13, 14 ve 15. maddelerinde bazı değişiklik ve eklentiler yapılmış 16. maddesi ile Katma Değer Vergisi Yasası'na geçici 28. madde eklenmiştir.

Katma Değer Vergisi Yasası'nda yapılan bu değişikliklerin ayrıntıları aşağıda açıklanmıştır.

- Katma Değer Vergisi Yasası'nın birinci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendinde yapılan değişiklikle "Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi Katma Değer Vergisi'nin konusunu teşkil eden işlem olarak kabul edilmiş, bu hükümlerle 3 Temmuz 2009 tarihinden itibaren Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilişinde söz konusu malların depodan çekilene teslimi katma değer vergisi kapsamına alınmıştır.

- Katma Değer Vergisi Yasası'nın 9. maddesinin sonuna eklenen bir fıkra ile "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticilerinin" sorumlu olacağı hususu hüküm altına alınmıştır.

- Katma Değer Vergisi Yasası'nın 10. maddesinin birinci fıkrasına eklenen bent ile "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin depodan

çekilmesi hali Katma Değer Vergisi” uygulaması açısından vergiyi doğuran olay olarak tanımlanmıştır.

- Katma Değer Vergisi Yasası’nın 11. maddesi “İhracat İstisnası” ile ilgili düzenlemeleri içermektedir. Bu maddenin 11. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine ikinci paragraftan sonra eklenen paragraf uyarınca bundan böyle “Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun” kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapımcılar tarafından satın alınacak, Vergi Usul Yasası’nın 232. maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen katma değer vergisi yapımcılara iade edilecektir. Bu bağlamda Vergi Usul Yasası’nın 232. maddesinde 2009 yılı için belirlenen miktar 670 TL. olup bu miktar her yıl yeniden değerlendirilmiştir.

- Katma Değer Vergisi Yasası’nın “Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna” uygulaması ile ilgili 13. maddesine eklenen iki bent ile;

- Özel Tüketim Vergisi Yasası’na ekli (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıtların Başbakanlık Merkez Teşkilatına teslimi,

- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Yasası’na göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’ndan ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi,

istisna kapsamına alınmıştır.

- Katma Değer Vergisi Yasası’nın 17. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde yapılan değişiklikle özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerini de ilgili dönemdeki kapasitelerinin yüzde 10’unu, Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile Milli Eğitim Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemlerdeki kapasitelerinin yüzde 10’unu geçmemek koşuluyla yapılan hizmetlerin katma değer vergisinden bağışık olması öngörülmüştür.

Diğer yandan sözü edilen maddenin dör-

düncü fıkrasının (k) bendinde yer alan “ile konut kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri” ibaresi madde metninden çıkartılmıştır. Bu hükmün yasa maddesinden çıkartılması ile birlikte konut yapı kooperatiflerinin ortaklarına yapacakları konut teslimleri 3 Temmuz 2009 tarihinden geçerli olarak katma değer vergisine tabi olacaktır. Ancak 3 Temmuz 2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin ortaklarına yapacakları teslimler vergiye tabi olmayacaktır (Katma Değer Vergisi Yasası Geçici madde 28).

- Katma Değer Vergisi Yasası’nın 15. maddesi ile Katma Değer Vergisi’nin “Özel matrah şekilleri” başlıklı 23. maddesinin (d) bendinde yapılan değişiklikle “Gümrük depolarında ve müzayede mahallerinde yapılan satışlarda kesin satış bedeli ile Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri” özel matrah olarak kabul edilecektir.

2. Özel Tüketim Vergisi Yasası’nda Yapılan Değişiklikler

Özel Tüketim Vergisi Yasası’nın 7. maddesinin (3) numaralı fıkrasında 5904 sayılı Yasa’nın 18. maddesi ile yapılan değişiklik uyarınca (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi olan ve olmayan motorlu taşıtlar ve diğer taşıtların Başbakanlık Merkez Teşkilatı tarafından ilk edinimleri 3 Temmuz 2009 tarihinden itibaren Özel Tüketim Vergisi’ne tabi tutulmayacaktır.

Ayrıca 5904 sayılı Yasa’nın 19. maddesiyle Özel Tüketim Vergisi Yasası’na eklenen geçici 6. madde hükmü gereği olarak Yasaya ekli (IV) sayılı listede yer alan 8517.12.00.00.11 G.T.İ.P numaralı “Alıcısı bulunan verici portatif (cellular) telsiz telefon cihazlarının ithalinde veya yurt içinde üreticileri tarafından tesliminde (IV) sayılı listede karşısında gösterilen orana göre hesaplanan verginin, bu malların her bir adedi için 40 Türk Lirasından az olması halinde, orana göre hesaplanan vergi yerine her bir adet için 40 Türk Lirası vergi alınacaktır. Yasal düzenleme gereği Bakanlar Kurulu bu tutarı sifira kadar indirmeye, üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

Bu uygulama 31.12.2013 tarihine kadar geçerli olacaktır.

3. Damga Vergisi Yasası'nda Yapılan Değişiklik

Damga Vergisi Yasası'nın 1. maddesinde yer alan tanımlamaya göre "yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçer bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler" damga vergisine tabidir.

Damga Vergisi Yasası'nın (1) sayılı tablosunda vergiye tabi kağıtlar, (2) sayılı tablosunda ise Damga Verisi'nden istisna edilen kağıtlar yer almaktadır.

5904 sayılı Yasa'nın 20. maddesi ile Damga Vergisi Yasası'nın (2) sayılı tablosunun "İT-ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümüne eklenen fıkra ile "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu çerçevesinde, mudi ile lisanslı depo işletmesi arasında düzenlenen mukavelenameler ve ürün senedi"nin damga vergisine tabi tutulmaması öngörülmüştür.

Ürün senedinin tanımı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Yasası'nın 3. maddesinde yapılmıştır. Söz konusu tanımlamaya göre "Ürün senedi; ürünlerin mülkiyetini temsil ve rehni temin eden, lisanslı depo işleticisine nama veya emre düzenlenmiş, teminat olarak verilebilen, ciro edilebilen veya edilemeyen ve Yasada öngörülemeyen durumlarda Türk Ticaret Yasası'nda düzenlenen makbuz senedi hükümlerine tabi olan kıymetli evrak"tır.

Depolama hizmetleri ise lisanslı olarak yapılabilmektedir.

4. Gider Vergileri Yasası'nda Yapılan Değişiklikler

Gider Vergileri Yasası'nın 39. maddesi "Özel İletişim Vergisi ile ilgili düzenlemeleri içermektedir. Söz konusu maddede yapılan değişiklikler" Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca ve bu Kuruma bildirim yapıl-

ması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmelerin vermiş oldukları hizmetler daha önce olduğu gibi özel iletişim vergisine tabidir. Yasa metninde yer alan "telekomünikasyon" ibaresi "elektronik haberleşme", "Telekomünikasyon işletmecilerinin; imtiyaz veya görev sözleşmeleri, ruhsatlar veya genel izin uyarınca" ibaresi "ilgili mevzuatına göre yetkilendirilen elektronik haberleşme işletmelerinin" şeklinde değiştirilmiştir.

5. Veraset ve İntikal Vergisi Yasası'nda Yapılan Değişiklik

5904 sayılı Yasa'nın 31. maddesi ile Veraset ve İntikal Vergisi Yasası'nın 4, 7, 9, 16 ve 19. maddelerinde yapılan değişikliklerle 5602 sayılı Yasada tanımı yapılan şans oyunlarından kazanılan ikramiyelerin, ikramiyeyi kazananlara ödenmesi sırasında Veraset ve İntikal Vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

IV. AMME ALACAKLARININ TAHSİLİ USULÜ HAKKINDAKİ YASADA YAPILAN DEĞİŞİKLİK

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 77. maddesi menkul malların haczi ile ilgilidir. Bu maddeye eklenen fıkra uyarınca "Resmi sicile kayıtlı olan menkul malların haczi, sicillerine işlenmek üzere sicil tutulduğu daireye tebliğ edilmek suretiyle yapılabilmektedir. Tahsil daireleri tarafından düzenlenen haciz bildirimleri, alacaklı tahsil dairesince veya alacaklı amme idaresi vasıtasıyla posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilecektir. Bu tebligata elektronik ortamda yanıt verilmesi mümkündür. Yasal düzenleme gereği "Elektronik ortamda yapılacak tebliğ ve bu tebliğlere verilecek yanıtların elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi" Maliye Bakanlığı'na aittir.

Bu hükme paralel olarak aynı Yasa'nın 88. maddesinin birinci fıkrası uyarınca da "Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla, posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilecek ve bu tebligatla-

ra elektronik ortamda cevap verilebilecektir. Konuya ilişkin elektronik ortamda yapılacak tebliğe ve yanıtların elektronik ortamda verilebilmesine yönelik usul ve esasları belirleme yetkisi de Maliye Bakanına ait bulunmaktadır.

V. VERGİ USUL YASASI'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Vergi Usul Yasası'nın mükerrer 355. maddesi;

- Bilgi vermekten çekinenler,
- Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz zorunluluğuna uygun davranmayanlar,
- Mükelleflerin aynı Yasa'nın 257. maddesi ile kendilerine verilen vergi inceleme ve kontrolleri ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında görevlilere bilgi verme, işyerinde çalışma olanağı sağlama, işyerini veyahutta diğer tespiti yapılacak yeri gezdirme ve bilgilendirme görevlerini yerine getirmeyenler,
- Defter tutma, belge kullanımı zorunluluğu ile ödemelerin kanıtlanması, defter ve belgelerin elektronik ortamda kayıt altına alınması, elektronik ortamda beyan ve bildirimde bulunma konularında ve vergi levhası kullandırılması konusunda Maliye Bakanlığı'nın yetkisi dahilinde yapılan düzenlemelere uygun davranılmaması halinde uygulanacak özel usulsüzlük cezalarını belirlemektedir.

Bu hükmün uygulanması için bilgi ve ibraz ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda haklarında ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan düzenleme gereği olarak bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca, bundan böyle yazılı olarak bildirilme şartı aranmayacaktır.

Diğer yandan ayrıca yapılan yeni düzenleme ile 1.8.2009 tarihinden geçerli olmak üzere "Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süre-

sinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası "kesilmeyecek" "takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/2 oranında uygulanacaktır."

Ayrıca elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde kendilerine ayrıca I ve II. derecede usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

VI. VERGİ CEZA HUKUKUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİK

5904 sayılı Yasa'nın 23. maddesi ile Vergi Usul Yasası'nın 359. maddesinin (a) fıkrasında yer alan "bir yıldan" ibaresi "onsekiz aydan" şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan bu değişiklik uyarınca vergi yasalarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

3.7.2009 tarihinden sonra işleyecekleri bu fiiller için onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaklardır. Bu bağlamda varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilememesi, bu hükmün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilmektedir. Ayrıca yasal düzenleme gereği gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak kabul edilmektedir.