

**SİRKÜ : 2010/12**  
**Konu : GVK ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde**  
**Değişiklik Yapılmasına Dair 6009 Sayılı Kanun ile**  
**1-Gelir Vergisi Tarifesinde,**  
**2-Yatırım İndirimi Uygulamasında,**  
**3-Özel Usulsüzlük Cezalarında,**  
**Yapılan Düzenlemeler**

**KAYSERİ**  
**04.08.2010**

## **Muhasebe, Personel Müdürlükleri'ne**

01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan GVK ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 6009 Sayılı Kanun ile gelir vergisi tarifesinde, yatırım indirimi uygulamasında ve özel usulsüzlük cezalarında yapılan düzenlemelere ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

### **1- Ücret Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi 01.01.2010 Tarihinden İtibaren Geçerli Olmak Üzere Yeniden Belirlenmiştir.**

5479 sayılı Kanununun 1. maddesiyle 193 sayılı GVK'nun 103. maddesinde yer alan ücretliler ile diğer gelir vergisi mükelleflerine uygulanan gelir vergisi tarifesi birleştirilerek tek tarife haline getirilmiş ve 01.01.2006 tarihinden itibaren tüm mükelleflere aynı gelir vergisi oranlarının uygulanmasında anayasaya aykırılık sebebiyle açılan davada 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2009/144 Sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile 5479 sayılı Kanun ile GVK'nun 103. maddesinde yapılan değişikliğe ilişkin düzenlemenin "... fazlası % 35 oranında ..." ibaresi "ücret gelirleri" yönünden kararın resmi gazetede yayınlandığı tarihten başlayarak 6 ay sonra yürürlüğe girmek üzere iptal edilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin söz konusu iptal kararı sebebiyle 01.08.2010 tarih ve 26513 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6009 Sayılı Kanununun 3. Maddesi ile GVK 103. Maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi değiştirilmiş, 01.01.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren bu değişiklikte daha önce uygulanan vergi oranları sabit kalırken ücret gelirleri yönünden tarifinin 3. ve 4. dilimleri 76.200 TL. ve 76.200 TL. üzeri olarak belirlenmiştir.

Buna göre 2010 yılı kazançlarına uygulanacak gelir vergisi tarifesi dilimleri aşağıdaki şekilde olacaktır.

<b>Ücret Gelirlerine Uygulanacak Tarife</b>		<b>Ücret Harici Gelirlere Uygulanacak Tarife</b>	
<b>Dilim</b>	<b>Oran</b>	<b>Dilim</b>	<b>Oran</b>
8.800 TL.'ye kadar	%15	8.800 TL.'ye kadar	%15
8.800-22.000 TL. arası	%20	8.800-22.000 TL. arası	%20
22.000-76.200 TL. arası	%27	22.000-50.000 TL. arası	%27
76.200 TL.'den fazlası	%35	50.000 TL.'den fazlası	%35

Yeni tarifinin 01.01.2010'dan itibaren yürürlüğe girmesi sebebiyle, 6009 Sayılı Kanun ile GVK'na eklenen geçici 78. madde ile 2010 yılı içinde 6009 Sayılı Kanunun yayımlandığı tarih olan **01.08.2010 tarihine kadar ücret ödemeleri için yapılmış bulunan gelir vergisi tevkifat tutarlarının**, 6009 Sayılı Kanun ile GVK'nun 103. maddesinde yapılan tarife değişikliğine göre hesaplanan vergiden eksik veya fazla olması halinde yapılması gereken işlemlerle ilgili düzenlemeler yapılmış, 04.08.2010 tarih ve 27662 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 274 Seri No.lu GVK Genel Tebliğinde Temmuz/2010 dönemi ücret bordrosunun yeni tarifeye göre düzenlenmesi, Ocak-Temmuz 2010 dönemi için eski tarife ile yeni tarifeye göre hesaplanan vergi farkının hizmet erbabının çalışması sona ermiş ise hizmet erbabınca Vergi Dairesinden iade istenmesi, hizmet erbabının çalışması devam ediyorsa farkın Temmuz/2010 dönemi

muhtasar beyannamesinde ödenecek ücret üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmesi, mahsup edilecek tutarın yeterli olmaması halinde kalan bakiyenin daha sonraki muhtasar beyannamelerden mahsup edilmesi gerektiği belirtilmiş ve bu konuda ortaya çıkan diğer sorunlara çözümler üretildiği görülmüştür.

## 2- Yatırım İndirimi Hakkı Bulunan Mükelleflerin, Yatırım İndiriminden Yararlanma Hakları ile İlgili Yıl Sınırlaması Kaldırılırken, Yatırım İndiriminden Yararlanacak Tutar İndirime Esas Tutarın %25 ile Sınırlanmıştır.

GVK Geçici 69. Maddesinin kazanılmış yatırım indirimini haklarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlar ile sınırlayan hükümleri 2009/144 Sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilmiş, yatırım indirimi hakkı bulunan mükelleflerin 2009 yılından itibaren herhangi bir yıl sınırlaması olmaksızın yararlanabilecekleri tutara ulaşmaya kadar yatırım indiriminden faydalanma hakları mükelleflere iade edilmişti. 6009 Sayılı Kanunun 5. maddesi ile GVK Geçici 69. Maddesinin “yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler” ifadesi “**yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler.**” şeklinde değiştirilmiş, değişiklik hükmünden sonra gelmek üzere “**Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25’ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.**” cümleleri eklenmiştir. Bu düzenleme uyarınca yatırım indiriminden yararlanma hakkına ilişkin yıl sınırlandırılması kaldırılırken, yatırım indirimi uygulanacak kazanç tutarı, ilgili kazancın %25 ile sınırlanmıştır.

GVK Geçici 69. Maddesinin 6009 Sayılı Kanunun 5. maddesi ile değiştirilen eski ve yeni metinleri aşağıdaki gibidir.

Eski Metin (Üzeri çizili metinler değiştirilen hükümlerdir.)	Yeni Metin (Koyu bölümler yeni eklenen hükümlerdir.)
<b>Geçici Madde 69-</b> Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indirmedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;  a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,  b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,  nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde (.....) (*) kazançlarından indirebilirler.  Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.  (* Parantez içi bölümde yer alan “... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ...” ifadesi 08.01.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Anayasa Mahkemesinin 2009/144 Sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.	<b>Geçici Madde 69-</b> Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indirmedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;  a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,  b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,  nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. <b>Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25’ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.</b>  Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Yapılan değişikliklerin karşılaştırılması sonucu getirilen yeni düzenlemenin;

a- Yatırım indiriminden yararlanılması ile ilgili yıl sınırlandırılması kaldırılırken, yatırım indirimi uygulanacak kazanç tutarının, ilgili kazancın %25 ile sınırlandırıldığı, ancak bu uygulamanın yürürlük maddesindeki ifade tarzı sebebiyle aşağıda açıklandığı üzere sadece 2010 yılı için geçerli kaldığı,

b- Eski düzenlemede yatırım indirimi uygulandıktan sonra kalan kazanç tutarına 31.12.2005’de yürürlükte bulunan vergi oranları uygulanırken, yeni düzenlemede yatırım indirimi dışındaki kazanç tutarına yürürlükteki vergi oranının uygulanacağı,

c- 24.04.2003 tarihinden önce düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırımlar üzerinden hesaplanan yatırım indiriminden yararlanılması halinde GVK Geçici 61. Maddesi uyarınca %19,8 oranındaki gelir vergisi stopajı yapılması gerektiği,

anlaşılmaktadır.

6009 Sayılı Kanunun yürürlük maddesi olan 62. maddesinde, yatırım indirimiyle ilgili olarak 5. maddede yapılan düzenlemenin “2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde” yürürlüğe girmesi öngörülmektedir. Yürürlük maddesindeki bu ifade sebebiyle yatırım indirimi ile ilgili düzenleme, sadece 2010 yılı kazançlarına uygulanabilecektir.

Aşağıda 2010 yılında yatırım indiriminden yararlanan bir kurumlar vergisi mükellefinin, eski ve yeni düzenlemelere göre vergi yükü hesaplanmış, mükellefin ticari kazancına ilave edilecek herhangi bir kanunen kabul edilmeyen giderin, ticari kardan düşecek zarar istisna ve yatırım indirimi harici indiriminin bulunmadığı varsayılmıştır.

		GVK Geçici 61. Maddesi Kapsamında		GVK Mülga 19. Maddesi Kapsamında	
		Anayasa Mahkemesi Kararına Göre Eski Düzenleme	6009 Sayılı Kanuna Göre Yeni Düzenleme	Anayasa Mahkemesi Kararına Göre Eski Düzenleme	6009 Sayılı Kanuna Göre Yeni Düzenleme
A-	Dönem Ticari Kazancı	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00
B-	Yatırım İndirimi	400.000,00	100.000,00	400.000,00	100.000,00
C-	Kurumlar Vergisi Matrahı (A-B=)	0,00	300.000,00	0,00	300.000,00
D-	Hesaplanan Kurumlar Vergisi	0,00	60.000,00	0,00	60.000,00
E-	Yatırım İndirimi Stopajı (%19,8)	79.200,00	19.800,00	0,00	0,00
F-	Kar Dağıtım Stopajı	0,00	36.000,00	60.000,00	51.000,00
G-	Toplam Vergi Yükü (D+E+F=)	79.200,00	115.800,00	60.000,00	111.000,00

(\*) Ortaklar tarafından verilmesi gereken şahsi gelir vergisi beyannamesi üzerine yapılacak ek vergi yükü hesabı ihmal edilmiştir.

Yeteri kadar yatırım indirimi hakkı bulunan mükellefler açısından tabloda yer aldığı üzere yatırım indirimden yararlanmayı ilgili kazancın %25 ile sınırlandıran düzenleme sebebiyle 2010 yılında daha fazla vergi yükü ile karşılaşılacaktır. Yeni uygulamanın yürürlük maddesinin değiştirilerek 2010 yılından sonra da uygulanması halinde, aynı matrahlarla 4. yılda vergi yükü eşitlenmekte, devreden yatırım indirimini endeksleme imkânı bulunan mükelleflerde ise endeksleme farkı dolayısıyla daha az vergi yükü doğmaktadır.

### 3- Bazı Özel Usulsüzlük Cezaları Yeniden Düzenlenmiştir.

6009 Sayılı Kanunun 11 ve 12. maddeleri ile 01.08.2010 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yapılan düzenlemeler ile Vergi Usul Kanununda yer alan özel usulsüzlük cezalarında aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

Eski Metin (Üzeri çizili metinler değiştirilen hükümlerdir.)
<b>VUK</b> <b>353. Madde-</b> 8. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 570 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.
<b>VUK</b> <b>Mükerrer 355. Madde-</b> .... .... Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5’i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz.

Yeni Metin (Koyu bölümler yeni eklenen hükümlerdir.)
<b>VUK</b> <b>353. Madde-</b> 8. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 570 TL lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 114.000 TL’yi aşamaz.
<b>VUK</b> <b>Mükerrer 355. Madde-</b> .... .... Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5’i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı

Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 45 gün içinde verilmesi halinde 4/4 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 45 gün içinde verilmesi halinde ise 1/2 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/2 oranında uygulanır.

İçinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 770.000 TL'yi geçemez.

Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır.

Yapılan bu düzenleme ile,

- VUK 353. Maddesinin (8) numaralı bendi uyarınca "belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine" kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı için 114.000 TL.,

-VUK mükerrer 355. Maddesinin 4. fıkrası uyarınca "Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflere" kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı ise bir takvim yılı için 770.000 TL. ile

sınırlandırılmıştır.

VUK mükerrer 355. maddesinin 5 ve 6. fıkraları uyarınca beyanname, bildirim ve formların elektronik ortamda verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezaları ise yeniden düzenlenerek,

-Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasının, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10'a, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5'e,

-Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 günü takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası oranı 1/5'e,

indirilmiştir.

Bilgi ve gereği rica olunur.

