

Malî Hukuk Dergisi

JOURNAL OF FISCAL LAW

**VERGİ HUKUKU, MALÎ SUÇLAR VE CEZALAR,
ŞİRKETLER HUKUKU, KAMBIYO MEVZUATI,
DIŞ TİCARET VE TEŞVİKLER, GÜMRÜK UYGULAMALARI,
MUHASEBE, SERMAYE PİYASASI HUKUKU,
AVRUPA BİRLİĞİ**

*TAX LAW, FISCAL CRIMES AND PENALTIES, COMPANY LAW,
EXCHANGE REGULATIONS, FOREIGN
TRADE AND INCENTIVES, CUSTOM ENFORCEMENTS,
ACCOUNTING, CAPITAL MARKET LAW, THE EUROPEAN UNION*

**MALÎ GELİŞMELER, MAKALELER, ANAYASA MAHKEMESİ
KARARLARI, DANIŞTAY KARARLARI, YARGITAY
KARARLARI, VERGİ MAHKEMESİ KARARLARI,
TEBLİĞLER, SİRKÜLERLER, GENELGELER,
İÇ GENELGELER, MUKTEZALAR,
RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ,
MALÎ HUKUK İLE İLGİLİ ÖNEMLİ BİLGİLER,
YENİ YAYINLAR**

*FISCAL DEVELOPMENTS, ARTICLES, THE CONSTITUTIONAL
COURT' DECISIONS, COUNCIL STATE DECISIONS, COURT OF
CASSATION DECISIONS, TAX COURTS' DECISIONS, COMMUNIQUÉS,
CIRCULARS, CIRCULAR LETTERS, DOMESTIC CIRCULAR LETTERS,
TAX RULINGS, ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE, MAJOR
INFORMATION OF FISCAL LAW, NEW PUBLICATIONS*



TR Dizin Hukuk Veri Tabanında Dizinlenmektedir



Malî Hukuk Dergisi
Journal of Fiscal Law

“Hakemli Dergidir”/“Peer reviewed Journal”

Cilt: 13/Sayı: 147
Volume: 13/Issue: 147
Yıl/Year: 2017

Yayın Sahibi/Publisher: Legal Yayıncılık A.Ş. adına Sahibi ve Genel
Yayın Yönetmeni/*On Behalf of Legal Yayıncılık*
INC. Publisher and Executive Editor
Av./Atty. Lütfürahman BAŞÖZ

**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/
Responsible Manager:** Av./Atty. Ramazan ÇAKMAKCI

**Yayıncının Adı/Name of
Publishing Company:** Legal Yayıncılık A.Ş.
(Sertifika No./Certificate No. 27563)

Basım ve Cilt/Printing and Volume: Birlik Fotokopi Baskı Ozalit Gıda
San. Tic. Ltd. Şti
(Sertifika No/Certificate No.: 20179)
Tel: 0 212 269 30 00

Basıldığı Yer/Place of Publication: Nispetiye Mahallesi Birlik Sokak No:2 Nevin
Arıcan Plaza 1. Levent/Beşiktaş/İstanbul

Basıldığı Tarih/Publication Date: Mart/March 2017

Yönetim Yeri/Place of Management: Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7
Kadıköy/İstanbul
Tel. 0 216 449 04 85-86 Faks/Fax: 0 216 449 04 87

E-posta/E-mail: legal@legal.com.tr

URL: www.legal.com.tr

Yayın Dili/Published on Language: Türkçe/İngilizce

Yayın Türü/Type of Publication: Uluslararası, Süreli, Aylık Hukuk Dergisi/
*This journal is a peer reviewed international
law journal published per month*

Yurt Dışı Temsilciliği
Legal Publishing Albania Shpk

Rruga Sami Frasheri, pallati 14, hyrja 11, ap. 8 ne
Tirane/Albania
www.legalalbania.com
info@legalalbania.com

ISSN: 1305-4074

Dergiye yapılan atıflarda “MHD” kısaltması kullanılmalıdır.
For citations please use the abbreviation: “MHD”

Katkıda bulunmak isteyenler için iletişim bilgileri:
*All correspondence concerning articles and other submissions should
be addressed to:*

E-mail: akademi@legal.com.tr

Telefon/Phone: 0 216 449 04 85-86

Faks/Fax: 0 216 449 04 87

Posta Adresi/Postal Address:

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul

**Bu dergide yayımlanan yazılarda ileri sürülen görüşler yazarlara
aittir.**

*Articles published in this journal represent only the views of the
contributors.*

Copyright © 2017

*Bu derginin tüm yayın hakları LEGAL YAYINCILIK A.Ş. 'ye aittir.
Yayınevinin izni alınmadan eğitim ve tanıtım amaçlı kısmi alıntılar hariç
olmak üzere hiçbir şekilde kopya edilemez, çoğaltılamaz ve
yayınlanamaz.*

*All rights reserved. No part of this publication may be copied,
reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or
by means, without the prior expressed permission in writing of the
LEGAL YAYINCILIK A.Ş.*

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul
Tel: (216) 449 04 85 - 449 04 86 Faks: (216) 449 04 87
İnternet adresi: www.legal.com.tr
E-mail: legal@legal.com.tr

GENEL EDITÖR
EDITOR IN CHIEF

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi

YAYIN ve DANIŞMA KURULU
EDITORIAL and ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA - Emekli - Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Dr. Mustafa ALPASLAN - SMMM

Prof. Dr. Murat ALIŞKAN - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Hakan Hasan ARI - Yeminli Malî Müşavir

Yahya ARIKAN - İSMMMO Başkanı

Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA - Marmara Üniversitesi - SBMYO

Doç. Dr. Erkan AYDIN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Yrd. Doç. Dr. Barış BAHÇECİ - Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Murat BAŞARAN - Vergi Başmüfettişi

Doç. Dr. Duran BÜLBÜL - Gazi Üniversitesi İİBF

Yrd. Doç. Dr. Özgür BİYAN - Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi, İİBF

Prof. Dr. Gülay COŞKUN - Emekli - Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF

Mustafa ÇAMLICA - Yeminli Malî Müşavir

Dr. Balca ÇELENER - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Doç. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi İİBF

Yrd. Doç. Dr. Bumin DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Yrd. Doç. Dr. Ezhan DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Adem DURAK - Yeminli Mali Müşavir

Fatih DURAL - Yeminli Malî Müşavir

Sedat ERATALAR - Yeminli Mali Müşavir

Prof. Dr. Adnan GERÇEK - Uludağ Üniversitesi İİBF

Yrd. Doç. Dr. Ege GÖKTUNA - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Ayşe GÜNER - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Feridun GÜNGÖR - Yeminli Mali Müşavir
Prof. Dr. Aykut HEREKMAN - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF
Mehmet İPEK - Avukat
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Doç. Dr. Filiz KESKİN - Avukat
Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞ - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF
Serdar KOYUTÜRK - Vergi Konseyi Eski Genel Sekreteri
Dr. Resul KURT - Sosyal Güvenlik Uzmanı
Mehmet KÜÇÜKKAYA - Avukat
Prof. Dr. Ayşegül MUTLU - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Tekin MEMİŞ - İstanbul Şehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Adnan NAS - Yeminli Mali Müşavir
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Öznur ONAT - Avukat
Prof. Dr. Yenal ÖNCEL - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Osman ÖZEN - Yeminli Mali Müşavir
Asım ÖZGÖZÜKARA - Yeminli Mali Müşavir
Hüseyin Perviz PUR - Yeminli Mali Müşavir
Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF
Dr. Veysi SEVİĞ - Emekli - Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ - Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU - Yakın Doğu Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Metin TAŞ - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF
Ferruh TUNÇ - Yeminli Mali Müşavir
Dr. Nedim TÜRKMEN - Yeminli Mali Müşavir
Bora UNUTMAZ - Vergi Başmüfettişi
Mustafa UYSAL - Vergi Konseyi Eski Başkanı
Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Cahit YERCI - Vergi Başmüfettişi
Doç. Dr. Hatice YURTSEVER - Celal Bayar Üniversitesi SMYO

HAKEM KURULU

BOARD OF REFEREE

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA - Emekli - Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Murat ALIŞKAN - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA - Marmara Üniversitesi - SBMYO

Doç. Dr. Erkan AYDIN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Yrd. Doç. Dr. Barış BAHÇECİ - Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Doç. Dr. Duran BÜLBÜL - Gazi Üniversitesi İİBF

Yrd. Doç. Dr. Özgür BİYAN - Balıkesir Üniversitesi Bandırma İİBF

Prof. Dr. Gülay COŞKUN - Emekli - Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF

Dr. Balca ÇELENER - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Doç. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi İİBF

Yrd. Doç. Dr. Bumin DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Yrd. Doç. Dr. Ezhan DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Adnan GERÇEK - Uludağ Üniversitesi İİBF

Yrd. Doç. Dr. Ege GÖKTUNA - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Ayşe GÜNER - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Aykut HEREKMAN - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Ayşegül MUTLU - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Tekin MEMİŞ - İstanbul Şehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Yenal ÖNCEL - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF

Dr. Veysi SEVİĞ - Emekli - Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ - Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU - Yakın Doğu Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Metin TAŞ - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF

Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Doç. Dr. Hatice YURTSEVER - Celal Bayar Üniversitesi SMYO

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Cilt: 13/Sayı: 147

Yıl: 2017

İÇİNDEKİLER

Makaleler..... 473

Sağlık Kurumlarında Maliyet Analizi: Diyaliz Merkezinde Bir Uygulama

Uzman Hacer BİRLİK

Doç. Dr. Yasemin AKBULUT 475

Kurumlar Vergisinde 6770 sayılı Kanunla “Birleşme” Müessesesine
Yönelik Bakanlar Kuruluna Verilen Oran Belirleme Yetkisinin
Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Yard. Doç. Dr. Özgür BİYAN..... 493

2016 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Toplanması, Beyanı ve
Özellikli Durumlar

Dr. Mehmet YÜCEL (Vergi Müfettişi) 501

2016 Yılında Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarından Beyanname
Üzerinde Yapılacak İndirimler

Dr. Mehmet YÜCEL (Vergi Müfettişi) 521

Gerçek Kişiler Tarafından 2016 Yılında Elde Edilen Konut ve
İşyeri Kira Gelirlerinin Beyanı, Vergilendirilmesi ve Özellikli Durumlar

Dr. Mehmet YÜCEL (Vergi Müfettişi) 539

Türk Marka Hukukunda Hükümsüzlüğün ve İptalin Etkisinin
Kesin Hükümle İlişkisi

Yiğit Türker ÇOBAN..... 563

Uzman Görüşleri..... 605

Anonim Şirketlerde Yönetim Kurullarının Risk Yönetimi

Ufuk ÜNLÜ (Başbakanlık Müfettişi)..... 607

İşletme Hakkı Verilen Otoyol ve Köprülerde Yapılan İhlalli Geçişler
Nedeniyle Kesilen Cezaların Vergisel Durumu

Erhan BAYAR (İC İcra Şube Müdürü, SMMM)..... 611

Üzerinde İhale Bırakılan İstekli Şikayet ve İtirazen Şikayet Yoluna
Başvurabilir mi?

Ahmet ARSLAN (Denetçi, SM Mali Müşavir) 617

Malî Gelişmeler 629

Yargıtay Kararları.....	657
Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararları.....	659
Yargıtay Ceza Daire Kararları.....	663
İdari Görüşler	667
Muktezalar (Özelgeler) Listesi	669
Muktezalar (Özelgeler)	671
Resmî Gazete Özetleri	677
Önemli Bilgiler	693
Yüksek Mahkeme Kararları Arama Dizini.....	731
Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini	733
LEGAL YAYINCILIK TÜM YILLAR DERGİ FİYAT LİSTESİ (BASIL, ONLINE SÜRELİ-SÜRESİZ VE E-DERGİ)	735
LEGAL HUKUK DERGİLERİ SİPARİŞ FORMU	739
LEGALBANK ABONELİK FORMU	740

MAKALELER

ARTICLES

* Sağlık Kurumlarında Maliyet Analizi: Diyaliz Merkezinde Bir Uygulama
Cost Analysis in Health Services: Case Study for Dialysis Center

Uzman/Specialist Hacer BİRLİK

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Yasemin AKBULUT

* Kurumlar Vergisinde 6770 sayılı Kanunla “Birleşme” Müessesesine Yönelik
Bakanlar Kuruluna Verilen Oran Belirleme Yetkisinin Kanunilik İlkesi Açısından
Değerlendirilmesi

*Evaluation of the Authority of Council of Ministers in Corporate Tax for Merger with
Law No:6770 in Terms of Principle of Legality*

Yard. Doç. Dr./Asst. Prof. Dr. Özgür BİYAN

* 2016 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Toplanması, Beyanı ve Özellikli Durumlar
Meetings, Declaration and Property Due to the Revenue Obtained in 2016

Dr. Mehmet YÜCEL

(Vergi Müfettişi/Tax Inspector)

* 2016 Yılında Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarından Beyanname Üzerinde
Yapılacak İndirimler

*Discounts to be Permitted by the Free Professional Benefits Obtained During the
2016 Year*

Dr. Mehmet YÜCEL

(Vergi Müfettişi/Tax Inspector)

* Gerçek Kişiler Tarafından 2016 Yılında Elde Edilen Konut ve İşyeri Kira Gelirlerinin
Beyanı, Vergilendirilmesi ve Özellikli Durumlar

*Declaration, Taxation and Characteristics of Housing and Employment Rentals
Obtained by 2016 by Real People*

Dr. Mehmet YÜCEL

(Vergi Müfettişi/Tax Inspector)

* Türk Marka Hukukunda Hükümsüzlüğün ve İptalin Etkisinin Kesin Hükümle İlişkisi
*Relation Between “Consequences of Invalidity and Revocation of Trademark” and
“Res Judicata” in Turkish Trademark Law*

Yiğit Türker ÇOBAN

**“KURUMLAR VERGİSİNDE 6770 SAYILI KANUNLA
“BİRLEŞME” MÜESSESESİNE YÖNELİK BAKANLAR
KURULUNA VERİLEN ORAN BELİRLEME YETKİSİNİN
KANUNİLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ”**
(EVALUATION OF THE AUTHORITY OF COUNCIL OF MINISTERS IN
CORPORATE TAX FOR MERGER WITH LAW NO:6770 IN TERMS OF PRINCIPLE
OF LEGALITY)

Yard. Doç. Dr./Asst. Prof. Dr. Özgür BİYAN**

ÖZ

Vergilendirme yetkisinin kullanılması sürecinde esas olan yasama organı tarafından düzenleme yapılmasıdır. İstisnai olan ise Bakanlar Kuruluna belirli konularda yetki verilmesidir. Son yapılan düzenlemelerden biri olan 6770 sayılı Kanun kapsamında Bakanlar Kuruluna verilen bazı yetkiler Anayasanın lafzı ve ruhuna uygun düşmemekte ve kanunilik ilkesini zedeleyen bir şekilde kullanılmaktadır. Bu çalışmada söz konusu Kanun kapsamında verilen yetkilerin Anayasal açıdan kanunilik ilkesine aykırı olduğu ifade edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: vergilendirmede kanunilik ilkesi, kurumlar vergisi oranı, birleşme

ABSTRACT

The main rule on power of taxation is making law by house of legislature. As to give power to council of ministers is exceptional. In one of the last amendments, Law No:6770, certain authorizations that was given to council of ministers are suit neither to constitution's letter and

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 02.02.2017 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 28.02.2017 tarihinde birinci hakem; 28.02.2017 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü. obiyar@bandirma.edu.tr

spirit nor principle of legality. In this study, mentioned authorizations are analyzed according to principle of legality.

Keywords: *principle of legality, corporate tax rate, merger.*

I. GİRİŞ

2016 yılında pek çok değişikliklere maruz kalan vergi kanunlarında, 2017 yılında da hız kesmeyen yeni düzenlemeler yapılmaya devam edilmektedir. Kanun koyucunun çeşitli amaçlarla gerçekleştirmeye çalıştığı yeni düzenlemelerde yer yer Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi yoluna da gidildiği görülmektedir.

Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin Anayasal olarak belirli konularla sınırlandırıldığı dikkate alındığında bu yetki devirlerine dikkat edilmesi gerekir. Kanun koyucu anayasanın lafız ve ruhuna uygun hareket etmek durumundadır. Bu sadece vergi ödevi ile ilgili Anayasa'nın 73. maddesi ile gelen bir sınırlama değildir. Anayasal açıdan büyük önem arz eden hukuk devleti ilkesi (m.2) ya da yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi (m.7) gibi ilkelerce de önem arz etmektedir.

Bakanlar Kuruluna yetki verilen son düzenlemelerden biri de 27 Ocak 2017 tarihli ve 29961 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6770 sayılı “**Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**”dur. Söz konusu Kanun’un 29. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32. maddesinde değişiklikler yapılmıştır. Değişikliklerin içeriğinde Bakanlar Kuruluna belirli hususlarda yetki verilmesi de söz konusudur.

Bu çalışmada söz konusu madde çerçevesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin kanunilik ilkesi açısından değerlendirilmesi yapılacaktır.

II. 6770 SAYILI KANUN KAPSAMINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİK

27 Ocak 2017 tarihli ve 29961 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6770 sayılı “**Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**”un 29. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanu-

nu'nun 32. maddesinde yapılan değişiklik sonucunda maddenin yeni hali ile şu şekildedir:

“Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı

MADDE 32- (1) Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır.

(2) Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır.

(3) Bakanlar Kurulu, ikinci fıkrada yazılı geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

(4) Kanunun 23 üncü maddesine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

(5) (Ek: 18/1/2017 - 6770/29 md.) 19 uncu maddenin birinci fıkrası¹ kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden² elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulamaya, bu indirim oranını, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap dönemleri itibarıyla ya da orta ve yüksek teknolojili ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu; bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir”.

¹ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 19, “Devir, bölünme ve hisse değişimi”

(1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.

b) Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi.

² “Münhasıran üretim faaliyetinden” ibaresi Plan ve Bütçe Komisyonunda ilave edilmiştir.

İlgili değişiklikle ilgili madde gerekçesine bakıldığında şu açıklamalar fark edilmektedir³:

“Madde ile, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında kendi aralarında birleşmeleri halinde, bu kapsamda aynı şartları haiz birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere, üç hesap döneminde elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranını indirimli uygulatma ve indirim oranını farklılaştırma hususunda Bakanlar Kuruluna, usul ve esasları belirleme hususunda ise Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir”.

Dikkat edilirse gerekçede küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin kendi aralarında birleşmelerini teşvik etmek amacıyla, birleşme işleminin gerçekleştiği üç hesap döneminde elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranını indirimli uygulatma ve indirim oranını farklılaştırma hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verildiği ifade edilmektedir. Diğer deyişle sadece “oran” konusunda yetki verildiği ifade edilmekte, oranı belirlerken dikkate alınacak unsurlardan bahsedilmemektedir. Oysa çalışmanın ilerleyen kısımlarında da görüleceği üzere oranların kanunun çizdiği alt ve üst sınırların ötesinde, başka kriterlere göre de belirlenebilmesinin önü açılmaktadır.

Plan ve Bütçe Komisyonundaki görüşmeler sırasında söz konusu düzenleme ile ilgili “TBMM’ye ait olması gereken vergilendirme yetkisinin yürütme organına devredilerek Anayasa’ya aykırı bir durumun oluşup oluşmayacağı hususunun da irdelenmesi(nin) yerinde olacağı”⁴ ve ayrıca “Bu madde ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu(nun) değiştirilmekte (olduğu), şirketlerin birleşmesi durumunda, bu şirketler için 3 yıl boyunca Kurumlar Vergisinden müstesna edil(diği), bu düzenlemenin, büyük şirketlere küçük işletmeleri (KOBİ’leri) yutması için bir sömürü mekanizması yaratacağı(nin) aşikâr (olduğu), ayrıca bu düzenleme(nin), küçük şirketlerin büyük şirketler tarafından alınıp, kontrol edilmesine sebep olmanın yanı sıra tekelleşmenin de önünü açacağı”⁵ na ilişkin tereddütlü hususlar da dile getirilmiştir.

³ <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss446.pdf>, (Erişim:31.01.2017).

⁴ Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Muhalefet Şerhi (CHP Milletvekilleri), s.58, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss446.pdf>, (Erişim:31.01.2017). (Parantez içi ifadeler yazara aittir).

⁵ Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Muhalefet Şerhi (HDP Milletvekilleri), s.80, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss446.pdf>, (Erişim:31.01.2017). (Parantez içi ifadeler yazara aittir).

III. BAKANLAR KURULUNA VERİLEN YETKİNİN SINIRLARI

a) Genel Olarak

Anayasa'nın 73. maddesinin 3 ve 4. fıkralarına göre; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

Anayasa'nın 73/3 hükmünde yer alan ve yasallık ilkesi olarak tanımlanan ilke uyarınca vergilendirmeye ilişkin unsurların kanun ile düzenlenmesi, değiştirilmesi ve kaldırılması esastır. Verginin kanunla konulması demek bir verginin ana ve kurucu öğelerini oluşturan vergiyi doğuran olay, mükellef, verginin konusu, tarh işleminde gerekli olan matrahın tespiti, istisnaları, muafiyeti, indirimleri, oranı gibi⁶ unsurların kanun kapsamında düzenlenmesi demektir. Dolayısıyla esas olan vergi ile ilgili düzenlemeleri yasama organının yapmasıdır.

Yasama organı söz konusu yetkisini devredemez (Anayasa, m.7). Ancak vergi ile ilgili bazı hususlarda Anayasa bir istisna getirmiştir. Verginin yasallığı ilkesinin istisnası ise Bakanlar Kuruluna verilen yetkidir. Bu yetki o kadar istisnai bir yetki devridir ki Anayasa 73/4 hükmünde “*Bakanlar Kuruluna verilebilir*” denilerek bu yetkiyi devir konusunda emredici olmamış, yasama organının takdirine bırakmıştır. Örneğin kanun koyucu “verilir”, “verilmek durumundadır”, “verilmek zorundadır” vb. düzenlemeleri kullanmamış, kullanmayı tercih etmemiştir. Çünkü asıl olan vergiye ilişkin konuların yasama organınca düzenlenmesidir.

Anayasa 73/4 hükmünde Bakanlar Kuruluna “muaflık”, “istisnalar”, “indirimler” ve “oranlar” konusunda yetki verilebileceği ifade edilmiş, başka bir konu kapsamında yetki devrinin önü kapatılmıştır. Başka konularda yetki verilmesi ya da bu konularda yetki verilse de başka konuların içeriğini ilgilendiren sonuçlara ulaşılmasına neden olunması durumunda yapılan düzenleme Anayasa'ya aykırı kabul edilir⁷.

⁶ Geniş bilgi için bkz. Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008, s.117-133.

⁷ Örneğin yakın zamandaki bir düzenleme için bkz. Adnan Gerçek, “6761 Sayılı Kanunla ÖTV’de Yapılan Düzenlemenin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, Bursa Bilanço Dergisi, Ekim / Kasım / Aralık 2016, Sayı:163, ss.64-67.

b) 6770 Sayılı Kanun Kapsamında Verilen Yetkinin Değerlendirilmesi

Yapılan düzenlemelerle 19 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulamaya, bu indirim oranını, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap dönemleri itibarıyla ya da orta ve yüksek teknoloji ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmaktadır. Madde kapsamındaki indirimden yararlanabilmek için,

- Sanayi sicil belgesini haiz olmak,
- Fiilen üretim faaliyeti ile iştigal etmek,
- Küçük ve orta büyüklükteki işletme olmak,

şarttır. Bu şartları taşıyan mükellefler arasında birleşme gerçekleştiği dönem dahil sadece üretim faaliyetinden elde edilen kazançlar üç hesap dönemi boyunca indirimli kurumlar vergisi oranına tabi olabilecektir. Diğer bir ifadeyle kurumlar vergisinin % 20 oranında değil, % 5 oranında ödenebilmesine yönelik düzenleme yapılabilecektir.

Bakanlar Kurulu bu oranı;

- %75'e kadar indirimli uygulamaya,
 - Sektörler itibarıyla, ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya,
 - İş kolları itibarıyla, ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya,
 - Üretim alanları itibarıyla, ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya,
 - Bölgeler itibarıyla, ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya,
 - Orta teknoloji ürün üreten kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya,
 - Yüksek teknoloji ürün üreten kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya,
 - İmalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya,
- yetkili kılınmıştır.

Anayasa'nın 73/4 hükmü Bakanlar Kuruluna oranlar konusunda yetki vermektedir. Dolayısıyla kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesi uygundur. Kanun koyucu en üst limiti belirlemiş (%75), alt limit ise koymamıştır.

Ancak maddenin devamında çok sayıda unsura göre ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya gitmesi konusunda yetki verilmiştir. Sektör, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, orta ya da ileri teknoloji üreten kurumlar, imalatçı ihracatçı kurumlar gibi, öz itibarıyla uygulamadan yararlanacak “mükellef” gruplarını belirlenmesine yönelik bir yetki devri söz konusudur.

Bakanlar Kurulu'nun söz konusu unsurlara göre ayrımları yapması indirimli kurumlar vergisi oranından yararlanacak mükellefleri değiştirecek niteliktedir. Diğer deyişle örneğin, tekstil sektörü yararlanırken inşaat sektörü yararlanamayacak, madencilik iş kolu yararlanırken, ağaç iş kolu yararlanamayacak, Marmara Bölgesi yararlanırken Karadeniz Bölgesi yararlanamayacaktır. Üstelik bu unsurların hangi kriterlere göre ayrımının yapılacağı da Bakanlar Kurulu inisiyatifine bırakılmaktadır. Zira buna ilişkin bir belirleme ya da sınırlama yapılmamıştır. Diğer yandan orta teknoloji ve ileri teknoloji ayrımı da Bakanlar Kurulu'nun inisiyatifine bırakıldığından bu da mükellef grubunun keyfiyete göre belirlenmesine neden olabilecektir.

Oysa amaç sanayi sicil belgesini haiz olan, fiilen üretim faaliyeti ile iştigal eden, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin birleşmelerini teşvik etmek ve onlara finansal açıdan destek olmaktır. Madem ki kanun koyucunun böyle bir amacı bulunmaktadır, o zaman Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler amacını aşacak nitelikte bir yetkidir.

Kanun koyucu belirli sektör, iş kolu ya da bölge gibi amaçlara yönelik teşvik vermek istiyorsa bunu kanun kapsamında en azından ana başlıklar itibarıyla belirlemelidir. Zira bu yetki devrinin ekonomiye çabuk müdahale edilebilmesi⁸ gerekçesiyle de savunulması kanaatimce mümkün değildir. Zira Bakanlar Kurulu'nun bir gecede alacağı karar ile ekonomiyi hızla yönlendirmesi ve etkilemesi ancak “oran” konusundaki yetkisini kullanması ile mümkün olabilir. Yoksa sektör, iş kolu ya da bölge gibi unsurları belirlemekle hızlı bir etki yaratması düşünülemez.

⁸ Geniş bilgi için bkz. Güneş, a.g.e., s.155-156.

İfade etmeye çalıştığımız bu hususlar çerçevesinde Bakanlar Kuruluna “Sektör, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, orta ya da ileri teknoloji üreten kurumlar” gibi konularda yetki verilmesi Anayasa 73/4 kapsamında verilebilecek bir yetki değildir ve Anayasa’nın lafzına ve ruhuna, temsilsiz vergi olmaz prensibi ve vergide kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

IV. SONUÇ

Anayasa’nın 73/3 hükmünde yer alan ve yasallık ilkesi olarak tanımlanan ilke uyarınca vergilendirmeye ilişkin unsurların kanun ile düzenlenmesi, değiştirilmesi ve kaldırılması esastır. Verginin kanunla konulması demek bir verginin ana ve kurucu öğelerini oluşturan vergiyi doğuran olay, mükellef, verginin konusu, tarh işleminde gerekli olan matrahın tespiti, istisnaları, muafiyeti, indirimleri, oranı gibi unsurların kanun kapsamında düzenlenmesi demektir. Dolayısıyla esas olan vergi ile ilgili düzenlemeleri yasama organının yapmasıdır.

6770 sayılı Kanun’un 29. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32. maddesinde yapılan değişiklik ile Bakanlar Kuruluna “**Sektör, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, orta ya da ileri teknoloji üreten kurumlar**” gibi konularda yetki verilmesi kanaatimizce Anayasa 73/4 kapsamında verilebilecek bir yetki değildir, iptal edilmesi muhtemeldir.

KAYNAKÇA

Adnan Gerçek, “6761 Sayılı Kanunla ÖTV’de Yapılan Düzenlemenin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, Bursa Bilanço Dergisi, Ekim / Kasım / Aralık 2016, Sayı:163.

Gülşen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008.

Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss446.pdf>, (Erişim:31.01.2017).