

**SİRKÜLER**  
**Sayı: 2010/69**

**İstanbul, 02.06.2010**  
**Ref: 4/69**

**Konu:**

**TBMM'DE GÖRÜŞÜLMEKTE OLAN KANUN TASARISINDA GVK GEÇİCİ 67/1 VE VUK 114 MADDELERİ HAKKINDA YER ALAN DÜZENLEMELER**

**1. GVK Geçici 67. Maddenin (1) Numaralı Fıkrasında Dar Mükellef Kurumlar ve Gerçek Kişiler Açısından Stopaj Oranının %0 Olarak Uygulanması Hükümünün Anayasa Mahkemesi Tarafından İptaline Dair Tasarıda Öngörülen Yeni Düzenleme:**

Hatırlanacağı üzere Anayasa Mahkemesinin, 08.01.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2009/145 sayılı Kararı ile Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının sonunda yer alan “Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.” ibaresi, vergi sistemimizde dar ve tam yükümlülük arasında elde edilen gelirin niteliği ve unsurları yönünden herhangi bir fark bulunmadığı, tersine ayrımcılık yapılmasının makul ve adil olmayıp mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise farklı oranda vergilendirilmesini öngören “mali güç” ve “vergide eşitlik” ilkelerine aykırılık teşkil edeceği gerekçeleriyle iptal edilmişti.

Söz konusu Kanun tasarısında yapılması öngörülen düzenlemeyle, Anayasa Mahkemesinin konu ile ilgili iptal gerekçeleri dikkate alınarak, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım/satım ve itfa kazançlarında yerli - yabancı yatırımcı ayırımına dayalı stopaj uygulamasına son verilmesi ve **sermaye şirketleri** (yatırım fon ve ortaklıkları ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan dar mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları ile benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığı'nca belirlenenler dâhil) için % 0 oranında stopaj yapılması öngörülmektedir. Diğer taraftan, GVK geçici 67. maddenin (17) numaralı fıkrasında yapılan değişiklikle bu maddede yer alan oranların değiştirilmesi konusunda Bakanlar Kuruluna verilen yetki, sermaye piyasalarında ortaya çıkacak değişiklikleri de kavrayabilmek amacıyla genişletilmektedir.

Yukarıda yer verilen açıklamalar kapsamında GVK Geçici 67. maddede öngörülen değişikliğe dair tasarının 4. maddesi aşağıdaki gibidir:

*“193 sayılı Kanunun geçici 67'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafında yer alan “Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.” cümlesi “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan dar mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve*

*yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığı'nca belirlenenler için bu oran % 0 olarak uygulanır.” şeklinde ve (17) numaralı fıkrasında yer alan “her bir kazanç” ibaresi “her bir sermaye piyasası aracı, kazanç” şeklinde değiştirilmiştir.”*

**Tasarımın aynen yasalaşması halinde** GVK Geçici Madde 67/1 kapsamında;

- Hisse senedi alım satım kazançları,
- Devlet tahvili, hazine bonusu ve özel sektör tahvili faiz geliri ve alım satım kazançları,
- Yatırım fonu katılma belgelerinden elde edilen gelirler,
- Vadeli işlemler borsasında gerçekleştirilen işlemlerden sağlanan kazançlar,
- Ödünç para verme işlemlerinden sağlanan gelirler

üzerinden aşağıda yazılı mükellefler %0 oranlı vergi tevkifatına tabi olacaklardır:

1. Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan “**sermaye şirketleri**” ve

2. Aşağıdaki şartları taşıyan dar mükellef kurumlar:

- **Münhasıran** menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan,
- Kendi ülkesinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla **benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığı'nca belirlenenler.**

Taslak metinde söz konusu dar mükellef kurumların “**münhasıran**” (yalnız, özellikle) menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunmaları şartı getirilmiş ve ayrıca kendi ülkelerinde de 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre (kendi ülkelerinin sermaye piyasalarını düzenleyici benzer kanunlara göre) kurulan yatırım fonu ve yatırım ortaklıkları ile **benzer nitelikte** olduklarının Maliye Bakanlığı'nca belirlenme şartı da öngörülmüştür.

Tasarımın aynen yasalaşması halinde, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonların kapsamı ile bu fonlara benzer nitelikte olanlar için Maliye Bakanlığınca nasıl bir belirleme yapılacağı, başvuru şekli ve diğer konuları içeren bir düzenleme yapılması gerekecektir.

Dar ve tam mükellef **gerçek kişiler** ile *yukarıdaki tanımlamaya dahil olmayan dar mükellef kurumlar* açısından ise GVK Geçici 67/1’de yer alan (2009/14580 sayılı BKK ile tespit edilen) %10 stopaj oranı uygulanacaktır. (2009/14580 sayılı BKK’na göre; hisse senedi alım satım kazançları için %0 (menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senetlerinden elde edilen hisse senedi alım satım kazançları için %10), gerçek kişi ve kurumların hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yaptıkları vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri (vadeli işlemler borsasında gerçekleştirilen işlemlerden sağlanan kazançlar) için %0 olarak uygulanmaktadır.)

## **2. VUK’nun 114. Maddesinin İkinci Fıkrasının, Takdir Komisyonuna Sevkin Zamanaşımını Durdurması ve Zamanaşımı Süresinin Tekrar Kaldığı Yerden İşlemeye Başlamasının Takdir Komisyonu Kararının Vergi Dairesine Tevdiine Bağlanması; Ancak Komisyonun Karar Alması İçin Kanunda Belirli Bir Süre Olmaması Nedeniyle Anayasa Mahkemesi Tarafından İptaline Dair Tasarıda Öngörülen Yeni Düzenleme:**

Hatırlanacağı üzere Anayasa Mahkemesinin, 08.01.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2009/146 sayılı Kararı ile Vergi Usul Kanununun “Zamanaşımı süreleri” başlıklı 114’üncü maddesinin ikinci fıkrası, vergilemede belirlilik, yasallık ve hukuk devleti ilkelerine aykırı olduğu gerekçeleriyle iptal edilmişti. Anayasa Mahkemesi iptal gerekçesinde; *“İtiraz konusu kuralda, vergi dairesince takdir komisyonuna başvuru yapıldıktan sonra matrahın tespiti, buna ilişkin kararın oluşturulması ve kararın gönderilmesinde bir süre öngörülmemekte, çalışma süresi tamamen komisyonun takdirine kalmaktadır. Ancak, zamanaşımının durmasının süreyle sınırlandırılmaması, vergi mükellefleri yönünden uygulamada keyfiliğe, haksızlığa, eşitsizliğe yol açacak sonuçlar doğurabilecek niteliktedir. Zamanaşımının durma süresinin belirsizliği, makul ve adil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun sırf zamanaşımını durdurmak için keyfi olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabilir. Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir.”* Açıklamalarına yer vermişti.

Tasarının aynen yasalaşması halinde VUK’nun 114. maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen değişiklik aşağıdaki şekilde olacaktır:

*“213 sayılı Kanununun 114 üncü maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.*

*"Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz."*

Kanun tasarısında yapılması öngörülen düzenlemeyle matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasında zamanaşımının durmasına yönelik sürenin bir yılı geçmemesi sağlanmaktadır. Böylece, Anayasa Mahkemesinin gerekçeli kararında ifade edilen belirsizlik ortadan kaldırılmakta ve zamanaşımının durması makul ve öngörülebilir bir süreyle sınırlandırılmaktadır.

**DENGE DENETİM YEMİNLİ  
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**