

SİRKÜLER
Sayı: 2009/149

İstanbul, 22.10.2009
Ref: 4/149

Konu:

ANAYASA MAHKEMESİ GELİR VERGİSİ KANUNU (YATIRIM İNDİRİMİ İSTİNASINDAN YARARLANMAYI ÜÇ YIL İLE SINIRLAYAN HÜKÜM DAHİL) VE VERGİ USUL KANUNUNDAKİ BAZI MADDELERE İLİŞKİN İPTAL KARARLARI VERMİŞTİR

Anayasa Mahkemesinin iptal kararları henüz Resmi Gazete’de yayınlanmamış olup; sirkülerimiz Anayasa Mahkemesinin ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın resmi internet sitelerinde yayınlanan duyuru metinlerinden yararlanılarak hazırlanmıştır. Kararlar Resmi Gazete’de yayınlanması sonrasında bilahare tarafınıza ayrı bir sirküler ile duyurulacaktır.

1-) ÜCRET GELİRLERİNE UYGULANACAK GELİR VERGİSİ TARİFESİ HAKKINDA:

5479 sayılı Kanunun 1’inci maddesi aşağıdaki gibidir.

“Madde 1:

31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“MADDE 103- Gelir vergisine tabi gelirler;

7.000 YTL'ye kadar				% 15
18.000 YTL'nin	7.000		1.050	% 20
40.000 YTL'nin	18.000	YTL'si için	3.250	YTL, fazlası % 27
40.000 YTL'den fazlasının	40.000		9.190	% 35

oranında vergilendirilir.”

Anayasa Mahkemesi, yukarıda yer verilen kanuni düzenleme ile ilgili olarak aşağıdaki kararı almıştır.

“5479 sayılı Yasa’nın:

*1. maddesiyle değiştirilen 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 103. maddesinde yer alan 40.000 YTL’den fazlasının 40.000 YTL’si için 9.190 YTL, ifadesinden sonra gelen “... fazlası % 35 oranında ...” ibaresinin, “**ücret gelirleri**” yönünden **İPTALİNE**, İptal hükmünün Resmî Gazete’de yayımlanmasından başlayarak **ALTI AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE**”*

08.04.2006 günü yayınlanan 5479 sayılı Kanunun yürürlük maddesi olan 15’inci maddesinin 1 numaralı bendi ile, Kanunun 1’inci maddesi geriye dönük olarak 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmişti. Anayasa Mahkemesi, 5479 sayılı Kanunun 15’inci maddesinin 1’inci bendinin iptali istemini ise **REDDETMİŞTİR**.

Bu durumda, Anayasa Mahkemesi kararının Resmi Gazete’de yayımı tarihinden itibaren 6 ay geçtikten sonra ücret gelirlerine %35 vergi oranı uygulanamayacak ve ayrıca yürürlük maddesi iptal edilmemiş olduğu için ücretlilere vergi iadesi de söz konusu olmayacaktır.

2-) YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI HAKKINDA:

5479 sayılı Kanunun 3’üncü maddesi ile GVK’na aşağıdaki geçici 69’uncu madde eklenmişti.

"GEÇİCİ MADDE 69- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a. 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 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 **sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.***

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Bilindiği üzere, mükelleflerin 31.12.2005 tarihi itibarıyla bakiye yatırım indirimi haklarının kullanımını sadece 3 yıllık bir süre ile sınırlayan bu yasa hükmü ciddi tartışmalara neden olmuştu. Konu hakkında “*Devir Yatırım İndirimi ve 2009’da İhtirazi Kayıtlı Beyanname Vermek ve Dava Açmak*” başlıklı 2009/57 sayılı sirkülerimiz tarafınıza gönderilmişti.)

Anayasa Mahkemesi 5479 sayılı Kanunun 3. maddesiyle 193 sayılı Yasa’ya eklenen Geçici Madde 69’un birinci fıkrasının sonunda yer alan “... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ...” ibaresinin **İPTALİNE** karar vermiştir.

08.04.2006 tarihinde yayınlanan 5479 sayılı Kanunun 3’üncü maddesi, aynı Kanunun yürürlük maddesi olan 15’inci maddesinin 2’nci bendi ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Anayasa Mahkemesi, 5479 sayılı Kanunun 15’inci maddesinin 2’nci bendinde yer alan (2) ibaresinin **İPTALİNE** karar vermiştir. Bu durumda, yatırım indirimi istisnasını düzenleyen mülga GVK Madde 19’un yürürlükten kalkma tarihi 5479 sayılı Kanunun yayım tarihi olan 08.04.2006 tarihi olmaktadır.

Bu durumda, mülga GVK Madde 19 kapsamında, 01.01.2006 – 08.04.2006 tarihleri arasında yapılan yatırımlar da (01.01.2006 öncesi başlayan yatırımlarla iktisadi ve teknik bütünlük göstermese dahi) yatırım indirimi istisnasında yararlanabilecektir.

Anayasa Mahkemesi kararında, bu kararın yürürlük tarihine dair özel bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda karar Resmi Gazete’de yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girecektir.

Yatırım indiriminden yararlanma hakları olmasına rağmen GVK’da yer alan kısıtlama nedeniyle indirim hakkını kullanamayanlardan; **ihtirazi kayıtlı beyanname verip dava açanlar** (dava sonuçlanmamışsa) açısından; iptal kararının Resmi Gazete’de yayınlanmasının ardından davaları, yeni duruma göre sonuçlandırılacaktır.

İhtirazi kayıtlı dava açmayanlar açısından ise durum biraz karışıktır. Bilindiği gibi, Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürümektedir. Ancak, ortaya çıkan yeni hukuki durum dava açanlar ve açmayanlar arasında eşitsizlik yaratacaktır.

Kanun koyucunun ve Maliye İdaresi’nin mükelleflerin haklarını zedelemeyecek bir düzenleme yapması doğacak yeni ihtilafları önleyecektir.

3-) GVK GEÇİCİ MADDE 67 KAPSAMINDA DAR MÜKELLEF KİŞİ VE KURUMLARDA VERGİ TEVKİFATI HAKKINDA:

07.07.2006 tarihinde yayınlanan 5527 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin (a) bendi aşağıdaki gibidir:

“Madde 0001:

31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin;

a) (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna aşağıdaki cümle eklenmiştir.

"Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır."

Yukarıdaki değişiklik sonrası 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının ilk paragrafı aşağıdaki gibi olmuştur:

“1. Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

- a. Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,*
- b. Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının iftası halinde alış bedeli ile ifta bedeli arasındaki fark,*
- c. Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),*
- d. (24.12.2005 tarih ve 26033 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5436 sayılı Kanunun 14/d-2 maddesiyle eklenmiştir. Yürürlük: 01.01.2006) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,*

*Üzerinden % 15 (22.07.2006 tarih ve 2006/10731 BKK. ile "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilenler hariç olmak üzere" % 10 - Yürürlük: 23.07.2006) oranında vergi tevkifatı yaparlar. (07.07.2006 tarih ve 26221 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5527 sayılı Kanunun 1/a maddesiyle eklenen cümle.) **Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.***

Anayasa Mahkemesi 5527 sayılı Kanun ile GVK'na eklenen söz konusu yasal düzenleme için aşağıdaki iptal kararını almıştır.

“- Cümlelerin İPTALİNE,

- İptal hükmünün Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak DOKUZ AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE,

- Yürürlüğünün durdurulması isteminin **REDDİNE.**”

Bu durumda, Anayasa Mahkemesi kararının yayım tarihinden 9 ay geçtikten sonra GVK Geçici Madde 67'nin birinci fıkrasında açıklanan işlemleri gerçekleştiren dar mükellef kurum ve kişiler de vergi tevkifatına tabi olacaktır.

4-) VUK MADDE 114 KAPSAMINDA TAKDİR KOMİSYONUNA SEVKİN ZAMANAŞIMI SÜRESİNE ETKİSİ HAKKINDA:

VUK'nun “Zamanaşımı süreleri” başlıklı 114'üncü maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki gibidir:

“*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 işlemeye devam eder.*”

Anayasa Mahkemesi söz konusu kanuni düzenleme ile ilgili olarak aşağıdaki iptal kararını almıştır:

“- Cümlelerin **İPTALİNE,**

- İptal hükmünün Resmî Gazete’de yayımlanmasından başlayarak **DOKUZ AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE,**

- Yürürlüğünün durdurulması isteminin **REDDİNE.**”

Yukarıda yer verilen iptal kararları ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı’na yapılan duyuru da sirkülerimize ek yapılmıştır.

Yukarıda yer verilen Anayasa Mahkemesi kararları Resmi Gazete’de yayınlanıncaya kadar veya yayım tarihinden itibaren belirtilen özel yürürlük tarihlerine kadar mevcut uygulamalar devam edecektir.

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

EK:

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarına dair duyurusu.

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Bilindiği üzere, 01/01/2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren vergileme rejimiyle, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasında ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler üzerinden tevkifat yapılmasını öngören ve finansal araçların aynı şekilde vergilendirilmesini sağlayan bir sistem uygulamaya konulmuştur.

01/01/2006-31/12/2015 tarihleri arasında uygulanması öngörülen bu vergileme rejimine ilişkin yasal düzenleme, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinde yer almakta olup, anılan maddenin (1) numaralı fıkrasında yer alan ve dar mükellefler için geçerli olan tevkifat oranı, 5527 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 07/07/2006 tarihinden itibaren % 0 olarak uygulanmaktadır.

Ancak, 07/07/2006 tarihinden itibaren % 0 olarak uygulanan söz konusu tevkifat oranına ilişkin “Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.” hükmünün Anayasa Mahkemesince iptal edildiği ve iptal hükmünün de Resmî Gazete’de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe gireceği öğrenilmiş bulunmaktadır.

Ayrıca, Anayasa Mahkemesince Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesindeki yüzde 35’lik orana ücretlilerin de tabi olması hükmü iptal edilmiş ve iptal kararının da Resmi Gazetede yayımından 6 ay sonra yürürlüğe girmesi öngörülmüştür.

Anayasa Mahkemesi Gelir Vergisi Kanununun yatırım indirimiyle ilgili geçici 69 uncu maddesinde yer alan 2006, 2007 ve 2008 ibarelerini de iptal etmiştir. Bu şekilde yatırım indirimiyle ilgili süre sınırlaması da ortadan kalkmış bulunmaktadır. Mahkeme, yatırım indirimiyle ilgili iptalin, kararın Resmi Gazete’de yayımıyla birlikte yürürlüğe girmesine hükmetmiştir.

Bu aşamada Mahkemenin gerekçeli kararı beklenilmekle birlikte, iptal hükümlerinin Resmî Gazete’de yayımlanmasından başlayarak;

- Geçici 67 inci maddeyle ilgili kararın Resmi Gazetede yayımlanmasını takip eden **dokuzuncu ayın sonunda,**
- Ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin kararın da Resmi Gazetede yayımlanmasını takip eden **altıncı ayın sonunda,**

yürürlüğe girecek olması nedeniyle anılan hükümlerle ilgili uygulamalar, söz konusu süre içinde yeni bir düzenleme yapıncaya kadar aynen devam edecektir.

Kamuoyuna duyurulur.