

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
ÜÇÜNCÜ DAİRE	2000	3188	1999	4838	11/10/2000

KARAR METNİ

GELİR VERGİSİ KANUNUNUN GEÇİCİ 39. MADDESİNİN 5. FIKRASINA GÖRE İNDİRİM ORANI UYGULANAN MENKUL SERMAYE İRADININ YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ SIRASINDA, İRADIN İNDİRİM ORANINA İSABET EDEN KISMI ÜZERİNDEN

YAPILAN KESİNTİNİN MAHSUP EDİLMESİ GEREKTİĞİ HK.< İhtirazi kayıtla verilen 1998 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 39. maddesinin 5. fıkrası uyarınca indirim uygulanmasından sonra beyan edilen menkul sermaye iradı üzerinden kesinti yoluyla ödenen vergilerin tamamının değil, sadece gelire dahil edilerek beyan edilen kısmı üzerinden hesaplanan vergi kesintisinin mahsup edilebileceğinden bahisle tahakkuk ettirilen gelir vergisi ve fon payına karşı açılan davayı; Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 39. maddesinin 5. fıkrası ile aynı Kanunun 121. maddesi hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, menkul sermaye iratlarının indirim oranı uygulanması suretiyle bulunan kısmının gelir vergisinden istisna edileceği, istisnaya isabet eden kısım hesaplama tekniği gereği beyannamede gösterilmesine rağmen vergilenecek gelir olarak beyannamede yer almayacağı, Maliye Bakanlığı'nca hesaplanacak indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak bu kısım yıllık beyannamedeki gelire dahil edilmemiş olduğundan yıl içerisinde menkul sermaye iradından kesinti yoluyla alınan vergilerin bu orana isabet eden kısmının mahsubunun da yapılamayacağı sonucuna varıldığı, bu durumda davacının 1998 takvim yılı menkul sermaye iradının istisna nedeniyle vergilenecek gelir arasında yer almayan kısmından yıl içerisinde stopaj yoluyla kesilmiş olan vergilerin, istisna dışında kalıp, gelire dahil edilerek beyan edilen kısmı üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu mümkün olmayacağından ve 220 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde "kesilen vergilerin mahsubu" başlıklı düzenleme iptal edilmediğinden idarece davacı adına bu yönde tahakkuk ettirilen uyuşmazlık konusu vergi ve fon payında yasaya aykırılık görülmediği gerekçesiyle reddeden ... Vergi Mahkemesi'nin ... gün ve ... sayılı kararının; kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin ilkeleri düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun 121.maddesinde açık bir düzenleme yapılmadan mahsup imkanının ortadan kaldırılamayacağı ileri sürülerek bozulması istemidir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 39.maddesinin 5.fıkrasında, "yıllık beyanname ile beyanı gereken ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75.maddesinin ikinci fıkrasının 5,6,7,12 ve 14 numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarının aşağıda belirtilen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmı, 31.12.1999 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır... Bu istisnanın, tevkif yoluyla kesilen vergiye şümulü yoktur." hükmüne yer verilmiş olup, aynı Kanunun 121.maddesinde ise, "yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üze-

rinden hesaplanan gelir vergisine mahsubedilir." hükmü yer almaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 121.maddesinde tevkif suretiyle ödenen gelir vergisinin mahsubu ile red ve iadesine ilişkin olarak yapılmış olan düzenleme, yıllık beyan usulünde vergiye tabi bulunmayan kazanç ve iratlar üzerinden kesilmiş ancak bu kazanç ve iratların yasal kural gereği olarak beyan edilememesi (istisna hadleri içinde kalmak gibi) sebebiyle mahsup olanağı kalmamış, dolayısıyla nihai vergiye dönüşmüş olan tevkifatın mahsubunu engellemeye yönelik bir düzenleme olduğundan maddede yer alan mahsup olanağından yararlanabilmek için beyannamede; tevkifata tabi tutulan kazanç veya iradın, istisna dışında kalan kısmının gösterilmesi veya beyan edilmesi yeterlidir.Çünkü, maddede beyanname üzerinden hesaplanan gelirden mahsub edilecek kesinti; "gelirin yıllık beyannamede gösterilen kısmına isabet eden bölümü" olarak kısıtlamaya tabi tutulmamış, aksine "gelirin yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil bir kazanç ve irat olması" yeterli görülmüştür.

193 sayılı Kanununun Geçici 39. maddesi 5. fıkrasındaki "Bu istisnanın, tevkif yoluyla kesilen vergiye şümulü yoktur." ifadesinin ise, tevkifatın indirim yokmuş gibi yapılacağı,vergiden istisna edilen kazancın tevkifattan da istisna edilmesini gerektirmeyeceği dışında bir anlamı olamaz.

Özetlersek kanun koyucu tevkifatın bürüt gelir üzerinden, yıllık verginin ise safı gelir (reel gelir) üzerinden alınacağını öngörmüştür.

Bütün bunlardan çıkan sonuç, kanun koyucunun indirim oranına isabet eden ve enflasyon nedeniyle gerçek gelir olma vasfını kaybeden geliri vergilendirmemesine rağmen, bu gelir üzerinden yapılan tevkifatın mahsubuna engel olmak, kanunkoyucunun yaptığı düzenlemenin aksine olarak bu geliri de vergilendirmekten başka bir anlam taşımamaktadır.

Bu bakımdan, olayda, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 39.maddesinin 5.fıkrasına göre indirim oranı uygulanan menkul sermaye iradının yıllık beyanname ile beyan edilmesi sırasında, iradın indirim oranına isabet eden kısmı üzerinden yapılan kesintinin mahsup edilemeyeceği belirtilerek fazladan yapılan tahakkukta yasal isabet görülmediğinden aksi yönde verilen mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne ve ... Vergi Mahkemesi'nin ... gün ve ... sayılı kararının bozulmasına karar verildi.

A Y R I Ş I K O Y

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği görüşü ile çoğunluk kararına katılmıyorum.

YÖ/ES