

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
VERGİ DAVA DAİRELERİ	2001	224	2001	180	08/06/2001

KARAR METNİ

231 SERİ NOLU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİNİN ÜÇÜNCÜ PARAGRAFINDA YER ALAN KARIN SERMAYEYE İLAVESİNİN KAR DAĞITIMI SAYILMAYACAĞINA İLİŞKİN OLARAK GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 94 ÜNCÜ MADDESİNDEKİ HÜKMÜN BU MADDE UYARINCA YAPILACAK TEVKİFAT AÇISINDAN BİR BELİRLEME YAPTIĞI, GERÇEK KİŞİ ORTAK TARAFLARINDAN KARIN SERMAYEYE İLAVESİ SURETİYLE ELDE EDİLEN KAR PAYLARININ MENKUL SERMAYE İRADİ OLARAK BEYANI GEREKTİĞİ YOLUNDAKİ DÜZENLEMEDE YASAYA UYGUNLUK GÖRÜLMEDİĞİ HK.<

Temyiz Eden: Maliye Bakanlığı

Karşı Taraf: ...

İstemin Özeti : 6.2.2000 günlü ve 23956 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 231 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin üçüncü paragrafında yer alan; karın sermayeye ilave edilmesinin kar dağıtımını sayılmayacağına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun vergi tevkifatını düzenleyen 94 üncü maddesinde yer alan hükmün, bu madde uyarınca yapılacak tevkifat açısından bir belirleme yaptığı, dolayısıyla gerçek kişi ortak tarafından, karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86 ncı madde hükümleri çerçevesinde beyan edilmesi gerektiği yolundaki düzenlemenin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesi 6.12.2000 günlü ve E:2000/1307, K:2000/5053 sayılı kararıyla; Tebliğin dava konusu edilen bölümünün davacının hukukunu doğrudan etkileyen hükümler getirmesi nedeniyle idari davaya konu edilebileceği, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinde menkul sermaye iradının tanımının yapıldığı, kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı sayılan kazançların belirlendiği, aynı Kanun'un 94 üncü maddesinin 6 ncı fıkrasının 4369 sayılı Kanun'la değişen b(i) bendinde, Kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından vergi tevkifatı yapılacağı öngörüldüğü, karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımını sayılmayacağı belirtildiği, 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren bu değişiklikle, kurumlardan elde edilen kar paylarından stopaj yapılmasının karın dağıtılmasına bağlandığı, kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle kar dağıtımını gerçekleştirdiklerinden bahisle, bu yolla kar payı elde eden ortaklar nezdinde yapılacak vergileme konusunda açıklama yapıldığı ifade edilerek Maliye Bakanlığınca 231 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin yayımlandığı, bu Tebliğin ikinci paragrafında, 4369 sayılı Kanunla değişik Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i numaralı bendinde yer alan hükümlerle, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilmemiş kazançları üzerinden yapılacak tevkifatın kazancın dağıtımına bağlandığı, karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımını sayılmayacağı belirtilerek, sermayeye eklenen karlar üzerinden tevkifat yapılmamasının öngörüldüğü, dava konusu edilen üçüncü paragrafta da, Gelir Vergisi Kanununun vergi tevkifatını düzenleyen 94 üncü maddesinde yer alan hükmün sözü edilen madde uyarınca yapılacak tevkifat açısından bir belirleme yapmakta olduğu, dolayısıyla gerçek kişi ortaklar tarafından, karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanununun 85 ve 86 ncı madde hükümleri çerçevesinde beyan edilmesi gerektiğinin ifade edildiği, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i bendinde açıkça karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımını sayılmayacağı ifade edildiğine göre ortaklar açısından da elde edilmiş bir kar payı mevcut olmadığı, nitekim, anılan Kanunun 75 inci maddesine ilişkin gerekçede, 1.1.1999 tarihinde yapılan değişiklik ile yeni bir sistem getirildiği, tam mükellef kurumların

dağıtılabılır kazançları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı uygulamasının esas olarak karın dağıtılması işlemine bağlandığı, diğer bir anlatımla gelir vergisi tevkifatının karın ortaklara dağıtıldığı aşamaya kadar ertelendiğinin açıklandığı, ayrıca 94 üncü maddede yapılan değişikliğe ilişkin Maliye Bakanının açıklamalarında ise, şirketlerin malibünyelerini kuvvetlendirmek amacıyla karlarını dağıtmayarak şirket sermayesine ilave etmeleri ve kaynak olarak kullanmalarını teşvik etmek için böyle bir düzenlemeye başvurulduğu, karın sermayeye eklenmesi halinde şirket dışına herhangi bir kaynak çıkmadığı, şirket dışına bir transfer yapılmadığı ve ortaklar tarafından bir kaynak elde edilmediği, dolayısıyla ortakların özel ödeme güçlerinde bir değişiklik olmadığını da ifade edildiği, bu durumda, karın sermayeye ilavesi halinde, gerçek kişi ortakların menkul sermaye iradı elde ettiğinden ve bu geliri beyan etmesi gerektiğinden söz edilemeyeceği, oysa 231 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerektiği belirtilmek suretiyle kanun hükmüne aykırı bir düzenleme yapıldığı, bu düzenlemenin, İdarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan yetki sınırları içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurduğu, dolayısıyla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b-i bendindeki düzenlemeye aykırı olarak ve kendisine tanınan yetkinin aşılması suretiyle düzenlenen 231 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin dava konusu edilen bölümünün kanuna aykırı bulunduğu gerekçesiyle dava konusu tebliğin karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak beyanı gerektiği yolundaki hükümlerini iptal etmiştir.

Karar Maliye Bakanlığı tarafından temyiz edilmiş ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin stopaj açısından düzenleme getirdiği, menkul sermaye iradının aynı Yasanın 75 inci maddesinde düzenlendiği ve Kanunun istisnaları düzenleyen kuralları arasında, karın sermayeye ilavesiyle elde edilen kar paylarının vergiden istisna edildiğine ilişkin bir düzenleme bulunmadığı ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Temyiz isteminin reddi gerektiği yolundadır.

Danıştay Tetkik Hakimi Gülsen BİŞKİN'in Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar temyize konu kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Nilgün AKPINAR'ın Düşüncesi:

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49.maddesinin 1.fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirinin uymayıp Danıştay Dördüncü Dairesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasına gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin reddi ile Danıştay Dördüncü Daire kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi Kararın özet bölümünde yazılı Danıştay Dördüncü Dairesinin 6.12.2000 günlü ve E:2000/1307, K:2000/5053 sayılı kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş ve temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, Kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.

Bu nedenlerle temyiz isteminin reddine, 8.6.2001 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

X - K A R Ş I O Y

Ortağı bulunduğu şirketlerin sermayelerine eklenen kar paylarına karşılık verilen hisse senedi veya eklenen bu tutarları beyan etmek zorunda bıraktığı görüşüyle açılan davayı inceleyerek, 231 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28 inci maddesi dışındaki işlemlerden doğan ve dağıtılmayarak kurum sermayesine eklenen kar

paylarının ortaklar tarafından menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesini öngören düzenlemesini iptal eden Daire kararı temyiz edilmiştir. Karar; bu gibi durumlarda ortaklara dağıtılmış bir kar payı bulunmadığı ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) işaretli bendinde, karın sermayeye eklenmesinin kar dağıtımını sayılmayacağına kurala bağlandığı gerekçesine dayanmaktadır.

Kurum kazancının dağıtılabılır kısmının dağıtılmayarak sermayeye eklenmesi, ortakların sermayedeki paylarını yükselten bir işlemdir. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre bu artışlar ortaklara payları oranında dağıtılmaktadır. Dolayısıyla artan sermaye düzeyinde pay senedi verilmesi zorunludur. Dolayısıyla; kar paylarının dağıtılmayarak sermayeye eklenmesi ile dağıtılması, ortakların mamelekinde aynı artışı sağlamaktadır. Kararda dayanılan tersi yöndeki gerekçeye katılmaya olanak bulunmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) işaretli bendindeki, karın sermayeye eklenmesinin kar dağıtımını sayılmayacağı kuralı ise, sadece vergi sorumlusu yönünden hüküm ifade etmekte ve kurum tarafından ortakların ödemesi gereken vergiye mahsuben kesinti yapılmamasına ilişkindir.

Vergi Usul Kanununun, vergi kanunlarının uygulanmasını düzenleyen 3 üncü maddesinin (A) bendinin ikinci fıkrasında, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde hükümlerin, konuluşundaki maksat ve hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanması öngörülmüştür.

Menkul sermaye iradı, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede, iştirak hissesi sahiplerinin, paydaşı olduğu kurumlarca sermayeye eklenen kar paylarının elde edilmiş sayılmayacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Tersine, 75 inci maddenin ikinci fıkrasında, kaynağı ne olursa olsun fıkra devamındaki 14 bentte öngörülen iratlar menkul sermaye iradı sayılmış, (2) işaretli bentte ise iştirak hisselerinden doğan kazançlar, bu iratlar arasında sayılmıştır. Kural lafzı ile de ruhu ile de açıktır. Bu denli açık bir düzenlemeye karşın, menkul sermaye iradının vergilendirilmesi ile ilgili bir davanın, bu iradı sağlayan sorumlular hakkındaki kurala göre çözümü, yukarıda değinilen temel kurala aykırı düşmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) işaretli bendi ile 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) bendinin birlikte incelenmesi halinde, yasa yapıcının dağıtılmayarak sermayeye eklenen kar paylarını kaynağında vergilendirmek istemediği, sadece iradı elde edenler tarafından beyanı ve vergilendirilmesini amaçladığı anlaşılmaktadır. 231 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği yasa yapıcının iradesini aşan veya ona aykırı bir düzenleme içermediğinden davanın reddi gerekirken, düzenlemenin iptali yolundaki kararın bozulması gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz.

YÖ/ŞGK