

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
DÖRDÜNCÜ DAİRE	2001	4309	2000	1886	14/11/2001

KARAR METNİ

TÜRKİYE'DE BANKACILIK FAALİYETİ BULUNAN VE FAALİYETİNİN DEVAMI NİTELİĞİNDE BİR FAALİYET SONUCU REPO GELİRİ ELDE EDEN DAVACI KURUMUN FARKLI GELİR UNSURLARINDAN ELDE EDECEĞİ KAZANCININ TİCARİ KAZANÇ GİBİ TESPİT EDİLEREK, VERGİLENDİRİLMESİ GEREKTİĞİ HK.< Temyiz Eden : ... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf : ...

İstemin Özeti : Dar mükellef olan davacı kurum, 1998 yılında elde ettiği, vergisi tevkif yoluyla kesilmiş olan repo gelirlerinin muhtasar beyannameye ithalinin ihtiyari olduğu görüşüyle beyannameyi ihtirazi kayıtlarla verip tahakkuk ettirilen vergi ve fon payının kaldırılması istemiyle dava açmıştır. ... Vergi Mahkemesi ... günlü ve ... sayılı kararıyla; 5422 Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların ticari, zirai ve sair kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları ile maddede sayılan kazanç ve iratların kurumlar vergisi tevkifatına tabi olduğunun hükme bağlandığı, aynı maddenin 5 inci fıkrasında, bu maddeye göre vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratlar için 20 ve 22 nci maddelere göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamele mezkur kazanç ve iratların ithalinin ihtiyari olduğunun belirtildiği, anılan fıkranın parantez içi hükmünde de, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 nci maddesinin ikinci fıkrasının 5 ve 7 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile yatırım fonları ve ortaklıklarının katılma belgeleri ile hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının verilecek beyannamele dahil edilmesinin zorunlu olduğu kuralına yer verildiği, anılan düzenlemelere göre dar mükellef kurumların bir kısım kazanç ve iratlarının stopaja tabi olduğu, vergisi bu şekilde kaynakta kesilen kazanç ve iratların beyannameye ithalinin ihtiyari olduğu, ancak vergisi kaynakta kesilmekle beraber, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 5 ve 7 numaralı bentlerinde belirtilen menkul sermaye iratlarından veya yatırım fonları ve ortaklıklarının katılma belgeleri ile hisse senetlerinden elde edilen gelirlerin ise beyannameye dahil edilmesinin zorunlu olduğunun anlaşıldığı, reponun ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 14 numaralı bendinde düzenlendiği ve menkul kıymetlerin geri alımı ve satımı taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığı sağlanan menfaatler şeklinde menkul sermaye iradı olarak sayıldığı, Kanun koyucunun repo gelirleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2-5 ve 7 nci maddedeki menkul sermaye iratlarını ayrı ayrı nitelendirdiği, repo gelirlerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin 5 inci fıkrasının parantez içi hükmünde yer alan beyannameye ithali zorunlu kazanç ve iratlardan sayılmadığı, bu nedenle davacı kurumun ihtirazi kaydı kabul edilmeyerek yapılan tahakkukta isabet görülmediği gerekçesiyle tahakkuk eden vergi ve fon payının kaldırılmasına karar vermiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü, Türkiye'de bankacılık faaliyetinde bulunan davacı kurumun elde ettiği repo gelirinin ticari kazancın tespitinde dikkate alınması gerektiğini, Kurumlar Vergisi Kanununun 12 ve 13 üncü maddeleri ile Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin son fıkrasının da bunu öngördüğünü ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti : Cevap verilmemiştir.

Tetkik Hakimi H. Gül Yılmaz'ın Düşüncesi : Dava konusu olayda davacı şirket, bankacılık faaliyeti vermek üzere Türkiye'de şube açmıştır. Bankacılık faaliyetinin ticari faaliyet olduğu konusunda şüphe bulunmamakta olup, Türk Ticaret Kanunu'nun 12 nci maddesi de bunu doğrulamaktadır. Bu durumda davacı dar mükellef kurumun faaliyet alanıyla ilgili olarak işletmeye giren ve işletmeden çıkan iktisadi değerlerden kaynaklanan ve özsermayeyi etkileyen değer artışları da ticaridir. Bu açıdan bakıldığında davacı bankanın repo gelirlerinin

ticari faaliyetinin bir uzantısı sonucu elde edildiği kuşkusuzdur. Elde edilen gelirin menkul sermaye iradı olması, elde eden yönünden bunun ticari kazanç olarak değerlendirilmesini engellemez. Nitekim Gelir Vergisi Kanununun menkul sermaye iratlarıyla ilgili 75 inci maddesinin birinci fıkrasının 14 üncü bendinde repo geliri menkul sermaye iradı olarak sayılmakla birlikte son fıkrada menkul sermaye iratlarının bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunması halinde ticari kazancın tespitinde dikkate alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla davacı dar mükellef kurumun ticari kazancının yanısıra elde ettiği repo geliri de ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak,beyannameye dahil etmede ihtiyarilikten yararlanamayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin 5 inci fıkrası ile getirilen hükmün, aynı maddenin 1 inci fıkrası ile kurum kazancının vergilendirilmesine ilişkin genel ilkelerle birlikte düşünülp değerlendirilmesi gerekmekte olup, Türkiye'de bankacılık faaliyeti bulunan ve bu faaliyetinin devamı niteliğinde bir faaliyet sonucu repo geliri elde eden davacı kurumun farklı gelir unsurlarından elde edeceği kazancı, ticari kazanç gibi tespit edilecek ve vergilendirilecektir. Bu açıdan kararda yazılı gerekçelerle tahakkuk eden vergi ve fon payının kaldırılmasına karar veren mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Nurhan Yücel'in Düşüncesi : Dar mükellef kurum, ticari kazancına ilişkin 1998 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesinde, bu yılda elde ettiği ve ödemeyi yapan banka tarafından 1988/11466 sayılı Bakanlar Kurulu kararına istinaden %6 oranında Kurumlar vergisi stopajına ve %10 oranında fon payı kesintisine tabi tutulan repo gelirini ihtirazi kayıtlı beyan etmiş, GVK.nun 96/6-b maddesine göre verdiği gelir (stopaj) vergisi beyannamesini de, repo geliri ticari kazanç niteliğinde olmadığından kurumlar vergisi matrahına ve dolayısıyla de 94.madde gereği oluşacak (stopaj) gelir vergisi matrahına dahil edilmesinin yasal olmadığı,nihai vergi olarak nitelendirilmesi gereken % 6 ve % 10 oranındaki kurumlar vergisi stopajı ve fon payı kesintisinin hesaplanan kurumlar vergisi ve fon payından mahsup edilmemesi gerektiği,GVK.nun 94/6-b maddesine göre verilen muhtasar beyannameye stopaj matrahı olarak kurum kazancından kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım esas alındığından stopaj matrahına ulaşılırken kurum kazancından kurumlar vergisinin yanı sıra fon payının da düşülmesinin yasaya uygun olacağı yolundaki ihtirazi kayıtlı vermiş, bu kayıt kabul edilmeyerek adına gelir (stopaj) vergisi tahakkuku yapılmış,bu vergilendirme işlemi,repo gelirinin ticari kazanç olmadığı, dolayısıyla KVK. 24.maddesine göre beyannameye ithalinin ihtiyari olduğu iddiasıyla dava konusu yapılmış,Vergi Mahkemesince gelir (stopaj) vergisi ve fon payı terkin edilmiştir.

KVK.nun 13.maddesinin" safi kurum kazancının tespitinde GVK.nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı" şeklindeki hükmü kazancın miktar olarak belirlenmesine ilişkin genel bir hükmüdür.Yani kurumların elde ettikleri her türlü kazancın ticari kazanç niteliğini taşıdığı anlamında yorumlanamaz.Nitekim KVK.nun 24.maddesinde,ticari kazanç dışında kalan kazançların (örneğin menkul sermaye iratlarının) kaynaktan tevkif edileceğine ilişkin açık hükümler yer almaktadır.Kaynaktan vergileme bakımından ise, kazanç unsurunun yapısına göre hangi gelir gurubuna girdiği önemlidir. GVK.nun 75/14.maddesinde,menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü iktisap veya elde çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlerin menkul sermaye iradı sayılacağı açıklanmış, 94.maddesinin 14 numaralı bendinde de, 75/14.maddede yazılı menkul sermaye iratlarından gelir vergisi stopajı yapılacağı belirtilmiş, ancak dar mükellef kurumlar bu stopajın kapsamı dışında bırakılmış,dar mükellef kurumların elde ettikleri bu tür kazançların kurumlar vergisi stopajına tabi tutulacağı KVK.nun 24.maddesinde öngörülmüştür. Nitekim,Anılan maddede dar mükellefiyete tabi kurumların,ticari,zirai ve diğer kazanç ve iratları (4369 sayılı Yasada ile değişmeden önceki haliyle "sair kazanç ve iratlar") dışında kalan kazanç ve iratların,(bu bağlamda menkul sermaye iratlarının) kurumlar vergisi tevkifatına tabi olduğu,tevkifatın,dar mükellef kurumlara bu kazanç ve iratları sağlayanlarca

yapılacağı,tevkifat oranını belirlemeye Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu belirtilmiştir. Buna göre,GVK.nun 75/14.maddesinde menkul sermaye iradı olarak tanımlanan repo gelirini yükümlüye ödeyen banka tarafından KVK.nun 24.maddesi uyarınca 98/11466 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenen oranda kurumlar vergisi ve fon payı kesintisi yapılmasında yasaya aykırılık bulunmamaktadır.

Yine, KVK.nun 24. maddesinin "Bu maddeye göre vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratların,bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannameye,ithali ihtiyaridir" şeklindeki hükmüne göre,yükümlünün,bu madde kapsamı dışında kalan kazançlarını beyan ettiği Kurumlar vergisi beyannamesine vergisi kaynakta kesilen menkul sermaye iradının ithalinin zorunlu olmadığı yolundaki ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle yapılan tahakkukta yasaya uyarlık yoktur.

Açıklanan nedenlerle,temyiz isteminin reddi gerekeceği düşünülmüştür.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

5422 Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin, birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları ile telif, imtiyaz, ihtira, işletme ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınan bedellerin % 25 nispetinde kurumlar vergisi tevkifatına tabi olduğu, 5 inci fıkrasında, bu maddeye göre vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratlar için 20 ve 22 nci maddelere göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere mezkur kazanç ve iratların ithalinin ihtiyari olduğu belirtilmiş olup, 3946 sayılı Kanunun 31 inci maddesiyle değişen ve 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren parentez içi hükümle de Gelir Vergisi Kanununun 75 nci maddesinin ikinci fıkrasının 5 ve 7 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile yatırım fonları ve ortaklıklarının katılma belgeleri ile hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesinin zorunlu olduğu öngörülmüştür.

Diğer yandan Kurumlar Vergisi Kanununun "safî kurum kazancı" başlıklı 13 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların kurum kazançlarının, ticari kazanç gibi tespit edilmesi gereken kazanç ve iratlar da dahil olmak üzere ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, Gelir Vergisi Kanununun bu gibi kazanç ve iratların tesbiti hakkındaki hükümlerinin kurumlar vergisi matrahının tesbitinde uygulanacağı belirtilmiştir. Böylece aynı maddenin 2 nci fıkrasında getirilen "safî kurum kazancının tesbitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır" şeklindeki ilkedden ayrılarak dar mükellef kurum kazançlarının ticari veya zirai kazanç dışında kalan kazanç ve iratlardan oluşması durumunda Gelir Vergisi Kanunundaki bu kazançlara ilişkin hükümlerin uygulanacağı benimsenmiştir. Kurumlar Vergisi mükelleflerinin kazancı da gelir vergisi mükelleflerinde olduğu gibi; Gelir Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından oluşmaktadır. Öte yandan Gelir Vergisi Kanununun menkul sermaye iratlarıyla ilgili 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 14 üncü bendinde repo geliri menkul sermaye iradı olarak sayılmakla birlikte son fıkrada menkul sermaye iratlarının bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunması halinde ticari kazancın tespitinde dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Dava konusu olayda davacı şirket, bankacılık faaliyeti vermek üzere Türkiye'de şube açmıştır. Bankacılık faaliyetinin ticari faaliyet olduğu konusunda şüphe bulunmamakta olup, Türk Ticaret Kanunu'nun 12 nci maddesi de bunu doğrulamaktadır. Bu durumda davacı dar mükellef kurumun faaliyet alanıyla ilgili olarak işletmeye giren ve işletmeden çıkan iktisadi değerlerden kaynaklanan ve özsermayeyi etkileyen değer artışları da ticaridir. Bu açıdan bakıldığında davacı bankanın repo gelirlerini ticari faaliyetinin bir uzantısı sonucu elde ettiği kuşkusuz olduğu gibi elde edilen menkul sermaye iradının Gelir Vergisi Kanununun 75inci maddesinin son fıkrası karşısında elde eden yönünden ticari kazanç olarak değerlendirilmesi

yasal bir zorunluluktur. Dolayısıyla davacı dar mükellef kurumun ticari faaliyeti kapsamında elde ettiği repo geliri de ticari kazancın tesptinde dikkate alınacak, beyannameye dahil etmede ihtiyarilikten yararlanamayacaktır. Bu durumda dar mükellef kurumlar için Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin 5 inci fıkrası ile getirilen düzenleme, yükümlünün sadece ticari veya zirai kazanç dışında kalan gelir unsurlarından gelir elde etmesi halinde uygulama imkanı bulabilir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin 5 inci fıkrası ile getirilen hükmü, aynı maddenin 1 inci fıkrası ile düzenlenmiş olan kurum kazancının vergilendirilmesine ilişkin genel ilkelerle birlikte düşünüp değerlendirmek gerekmekte olup, Türkiye'de bankacılık faaliyeti bulunan ve bu faaliyetinin devamı niteliğinde bir faaliyet sonucu repo geliri elde eden davacı kurumun farklı gelir unsurlarından elde edeceği kazancı ticari kazanç gibi tespit edilecek ve vergilendirilecektir. Bu açıdan kararda yazılı gerekçelerle tahakkuk eden vergi ve fon payının kaldırılmasına karar veren mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

Bu nedenle, ... Vergi Mahkemesinin ... günlü ve ... sayılı kararının bozulmasına 14.11.2001 gününde oybirliğiyle karar verildi.

BŞ/ÖEK