

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
VERGİ DAVA DAİRELERİ	2001	460	2001	451	07/12/2001

### KARAR METNİ

1- 231 SAYILI GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİNİN KARIN SERMAYEYE İLAVESİNİN KAR DAĞITIMI SAYILMAYACAĞI MENKUL SERMAYE İRADİ OLARAK BEYANI GEREKTİĞİ YOLUNDAKİ DÜZENLEMENİN YASAYA AYKIRI OLDUĞU,

2- YERSİZ VEYA FAZLA TAHSİL EDİLEN BİR VERGİ ALACAĞI İÇİN FAİZ ÖDENEBİLECEĞİ, HUKUKİ BİR İHTİLAFIN FAİZ ÖDEMESİNİ GEREKTİRMEYECEĞİ HK.<

Temyiz Eden Taraflar : 1- Maliye Bakanlığı - ANKARA

Kavaklıdere Vergi Dairesi Başkanlığı - ANKARA

2- ...

Vekili : Av. ...

İstemin Özeti : 6.2.2000 günlü ve 23956 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 231 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin üçüncü paragrafında yer alan; karın sermayeye ilave edilmesinin kar dağıtımı 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 Kanununun 85 ve 86 ncı madde hükümleri çerçevesinde beyan edilmesi gerektiği yolundaki düzenlemenin iptali ve bu düzenleme uyarınca, ihtirazi kayıtla verilen 1999 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergi ve fon payının kaldırılması ve faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesi 16.5.2001 günlü ve E:2000/3269, K:2001/2081 sayılı kararıyla; Tebliğin dava konusu edilen bölümünün aynı konuya ilişkin olarak açılan başka bir davada Danıştay Dördüncü Dairesinin 6.12.2000 günlü ve E:2000/1307, K:2000/5053 sayılı kararıyla iptal edildiği, bu nedenle tebliğin dava konusu edilen bölümünün iptali istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına, ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve fon payının kaldırılmasına, tahakkuk eden ve ödenen vergi ve fon payına ilişkin uyuşmazlık idarenin herhangi bir kusurundan kaynaklanmayıp, hukuki bir ihtilaftan doğduğundan faiz isteminin reddine karar vermiştir.

Karar taraflarca temyiz edilmiş, Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince tebliğin Yasaya uygun olduğu, tebliğ doğrultusunda yapılan tahakkukta hukuka aykırılık bulunmadığı, yükümlü tarafından ise faiz isteminin reddinin hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Maliye Bakanlığı ve yükümlü tarafından karşı taraf temyiz istemlerinin reddi gerektiği savunulmuş, vergi dairesince savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hakimi Ali ALPAN'ın Düşüncesi : Yükümlü temyiz isteminin reddi, Maliye Bakanlığı temyiz isteminin ise kabulü ile, 193 sayılı Yasanın 94/6-b-i alt bendine uygun olarak tevkifata tabi tutulmayacak olan kar payı dağıtımının Yasanın 75, 85 ve 86 ncı maddeleri uyarınca beyanı gerektiğinden, tebliğin dava konusu bölümlerinde hukuka aykırılık bulunmadığından kararın bu kısmının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı A.Kemal TERLEMEZOĞLU'nun Düşüncesi : Danıştay Dördüncü Dairesinin 16.5.2001 gün ve E:2000/3269, K:2001/2081 sayılı kararında yer alan düşüncede yazılı gerekçe uyarınca istemin reddi gerekeceği düşünülmüştür.

TÜRK MİLLETİ ADINA

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

231 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin, dava konusu edilen ve içeriği kararın istemin özeti kısmında belirtilen, üçüncü paragrafında yer alan düzenlemenin iptali istemiyle açılan bir başka davada, tebliğin anılan bölümünün iptali yolundaki Danıştay Dördüncü Dairesinin K:2000/5053 sayılı kararına karşı Maliye Bakanlığınca yapılan temyiz başvurusu Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 8.6.2001 günlü K:2001/224 sayılı kararıyla reddedilmiş ve karar düzeltme yoluna başvurulmaksızın karar kesinleşmiş bulunduğundan Maliye Bakanlığı temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Niteliği gereği faiz ancak sözleşme ya da bir yasa hükmüne dayanılarak talep edilebilir. Vergi alacağının kanunsuzluğundan bahisle dava açılması ve davanın kabul edilmesi durumunda kanuni faiz talebi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28 inci maddesinin son fıkrasına göre mahkeme kararının geç infaz edilmesi halinde mümkün olup, bir verginin hukuka aykırı olarak tahsili nedeniyle, tahsil tarihinden itibaren yükümlüler lehine yasal faiz işleyeceğine ilişkin bir yasal düzenleme bulunmadığından yasal faiz isteminin reddinde de hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Bu nedenlerle taraflar temyiz isteminin reddine, 7.12.2001 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

#### X - K A R Ş I O Y

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (6/b-i) işaretli bendinde yer alan parantez içi kuraldan dolayı dönem karını sermayesine ekleyen bir kurumun bu karı dağıtmış sayılmadığı gerekçesiyle davacı adına yapılan tahakkukun kaldırılması yolundaki hüküm temyiz edilmiştir.

Yasanın 94 üncü maddesindeki düzenlemenin, 75 inci maddeden dolayı ve aynı Yasanın 85 ve 86 ncı maddelerindeki koşullarla menkul sermaye iradının beyanı ve vergilendirilmesine etkisi bulunmadığını öngören 231 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin iptali yolundaki Daire kararının, yapılan temyiz istemi reddedilmek suretiyle kesinleşmiş olması nedeniyle davanın bu düzenlemeye karşı açılan kısmı yönünden karar verilmesine gerek bulunmadığına ilişkin hüküm fıkrası bakımından temyiz isteminin reddi hukuka uygundur. Ancak, 231 sayılı Genel Tebliğin iptal edilmiş olması, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) işaretli bendinde, kaynağı ne olursa olsun iştirak hisselerinden doğan kazançların menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesini öngören kuralın uygulanmasını etkileyici nitelikte kabul edilemez.

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. Bu nedenle; 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 menkul sermaye iradı 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. Kararın, davacı adına yapılan tahakkukun kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasının bu nedenlerle bozulması gerektiği görüşünde olduğumuzdan, temyiz isteminin bu yönden de reddi yolundaki hüküm fıkrasına katılmıyoruz.

#### XX - K A R Ş I O Y

Dosyada; 231 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin üçüncü paragrafında yer alan karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımını sayılmayacağı yolundaki düzenlemenin vergi tevkifatına ilişkin olduğu, gerçek kişi ortak tarafından karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerektiği yolundaki düzenleme ile ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine yapılan tahakkukun iptali istemiyle açılan davanın Genel Tebliğin anılan düzenlemesine ilişkin kısmı hakkında karar verilmesine yer olmadığı, tahakkukun iptali ile faiz isteminin reddi yolundaki Danıştay Dördüncü Dairesi kararı taraflarca temyiz edilmiştir.

Davacı tarafından temyize konu edilen hüküm fıkrası, tahsil edilen vergiye ilişkin uyuşmazlığın idarenin herhangi bir kusurundan kaynaklanmadığı gerekçesine dayanmaktadır. Mevzuatımızda; Devletin vergi alacaklarının yasalarda belirtilen süreler içerisinde ödenmemesi durumunda, mükellefleri tarafından ödeme tarihine kadar hesaplanacak iki tür faizin asıl borca ek olarak ödenmesi öngörülmüştür. Bu iki tür faizin ilki; Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinde düzenlenen gecikme faizi; diğeri de, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesinde öngörülen gecikme zammıdır. Oranları aynı olan bu iki tür faizin nitelik ve amaçları da aynıdır. Bu amaç; 26 Aralık 1988 gün ve 20031 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 27.8.1988 gün ve E:1988/7, K:1988/27 sayılı Anayasa Mahkemesi kararında, vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren ya da mevduat olarak bankaya yatıran yükümlünün, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit sağladığı yararın sahibi olan devlete geri verilmesi olarak tanımlanmıştır.

Görüldüğü üzere; Anayasa Mahkemesi, gecikme faizini devletin idare edilenlerden alacağı vergiyi zamanında alamaması sebebiyle mahrum kaldığı yarar olarak kabul etmektedir. Yine, aynı Anayasa Mahkemesi kararında yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, devletin mahrum kaldığı bu yarar; biri enflasyon sebebiyle paranın değerinde oluşacak azalmayı giderme olanağı; diğeri de, paranın neması olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. Gecikme faizinin oranının, her yıl, Bakanlar Kurulunca yeniden saptanmasının nedeni de budur.

Özet olarak söylemek gerekirse; vergi alacağını yükümlülerin hukuka aykırı davranışları sebebiyle zamanında alamayan devlet, asıl vergi alacağı dışında, biri değer kaybı; diğeri de paranın sağlayacağı gelir olmak üzere iki tür zarara uğramaktadır. Yasalarda öngörülen gecikme faizi ve gecikme zammı, devletin bu zararını gidermek amacına yöneliktir.

Bu iki tür zarar, kendisinden hukuka aykırı biçimde vergi alınan idare edilenler için de, aynen söz konusudur. Her ne kadar, idare edilenlerin bu zararlarını karşılayacak, Vergi Usul Kanununun 112 nci, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesindeki düzenlemelere benzer bir yasa hükmü mevcut değilse de, "İdari Rejimi" kabul eden hukuk sistemlerinde idarenin

hukuka aykırı davranışlarından dolayı idare edilenlerin uğrayacakları bu tür zararların tazminat yoluyla giderilmesi, Hukuk Devleti İlkesinin zorunlu gereğidir. Bunun için ayrıca bir yasal düzenlemeye ihtiyaç yoktur. İdari Yargının varlık nedenlerinden biri, idare edilenlerin idari işlem ve eylemlerden doğan zararlarını kendi iradeleriyle gidermeyen idari birimler aleyhine açılacak tazminat davalarının çözüme kavuşturulmasıdır. İdari Yargı, bu çözüm sırasında, kararını, sorumluluk hukukunun kendi ilkeleri dışındaki bir kaynağa, örneğin, bir yasa hükmüne dayandırmak zorunda değildir. Yasa hükmü, anılan zararların yargı kararına gerek olmaksızın, kamu gücü kullanılarak giderilmesi için gereklidir.

Bu açıklamalar karşısında; davada, hukuka aykırılığı yargı kararıyla sabit bulunan vergi tahsilatı dolayısıyla aksi yolda verilen davalı idarelerin kusuru açık bulunduğundan; ilk derece mahkemesi kararında, İdari Yargılama Usulü ilkelerine uyarlık görme olanağı yoktur.

Bu nedenle, davacı isteminin kabulü ile Daire kararının faize ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerektiği oyu ile çoğunluk kararının bu kısmına katılmıyoruz.

YÖ/ÖEK