

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
VERGİ DAVA DAİRELERİ	2001	424	2001	90	07/12/2001

### KARAR METNİ

YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNA NİTELİĞİ TAŞIDIĞINDAN TEVKİFATA TABİ OLMASI GEREKTİĞİ, 99/13230 NOLU BAKANLAR KURULU KARARINDA YER ALAN "YATIRIM İNDİRİMİ DAHİL" İBARESİNİN İPTALİ YOLUNDAKİ KARARIN HUKUKA UYGUN BULUNMADIĞI HK.<

Temyiz Edenler : 1- Başbakanlık

2- Maliye Bakanlığı

3- ... Vergi Dairesi Başkanlığı

Karşı Taraf : ... Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi

Vekili : Av. ...

İstemin Özeti : 25.8.1999 günlü ve 23797 sayılı Resmi Gazetenin mükerrer sayısında yayımlanan 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki kararın 2 nci maddesinin (b) bendinin (ii) alt bendinde parantez içinde yer alan (yatırım indirimi dahil) ibaresinin iptali, ihtirazi kayıtlı verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi ve fon payının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

Davayı inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi 6.12.2000 günlü ve E:2000/2808, K:2000/5055 sayılı kararıyla; aynı konuda açılan ve Bakanlar Kurulu Kararının eki kararın dava konusu edilen kısmının iptaliyle sonuçlanan Daire kararının Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 1.12.2000 günlü ve K:2000/409 sayılı kararıyla bozulduğu, kararın, karar düzeltme aşamasından geçmediği, kararın kesinleşmesi durumunda 2577 sayılı Yasanın 49 uncu maddesine göre Dairelerinin ısrar hakkı bulunmamakta ise de, idare hukuku ilkelerine göre ret kararlarının nisbi muhkem kazıye teşkil etmesi ve sadece verildiği davada tarafları bağlayıcı olması karşısında, bu davaya ilişkin olarak işin esasının incelendiği, iptali istenen düzenleme 94 üncü maddenin 6 ncı fıkrasının (b) bendinin (ii) alt bendi hükmünde yer almadığı halde yatırım indiriminden faydalanılan tutarın tevkifata tabi tutulmasının kanuna aykırı bir sonuç doğuracağı, Bakanlar Kurulunun, kanunla vergi kapsamına alınmayan bir konu hakkında parantez içi bir hükümlerle tevkifat oranı belirlemesine hukuken olanak bulunmadığı, yetki aşımı ile sakat olan bu işlem esas alınmak suretiyle tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisi ve fon payında yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu ibarenin iptaline, bu düzenleyici işlem gereğince tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisi ile fon payının terkinine, tahsil edilen vergi ve fon payına ilişkin faiz isteminin reddine karar vermiştir.

Karar Başbakanlık, Maliye Bakanlığı ve vergi dairesi başkanlığınca temyiz edilmiş ve açıklayıcı mahiyetteki düzenlemenin Yasaya aykırı olmadığı, yatırım indiriminin bir istisna olduğu, yatırım indirimi nedeniyle kurumlar vergisiyle vergilendirilmeyen kazanç tutarının tevkifata tabi tutulması gerektiği ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

Savunmanın özeti : İstemin reddi gerektiği yolundadır.

Danıştay Tetkik Hakimi Ali ALPAN'ın Düşüncesi : 4369 sayılı Yasayla değişik 193 sayılı Yasanın 94 üncü maddesinin 6 ncı bendinin b-ii alt bendinde yatırım indirimi ibaresi yer almamakla birlikte bentte geçen müstesna kelimesi yatırım indirimini de kapsamaktadır.

Zira madde yatırım indirimi olarak ayrılan kazanç bölümünün kurumlar vergisi ile vergilendirilip vergilendirilmediğini aramaktadır. Vergilendirilmeyen bölümün tevkifata tabi tutulması gereklidir. Nitekim Yasanın gerekçesi de bu yöndedir.

Bu nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile kararın bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Nilgün AKPINAR'ın Düşüncesi : Danıştay Dördüncü Dairesinin 6.12.2000 günlü ve K:2000/5035 sayılı kararında yer alan düşüncemizde yazılı gerekçe uyarınca davalı idareler temyiz isteminin kabulü ile temyize konu Danıştay Dördüncü Daire kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

## TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, 2577 sayılı Yasanın 17 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca duruşma yapılmasına gerek görülmemeyerek, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

25.8.1999 günlü ve 23797 Mükerrer Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki kararın 2 nci maddesinin (b) bendinin (ii) alt bendinde parantez içinde yer alan (yatırım indirimi dahil) ibaresinin iptali ve ihtirazi kayıtla verilen muhtasar beyanname üzerine tahakkuk eden vergi ve fon payının kaldırılmasına dair Danıştay Dördüncü Dairesi kararı temyiz edilmiştir.

Uyuşmazlık 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu kararının eki kararın 2 nci maddesinin (b) bendinin (ii) alt bendinde parantez içinde yer alan (yatırım indirimi dahil) ibaresinin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 ncı fıkrasının (b) bendi (ii) alt bendine aykırı olup olmadığının tespitine ilişkin bulunmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 ncı fıkrasının 4369 sayılı Kanunla değişik ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren (b) bendinin (ii) alt bendinde; dağıtılsın dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından tevkifat yapılacağı, maddenin son fıkrasında da Bakanlar Kurulunun bu maddede yer alan tevkifat nispetini her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkili olduğu kurala bağlanmıştır.

Bu yetkiye dayanılarak yayımlanan 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki kararın 2 nci maddesinin (b) bendinin (ii) işaretli alt bendine parantez içi hükümlerle "yatırım indirimi dahil" ibaresi eklenmiş ve tevkifat oranı %15 olarak belirlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun Muaflik ve İstisnalar ile ilgili ikinci kısmının sonuna sekizinci bölüm olarak 202 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle eklenen yatırım indiriminin mahiyetini açıklayan ek 1 inci maddede; ticari veya zirai kazançlar üzerinden vergiye tabi mükelleflerin yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımları kapsamında yaptıkları ve müteakip vergilendirme döneminde yapmayı öngördükleri yatırım harcamalarının bu bölümde belirlenen şartlar dahilinde ilgili kazançtan indirileceği öngörülmüştür.

Yatırım indirimi, 1.1.1994 tarihine kadar Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar " başlıklı 8 inci maddesinin 9 uncu fıkrasında yer almakta iken, 3946 sayılı Yasayla yürürlükten kaldırılmış ancak, yatırım indirimi tutarı, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin 6 ncı fıkrasının (b) alt bendinin atıfta bulunduğu 75 inci maddenin 3946 sayılı Kanunla değişik 4 üncü bendinde yer alan "indirim ve istisna" ifadelerine dayanılarak 1998 yılına kadar vergi tevkifatına tabi tutulmuştur. 75 inci maddenin 2 nci fıkrasının 4 üncü bendi de, 4369 sayılı Yasayla değiştirilerek, dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısmının menkul sermaye iradı olduğu açıklanmış ve söz konusu bent hükmünün tam mükellef kurumlar açısından uygulanabilirliği ortadan kaldırılmıştır.

Yatırım indirimi, belli bir kazanç tutarının vergi dışı kalmasını gerektirdiğinden, yani kurumlar vergisi ile vergilendirilmemesi sonucunu doğuran bir vergisel avantaj niteliği taşıdığından, istisnadan özü itibarıyla farkı bulunmamaktadır. Esasen yıllarca bir vergi istisna rejimi olarak uygulanmış ve yargının çeşitli kararlarında "istisna" olduğu vurgulanarak bu niteliği süreklilik kazanmıştır.

94 üncü maddenin 6 ncı fıkrasının (b) bendinde değişiklik yapan 4369 sayılı Yasanın gerekçesinde de; yeniden düzenlene (b) bendinde kurumlar tarafından temettü vergilemesi ile ilgili olarak yapılacak stopajın üç alt başlık altında düzenlendiği, buna göre tam ve dar mükellef kurumların indirim ve istisna kazançları üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın gelir vergisi stopajı yapacakları, örneğin yatırım indiriminden yararlanan bir kurumun, yararlandığı yatırım indirimi tutarı üzerinden belirlenen oranda stopaj yapacağı, bu stopaj için kazancın

dağıtımının beklenmeyeceği açıklanmıştır.

94 üncü maddenin 6 ncı fıkrasının (b) bendinin (ii) ve (iii) alt bendleri farklı sistemleri düzenleyen kurallar koymuştur. (iii) alt bendi dar mükelleflerle ilgili olup, (ii) alt bendine göre kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlardan vergi kesintisi yapılacağı için, (iii) alt bendinde vergi mükerrerliğini önlemek ve indirim ve istisnaları tekrar kesinti dışı tutabilmek amacıyla bu bendde indirim sözcüğünün kullanıldığı anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak, 94 üncü maddenin 6 ncı fıkrasının sözü edilen (ii) alt bendinde yatırım indirimi ibaresi yer almasa dahi, kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlardan vergi kesintisi yapılmasını öngördüğünden ve kazancın yatırım indirimini içeren tutarı kurumlar vergisiyle vergilendirilmediğinden stopaja tabi tutulmasında Yasaya aykırılık bulunmamaktadır.

Bu durumda Bakanlar Kurulu Kararının açıklayıcı mahiyetten öte bir özelliği bulunmamaktadır.

Kaldı ki, bu açıklamanın getirilmemiş olması halinde dahi yatırım indirimine isabet eden kazanç tutarının vergi tevkifatına tabi olacağı açıktır.

99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu kararının eki kararın 2 nci maddesinin (b) bendi (ii) alt bendinde parantez içinde yer alan (yatırım indirimi dahil) ibaresinin iptali yolundaki kararda hukuka uygunluk bulunmamıştır.

Bu nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, Danıştay Dördüncü Dairesinin 6.12.2000 günlü ve E:2000/2808, K:2000/5055 sayılı kararının bozulmasına yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri yönünden hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına 7.12.2001 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

X - K A R Ş I O Y

Bakanlar Kurulunun 99/13230 sayılı Kararına Ek Kararın 2 nci maddesinin (b) bendinin (ii) alt bendinde parantez içinde yer alan "yatırım indirimi dahil" ibaresinin iptali yolundaki Daire kararı temyiz edilmiştir.

Dava konusu düzenleme, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6/b) bendinin (ii) işaretli alt bendine dayandırılmıştır. Maddenin ilk fıkrasının (6/b) işaretli bendi, 4369 sayılı Yasanın 48 inci maddesiyle 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe konulmuştur. Bu bendin (i) alt bendi, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı, (iii) alt bendi ise aynı fıkranın (4) numaralı bendinde belirtilen menkul sermaye iratlarından yapılacak vergi tevkifatını düzenlemektedir. Bilindiği gibi (i) alt bendi, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin ilk fıkrasının (1) işaretli bendiyle kurumlar vergisinden müstesna tutulan iştirak kazançlarının menkul sermaye iradı sayılan kısmından yapılacak tevkifatı göstermektedir. (iii) alt bendi ise dar mükelleflerin iştirak kazançları dışındaki kazançlarının menkul sermaye iradı sayılan kısmından yapılacak tevkifatla ilgilidir.

Davaya konu yapılan düzenlemenin dayandığı (ii) alt bendi ise dağıtılsın, dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (1) numaralı bendi dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarını vergi tevkifatına tabi tutmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumlar dahil madde devamında yazılı kurum kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna olduğu kurala bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6/b) bendinin (ii) işaretli bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulan kurumlar vergisinden müstesna kazançların, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde yer alan kazançlar olduğunda kuşku yoktur. (ii) alt bendi, bu maddenin (1) numaralı bent dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazançların tevkifata tabi olduğunu kurala bağladığından, tevkifata tabi kazançların; Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (2),(4) ve (5) numaralı bentlerinde kurumlar vergisinden müstesna kazançlardan ibaret kaldığı açıktır. Anılan

maddenin bu üç bendinden hiçbirini yatırım indirimleriyle ilgili değildir. Kararda da belirtildiği gibi bu maddenin 3946 sayılı Yasa ile değişmeden önceki (9) numaralı bendinde kurumlar vergisinden müstesna tutulan yatırım indiriminden yararlanan kazançlar, 4108 sayılı Yasa ile Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinin parantez içi kuralında yapılan değişiklik ile menkul sermaye iradı olmaktan da çıkarılmıştır. Dolayısıyla, yatırım indirimi tutarının kurumlar vergisinden müstesna olduğunu öngören herhangi bir düzenleme kalmamıştır.

Kurumlar vergisinden müstesna tutulmamış bir kazancın, bir idari işlemle Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin ilk fıkrasının (6/b) bendinin (ii) alt bendine göre tevkifata tabi tutulmasına da, Anayasanın 73 üncü maddesinde öngörülen "Yasallık İlkesi" ne aykırılığı sebebiyle olanak bulunmamaktadır.

Esasen, vergilendirilmesi gereken bir gelir veya kazancın yukarıda sözü edilen Anayasal düzenleme gereği, ancak Yasanın açık bir kuralıyla vergi konusu dışına çıkarılmasını ifade eden istisna uygulamasının, geçmişte yürürlükte bulunan bir uygulamanın yorumlanması suretiyle geçerli kılınmasına da, Yasa Koyucu'nun yerine geçerek kural koymak anlamına geleceğinden olanak bulunmamaktadır. Nitekim, 30.11.2000 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan 4605 sayılı Yasanın 4 üncü maddesi ile dava konusu düzenlemenin dayandırıldığı (ii) alt bendindeki kural, değiştirilerek yeniden düzenlenmiş ve yeni düzenleme 30.11.2000 tarihinde yürürlüğe konulmuş olduğundan, dava konusu düzenlemede yer alan "yatırım indirimi dahil" ibaresinin iptali yolundaki Danıştay Dördüncü Daire kararına karşı yapılan temyiz isteminin reddi gerektiği görüşünde olduğumuzdan karara katılmıyoruz.

BŞ/ŞGK