

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
DÖRDÜNCÜ DAİRE	2001	236	2000	2312	05/02/2001

KARAR METNİ

01.06.1988-31.05.1999 HESAP DÖNEMİNE AİT KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE İNDİRİM KONUSU YAPILAN YATIRIM İNDİRİMİNDEN DOLAYI 1999/9 UNC U AYA İLİŞKİN OLARAK İHTİRAZİ KAYITLI VERİLEN MUHTASAR BEYANNAME ÜZERİNDEN GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 9476-B-II MADDESİ UYARINCA TAHAKKUK ETTİRİLEN GELİR (STOPAJ) VERGİSİ VE FON PAYININ YASAL OLMADIĞI HK.<

Temyiz Eden : ... Anonim Şirketi

Karşı Taraf : ... Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı

İstem Özet i : 1.6.1998-31.5.1999 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yaptığı yatırım indiriminden dolayı 1999/9 uncu aya ilişkin muhtasar beyannamesini ihtirazi kayıtla veren davacı, yatırım indirimi tutarından Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 ncı fıkrasının b-ii bendi uyarınca tevkifat yapılmasının mümkün olmadığını ileri sürerek tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisi ve fon payının kaldırılması istemiyle dava açmıştır. ... Vergi Mahkemesinin ... günlü ve ... sayılı kararıyla; davacı şirketin yatırım indirimi nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayan kazancından 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-ii maddesi uyarınca gelir vergisi kesintisi yapılmasının yasaya uygun olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Davacı şirket, yatırım indiriminin istisna kazanç niteliğinde olmadığını, bu nedenle gelir vergisi tevkifatına tabi tutulamayacağını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti : Yasal dayanağı bulunmayan temyiz isteminin reddi gerektiği yolundadır.

Tetkik Hakimi Mehmet Sönmez'in Düşüncesi : 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 4369 sayılı kanunla değişik 1.1.1999 günü yürürlüğe giren 6 ncı fıkrasının b bendi ii alt bendinde, dağıtılsın dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından tevkifat yapılacağı belirtilmiş, Anayasanın 73 üncü maddesinde "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır hükmüne yer verilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ikinci kısmının başlığı muaflik ve istisnalardır. İkinci kısmın ilk altı bölümünde muaflik ve istisnalara ilişkin hükümler yer almış, yedinci bölümde ise indirimlere ilişkin düzenleme yapılmıştır. Aynı Kanun'un 36 ncı maddesinden sonra gelmek üzere yatırım indirimi başlıklı sekizinci bölüm 202 sayılı Kanunla eklenmiştir. Bu bölüm 6 ek maddeden oluşmaktadır. Bu durum yatırım indirimi müessesesi için özel bir düzenleme yapıldığını göstermektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun uyuşmazlık konusu madde hükmünde dağıtılsın dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından tevkifat yapılacağı ifade edilmiştir. İstisna kavramı, kanunla vergiye tabi tutulması gereken bir konunun yine vergi kanunlarıyla vergi dışı bırakılması olarak tanımlanmaktadır. İstisna kapsamında bulunan kazanç ve iratlar kanunda belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indiriminin mahiyeti başlıklı Ek 1 inci maddesinde, dar mükellefiyete tabi olanlar dahil ticari veya zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan öngördükleri yatırım harcamalarının Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimi başlıklı sekizinci bölümündeki yazılı şartlar dahilinde ilgili kazançlardan indirileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre yatırım indiriminin bir kazanç ve irat olmadığı mükelleflerin anılan hükümler uyarınca faydalandıkları yatırım indirim tutarını beyan ettikleri kazanç ve iratlardan indirim haklarının bulunduğu ve yatırım indiriminin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlükte bulunan hükümleri dikkate alındığında tevkifata tabi tutulmasını gerektiren bir düzenleme olmadığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat olmadığı anlaşılan yatırım indiriminden faydalanılan tutarın, tevkifata tabi tutulmasına olanak bulunmadığından ihtirazi kayıtla verilen muhtasar beyanname üzerine tahakkuk eden vergi ve fon payının kaldırılması gerekirken davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Nilgün Akpınar'ın Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir. Açıklanan nedenle temyiz isteminin reddi ile vergi mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Uyuşmazlık, yatırım indiriminden dolayı, 1999/9 uncu aya ilişkin olarak ihtirazi kayıtla verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisi ve fon payına karşı açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkindir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 4369 sayılı kanunla değişik olup

1.1.1999 günü yürürlüğe giren 6 ncı fıkrasının b bendi ii alt bendinde, dağıtılın dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

T.C. Anayasasının 73 üncü maddesinde "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" denilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 45 inci maddesinde de kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümlerin, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na hüküm eklenmek veya bu Kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği belirtilmiştir.

Anayasanın anılan maddesinde de belirtildiği gibi mali yükümlülükler ait muaflık, istisna ve indirimler ayrı ayrı müesseseler olup 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda da bu müesseseler ayrı ayrı düzenlenmiştir. Yatırım İndirimi müessesesi, 193 sayılı Kanunun İkinci kısmının sonuna Sekizinci Bölüm olarak 202 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle eklenen ve ticari veya zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin, kanunen kabul edilen yatırımları kapsamında aptıkları ve müteakip vergilendirme döneminde yapmayı öngördükleri yatırım harcamalarının, bu bölümde belirlenen şartlar dahilinde ilgili kazançtan indirileceğine ilişkin özel bir uygulamadır. Bu uygulamayı diğer bölümlerde yer alan istisna hükümleri kapsamında değerlendirmek olanaksızdır.

Diğer taraftan, 193 sayılı Kanunun 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükümlerine göre yatırım indiriminin tevkifata tabi olması ve bu uygulamanın uzun yıllardır devam etmesi, değişik 94 üncü maddenin 6 ncı fıkrasının b bendi ii alt bendindeki hükmün kanun vazınca değiştirilmesi karşısında hukuken hiçbir sonuç doğuramaz. Maddenin eski şeklinde yer alan "Dağıtılın veya dağıtılmasın 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Yatırım fonları ve ortaklıkları hariç)" şeklindeki düzenleme ortadan kaldırılmış ve maddenin atıf yaptığı 75 inci maddenin 4 üncü bendi de yine 4369 sayılı kanunun 39 uncu maddesiyle 1.1.1999 hesap dönemi kurum kazançlarından başlamak üzere değiştirilerek bu madde sadece dar mükellef kurumlara ilişkin bir düzenleme getirmiştir. Yatırım İndirimine isabet eden tutar üzerinden eskiden beri yapılan tevkifat, 94 üncü maddenin eski şeklinde, 75 inci maddenin 4 üncü bendindeki hükümde yer alan "Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı" ibaresi nedeniyle yapılabiliyordu. Bütün bu hükümler 4369 sayılı Kanunla değiştirilmiş ve yeni düzenlemede, 202 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği günden beri vergi kanunlarında yer alan "indirim" ifadesi madde metninden çıkarılarak bu konudaki tevkifat sadece Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlara inhisar ettirilmiştir. İstisnaları düzenleyen bu maddede ise yatırım indiriminin yer almadığı açıktır. Nitekim sözü edilen 94 üncü maddenin altıncı fıkrasının b-iii bendi de, bu hukuki durumu açıkça izah eder şekilde, indirim ve istisnalardan tevkifat yapılacağı belirtilmiş ve indirim ve istisna kavramlarının farklı müesseseleri düzenlediği gözönüne alınarak indirim sözcüğü madde metninden çıkarılmamıştır.

Sonuç olarak bütün bu hükümler ve Kanunun lafzı ve sistematığı birlikte incelendiğinde, ne Gelir Vergisi nede Kurumlar Vergisi Kanunlarında yatırım indirimi nedeniyle tevkifat yapılabileceğine ilişkin açık bir hükmün bulunmaması karşısında vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat olmadığı anlaşılan yatırım indiriminden faydalanılan tutarın, tevkifata tabi tutulmasında ve ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi ve fon payına karşı açılan davanın mahkemece reddedilmesinde yasaya uyarlık görülmemiştir. Bu nedenle, ... Vergi Mahkemesi'nin ... günlü ve ... sayılı kararının bozulmasına 5.2.2001 gününde oybirliğiyle karar verildi.

BŞ/ÖEK