

| Dairesi | Karar Yılı | Karar No | Esas Yılı | Esas No | Karar Tarihi |
|--------------------------------|------------|----------|-----------|---------|--------------|
| İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU | 2002 | 3 | 2002 | 3 | 19/07/2002 |

KARAR METNİ

193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 4369 SAYILI KANUNLA DEĞİŞİK 94 ÜNCÜ MADDESİNİN 1 İNCİ FIKRASININ 6 NCI BENDİNİN B-İİ ALT BENDİ HÜKMÜNE GÖRE "YATIRIM İNDİRİMİ" NİN VERGİ TEVKİFATINA TABİ OLMADIĞI HK.<

İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

Yatırım indiriminin vergi tevkifatına tabi olup olmadığına ilişkin Danıştayca verilen kararlar arasında içtihat aykırılığı olduğu ileri sürülerek yapılan başvuru sonucu; Danıştay Başkanlığınca, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 94 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının 6 ncı bendinin b-ii alt bendi hükmü uyarınca, yatırım indiriminin belli bir kazanç tutarının vergi dışı kalmasını gerektiren vergi istisnası olduğu, vergi tevkifatına tabi tutulması gerektiği yolundaki Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca verilen 1.12.2000 günlü ve E:2000/196, K:2000/409 sayılı kararı ve aynı doğrultudaki Danıştay Üçüncü Dairesinin 1.5.2002 günlü ve E:2002/208, K:2002/1783 sayılı kanun yararına bozma kararı ile 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının 6 ncı bendinin b-ii alt bendi hükmü uyarınca Bakanlar Kurulunca alınan 99/13230 sayılı kararda yer alan "yatırım indirimi dahil" ibaresinin Danıştay Dördüncü Dairesinin 3.5.2000 günlü ve E:1999/5648, K:2000/1914 sayılı kararıyla iptal edildiğinden yatırım indiriminden tevkifat yapılmayacağı yolundaki Danıştay Dördüncü Dairesinin 27.2.2001 günlü ve E:2001/219, K:2001/558 sayılı kararı arasında oluşan aykırılığın içtihatların birleştirilmesi suretiyle giderilmesinin istenmesi ve dosyanın İçtihatları Birleştirme Kuruluna havale edilmesi üzerine, Raportör Üyenin raporu, aralarındaki aykırılığın giderilmesi istenilen kararlar ve ilgili mevzuat incelendikten sonra gereği görüldü:

İsteme konu olan kararlar:

1- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca verilen 1.12.2000 günlü ve E:2000/196, K:2000/409 sayılı karar:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde öngörülen tevkifat oranlarına ilişkin 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 istemiyle açılan davada, Danıştay Dördüncü Dairesince verilen 3.5.2000 günlü ve 1914 sayılı kararla; Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b/ii) alt bendine göre, yatırım indiriminin, kurumlar vergisinden müstesna bir kazanç ve irat olmamasına karşın, yorum yapılarak ve yasanın gerekçesi göz önüne alınarak bir istisna uygulaması olduğu sonucuna varılamayacağı, bu nedenle sadece tevkifat oranlarını belirleme ile yetkili bulunan Bakanlar Kurulunca, stopaja tabi tutulması yolunda yapılan düzenlemede yasaya uyarlık görülmediği gerekçesiyle uyuşmazlık konusu "yatırım indirimi dahil" ibaresi iptal edilmiş ve bu karar, davalıların temyiz istemi üzerine, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca verilen söz konusu kararla; 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin sözü edilen (b-ii) alt bendinde, yatırım indirimi ibaresi yer almasa dahi, kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlardan vergi kesintisi yapılması öngörüldüğünden ve kazancın yatırım indirimini içerdiğini tutarı da kurumlar vergisiyle vergilendirilmediğinden, yatırım indiriminin stopaja tabi tutulmasında yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle bozulmuştur.

2-Danıştay Üçüncü Dairesince verilen 1.5.2002 günlü ve E:2002/208, K:2002/1783 sayılı karar:

İhtirazi kayıtlarla verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir(stopaj) vergisi ve fon payına karşı açılan davayı, yatırım indiriminin gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmasına yasal olanak bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek, sözü edilen tahakkuku kaldıran Konya Vergi Mahkemesinin 20.10.2000 günlü ve 589 sayılı kararına karşı, davalı Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından yapılan itirazın reddi ile Mahkeme kararının onanmasına ilişkin Konya Bölge İdare Mahkemesince verilen 22.3.2001 günlü ve 81 sayılı karar; Başsavcılığımızın kanun yararına temyizen bozulması istemi üzerine yatırım indiriminin kurum kazancından indirilen kısmının kurumlar vergisine tabi olmadığı ve bu nedenle istisna kazanç olarak tevkifata tabi tutulmasında yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle Üçüncü Dairenin söz konusu kararıyla bozulmuştur.

3-Danıştay Dördüncü Dairesince verilen 27.2.2001 günlü ve E:2001/219, K:2001/558 sayılı karar:

İhtirazi kayıtlarla verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir(stopaj) vergisi ve fon payına karşı açılan davada, Ankara 2. Vergi Mahkemesince verilen 10.10.2000 günlü ve 543 sayılı kararla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 4369 sayılı Kanunla değiştirilen 6 ncı bendinin b-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 iratlardan vergi tevkifatı yapılacağına öngörüldüğü, bu hükme 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile 1.9.1999 dan geçerli olmak üzere "yatırım indirimi dahil" ibaresinin eklendiği, ancak Danıştay Dördüncü

Dairesinin 3.5.2000 günlü ve E:1999/5648, K:2000/1914 sayılı kararıyla Bakanlar Kurulu Kararının Eki Kararın 2 nci maddesi ile sözü edilen maddeye eklenen "yatırım indirimi dahil" ibaresinin iptal edildiği, bu durumda "yatırım indiriminin" gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmasının yasal dayanağı kalmadığı gerekçesiyle tahakkuk ettirilen vergi ve fon payının kaldırılmasına ilişkin Vergi Mahkemesi kararına karşı Vergi Dairesince yapılan temyiz istemi reddedilmiştir.

Danıştay Başsavcısı Harun Çetintemel'in Düşüncesi :

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b/ii) alt bendine göre yatırım indiriminin, stopaja tabi olup olmadığına ilişkin olarak, Danıştayca bu konuda verilen kararlar arasında aykırılık bulunduğu ileri sürülerek, bu aykırılığın, içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi istemini içeren ilgilinin başvuru dilekçesi ve Danıştay Başkanının havalesi üzerine, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesi gereğince düşünce alınmak üzere Başsavcılığımıza gönderilen dosya incelenmiş ve yapılan araştırmada, aralarında aykırılık olduğu sonucuna varılan kararlar aşağıda gösterilmiştir.

İlgili Kararlar:

1-Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca verilen 1.12.2000 günlü ve E:2000/196, K:2000/409 sayılı karar:

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde öngörülen tevkifat oranlarına ilişkin 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 istemiyle açılan davada, Danıştay Dördüncü Dairesince verilen 3.5.2000 günlü ve 1914 sayılı kararla; Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b/ii) alt bendine göre, yatırım indiriminin, kurumlar vergisinden müstesna bir kazanç ve irat olmamasına karşın, yorum yapılarak ve yasanın gerekçesi göz önüne alınarak bir istisna uygulaması olduğu sonucuna varılamayacağı, bu nedenle sadece tevkifat oranlarını belirleme ile yetkili bulunan Bakanlar Kurulunca, stopaja tabi tutulması yolunda yapılan düzenlemeye yasaya uyarlık görülmediği gerekçesiyle uyuşmazlık konusu "yatırım indirimi dahil" ibaresi iptal edilmiş ve bu karar, davalıların temyiz istemi üzerine, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca verilen sözü edilen kararla; 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin sözü edilen (b-ii) alt bendinde, yatırım indirimi ibaresi yer almasa dahi, kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlardan vergi kesintisi yapılması öngörüldüğünden ve kazancın yatırım indirimini içeren tutarı da kurumlar vergisiyle vergilendirilmediğinden, yatırım indiriminin stopaja tabi tutulmasında yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle bozulmuştur.

2-Danıştay Üçüncü Dairesince verilen 1.5.2002 günlü ve E:2002/208, K:2002/1783 sayılı karar:

İhtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisi ve fon payına karşı açılan davayı, yatırım indiriminin gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmasına yasal olanak bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek, sözü edilen tahakkuku kaldırarak Konya Vergi Mahkemesinin 20.10.2000 günlü ve 589 sayılı kararına karşı, davalı Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından yapılan itirazın reddi ile mahkeme kararının onanmasına ilişkin Konya Bölge İdare Mahkemesince verilen 22.3.2001 günlü ve 81 sayılı karar; Başsavcılığımızın kanun yararına temyizen bozulması istemi üzerine, yatırım indiriminin kurum kazancından indirilen kısmının kurumlar vergisine tabi olmadığı ve bu nedenle istisna kazanç olarak tevkifata tabi tutulmasında yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle Üçüncü Dairenin söz konusu kararıyla bozulmuştur.

3-Danıştay Dördüncü Dairesince verilen 27.2.2001 günlü ve E:2001/219, K:2001/558 sayılı karar:

İhtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisi ve fon payına karşı açılan davada, Ankara 2. Vergi Mahkemesince verilen 10.10.2000 günlü ve 543 sayılı kararla; 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının Eki Kararda yer alan "yatırım indirimi dahil" ibaresinin Danıştay Dördüncü Dairesinin 3.5.2000 günlü ve 1914 sayılı kararıyla iptal edildiği, bu durumda yatırım indiriminin gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmasının yasal dayanağı kalmadığı gerekçesiyle tahakkuk ettirilen vergi ve fon payı kaldırılmış ve bu karara karşı, davalı vergi dairesince tevkifatın, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazanç ve iratlara ilişkin olduğu ve yatırım indiriminin de bir istisna niteliği taşıdığı ileri sürülerek yapılan temyiz istemi Danıştay Dördüncü Dairenin söz konusu kararıyla reddedilmiştir. Görüldüğü üzere, yatırım indiriminin stopaja tabi olup olmadığına ilişkin olarak, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ve Üçüncü Dairece, yatırım indiriminin stopaja tabi olduğu sonucuna varılmasına karşın, Dördüncü Dairece aksi görüş ve anlayışla yatırım indiriminin stopaja tabi olmadığına karar verilmiş ve böylelikle maddi olay ve hukuki dayanağı aynı olan yukarıda sözü edilen kararlar arasında açık bir içtihat aykırılığı oluşmuş bulunmaktadır. Gerçi, 30 Kasım 2000 günlü ve mükerrer 24246 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4605 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendi değiştirilmiş ve bu bende "yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar dahil olmak üzere" hükmü konulmak suretiyle, bu konuda artık bundan

sonra uyuşmazlık çıkmasına olanak kalmamış olmakla birlikte, yapılan araştırmada içtihat aykırılığı oluşmasına neden olan hükme dayalı olarak açılan ve henüz kesin olarak sonuçlanmamış Üçüncü ve Dördüncü dairelerde toplam 3000'e yakın dava dosyası bulunduğu anlaşılmıştır.

Bu durumda, yukarıda sözü edilen kararlar arasında oluşan ve aynı hukuk kurallarının değişik biçimde yorumlanarak uygulanmasından kaynaklandığı sonucuna varılan aykırılığın, uygulamada birlik ve eşitliği sağlamak bakımından içtihatların birleştirilmesi yoluyla bağlayıcı bir çözüme kavuşturularak giderilmesi gerekli görülmüştür.

Yatırım indiriminin stopaja tabi olup olmadığına ilişkin olarak sağlıklı bir sonuca ulaşabilmek bakımından, öncelikle mevzuat hükümlerinin belirtilerek değerlendirilmesi gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin 4369 sayılı Kanula değişik ve olay tarihinde yürürlükte bulunan (b-ii) alt bendinde; dağıtılmasın kurumlara vergisine tabi kurumların, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiş, maddenin son fıkrası ile de Bakanlar Kurulu, bu maddede yer alan tevkifat nispetini her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkili kılınmıştır. Bu hükme dayanılarak, Bakanlar Kurulunca alınan 99/13230 sayılı Kararın Eki Kararın 2 nci maddesinin (b) bendinin (ii) alt bendine, yatırım indiriminin stopaja tabi olup olmadığı konusunda uygulamada ortaya çıkan duraksamaları gidermek bakımından "yatırım indirimi dahil" ibaresi eklenmiş ve tevkifat oranı da yeniden belirlenmiştir.

Yatırım indirimi ile ilgili hükümler, Gelir Vergisi Kanununun "Muaflık ve İstisnalar" başlıklı ikinci kısmının sonuna sekizinci bölüm olarak 19.2.1963 günlü ve 202 sayılı Kanunla eklenen Ek 1-6 maddelerde düzenlenmiş ve "Yatırım İndiriminin Mahiyeti" başlıklı Ek 1 inci maddede, ticari veya zirai kazançları 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 kazançlarından indirileceği belirtilmiştir.

Öte yandan, kurumlar vergisinden istisna bir kazanç olarak Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 8 inci maddesinin 9 uncu fıkrasında yer alan yatırım indirimi 3946 sayılı Kanunla 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ancak, yatırım indirimi tutarı, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendinin yollamada bulunduğu 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 3946 sayılı Kanunla değişik 4 üncü bendinde yer alan "indirim ve istisna" ibarelerine dayanılarak 1998 yılına kadar vergi tevkifatına tabi tutulmuştur. 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 4 üncü bendi de, 4369 sayılı Kanunla değiştirilmiş ve dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısmı menkul sermaye iradı sayılmış dolayısıyla söz konusu bent hükmünün tam mükellef kurumlar açısından artık uygulanabilirliği ortadan kalkmış bulunmaktadır.

Sözü edilen hükümlere göre yatırım indirimi, belli bir kazanç tutarının vergi dışı kalmasını sağlayan, başka bir anlatımla yatırım indiriminden yararlanan mükelleflerin kurumlar vergisi ile vergilendirilmemesi sonucunu doğuran bir vergisel avantaj niteliği taşımakta, bu nedenle özü itibarıyla istisnadan farkı bulunmamaktadır. Ayrıca, yatırım indirimi bir vergi istisna rejimi olarak uygulanmış ve bu konuda herhangi bir duraksama söz konusu olmamıştır.

Kaldı ki, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendinde değişiklik yapan 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde de; aynen "Yeniden düzenlenen (b) alt bendinde kurumlar tarafından temettü vergilemesi ile ilgili olarak yapılacak stopaj üç alt başlık altında düzenlenmiştir. Buna göre tam ve dar mükellef kurumlar indirim ve istisna kazançları üzerinden dağıtılmasın gelir vergisi stopajı yapacaklardır. Örneğin yatırım indiriminden yararlanan bir kurum, yararlandığı yatırım indirimi tutarı üzerinden belirlenen oranda stopaj yapacaktır. Bu stopaj için kazancın dağıtımını beklenmeyecektir" denilerek, yatırım indiriminin stopaja tabi olduğu açıkça vurgulanmıştır.

Söz konusu yasal düzenlemeler, gerekçeleri ve uygulama birlikte değerlendirildiğinde, yatırım indiriminin "Kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlar" kapsamında Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) numaralı bendinin (b/ii) alt bendi uyarınca stopaja tabi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, yukarıda sözü edilen kararlar arasında oluşan aykırılığın, içtihatların birleştirilmesi yoluyla bağlayıcı bir çözüme kavuşturularak giderilmesi ve içtihadın da Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ve Üçüncü Daire kararları doğrultusunda birleştirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Konunun içtihadın birleştirilmesine gerek olup, olmadığı yönünden incelenmesi:

İçtihadın birleştirilmesi istemine konu olan Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 1.12.2000 günlü ve E:2000/196, K:2000/409 sayılı ve Danıştay Üçüncü Dairesinin 1.5.2002 günlü ve E:2002/208, K:2002/1783 sayılı kararları ile Danıştay Dördüncü Dairesinin 27.2.2001 günlü ve E:2001/219, K:2001/558 sayılı kararları arasında Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b/ii) alt bendinin uygulanması yönünden aykırılık bulunduğu açıktır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ile Üçüncü Dairesi, yatırım indirimi müessesesinin istisna kavramı içinde yer aldığı, Danıştay Dördüncü Dairesi ise yatırım indiriminin istisna müessesesinden farklı bir vergi sistemi olduğu gerekçelerini benimsemiş olduklarından Daire kararları ile aynı konumdaki mükellefler açısından farklı iki hukuki durum yaratılmış bulunmaktadır.

Kurul ve dairelerce verilen daha sonraki kararlarda da aynı yorum farkı devam etmiş ve daireler yönünden bu görüşler devamlılık kazanmıştır.

Her ne kadar, 30 Kasım 2000 günlü ve mükerrer 24246 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4605 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendi değiştirilmiş ve bu bende "yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar dahil olmak üzere" hükmü konulmak suretiyle, bu konuda artık bundan sonra uyumsuzluk çıkmasına olanak kalmamış olmakla birlikte, Üçüncü ve Dördüncü Dairelerde içtihat aykırılığı oluşmasına neden olan hükme dayalı olarak açılan ve karara bağlanması gereken çok sayıda dosya bulunmaktadır.

Bu nedenlerle yukarıda sözü edilen kararlar arasında oluşan ve aynı hukuk kurallarının değişik biçimde yorumlanarak uygulanmasından kaynaklandığı sonucuna varılan aykırılığın, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 39 uncu maddesi gereğince içtihadın birleştirilmesi yoluyla giderilmesine oybirliğiyle karar verilerek işin esasına geçildi:

Konu ile ilgili Anayasa ve kanun maddeleri:

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73 üncü maddesi:

Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesinin 2 nci bendi :

....

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.

...

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin, 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki 1 inci fıkrasının 6-b bendi:

Dağıtılsın veya dağıtılmasın 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Yatırım fonları ve ortaklıkları hariç).

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 4369 sayılı Kanunla değişen 1 inci fıkrasının 6-b bendi:

...

b)(Yürürlük; 1.1.1999)

i)Kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (Karın sermayeye ilavesi kar dağıtım sayılmaz) (kurumlar ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara ödenenler dahil)

....

ii)Dağıtılsın dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından,

iii) Dağıtılsın dağıtılmasın Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan kısımdan,

Bu alt bendin (i) ve (ii) alt bentleri uyarınca yapılan tevkifat, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilemez.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin 2 nci fıkrasının 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki 4 üncü bendi:

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların, indirim ve istisnalar (Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 1 ve 6 numaralı bentlerine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar hariç) düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin 2 inci fıkrasının 4369 sayılı Kanunla değişen 4 üncü bendi:

4.Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendinde yazılı kazançlar hariç) düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısım,

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesi :

İstisnalar:

Dar mükellefiyete tabi kurumlar dahil bu maddede yazılı kurum kazançları, kurumlar vergisinden müstesnadır:

1-Kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar (Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları hariç).

2-Aşağıda yazılı kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlardan;

a-İstihlak kooperatiflerinde; ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar,

b-İstihsal kooperatiflerinde; ortakların istihsal ederek kooperatife sattıkları veya kooperatiften istihsal faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar,

c-Kredi kooperatiflerinde; ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar,

d-Ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarfolunmayarak iade edilen kısımlar,

....

Bu risturnlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesine göre tevkifata tabi tutulmaz.

Ortaklara dağıtımı, kar dağıtımı sayılmaz.

3-(4369 sayılı Kanununun 82/4-c maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük; 1.1.1999)

a)Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

b) (a) alt bendi dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar,

c)Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

d)Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

....

5-Kurumların rüçhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançları ile anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

6.(4369 sayılı Kanununun 82/4-c maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.Yürürlük; 1.1.1999)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimi ile ilgili hükmü:

SEKİZİNCİ BÖLÜM

(202 SAYILI KANUNUN 16 NCI MADDESİYLE EKLENEN BÖLÜM)

Yatırım indirimi

Yatırım indiriminin mahiyeti:

Ek Madde 1- (4369 sayılı Kanunu'nun 30 uncu maddesiyle değişen madde Yürürlük; 1.1.1999)

Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil), yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımları kapsamında yaptıkları ve müteakip vergilendirme döneminde yapmayı öngördükleri yatırım harcamaları bu bölümde yazılı şartlar dahilinde ilgili kazançlarından indirilir.

Yatırım Teşvik Belgesi aranmaksızın yapılan yatırım indirimi, harcamanın yapıldığı yıl kazancından başlayarak uygulanır.

Konunun esas yönünden incelenmesi :

A-Anayasa yönünden:

Vergi ödevi ile ilgili temel ilkeler Anayasa'nın 73 üncü maddesinde belirlenmiştir. Buna göre, vergi kanunla konular, değiştirilir ve kaldırılır; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi yasa koyucu tarafından Bakanlar Kuruluna verilebilir. Bu yetki sadece "tevkifat oranlarını" belirleme yetkisi olup, vergi koyma, değiştirme ve kaldırmayı kapsamaz.

Bu nedenle Gelir Vergisi Kanununda yer almayan bir hükmün tevkifat oranlarını düzenleyen Bakanlar Kurulu Kararnamesine eklenerek vergi kapsamına alınması Anayasada yer alan vergileme ilkelerine aykırılık teşkil eder.

B-Vergi kanunları yönünden :

Konunun açıklığa kavuşturulabilmesi için, vergi kanunları açısından muafiyet, istisna, yatırım indirimi ve vergi tevkifatı (stopaj) müesseselerinin hukuki niteliklerinin belirlenmesi gerekir. Vergi hukukunda, muafiyet, bir kişi ve kurumun gelir elde etse bile vergilendirme kapsamına alınmamasını ifade ettiği halde, istisna esasen vergiye tabi kurum veya kişinin elde ettiği kazancın bir kısmının, elde edildiği vergilendirme dönemi için kanunun belli ettiği konu ve miktarla sınırlı olmak üzere vergi dışı bırakılmasıdır. Yatırım indirimi ise kazancı bilanço esasına göre tespit edilen, yaptığı yatırım Devlet Planlama Teşkilatınca hazırlanan kalkınma planlarına uygun bulunan, istihsalı genişletmeye, üretkenliği artırmaya, ihracatı geliştirmeye, mahsul ve mamüllerin kalitesini artırmaya, ilmi ve teknik araştırmalara yönelik kurumların, yaptıkları harcamaların öngörülen oranda kazançtan indirebilmelerini sağlayan bir teşviktir. Bu husus 193 sayılı Kanun'un Ek Madde 1 inci hükmünde açıkça belirtilmiştir.

(Bu kararın devamı 2002/30'dadır)

