

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
VERGİ DAVA DAİRELERİ	2000	409	2000	196	01/12/2000

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.<

25.8.1999 günlü ve 23797 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki kararın 2 inci maddesinin (b) bendinin (ii) alt bendinde parantez içinde yer alan (yatırım indirimi dahil) ibaresinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Davayı inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi ... günlü ve ...

sayılı kararıyla; Anayasanın 73 üncü ve Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 45 inci maddesinin birlikte incelenmesinden Bakanlar Kurulunun vergi koyma, değiştirme veya kaldırma yetkisinin olmadığı, sadece Anayasa ve Kanunlarla tanınmış bulunan yetki çerçevesinde oranları belirleme yetkisinin bulunduğu, idare, kanun hükmünün uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek sorun ve uyuşmazlıkları önlemek amacıyla bir düzenleme yapma yetkisine sahip ise de, bu yetkisini vergi kanunlarında belirlenen sınırları aşmadan kullanmak zorunda olduğu, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin 6 ıncı fıkrasının (b) bendinin (ii) alt bendindeki "Kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlardan" tevkifat yapılacağı yolundaki hükme rağmen Bakanlar Kurulu Kararı ile yatırım indiriminden faydalanan kurumlar vergisine tabi kurumların, yatırım indiriminden faydalandıkları tutarın tevkifata tabi tutulmasını sağlayacak bir biçimde düzenleme yapıldığı ve Kararnamenin 2 nci maddesinin (b) bendinin (ii) alt bendinde parantez içinde (yatırım indirimi dahil) ibaresi eklendiği ancak, Bakanlar Kurulunun, kanunla vergi kapsamına alınmayan bir konu hakkında parantez içi bir hükümle tevkifat oranı belirlemesine hukuken olanak bulunmadığı, yatırım indirimi müessesesinin özel bir uygulama olduğu, bu uygulamanın kanunun diğer bölümlerinde yer alan istisna hükümleri kapsamında değerlendirilemeyeceği, 193 sayılı Kanunun 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükümlerine göre yatırım indiriminin tevkifata tabi olması ve bu uygulamanın uzun yıllar devam etmesinin değişik 94 üncü maddenin 6 ncı fıkrasının (b) bendinin (ii) alt bendindeki hükmün kanun vazınca değiştirilmesi karşısında hukuken hiçbir sonuç doğuramayacağı, kanunun lafzı açıkken gerekçesi gözönüne alınarak yatırım indiriminin istisna uygulaması olduğu sonucuna da varılamayacağı, yeni düzenlemede 202 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği günden beri vergi kanunlarında yer alan "indirim" ifadesinin madde metninden çıkarılarak bu konudaki tevkifatın sadece Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlara inhisar ettirildiği, istisnaları düzenleyen bu maddede ise yatırım indiriminin yer almadığı, nitelik söz konusu edilen 94 üncü maddenin altıncı fıkrasının (b) bendinin (iii) alt bendinde bu hukuki durumu açıkça izah eder şekilde indirim ve istisnalardan tevkifat yapılacağı belirtiltiği ve indirim ve istisna kavramlarının farklı müesseseleri düzenlediği gözönüne alınarak indirim sözcüğünün madde metninden çıkarılmadığı, vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat olmadığı anlaşılan yatırım indiriminden faydalanan tutarın bu konuda sadece tevkifat oranlarını belirleme yetkisi bulunan Bakanlar Kurulunca, tevkifata tabi tutulması yolunda yapılan düzenlemede yasaya uyarlık görülmediği gerekçesiyle 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yer alan (yatırım indirimi dahil) ibaresini iptal etmiştir.

Karar Başbakanlık ve Maliye Bakanlığınca teyiz 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.

Maliye Bakanlığının ehliyet defii yerinde görülmeyerek işin esasını incelendi.

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 iptaline dair Danıştay Dördüncü Dairesi

kararı Başbakanlık ve Maliye Bakanlığınca temyiz edilmiştir. Uyuşmazlık 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu kararının eki kararın 2 nci maddesinin (b) bendi (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 Muaflık 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 düzenlenen (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 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 ... günlü ve ... sayılı kararının bozulmasına karar verildi.

YÖ/ES