

YARGI BÖLÜMÜ

Danıştay Kararı

Danıştay İçtihadları Birleştirme Kurulundan :

Esas No : 2002/3

Karar No : 2002/3

ÖZÜ :193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 4369 sayılı Kanunla değişik 94 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının 6 ncı bendinin b-ii alt bendi hükmüne göre " yatırım indirimi" nin vergi tevkifatına tabi olmadığı hakkında.

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 uyumsuzluk 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)

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 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, sözlü 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 temyizden 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; dağıtılsın 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 sözlü 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 Cetintemel'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 düzenlemelerde yasaya uyarlık görülmediği gerekçesiyle uyumsuzluk konusu "yatırım indirimi dahil" ibaresi iptal edilmiş ve bu karar, davalıların temyiz istemi üzerine, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca verilen sözlü edilen kararla; 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin sözlü 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 kayıtlı 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, sözlü 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 kayıtlı 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 sözlü 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 uyumsuzluk 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 sözlü 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

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin 4369 sayılı Kanunla değişik ve olay tarihinde yürürlükte bulunan (b-ii) alt bendinde; dağıtılın dağıtılmasın kurumlar 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 uygulanı gelmiş 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 dağıtılın dağıtılmasın gelir vergisi stopajı yapacaklardır. Örneğin yatırım indiriminden yararlanan bir kurum, yararlandığı yatırım indirimi tutarı üzerinden belirlenen oranda stopaj yapacaktır. Bu stopaj için kazancın dağıtımı 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 mülessesesinin istisna kavramı içinde yer aldığı, Danıştay Dördüncü Dairesi ise yatırım indiriminin istisna mülessesesinden 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 sözlü 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 muaflık, 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) Dağıtılın dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından,

iii) Dağıtılın 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 Kanunun 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 Kanunun 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 Kanunun 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 NCİ 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 konulur, değiştirilir ve kaldırılır; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, 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, produktiviteyi 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.

Vergi sistemimize 1963 yılında 202 sayılı Kanun'la giren yatırım indirimi müessesesi Gelir Vergisi Kanununun muafık ve istisna başlığını taşıyan İkinci Kısımının sonuna 7 nci bölüm olarak Ek-6 madde halinde eklenmiştir. Yine 1963 yılında 199 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin sonuna 9 uncu bent olarak, Gelir Vergisi Kanununa eklenen bu hükümlerin kurumlar vergisi mükellefleri bakımından da uygulanacağı yolunda bir hüküm ilave

edilmiştir. Daha sonra 2361 sayılı Kanunla, ücret istisnaları arasında düzenlenen özel indirim, genel indirim, sakatlık indirimi gibi müktesselelerin istisna kavramına uygun olmamaları nedeniyle ayrı bir bölümde düzenlenmesi öngörüldüğünden bu indirimler, Gelir Vergisi Kanununun İkinci Kısımının Yedinci Bölümünde "İndirimler" başlığı altında yeniden düzenlenmiş ve yatırım indirimi de Sekizinci Bölümde kaydırılmış, bu arada İkinci Kısım başlığı değiştirilmemiştir.

Öte yandan 3946 sayılı Kanunla, "Kurumlar Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 8 inci maddesinin 9 uncu bendinde, Gelir Vergisi Kanununa atıf yönünden yer alan ve Kurumlar Vergisi mükellefleri yönünden zaman içinde bazı değişikliklere uğrayan madde, yer aldığı bölüm bakımından üniter vergi sistemimize aykırı düşmesi gerekçe gösterilerek madde metninden çıkarılmış ve 193 sayılı Kanunun Yatırım İndirimi bölümünde yer alan Ek madde 1'e "Kurumlar Vergisi mükellefleri dahil" ibaresi eklenerek yatırım indirimi ile ilgili tüm hükümler Gelir Vergisi Kanununun içinde toplanmıştır.

Görüldüğü gibi kanun vazı, indirimlerin, istisnadan farklı bir hukuki müktessele olduğunu göz önüne alarak, yatırım indirimi istisnaya ait hükümler arasından çıkartmış; vergi tekniğine uygun olarak ve müktesselesinin hukuki niteliğine göre ayrı bir bölüm halinde düzenlemiştir.

Gelir Vergisi Kanunumuzun uyumsuzluk döneminde yürürlükte olan hükümlerinde yer alan indirimlerden özel indirim, bir kimsenin geçinmesi için asgari harcaması gereken miktarın gelir unsuru dışında bırakılması olduğu gibi, yatırım indirimi de teşvik edilen harcamanın bu nedenle elde edilen gelirlerden düşülmesi, bir başka anlatımla yatırım harcamalarının kazançtan indirilmesi sağlanarak belirli şartlarla gelir kavramı dışında bırakılmasıdır. Bu nedenle harcama esasına dayalı olan yatırım indirimi, vergiye tabi kurum veya kişinin elde ettiği kazancın, elde edildiği vergilendirme döneminde kanunun belli ettiği konu ve miktarla sınırlı olmak üzere vergi dışı bırakılması olan istisna kavramı içinde düşünülemez. Bu haktan yararlanabilmek için yatırım başlamadan önce Hazine Müsteşarlığına başvurulacak ve yatırım teşvik belgesi alınacak, böylece yatırım miktarı, süresi, uygulanacak indirim oranı tespit ettirilecek, bunun dışındaki şartlar, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığınca müştereken belirlenecektir. Yani yatırım indirimi, istisnada olduğu gibi aynı durumda bulunan tüm mükelleflere uygulanabilecek bir hukuki durum olmayıp, kurum ve kişinin yaptığı harcamanın kamu yararı açısından ne derecede gerekli olduğuna göre süresi, miktarı değişebilen, mükellefe özel bir durumdur ve yaptığı yatırım nedeniyle henüz gelir elde edemese bile mükelleflere tanınan ve bu harcamaların diğer gelirlerinden de düşülebilmesini sağlayan adeta hızlandırılmış bir amortisman müktesselesidir. 202 sayılı Kanunun gerekçesinde, diğer ülkelerde yatırım konusu olan kıymetlerin amortismanına tabi tutulmadığı, ancak Ülkemizde yatırıma duyulan ihtiyaç nedeniyle bir teşvik olarak, mükelleflere, hem normal ve azalan bakiyeler sistemine göre amortisman hakkı tanındığı, hem de yatırım indirimi yoluyla yapılan harcamaların gelirlerinden indirimine imkan sağlandığı açıklanmıştır. Bu yönü ile istisna ve muafiyetten çok farklı olan "Yatırım İndirimi", başka açılardan da istisna kapsamı içinde düşünülemez. Yatırım indirimi, istisna ve muafiyette olduğu gibi sadece elde edildiği yılın kazancı ile ilgili olmayıp yapılan harcama, yatırımla elde edilen değer aktifte alındığı takvim yılından başlamak üzere teşebbüsün o yıla ve müteakip yıllara ait kazançlarından tamamen mahsup edilinceye kadar düşülebilecek ve bilançonun zararlar kapanması sebebiyle herhangi bir yılda indirim yapılamadığı takdirde bakiye kısmın müteakip yıllar karından indirilmesi mümkün olacaktır. Oysa, istisna nedeniyle bir kazancın vergi dışı kalması sadece vergilendirme dönemiyle ilgilidir. Öte yandan diğer yıllara devreden yatırım indirimi hakkı, enflasyon muhasebesi göz önüne alınarak yeniden değerlendirilerek artırılabilir. Oysa istisna, içeriği ve sınırları önceden kanunla saptanmış bir hukuki durum olup, böyle bir uygulama ile farklı miktarlara ulaştırılamaz. Yatırım indirimi hakkının başkasına devredilebilir olması da

Görüldüğü gibi, gerek kanundaki düzenleme yerleri bakımından, gerekse hukuki niteliklerinin farklılığı nedeniyle istisna ve indirimlerin farklı vergi rejimleri olduğu açıktır.

Yatırım indirimi müessesesinin hukuki niteliğini bu şekilde açıkladıktan sonra 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde yer alan "vergi tevkifatı" müessesesinin açıklığa kavuşturulması konumuz yönünden gereklidir.

Bizim konumuz, kurumların bir vergilendirme döneminde elde ettiği karın sonuç olarak o kurumları oluşturan kişilerin ertesi yıl elde edecekleri menkul sermaye iradı olacağı düşüncesiyle, o kişiler yönünden beyan dönemi gelmediği halde, tevkif yolu ile vergilendirilmesi ile ilgilidir.

Gelir Vergisi, vergilendirme dönemi sonundan başlayarak kanunen belli edilen süre içinde mükelleflerce beyan edilerek ödenen bir vergidir. Esas bu olmakla beraber bazı durumlarda kanun vazıı, henüz beyan dönemi gelmeden, vergilendirme dönemi içinde, kişi ve kuruluşlara gelir sağlayanların, bunlara yaptıkları ödemelerden tevkif yoluyla bir vergi kesintisi yapmalarını öngörmüştür. Böylece vergi idaresi kanunen belli edilen bir sürede beyan edilerek ödenecek verginin bir kısmını yılı içinde tahsil etmekte, bu geliri elde eden kişi bu yolla ödediği vergiyi, beyan ettiği vergiden mahsup etmektedir. Ancak ekonomik hayatın düzenlenmesi, devletin vergiye duyduğu ihtiyaç gibi nedenlerle üzerinden tevkifat yapılacak matrahların tespiti ve bu yolla ödenen vergilerin mahsubu konusunda zaman içinde çok değişik düzenlemeler yapılmış; bazı hallerde tevkifat matrahı üzerinden yapılan vergileme nihai vergilemeye dönüştürülmüş, bazı hallerde vergi alacağı müessesesi ile mahsup yoluna gidilmiş, bazı hallerde ise tam mahsup olanağı sağlanmıştır.

Vergi tevkifatını bu şekilde açıkladıktan sonra, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının 6-b bendinde 4369 sayılı Kanunla getirilen değişikliğin hangi amaçla yapıldığının irdelenmesi gerekir. Bu değişiklikten önce, kurum kazançlarından yapılan tevkifat, bu bendin, aynı Kanunun 75 inci maddesinin 2 nci fıkrasının 4 üncü bendine yaptığı atıfla sağlanıyordu. Yukarıda yazılı madde metinlerinden açıkça görüleceği üzere 94 üncü maddenin 1 inci fıkrasının 6/b bendinde "dağıtılsın dağıtılmasın" 75 inci maddenin 2 nci fıkrasının 4 üncü bendinin tarif ettiği menkul sermaye iradı hiç bir ayırım yapılmadan tevkifat matrahı olarak kabul edilmekte ve aynı maddede "indirim ve istisna" sözcükleri açıkça yer almakta idi.

4369 sayılı Kanunla, bu sistem değiştirilerek tüm mükellefleri kapsayan 75 inci maddenin 2 nci fıkrasının 4 üncü bendi sadece dar mükellef kurumlara hasredilmiş, 94 üncü maddenin 1 inci fıkrasının 6-b bendindeki "dağıtılsın veya dağıtılmasın" 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından" yolundaki düzenleme ise kurumların dar ve tam mükellef olmalarına ve karlarını dağıtıp dağıtmamalarına göre üç alt bent halinde yeniden düzenlenmiştir. Kanunun gerekçesinde, getirilen yeni sistem ile tam mükellef kurumların dağıtılabılır kazançları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı uygulamasının esas olarak karın dağıtılması işlemine bağlandığı, diğer bir anlatımla tevkifatın karın ortaklara dağıtıldığı aşamaya kadar ertelendiği, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde belirtilen istisna kazançlar ile dar mükellef kurumların kazançları açısından eski uygulamaya devam edildiği, ancak dar mükellef kurumların bünyesinde oluşan dağıtılabılır karların, dağıtılsın dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı açıklanmıştır. Maddede yapılan değişikliğin tek amacı karın sermayeye ilavesini teşviktir. Bu nedenle 6-b (i) alt bendi, istisna dışında kalan kazançların, dağıtılsa vergi tevkifatına tabi tutulması, dağıtılmazsa ve sermayeye eklenirse

vergi tevkifatına tabi tutulmamasını amaçlayarak "dağıtılsın dağıtılmasın" şartı göz önüne alınmadan düzenlenmiştir. Bu alt bentte sadece istisna kazançlardan bahsedilmiştir. Kurumların elde ettikleri kar ile yatırım indirimine tekabül eden tutarı sermayelerine eklemeleri halinde tevkifata tabi tutulmamasını amaçlayan metinde özellikle yatırım indiriminden söz edilmemiştir. Zira yatırım indirimi hakkına sahip olmayan bir kurumun elde ettiği karı sermayeye eklemesi halinde vergi tevkifatı yapılmamasını öngören kanun vazının, indirim hakkı sağlayarak teşvik ettiği bir mükellefin yatırım indirimi nedeniyle elinde kalan tutarı sermayeye eklemesi halinde tevkifata tabi tutması hukuken ve vergi tekniği açısından mümkün olmamak gerekir. Bu durumda yatırım indirimine tekabül eden kazanç (i) alt bendine göre ancak dağıtılsa vergi tevkifatına tabi olacak, dağıtılmayarak sermayeye eklenirse vergi tevkifatına tabi olmayacaktır. 6/b (ii) alt bendinde de bu düzenlemeye uygun olarak sadece istisnadan söz edilmiş, bent hükmünde yatırım indirimi yer almamıştır. Kanun vazının, (i) ve (ii) alt bentlerinde sadece istisnadan bahsetmesi ve dağıtılsın dağıtılmasın şartını (ii) alt bendinde koruması Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde belirlenen istisnaların yürürlükteki düzenleniş biçimine de uygundur. Çünkü yürürlükte bulunan hükümlere göre istisnalar, "dar mükellefiyete tabi kurumlarda dahil olmak üzere iştirak kazançları, kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlar, yatırım fonları ve portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar, kurumların rüçhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançlar ile anonim şirketlerin kuruluşunda ve sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar" olup, bu kazançlar başka konumlarda vergilendirilen veya vergi oranı sıfır olarak belirlenen ya da kanundaki herhangi bir düzenleme nedeniyle hiç beyan edilme olanağı bulunmayan gelirlerdir ve bunlardan dağıtılsın dağıtılmasın vergi tevkifatı yapılması yerindedir.

Öte yandan 4369 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının 6/b bendine eklenen bir hüküm ile (i) ve (ii) alt bentleri uyarınca yapılan tevkifatın beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilemeyeceği öngörülmüş, aynı Kanunla yapılan bir başka değişiklikle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 75 inci maddesinde düzenlenen 1/3 nisbetindeki vergi alacağı 1/5'e indirilmiş, böylece 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde açıklanan amaçlara uygun olarak tüm maddeler arasında da bir bağlantı sağlanmıştır.

Bütün bu açıklamalar karşısında, Anayasa ve kanunlarımızda "istisna" ve "yatırım indirimi" olarak ayrı ayrı yer alan ve kanun tekniği ve müesseselerin hukuki niteliği yönünden farklı olan bu müesseselerden yatırım indiriminin istisna kavramı içinde düşünülmesi hukuken mümkün değildir. Uyuşmazlık döneminde ne istisnaları düzenleyen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinde, ne de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının 6/b-(ii) alt bendinde "yatırım indirimi" ibaresi yer almamaktadır.

C-Sonuç :

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında, "yatırım indirimi"nin uyuşmazlık döneminde "vergi tevkifatına" tabi olduğuna dair bir hükmün bulunmaması, yatırım indirimi ve istisna müesseselerinin farklı vergi sistemlerini ifade etmesi ve Anayasanın 73 üncü maddesiyle verilen yetkinin sadece tevkifat oranlarını belirleme yetkisi olması karşısında, Bakanlar Kurulunca, 99/13230 sayılı karar ile 1999 yılı hesap döneminde "yatırım indirimi"nin vergi tevkifatına tabi tutulması yolunda düzenleme yapılması hukuken mümkün değildir.

Açıklanan nedenlerle içtihadın Danıştay Dördüncü Dairesinin 27.2.2001 günlü ve E:2001/219, K:2001/558 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine, 18.7.2002 günündeki toplantıda karar yeter sayısı sağlanamadığından 19.7.2002 günlü ikinci toplantıda mevcudun oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6 ncı fıkrasının 4369 sayılı Kanunla değişik ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren (b) bendinin (ii) alt bendinde; dağıtılın 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 nisbetini her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkili olduğu kurala bağlanmıştır.

Bu yetkiye dayanılarak hazırlanan ve yayımlanarak yürürlüğe konulan 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının Eki Kararın 2 nci maddesinin (b) bendinin (ii) işaretli bendine parantez içi hükümle "yatırım indirimi" dahil ibaresi eklenmiş ve tevkifat oranı %15 olarak belirlenmiştir.

Bakanlar Kurulu kararında yer alan "yatırım indirimi dahil" ibaresinin iptali için açılan dava üzerine, Danıştay Dördüncü Dairesinin 3.5.2000 gün ve E:2000/5648, K:2000/1914 sayılı kararı ile, eklenen ibarenin iptaline karar verilmiş ise de; sözlü edilen kararın temyiz edilmesi üzerine Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca verilen 1.12.2000 gün ve E:2000/196, K:2000/409 sayılı karar ile Danıştay Dördüncü Dairesinin kararı bozulmuş olup, bozma kararının düzeltilmesinin istenmemesi nedeniyle de bozma kararı uyulması zorunlu kesin karar haline gelmiştir.

Sözlü edilen kararda yer alan yatırım indirimi dahil ibaresi, kanun hükmüne eklenmiş bir hüküm olmadığı gibi, yeni bir mükellefiyet getiren bir hüküm olarak da yorumlanamaz. Kararın açıklayıcı mahiyetten öte anlam taşıdığı da söylenemez.

Açıklanan bu düzenlemelere göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan ve bu maddenin diğer bentlerinde sayılanlardan başka, aynı kanunun diğer maddelerinde ve diğer kanunlarda kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç ve iratlardan tevkifat yapılması gerekmektedir. Kanun koyucu tevkifata tabi olacak kurumlar vergisinden istisna kazançları 8 inci maddede sayılanlarla sınırlı tutmamıştır.

Bu bakımdan kurum kazancından indirilen yatırım indiriminin kurumlar vergisinden istisna kazanç sayılıp sayılamayacağı ve tevkifata tabi olup olmayacağının çözülme kavuşturulması gerekmektedir.

Vergi kanunlarında, ekonomik, sosyal veya başka nedenlerle mükelleflere vergisel avantajlar sağlayan muafiyet, istisna ve indirimlerle ilgili düzenlemeler yer almıştır.

Vergi muafiyeti kişilere veya mükelleflere tanınmaktadır.

Vergi istisnası ise, verginin konusuna giren kazanç veya iradın vergilendirilmemesini veya vergi dışı kalmasını gerektiren ve vergisel avantaj sağlayan bir sistemdir.

Gelir Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde vergi mevzuuna giren 7 gelir unsuru sayılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun sistematığına bakıldığında, Kanunun, Birinci Kısımında; mükellefiyet, Birinci Bölümünde ise verginin mevzuunun düzenlendiğini görmekteyiz. İkinci Kısımında ise, Muaflik ve İstisnalar başlığı altında, muaflikların üç bölüm, indirimlerin ise yedi ve sekizinci bölümler olarak iki bölüm halinde düzenlendiği; özel indirim ve sakatlık indirimi gibi yatırım indiriminin de istisnalar kısmında yer aldığı görülmektedir.

28.2.1963 günlü ve 11343 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 202 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun Muafiyet ve İstisnalar kısmına; 36 ncı maddeden sonra gelmek üzere 6 ek madde halinde "yatırım indirimi" başlığı altında sekizinci bölüm eklenmiştir.

Yatırım indiriminin mahiyetini açıklayan Ek Madde 1-sadece gelir vergisi mükelleflerine uygulanacak biçimde düzenlenmiştir. Maddenin ilk düzenleniş biçimi kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamamaktadır.

Ancak; 23.2.1963 tarihli ve 11342 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 199 sayılı Kanunla 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 8 inci maddesinin son kısmına, Gelir Vergisi Kanununun yatırım indirimi istisnasına taalluk eden hükümleri sermaye şirketleri ve kooperatif şirketleri hakkında da uygulanır hükmü eklenmiştir. Bu atıf hükmü nedeniyle kurumlar vergisi mükellefleri de yatırım indirimi istisnasından yararlanmıştır. Yukarıda açıklandığı gibi Kurumlar Vergisi Kanununa 199 sayılı Kanunla eklenen atıf hükmünde Gelir Vergisi Kanununda yer alan yatırım indirimine ilişkin hükümlerin istisna hükümleri olduğu açık olarak belirtilmiştir. Kanunun atıf hükmünde açıkça istisna olarak kabul ettiği yatırım indirimini istisna olmadığı şeklinde nitelendirmek mümkün değildir.

199 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesine eklenen atıf hükmü, 2362 sayılı Kanunla değiştirilmiş, yatırım indirimi istisnası hükmü 9 uncu fıkra şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Daha sonra 9 uncu fıkra hükmü 3380 sayılı Kanunla değişikliğe uğramış, bu hükümlerde de Gelir Vergisi Kanunundaki yatırım indirimi düzenlemesine gönderme yerine, dar mükellefiyete tabi kurumlar dahil sermaye şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri ile kooperatiflerin, iş ortaklıklarının yatırım indiriminden yararlanan kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Kanun hükmünde açıkça ifade edildiği gibi, yatırım indiriminden yararlanılması vergiden istisnanın sebebi olarak kabul edilmiş; yatırım indiriminden yararlanma nedeniyle kazançtan düşülen kısım kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

Bu konunun açıklanmasında önemli olan husus, yatırım indiriminin vergiden istisna olup olmadığı değildir. Yatırım indiriminden yararlanan kurum kazancının kurumlar vergisinden istisna olup olmadığıdır. Yatırım indiriminden yararlanan mükelleflerin yatırım indirimi olarak kazançlarından düşülen kazanç kısmı kurumlar vergisinden müstesna olduğu duraksamaya yer vermeyecek kadar açıktır. Aksi düşünce; yatırım indirimi olarak kazançtan düşülen kısımdan kurumlar vergisi alınır anlamına gelir. Oysa yatırım indiriminin kanunlarımızda yer aldığı 1963 yılından beri yatırım indiriminden yararlanan mükelleflerin yatırım indirimi kadar olan veya yatırım indirimine isabet eden kazançlarının vergilendirilmediği bilinen bir olgudur. Olayı daha somutlaştırmak amacıyla şöyle bir örnek verilebilir. Her yatırım yapan yatırım indiriminden yararlanamaz. Kanunda öngörülen koşulları yerine getiren mükellefler yatırım indiriminden yararlanabilirler. Aynı işi yapan ve bir dönemde aynı kazancı elde eden iki mükelleften, yatırım indiriminden yararlanan mükellef kazancından indirilen yatırım tutarına göre hiç vergi ödemeyecek veya daha az vergi ödeyecek, yararlanamayan mükellef ise, daha çok vergi ödeyecektir. Bu durum yatırım indiriminden yararlanan mükelleflerin kazancının bir kısmının veya tamamının vergilendirilmediğini veya vergiden istisna edildiğini göstermektedir.

3946 sayılı Kanunla; Kurumlar Vergisi Kanununun istisnalar başlıklı 8 inci maddesinin 9 uncu fıkrasında yer alan, yatırım indiriminden yararlanan kazançların kurumlar vergisinden istisna hükmü 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış, ancak yatırım indiriminin

düzenlendiği Gelir Vergisi Kanununun Ek Madde 1 de yer alan hükme "Kurumlar Vergisi Mükellefleri Dahil" ibaresi eklenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan istisna hükmünün kaldırılmasıyla yatırım indiriminden yararlanan kazançlar kurumlar vergisinden istisna olmaktan çıkmamıştır. Bu değişiklikle yatırım indiriminin Kanundaki yerinde, mahiyetinde, yapısında ve uygulama şeklinde herhangi bir değişiklik olmamıştır. Yatırım indirimi hükümlerinin yer aldığı Gelir Vergisi Kanununun Ek Madde 1'e (kurumlar vergisi mükellefleri dahil) ibaresinin eklenmesi, yatırım indiriminden yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesi için yeterli görülmüştür.

3946 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin 2 nci fıkrasının 4 üncü bendinde yapılan değişiklikle yıllık ve özel beyanname veren mükelleflerin indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tüm kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım menkul sermaye iradı olarak tevkifata tabi tutulmuş, bu uygulama 1.1.1995 tarihinden 1.1.1999 tarihine kadar devam etmiş ve bu suretle yatırım indiriminden bu hükümlere göre tevkifat yapılmıştır. Daha sonra yukarıda açıklandığı gibi, 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 ncı fıkrasının (b) bendinin (ii) alt bendinde yapılan değişiklikle, kurumlar vergisinden istisna kazanç ve iratlardan tevkifat yapılacağı hükmü uyarınca, 1999 dönemine ait kurum kazancından indirilen yatırım indirimi tutarı üzerinden tevkifat yapılmaya başlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununda ve Kurumlar Vergisi Kanununda indirimlere ilişkin iki tür düzenleme yer almıştır. Birincisi, vergi istisnası niteliğindeki indirimlerdir. Bunlar şu şekilde sayılabilir. Özel indirim, sakatlık indirimi, yatırım indirimi, ihracat ve turizm istisnası indirimleri gibi indirimlerdir. İkincisi ise, gider mahiyetindeki indirimlerdir. Safi kazancın tespiti için kazançtan indirimi kabul edilen harcamalardır. Bu tür indirimler Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinde yer alan ve işletme açısından gider mahiyetinde olan, özel sigorta primi, nakdi veya aynı yardım, bağış, gibi sosyal amaçla yapılan gider niteliğinde indirimlerdir. Bu sayılan indirimler işletmeden çıkan ve işletmenin varlığını, başka bir anlatımla özsermayesini azaltan gider niteliğinde harcamalardır. Bu indirimler vergiden istisna niteliğinde olmayan indirimlerdir.

Bu sayılan iki çeşit indirim dışında üçüncü bir indirim şekli mevcut değildir.

Yatırım indirimi; bir gider indirimi veya gider niteliğinde bir indirim değildir. Yatırım harcaması bir harcama olmakla birlikte, yatırım harcaması sonucu işletmeye bir yatırım malı veya bir iktisadi kıymet satın alındığı için (bina, tesisat, makina) gibi işletmenin varlığı azalmaz. Aksine işletmenin mevcutları artar. İşletme için satın alınan yatırım malı vergiden istisna değildir. Vergisi ödenmemiş kazançtan yatırım malı alınamaz. Alınsa dahi vergilendirilmesi gerekir. Bu bakımdan kanun koyucu ülke kalkınması yönünden yatırımları teşvik etmek amacıyla yatırım yapan mükelleflerin yatırım harcamalarının bir bölümünün kazancından düşülmesini kabul ederek, yatırım indiriminden yararlananın kazancını vergi dışı tutmuştur. Yatırım indirimi mahiyeti, yapısı ve kanundaki yeri itibarıyla gider niteliğinde olmayan, vergi istisnası niteliğinde bir indirimdir. Açıklandığı gibi kanunlarımızda yatırım indirimine benzer istisna niteliğinde indirimler mevcut olup, bu tür indirimler özel bir uygulama olarak nitelendirilemez.

Kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlardan tevkifat yapılmasına ilişkin 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeden sonra yapılan gelir (stopaj) vergisi tarhiyatlarına karşı açılan davalar üzerine, bazı yargı organlarınca yatırım indiriminden tevkifat yapılacağı, bazılarınca ise tevkifat yapılmayacağı yolunda kararlar verilmesi ve temyiz mercii olarak da Danıştayın Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ve Üçüncü Dairesi ile Dördüncü Dairesince aynı konuda farklı kararlar verilmesi nedeniyle sözü edilen bent hükmüne 4605 sayılı Kanunla "yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar dahil olmak üzere" ibaresi eklenmiştir.

Kanunun daha önceki hükmünde yer alan, kurumlar vergisinden istisna kazanç ve iratlar ifadesi, yatırım indirimini de kapsadığı için, yatırım indirimi dahil ibaresinin eklenmesine gerek görülmemiştir. Kanun koyucunun önceki düzenlemelerde yatırım indiriminden tevkifat yapılmasını öngörmesi ve yıllarca, tevkifat yapılmasının sürdürülmesi karşısında, 1999 yılı kazançlarına uygulanan yatırım indiriminin tevkifat kapsamından çıkarıldığını söylemek olanaksızdır. Yatırım indiriminin tevkifat kapsamından çıkarılması düşünülse idi, 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemede ifade edildiği gibi, kurumlar vergisinden istisna iştirak kazançları hariç ibaresine benzer, (yatırım indirimi hariç) ibaresinin de düzenlemede yer alması gerekirdi. Kanun koyucunun yatırım indirimini tevkifat dışı bırakmak gibi amacının olmadığı açıktır.

Öte yandan; aynı maddenin 6 ncı fıkrasının (b) alt bendinin (iii) alt bendinde dar mükelleflerle ilgili olarak düzenleme yapılmış olup, eskiden olduğu gibi dar mükelleflerin menkul sermaye iradı sayılan kazancından tevkifat yapılması gerekmektedir. Menkul sermaye iradının hesabında indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı dikkate alındığı ve (ii) alt bendine göre yatırım indirimi tevkifata tabi tutulduğu için, mükerrer vergilendirmeyi önlemek bakımından, indirim ve istisnaların, menkul sermaye iradından düşülmesi kabul edilmiştir. Söz konusu (iii) alt bendinde farklı bir sistem düzenlenmiş olup, bir önceki bentte yer alan düzenlemeyle uzaktan yakından ilgisi bulunmamaktadır. Aksi düşünceyle dar mükellefler de dahil 1999 yılı kazançlarından indirilen yatırım indirimi tutarından tevkifat yapılmaması durumunda dar mükelleflerin yatırım indiriminden yararlanan kazançları kurumlar vergisine tabi tutulmayacağı gibi, (iii) alt bend hükmü uyarınca menkul sermaye iradından yatırım indiriminin düşülmesi nedeniyle gelir (stopaj) vergisi de ödenmeyecek, dar mükellefler bu suretle 1999 döneminde Türkiye de hiç vergi ödememiş olacaklardır. Oysa bir önceki (ii) bendine göre kurumlar vergisinden istisna diğer kazançlardan stopaj yapıldığı için sonraki alt bendde stopaj matrahından istisna kazanç ve indirimlerin düşülmesi kabul edilmiştir. Kanun koyucu, dar mükelleflerin yatırım indiriminden yararlanan kazançlarının öteden beri tevkifata tabi tutulması şeklinde düzenlemeler yapmışken, 1999 yılından itibaren tamamen vergi dışı tutmayı amaçladığını söylemek olanaksızdır.

Nitekim 94 üncü maddenin 6 ncı fıkrasının (b) bendinin (ii) alt bendinde değişiklik yapan 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde açık olarak, 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 için kazancın dağıtımının beklenemeyeceği belirtilmiştir.

Sonuç olarak; yatırım indirimi bir vergi istisna rejimi olarak 202 sayılı Kanunla vergi sistemimize girmiş ve 40 yıla yakın süredir kanunlarımızda yer alan hükümlerde vergi istisnası olarak ifade ve kabul edilmiştir. Kanunlarımızdaki düzenlemelere ve ifadelere dayanılarak verilen yargı kararlarında yatırım indiriminden istisna olarak söz edilmiş ve yatırım indirimi istisnasından yararlanılacağı veya yararlanılamayacağı yolunda kararlar verilmiştir.

Hal böyle olunca, yatırım indiriminin öteden beri kanunlardaki düzenleniş biçimine, uygulamalara ve yargı kararlarına göre yatırım indiriminden yararlanan kazançların vergiden istisna kazanç olması nedeniyle, sözlü edilen maddenin 6 ncı fıkrasının (b) alt bendinin (ii) alt bendinde yer alan "kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlar" hükmü yatırım indirimini de kapsadığından, tevkifata tabi tutulması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle İçtihadın, yatırım indiriminden vergi tevkifatı yapılması gerektiği yolundaki Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ve Danıştay Üçüncü Dairesi kararları doğrultusunda birleştirilmesi gerektiği görüşüyle çoğunluk kararına katılmıyoruz.