

YATIRIM İNDİRİMİNE TABİ KAZANCIN DAĞITIMINA KARAR VERİLMESİ DURUMUNDA ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASININ 10. MD. KAPSAMINDA İNDİRİMLİ ORANDA TEVKİFATA TABİ TUTULMASI GEREKİR

Danıştay 3. Daire; 17.01.2011 tarih ve 2009/3140 E., 2011/14 k. Sayılı kararı ile; temettü vergilendirilmesinin bir unsuru olarak nitelendirilen ve bu nitelendirmeye ilgili bir değişikliğe uğramadan “yatırım indirimine tabi” tutulmuş olan kazancın, kurum tarafından kar dağıtımına karar verilmesi durumunda, yabancı ortağa isabet eden kısmın çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 10. Md. kapsamında indirimli oranda tevkifata tabi tutulması gerektiğine hükmetti.

Vergi inceleme elemanınca “temettü dağıtımı olarak nitelendirilmesi mümkün bulunmayan yatırım indirimi tutarı üzerinden % 19,8 oranında tevkifat yapılması gerektiği yolunda düzenlenen vergi inceleme raporu” çerçevesinde gidilen cezalı tarhiyatı kaldıran Vergi Mahkemesi'nin davayı kabul gerekçesi şu şekilde: “Anayasanın 90'uncu maddesinde, usulüne göre yürürlüğe konulmuş anlaşmaların kanun hükmünde olduğu düzenlemesine yer verildiği, 22.8.1988 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığın Engel Olma Anlaşmasının 10'uncu maddesinde, temettü terimi tanımlanarak, anlaşmaya ekli protokolün IX'uncu maddesinde Türkiyede mukim bir şirketin ödediği temettüler üzerinden tevkif edilecek vergi oranının azami % 10 olarak kararlaştırıldığı, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 6-b bendinde ise tam mükellef kurumlar tarafından, maddede belirtilen kişilere dağıtılan 75'inci maddenin ( 1 ), ( 2 ) ve ( 3 ) no'lu bentlerinde sayılı kar paylarının tevkifata tabi olduğunun kurala bağlandığı, davacı kurumun yatırım indiriminden yararlandırılan kazancının yurt dışında yerleşik ortağının hissesine isabet eden kısmının, anlaşmanın 10'uncu maddesinde tanımlanan temettü kapsamına girdiğinin görüldüğü, Gelir İdaresi Başkanlığının 15.12.2005 tarih ve 68753 sayılı muktezasında da, yabancı ortağın hissesine düşen yatırım indirimi istisnasının vergilendirilmesinde, anlaşmanın; temettüleri düzenleyen 10'uncu maddesinin uygulanacağı yolunda görüş bildirildiği anlaşılan olayda...”

Vergi Mahkemesi kararını onayan Danıştay 3. Daire gerekçesi şu şekilde; “193 sayılı Yasanın 94'üncü maddesinin, temettü vergilemesine ilişkin 6-b bendi; 4369 sayılı Kanunla üç alt başlık halinden yeniden düzenlenerek, ( b-i ) alt bendinde; 75'inci maddenin ikinci fıkrasına bağlı ( 1 ), ( 2 ) ve ( 3 ) numaralı bentlerinde sayılan menkul sermaye iratlarından yapılacak tevkifat için kar dağıtım şartı getirilmişken, ( b-ii ) alt bendinde yapılan düzenlemeyle; iştirak kazançları istisnası hariç yatırım indirimi dahil olmak üzere kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın tevkifat yapılacağına ilişkin uygulama devam ettirilmiştir.

67 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile de kurumlar vergisinden müstesna kazancı bulunan ve bu kazancı üzerinden 193 sayılı Yasanın 94'üncü maddesi çerçevesinde stopaj yapan kurumların kar dağıtım kararı alınmış veya nakten kar payı ödemesi yapmış olmaları halinde kar paylarının; öncelikle üzerinden vergi tevkifatı yapılmış istisna kazançtan dağıtıldığının kabul edileceği açıklamasına yer verilmiştir.

4842 sayılı Kanun değişikliği ile de yatırım indirimi uygulamasına son verilmiş ancak, değişiklikten önceki müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgelerine konu olan harcamalara ilişkin yatırım indirimleri hakkında önceki hükümlerin uygulanmasını teminen geçici 61'inci maddeyle geçiş dönemine ilişkin düzenleme yapılmış; yatırım indirimi haricindeki diğer tüm kazançlar ise dağıtım aşamasında temettü vergilemesine tabi tutulmuştur.

Yukarıda yer verilen düzenlemelerin bir bütün olarak değerlendirilmesi sonucu temettü vergilendirilmesinin bir unsuru olarak nitelendirilen ve bu nitelendirmeye ilgili bir değişikliğe uğramayan yatırım indirimine tabi kazancın, kurum tarafından kar dağıtımına karar verilmiş olması

durumunda ifte vergilendirmeyi nleme anlaşmasının 10'uncu maddesi kapsamında indirimli oranda tevkifata tabi tutulması gerektiği anlaşılan olayda; tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasının dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe Dairemizce de uygun görülmüş olup ...”

Kararda yer alan karşı oy da şu şekilde: “ifte vergilendirmeyi nleme anlaşmasının 10'uncu maddesinde temettü teriminin; hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanı sıra dağıtımı yapan şirketin mukimi olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri kapsadığı açıkça ifade edilmiştir. Yatırım indirimi üzerinden yapılacak olan tevkifatın temettü vergilendirilmesi olarak düşünülmesi mümkün olmayıp, kurumlar vergisi yerine yapılan nihai bir vergilendirme olduğu açıktır. Kurumun, kar dağıtımı yapmasa dahi bu tevkifatı yapmak zorunda olmasının da yatırım indirimine ilişkin vergilendirmenin temettü vergilemesi olmadığını göstermesi karşısında davalı idare temyiz isteminin kabul ile isteme konu yapılan kararın bozulması gerektiği görüşüyle karara bu yönden katılmıyoruz.”