

19.03.2008/64

**1 SERİ NOLU KURUMLAR VERGİSİ GENEL
TEBLİĞİNDE YER ALAN 15.6.6. AVANS KAR PAYI
DAĞITIMI BAŞLIKLİ BÖLÜMÜNÜN YÜRÜTMESİ
DANIŞTAY KARARI İLE DURDURULMUŞTUR**

ÖZET : *1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Yer Alan 15.6.6. Avans Kar Payı Dağıtımı Başlıklı Bölümünün Yürütmesi Danıştay Kararı ile Durdurulmuştur.*

Bilindiği üzere Maliye Bakanlığınca çıkarılan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde kurumlar vergisi mükelleflerinin avans kar payı dağıtmalarına izin verilmişti. Avans kar payı dağıtımının usul ve esasları da bu tebliğin 15.6.6 No'lu bölümünde açıklanmıştı.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca "www.gib.gov.tr" internet adresinde 18.02.2008 tarihinde konu ile ilgili olarak **Gİ 2008 - 37** sayılı aşağıdaki yazılı açıklama yapılmıştır:

"03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 15.6.6. Avans Kar Payı Dağıtımı Başlıklı Bölümünün yürütmesi Danıştay 4. Daire Başkanlığının 18.10.2007 tarih ve 2007/2364 Esas Nolu kararı ile durdurulmuştur.

Anılan karar ile ilgili olarak Bakanlığımızca, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu nezdinde itirazda bulunulmuştur."

Tebliğin yürürlüğü durdurulan "15.6.6. Avans Kar Payı Dağıtımı Başlıklı" bölümü aşağıdaki gibidir:

...

"15.6.6. Avans kâr payı dağıtımı

Kurumlar vergisi mükellefleri, geçici vergi dönemleri itibarıyla doğan ticari kârları üzerinden avans kâr payı dağıtılabileceklerdir. Mükelleflerce dağıtılabilecek avans kâr payı, geçici vergi dönemleri itibarıyla hazırlanan mali tablolarında yer alan kârlardan, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyecektir.

Bir hesap dönemi içinde dağıtılabilecek toplam avans kâr payı da bir önceki yıla ait dönem kârının, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmının yarısını geçemeyecektir.

Aynı hesap dönemi içinde birden fazla avans kâr payı ödemesi yapılması durumunda, sonraki geçici vergi dönemlerinde ödenecek avans kâr payı hesaplanırken önceki dönemlerde ödenen avans kâr payları indirilecektir.

Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde dağıtılabilecek avans kâr payı ise devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler indirildikten ve varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyecektir.

Avans kâr payı dağıtmak isteyen kurumların ana sözleşmelerinde avans kâr payı dağıtımı ile zarar doğması veya yıllık kârın dağıtılan

avans kâr payını karşılamaması halinde avansın geri çağırılmasına ilişkin hüküm bulunması; genel kurul kararıyla da ilgili yılla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi zorunludur.

Yönetim kuruluna avans kâr payı dağıtımı için genel kurul tarafından yetki verildiği takdirde, yönetim kurulu (Limited şirketlerde ortaklar kurulu) tarafından ilgili geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar avans kâr payı dağıtımı hakkında karar alınması gerekmektedir.

Avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, nakden veya hesaben dağıtıldığı tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki bu süre ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verildiği hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Kurumlar vergisi beyannamesinde ya da birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde, zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde, avans kâr payı dağıtmış olan kurumların, dağıtımını yaptıkları kâr payının kazançla karşılanamayan kısmını izleyen hesap döneminde kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar geriye çağırmaları gerekmektedir.

Geri çağrılan avans kâr payları üzerinden şirket tarafından kesinti suretiyle ödenmiş olan vergiler, bu işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade

İşlemleri" bölümünde yapılan açıklamalara göre mahsup veya iade edilecektir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halleri dışında, avans olarak dağıtılan kâr payının kazançla karşılanabilen kısmının geriye çağırılması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır."

...

Söz konusu Danıştay kararı bu sirkülerimize eklenmiştir.

Saygılarımızla...

Karar No :	0
Esas No :	2007/2364
Tarih :	18.10.2007

Avans kâr payı dağıtımı, Kanun'da düzenlenmemiş ve Maliye Bakanlığı'na düzenleme yapma yetkisi verilmemiş olduğundan 1 No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin avans kâr payı dağıtımı ile ilgili bölümünün yürütmesinin durdurulduğu.

İstemin Özeti: 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 5.1, 5.6.2.2.2 bölümlerindeki bazı ifadeler ile 15.6.6 bölümünün iptali istemiyle açılan dava sonuçlanıncaya kadar yürütmenin durdurulması isteminden ibarettir.

***Karar:** Davalı idare, davacı Derneğin, Tebliğin iptalinde menfaatinin ve dolayısıyla ehliyetinin bulunmadığını, davanın esasını incelenmeden reddedilmesi gerektiğini ileri sürmüştür. 2577 sayılı Kanun'un 2. maddesinin "a" fıkrasında, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar iptal davaları olarak tanımlanmış ve sübjektif ehliyet koşulu "menfaat ihlali" olarak yer almıştır. İptal davasının içtihat ve doktrinde belirlenen hukuki nitelikleri göz*

önüne alındığında, idare hukuku alanında tek taraflı irade açıklamasıyla kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte tesis edilen idari işlemlerin ancak bu idari işlemle meşru, kişisel ve güncel bir menfaat ilgisi kurulabilenler tarafından iptal davasına konu edilebileceğinin kabulü zorunludur. Bu davaların açılabilmesi için genel anlamındaki ehliyet koşulunun varlığı yanında "menfaatin ihlal edilmesi" koşulu da aranmıştır. Bu koşul, her isteyeninin idari bir işleme karşı dava açmasını ve bu şekilde oluşabilecek idari istikrarsızlık ve belirsizlikleri önlemek için öngörülmüştür. Menfaat alakasının sınırı her olaya özgü olarak yargı yerlerince içtihatlarla belirlenir. Bu sınır belirlenirken ihlal edilen menfaatin kişisel olması yanında hukuksal bir durumdan çıkması, meşru ve güncel olması gerekir.

Davacı Derneğin Tüzüğü'nün, "Amaç ve Hizmet Konuları" başlıklı 3. maddesinde, Derneğin amaç ve hizmet koşulları; "Kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olan Türkiye Cumhuriyeti Vatandaşları, Devletin, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini yerine getirmesini bekleme hakkına sahiptir.

Devletin bu görevini yerine getiriş ölçüsü, görevin uygulanış derecesi, mali kaynaklarının yeterliliğine bağlanmıştır. İnsan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalet ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kuran ve bu düzeni sürdürmekle kendisini yükümlü sayan bütün davranışlarında hukuk kurallarına uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan hukuk devletinde kısıtlı kaynakların harcanmasında da adalet ölçülerine uyulmasını beklemek vatandaşların hakkıdır. Bu gerçeklerin ışığında, kamu kaynaklarının ekonomik öncelikler dikkate alınarak rasyonel dağılımının gerçekleştirilmesi, harcama politikalarının özünü oluşturmaktadır. Önceliklerin katılımcı demokrasi anlayışı için belirlenmesi ve saydamlıkla uygulanması çağdaş devletin görevidir. Bu görevin yerine getirilmesini denetlemek ise vatandaşın hak ve görevleri arasındadır.

Maliye politikasının sosyal amacı olan, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını talep etmek de Anayasal bir haktır. Vergi konulurken, yükümlülerin ekonomik durumunun dikkate alınması da zorunludur. Vergi yükümlüsünün mali gücüne göre vergilendirilebilmesi için gerçek gelirin saptanması, adaletli ve dengeli dağılım ilkesine uyulmasının temelini oluşturmaktadır. Dernek; Yukarıdaki gerçeklerin bilincindeki vatandaşlar arasında birlik, beraberlik ve dayanışma ortamı yaratarak; vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin çağdaş hukuk devleti ilkelerine uygun konulması ve uygulanması, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerdeki kayıp ve kaçakların azaltılması, kamu harcamalarının yerindelik ve gereklilik ilkelerinin uygunluğunun ve saydamlığının sağlanması, yolsuzluklarla mücadele için: "Araştırma yapar, yaptırır. Süreli ve süresiz gazete, dergi, broşür, kitap, bildiri, el ilanı gibi yayınlar çıkaran sesli, görüntülü, görsel ve benzeri iletişim araçlarını kullanır. Amaç ve hizmet konuları ile ilgili duyuru, toplantı, gösteri yürüyüşü, basın toplantısı, seminer, konferans, panel, sempozyum gibi çalışmalar yapar, hedeflerine uygun çalışmalara katılır, proje ve programlar geliştirir, Dernek amaçlarını dikkate alarak, kamu kurum ve kuruluşları ile yargı organları nezdinde girişimlerde bulunur, dava açar, açılmış davalara müdahil olur. Dernek; Yukarıdaki amaç ve konuların yanında dernek genel kurulunun alacağı kararlara göre diğer faaliyetlerde bulunulur" denilmiştir. Bu maddeden de açıkça anlaşılacağı gibi Derneğin, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi veya bu sonuca yol açabilecek yasaya aykırı uygulama ve düzenlemelere karşı gerekli yasal yollara başvurulması gibi bir amacı bulunmaktadır. Bu durumda, dava konusu işlem nedeniyle davacının, meşru, kişisel ve güncel bir menfaatinin etkilendiği anlaşıldığından davalı dairenin bu konudaki iddiaları yerinde görülmemiştir.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde, Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke

çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarına Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakacağı hükmüne yer verilmiştir. Davalı İdari Danıştay'da ancak idarenin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemleri aleyhine iptal davası açılabileceğini belirterek, yeni bir hukuki durum yaratmayan, yasal düzenlemeleri ve idarenin görüşlerini açıklamaya yönelik Tebliğ'in, idari davaya konu olabilecek nitelikte bir işlem olmadığını, davanın bu gerekçeyle reddi gerektiğini ileri sürmekteyse de, dava Konusu Tebliğ'de, Kanun'da açıkça yer almayan, hukuk düzeninde sonuç doğuran ve davacının hukukunu etkileyebilecek nitelikte bazı düzenlemelere yer verildiğinden idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikteki düzenleyici işlemin üst hukuk normlarına uygun olup olmadığının incelenmesi gerekli olup, davalı İdarenin aksi yönündeki iddiasında da isabet görülmemiştir.

Dosyanın incelenmesinden, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin istisna kazançlara ilişkin açıklamalarını içeren 5.1 bölümünde yer alan "Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları da kazancın elde edildiği ilk kurumda vergilendirilmektedir. Bu şekilde kâr payı elde eden kurumlarda da mükerrer vergilemenin önüne geçmek için öteden beri uygulandığı üzere kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları Kanun'da iştirak kazançları arasında sayılmıştır. Aksi uygulama aynı kazanç üzerinden mükerrer vergi alınma olasılığı ortaya çıkartır ki bu istisnaya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun lafzında da yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmış olunmaktadır." ifadesinin ve yine iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri başlıklı olup 5.6.2.2.2 bölümünde yer alan "Mülga 5422 sayılı Kanun'un uygulanmasında, kurucu senetler ile diğer intifa senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar anılan Kanun'un 8. maddesinin (12) numaralı bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmekteydi. 5520 sayılı Kanun'da yapılan düzenlemeyle konuya Kanun'un lafzında da yer verilmek suretiyle uygulamaya açıklık

kazandırılmıştır." ifadesinin ve 15.6.6. bölümünde yer alan avans kâr payı dağıtımına ilişkin "Kurumlar vergisi mükellefleri, geçici vergi dönemleri itibariyle doğan ticari kârları üzerinden avans kâr payı dağıtabileceklerdir. Mükelleflerce dağıtılabilecek avans kâr payı, geçici vergi dönemleri itibariyle hazırlanan mali tablolarında yer alan kârlardan, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyecektir. Bir hesap dönemi içinde dağıtılabilecek toplam avans kâr payı da bir önceki yıla ait dönem kârının, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmının yarısını geçemeyecektir. Aynı hesap dönemi içinde birden fazla avans kâr payı ödemesi yapılması durumunda, sonraki geçici vergi dönemlerinde ödenecek avans kâr payı hesaplanırken önceki dönemlerde ödenen avans kâr payları indirilecektir. Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde dağıtılabilecek avans kâr payı ise devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hak edişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler indirildikten ve varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyecektir. Avans kâr payı dağıtmak isteyen kurumların ana sözleşmelerinde avans kâr payı dağıtımını ile zarar doğması veya yıllık kârın dağıtılan avans kâr payını karşılamaması halinde avansın geri çağırılmasına ilişkin hüküm bulunması; genel kurul kararıyla da ilgili yılla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi zorunludur. Yönetim kuruluna avans kâr payı dağıtımını için genel kurul tarafından yetki verildiği takdirde, Yönetim Kurulu (Limited şirketlerde ortaklar kurulu) tarafından ilgili geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar avans kâr payı dağıtımını hakkında karar alınması gerekmektedir. Avans kâr payı dağıtımının yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde

edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımını yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, nakden veya hesaben dağıtıldığı tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki bu süre ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verildiği hesap döneminin sonunu geçemeyecektir. Kurumlar vergisi beyannamesinde ya da birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde, zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde, avans kâr payı dağıtılmış olan kurumların, dağıtımını yaptıkları kâr payının kazançla karşılanamayan kısmını izleyen hesap döneminde kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar geriye çağırılmaları gerekmektedir. Geri çağırılan avans kâr payları üzerinden şirket tarafından kesinti suretiyle ödenmiş olan vergiler, bu işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği'nin "3. Gelir ve Kurumlar Vergisi İle İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri" bölümünde yapılan açıklamalara göre mahsup veya iade edilecektir. Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak, hesap dönemi itibariyle zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halleri dışında, avans olarak dağıtılan kâr payının kazançla karşılanabilen kısmının geriye çağırılması durumunda transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır." şeklindeki düzenlemelerin iptali istemi ile dava açıldığı anlaşılmıştır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3946 sayılı Kanun'un 30. maddesiyle değiştirilen 8. maddesinin 1 numaralı bendinde, kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançların (Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen

kâr payları hariç) kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Bu düzenlemenin gerekçesinde ise, bu madde ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisnalara ilişkin 8. maddesinin üniter vergi sistemine paralel olarak yeniden düzenlendiği belirtildikten sonra "bilindiği gibi, kurum kazançları öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun yeni düzenlenen 94. maddesinde, istisna ve indirimler düşülmeden önceki kurum kazancından kurumlar vergisinin indirilmesinden sonra bulunan kazanç tutarı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmektedir. Buna göre, bir kurumun sermayesine iştirakinin bulunması halinde, elde edeceği iştirak kazançları, daha önce iştiraki bulunduğu kurum bünyesinde vergilendirilmiş olacaktır. Kurumlar vergisine ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmuş olan kâr paylarının, mükerrer vergilendirilmemesi amacıyla iştirak kazançları bu bentte istisna olarak düzenlenmektedir. Böylece kurumların tam mükellefiyete tabi bir kuruma ortak olması halinde, bu kurumdan elde edilen kâr paylarının kurum kazancından indirilmesi sağlanmaktadır. Kurumların yatırım fonu katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ise iştirak kazancı olarak değerlendirilmeyecek, dolayısıyla kurumlar vergisine tabi tutulacaktır". ifadesine yer verilmiştir.

Maddenin lafzında sermayeye iştiraktan söz edilmekle birlikte gerekçesinde mükerrerliğin önlenmesi amacına yer verilmiş olması ve sermayeye iştiraktan çok tam mükellefiyete tabi bir kurumdan elde edilen kâr payından söz edilmesi dikkate alınarak Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 47 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin İstisnalar başlıklı 1. kısmının 1-a bölümünün 3. paragrafında yer alan, "iştirak kazançları istisnası, tam mükellefiyete tabi kurumlardan alınan kâr paylarına uygulanacaktır..." 6. paragrafında yer verilen "Kurumların tam mükellefiyete tabi kurumlardan 01.01.1994

tarihinden itibaren elde ettikleri kâr payları hakkında iştirak kazançları istisnasına ilişkin hükümler uygulanacaktır..." 7. paragrafında, "iştirak kazançları istisnası ile genelde vergilemede mükerrerliğin önlenmesi amaçlanmıştır. İstisnaya konu kazanç esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kuruluşta kurumlar vergisine ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6 numaralı bendinde öngörülen vergi tevkifatına tabi tutulduğundan, kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda mükerrer vergilendirilmesinin önüne geçilmek istenmiştir. Bu suretle kurum kazancının gerçek kişilere doğrudan intikali ve araya giren başka kurumlar aracılığı ile dolaylı intikali arasında bir farklılık olmaması sağlanmaktadır..." şeklindeki ifadeler dikkate alındığında uygulamanın, sermayeye iştirak sonucu elde edilen kazancın değil mükerrerliğin önlenmesi amacıyla yönelik olarak, tam mükellefiyete tabi kurumlardan elde edilen kâr paylarının vergiden müstesna tutulmasına yönelik olarak yürütüldüğü, yargı kararlarının da bu yönde olduğu anlaşıldığından Tebliğ'in 5.1, 5.6.2.2.2 bölümlerinde dava konusu edilen kısımlarında hukuka aykırılık bulunmadığından bu kısımlara ilişkin yürütmenin durdurulması istemi yerinde ve yürütmenin durdurulmasını sağlayacak nitelikte görülmemiştir.

1 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 15.6.6 bölümünün iptali ve yürütmenin durdurulması istemine gelince: Tebliğ'in bu bölümünde, avans kâr payı dağıtımına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Ancak Tebliğ'in dayanağı olan 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bu konuda açık bir düzenleme bulunmadığı gibi kâr dağıtımı müessesesinin düzenlendiği Türk Ticaret Kanunu'nda avans kâr payına ilişkin bir düzenlemenin yer almadığı, aksine 470. maddesinde kâr payının ancak safi kârdan ve bu gaye için ayrılan yedek akçelerden dağıtılabileceği belirtilerek kâr payının ancak dönem sonunda ve dönem safi kârı belirlendikten sonra dağıtılabileceği hükme bağlanmıştır.

Avans kâr payı, Sermaye Piyasası Kanunu'nda düzenlenmiştir. Sermaye Piyasası Kanunu'nun "Temettü ve Bedelsiz Payların Dağıtım Esasları" başlıklı 15. maddesinin 4. fıkrasında, "Halka açık anonim ortaklıklar, sermaye piyasası mevzuatına uygun olarak düzenlenmiş ve bağımsız denetimden geçmiş üçer aylık ara dönemler itibariyle hazırladıkları mali tablolarında yer alan kârlarından, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayırmak zorunda oldukları yedek akçeler ile vergi karşılıkları düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçmemesi, ana sözleşmelerinde hüküm bulunması ve genel kurul kararıyla ilgili yıla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi koşullarıyla temettü avansı dağıtılabilirler. Her ara dönemde verilecek temettü avansı bir önceki yıla ait bilanço kârının yarısını aşamaz. Önceki dönemde ödenen temettü avansları mahsup edilmeden ilave temettü avansı verilmesine ve temettü dağıtılmasına karar verilemez. Temettü avansı dağıtımına karar verilmesinde ve avansın ödenmesinde Türk Ticaret Kanunu'nun, bilanço ve gelir tablosunun kabulüne ve kârın dağıtılmasına ilişkin olup bu madde hükmüne aykırı olan hükümleri uygulanmaz. Yönetim kurulu üyeleri ve temsilcisi oldukları tüzel kişiler, şirket denetçileri, bağımsız denetimi yapanlar ve bağlı oldukları gerçek ve tüzel kişiler, ara dönemler bilanço ve gelir tablolarının gerçeği aksettirmemesinden veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olmasından doğan zararlar için şirkete, pay sahiplerine, şirket alacaklılarına ve ayrıca doğrudan doğruya olmak üzere temettü avansının karşılaştırıldığı veya ödendiği bilanço yılı içinde pay senedi iktisap etmiş bulunan kişiler ile üçüncü kişilere karşı müteselsilen sorumludurlar. Hukuki sorumluluk doğuran hallerin varlığı halinde, pay sahipleri, yönetim kurulu üyeleri, denetçiler ve Kurul tarafından kararın ilanından itibaren otuz gün içinde, 12. maddenin 6. fıkrasındaki esaslar çerçevesinde iptal davası açılabilir. Kurul, yasalardan kaynaklanan yükümlülüklerin doğruluk incelemesi dahil bilanço ve gelir tablolarını denetleme ve düzeltmeye yetkilidir. Vergi

Usul Kanunu'nun vergi incelemesine ilişkin hükümleri saklıdır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin esaslar Kurul tarafından belirlenir." hükmüne yer verilmiştir. Maddeden de anlaşılacağı gibi müessese, Sermaye Piyasası Kanunu'nun düzenlediği ve kendine özel koşulları denetim usulleri bulunan halka açık şirketler için öngörülmüştür.

Söz konusu Bölümün dayandırıldığı 5520 sayılı Kanun'un "Vergi Kesintisi" başlıklı 15. maddesinde ise, "Kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar." ifadesine yer verilmiş, avans kâr payı dağıtımı konusu düzenlenmemiş, bu konuda Maliye Bakanlığı'na düzenleme yapma yetkisi de tanınmamıştır.

Bu durum da Kanun'da açıkça verilmiş bir yetki olmadığı halde Kanun'da düzenlenmemiş olan bir konuda ve yorumu aşır, bir verginin konulması, kaldırılması veya değiştirilmesi sonucunu doğurabilecek şekilde düzenleme yapma yetkisi bulunmayan davalı idare tarafından bu konunun tüm sermaye şirketlerini de kapsayacak şekilde düzenlenmesinde hukuka uyarlık görülmediğinden Tebliğ'in bu bölümü için 2577 sayılı Kanun'un yürütmenin durdurulmasına ilişkin 27. maddesinde yer alan koşulların gerçekleştiği sonucuna varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 5.1, 5.6.2.2.2 bölümlerindeki bazı ifadelerle ilişkin yürütmenin durdurulması isteminin reddine oyçokluğuyla, 15.6.6

bölümüne ilişkin yürütmenin durdurulması isteminin ise kabulüyle bu kısmın yürütülmesinin durdurulmasına esasta ve gerekçede oyçokluğuyla karar verildi(*)(**).

(*) **KARŞI OY:** 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 15.6.6 bölümü 5520 sayılı Kanun'un 15. maddesine dayandırılmıştır. Bu maddede, "Kamu İdare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar." İfadesine yer verilmiştir. Söz konusu düzenleme ile avans kâr payı dağıtımı değil, maddedeki ödemelerin avans olarak yapılması hali düzenlenmiştir. Maddenin, Sermaye Piyasası Kanunu'nda yer alan düzenlemeye paralel anlamda avans kar payı dağıtımını düzenlediğinden söz edilemez. Bu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu'nda öngörülmeleyen bir konunun bu Kanuna ilişkin bir tebliğle düzenlenmesi mümkün olmadığından bu kısma yönelik yürütmenin durdurulması isteminin bu gerekçeyle kabulü gerektiği görüşüyle kararın gerekçesine karşıyım.

(**) **KARŞI OY:** 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin "a" fıkrasında, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar iptal davaları olarak tanımlanmıştır ve sübjektif ehliyet koşulu "menfaat ihlali" olarak yer almıştır. İptal davasının içtihat ve doktrinde belirlenen hukuki nitelikleri göz önüne

alındığında, idare hukuku alanında tek taraflı idare açıklamasıyla kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte tesis edilen idari işlemlerin ancak bu idari işlemle meşru, kişisel ve güncel bir menfaat ilgisi kurulabilenler tarafından iptal davasına konu edilebileceğinin kabulü zorunludur. Kaldı ki, iptal davaları idare tarafından tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerden dolayı kişisel, meşru ve aktüel bir menfaati ihlal edilenler tarafından açılabilen davalardır. Görüldüğü gibi bu davaların açılabilmesi için genel anlamdaki ehliyet yanında "menfaatin ihlal edilmesi" şeklinde bir şart aranmıştır. Bu şart, her isteyen idari bir işleme karşı dava açmasını ve bu şekilde oluşabilecek idari istikrarsızlık ve belirsizlikleri önlemek için öngörülmüştür. İhlal edilen menfaatin kişisel olması yanında hukuksal bir durumdan çıkması yani meşru ve dava güncel olması gerekir.

Davacı Derneğin Tüzüğü incelendiğinde, amacı ve konumu bakımından dava konusu tebliğ ile davacının meşru, kişisel ve güncel bir menfaatinin etkilenmediği dolayısıyla işlemle menfaat ilişkisinin bulunmadığı anlaşıldığından davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği görüşüyle karara karşıyım.