Danıştay 3. Daire E.2023/8428 K.2026/646 (16.02.2026)

Karar metni, resmî kaynakta yayımlanmış hâliyle aynen aktarılmıştır; taraf adları kaynakta anonimdir.

Danıştay 3. Daire Başkanlığı 2023/8428 E. , 2026/646 K.

"İçtihat Metni"

T.C.

D A N I Ş T A Y

ÜÇÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2023/8428

Karar No : 2026/646

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Müdürlüğü/...

VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ... Turizm İşletmeleri Anonim Şirketi

VEKİLLERİ : Av...., Av. ...

İSTEMİN KONUSU:.... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına yöneltilen istinaf başvurusuna ilişkin ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı şirketin, ... Emeklilik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfı İktisadi İşletmesi tarafından düzenlenen faturalara dayalı yaptığı ödemeler ile ... Holding Anonim Şirketi'ne yaptığı bir kısım ödemelerin kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğundan bahisle adına 2018 yılı için ikmalen salınan kurumlar vergisi ile tekerrür hükümleri gereğince artırılarak kesilen bir kat vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Davacı şirket tarafından bireysel emeklilik sistemine aktarılan ve indirilecek giderler arasında gösterilen işveren katkı paylarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 9. bendi uyarınca indirildiği, iade edilen işveren katkı payı tutarlarının gelir yazıldıktan sonra yardım sandığına aktarılması üzerine aynı Kanun'un 40. maddesinin 9. bendi kapsamında indirilecek giderler arasında gösterildiği, yapılan kayıtların anılan kanun maddelerine aykırılık teşkil etmediği, 13/12/1986 tarih ve 19310 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 33 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "Holding şirketlerin genel idare giderlerinin bağlı şirketlere dağıtımı" başlıklı 2. bölümünde holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini planlama, örgütlendirme ve kararların uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmet verilebildiği; holding tarafından verilen bu tür hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabilmesi için, hizmetin mutlaka verilmiş olması, kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi, tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde ise her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesinin şart olduğunun düzenlendiği, uyuşmazlıkta ise davacı şirkete hizmet veren şirketin, hizmetin sağlanması esnasında yaptığı birtakım giderlerin kanunen kabul edilmeyen giderler olduğu ileri sürülerek bu tutarların davacı şirkete fatura edilmesi nedeniyle tarhiyat yapılmış ise de davacı şirket tarafından kendisine sunulan hizmet esnasında ne tür giderler yapıldığını bilmesinin mümkün olmadığı dikkate alındığında,

tarhiyatın değinilen kısmının da hukuka uygun düşmediği gerekçesiyle dava konusu cezalı vergi kaldırılmıştır.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusunun, usul ve hukuka uygun olduğu sonucuna varılan Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Davacı şirketin, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan bir kısım ödemelerini, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate aldığı saptandığından yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Çalışanların sosyal güvenlik ihtiyacını karşılamak amacıyla vakfa aktarılan tutarın Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 2. bendi kapsamında gider olarak dikkate alınabileceği, ... Holding Anonim Şirketi'nin bir kısım harcamalarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi suretiyle şirketleri adına tarhiyat yapılmasının hukuka aykırı düştüğü belirtilerek istemin reddi gerektiği savunulmaktadır.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİNİN DÜŞÜNCESİ: Temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan Bölge İdare Mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Üçüncü Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY :

Dava konusu tarhiyatın dayanağı vergi inceleme raporunda, davacı şirketin, bireysel emeklilik sistemine işveren payı olarak yatırılan tutarları, bir kısım çalışanların mevzuatta belirlenen süreler geçmeden işten ayrılması nedeniyle iade edilmesi üzerine üyesi olduğu vakfa, vakıf senedinin 49. maddesine istinaden aktardığı, diğer yandan ... Holding Anonim Şirketi'nden alınan hizmetler için bir kısım ödemeler yaptığı ve sözü edilen tutarların kurumlar vergisi hesabında gider olarak dikkate alındığı saptanmıştır.

Dava dışı ... Holding Anonim Şirketi hakkındaki vergi tekniği raporunda ise kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan harcamaların bir kısmının, belirlenen dağıtım anahtarı çerçevesinde bünyesinde faaliyet gösteren bağlı şirketlere hizmet faturalarıyla yansıtıldığı tespitine yer verilmiştir.

Davalı idare tarafından bu saptamalara dayanılarak davacının, kurumlar vergisi hesabında gider olarak dikkate almış olduğu söz konusu tutarların kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiğinden bahisle kurumlar vergisi matrahına eklemek suretiyle dava konusu tarhiyat yapılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinin 1. fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancının üzerinden hesaplanacağı; 2. fıkrasında, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı kurala bağlanmış, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde de gerçek gelirin vergilendirileceği ilkesi benimsenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde indirilebilecek giderler sayılmıştır. Ayrıca bu giderlere ilaveten Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8.

maddesinin (1) numaralı fıkrasında kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu maddede sayılan giderleri de kurum kazancından indirilebileceği düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde ise kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler sayılmıştır.

193 sayılı Kanun'un 40. maddesinin 2. bendinde, hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartiyle), 27. maddede yazılı giyim giderlerinin indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) fıkrasında; vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, gerçek mahiyetin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia edene ait olduğu düzenlenmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Davaların karara bağlanması" başlıklı 22. maddesinin 1. fıkrasında, konular aydınlandığında meselelerin sırasıyla oya konulacağı ve karara bağlanacağı, "Kararda Bulunacak Hususlar" başlıklı 24. maddesinin (e) bendinde de; kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hükmün belirtileceği, 49. maddesinin 2. fıkrasının (c) işaretli bendinde ise, usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması halinde kararın bozulacağı kuralına yer verilmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Yukarıda kuralına yer verilen düzenlemelere göre hizmetli ve işçiler adına yatırılan sigorta primi ve emekli aidatının indirilecek gider olarak dikkate alınabilmesi için öncelikle hali hazırda çalışan adına yapılması gerekmektedir.

Uyuşmazlıkta ise davacı şirkete iade edilen işveren paylarının vakfa aktarılırken herhangi bir çalışanla ilişkilendirilmediği dolayısıyla ihtiyari nitelikte yapılan ödemenin kurumlar vergisi hesabında indirilecek gider olarak dikkate alınamayacağı sonucuna ulaşıldığından Vergi Mahkemesi kararının, tarhiyatın değinilen kısmının kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf başvurusunun reddinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Tarhiyatın, ... Holding Anonim Şirketi'nin bir kısım giderlerinin kanunen kabul edilmeyen giderler olmasından kaynaklanan ve davacıya yansıtılan kısmının, söz konusu giderlerin her birinin davacı şirket nezdinde faaliyet konusu da göz önüne alınarak gider yazılıp yazılmayacağı hususu değerlendirilerek karar verilmesi gerektiğinden yazılı gerekçeyle kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf başvurusunun reddine dair hüküm fıkrasının da bozulması gerekmiştir.

Öte yandan yeniden verilecek kararda, vergi ziyaı cezasının tekerrüre isabet eden kısmı hakkında değerlendirme yapılması gerektiği tabiidir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1.Temyiz isteminin kabulüne,

2.Temyize konu Vergi Dava Dairesi kararının BOZULMASINA, 16/02/2026 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.