

## ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

**Esas Sayısı : 2006/119**

**Karar Sayısı : 2009/145**

**Karar Günü : 15.10.2009**

**İPTAL DAVASINI AÇAN :** Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri Kemal ANADOL, Haluk KOÇ ile birlikte 118 milletvekili (Esas Sayısı: 2006/119)

**İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN :** Ankara Üçüncü Vergi Mahkemesi (Esas Sayısı: 2008/4)

**DAVA ve İTİRAZIN KONUSU :** 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 27.6.2006 günlü, 5527 sayılı Yasa'nın 1. maddesinin (a) bendi ile eklenen "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır" biçimindeki cümlesinin Anayasa'nın Başlangıcı ile 2., 10., 11. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesi istemidir.

**I- İPTAL DAVASI VE YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İLE İTİRAZ BAŞVURUSUNUN GEREKÇELERİ**

**A- İptal ve yürürlüğün durdurulması istemlerini içeren dava dilekçesinin gerekçe bölümü şöyledir:**

**"III. GEREKÇE**

30.12.2004 tarih ve 5281 sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 30 uncu maddesi ile 193 sayılı Kanuna eklenen geçici madde 67'nin (1) numaralı fıkrasında;

"Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar."

hükmüne yer verilmiş, geçici madde 67'nin (14) numaralı fıkrasında da, "Bu madde kapsamına girmeyen ve 1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır." denilmiştir.

Bu hükümler uyarınca 1.1.2006 tarihinden itibaren yerli – yabancı ayırımı yapılmaksızın tüm finansal yatırım araçlarında stopaj oranı yüzde 15 olarak uygulanmaktaydı. İptali istenen kural ile Türkiye'de yerleşik olmayan dar mükellef, gerçek kişi ve kurumların, yani yurtdışında yerleşik yatırımcıların finansal araçlardan, Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlara uygulanacak stopaj oranı sıfıra indirilerek kanun önünde eşitlik ilkesi zedelenmiştir.

Anayasanın 10 uncu maddesinde "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar." denilmektedir. Bu kural, birbiri ile aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını, ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasını engellemektedir.

Anayasa Mahkemesinin pek çok kararında vurgulandığı gibi Anayasanın 10 uncu maddesinde ifade edilen kanun önünde eşitlik ilkesi, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmemekle birlikte, yasaların uygulanmasında birbirinin aynı durumda olanlar ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamakta, hatta bunların durumu ve konumlarındaki özellikleri, kimi kişi ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılmakta, özelliklere ve aykırılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar da, aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa ile eylemli değil <<hukuki eşitlik>> amaçlanmaktadır. Anayasanın öngördüğü eşitlik ilkesinin çiğnenmemesi için, aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumların ayrı kurallara bağlı tutulması gerekmektedir. Başka bir anlatımla, kişisel durumları ve nitelikleri özdeş olanlar arasında, konulan kurallarla değişik uygulamaların yapılmaması gerekmektedir.

Yerli olsun, yabancı olsun söz konusu kişilerin, tüm finansal araçlardan Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlara stopaj uygulanması yönünden aynı hukuksal durumda oldukları açıktır. Aynı hukuksal durumda olanlara ise aynı kuralların uygulanması gerekir. Aksi halde kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı bir durum doğar. Aynı hukuksal durumda olanlara farklı uygulamalar getirdiği için, iptali istenen kural, Anayasanın 10 uncu maddesine aykırıdır.

Diğer taraftan Anayasanın 73 üncü maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" denilmiştir. Bu hükme göre;

1) Herkes vergi ödeyecektir,

2) Vergi mali güce göre ödenecektir.

Gelir düzeyi aynı olan, diğer bir anlatımla mali gücü aynı olan mükellefler hakkında farklı uygulama yapılması, Anayasanın 73 üncü maddesine de aykırı düşer.

5527 sayılı Kanununun 30 uncu maddesi ile 193 sayılı Kanuna eklenen Ek Madde 67'nin onyedinci fıkrasında, söz konusu stopaj oranını sıfıra kadar indirmek veya % 15'e kadar artırma konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi, verilen bu yetki çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca Yurtiçinde yerleşik yatırımcılar bakımından da stopaj oranının sıfıra kadar indirilebilmesinin mümkün bulunması kanun önünde eşitlik ilkesinin zedelenmesi açısından farklı bir durum yaratmamaktadır. Şöyle ki;

Anayasa Mahkemesinin 2.10.2003 gün ve E.2003/73, K.2003/86 sayılı kararında,

“Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, Anayasanın ve yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Anayasanın 73 üncü maddesinde, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı öngörülerek Anayasanın 2 nci maddesinde nitelikleri belirtilen hukuk devleti ilkesi vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir.

Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.”

denilmiştir.

Türkiye’de yerleşik olmayan dar mükellef, gerçek kişi ve kurumların, yani yurtdışında yerleşik yatırımcıların finansal araçlardan, Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlara uygulanacak stopaj oranının iptali istenen düzenlemeyle, yani yasa ile sıfıra indirilmesine karşın, yurtiçinde yerleşik yatırımcılar bakımından stopaj oranının sıfıra kadar indirilmesinin Bakanlar Kurulu’nun takdirine bırakılmış olmasının devletin vergilendirme yetkisini keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasına imkân tanıdığı açıktır. Bu nedenle, tüm finansal araçlardan Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlara stopaj uygulanması yönünden aynı hukuksal durumda olan yatırımcılar arasında yerli – yabancı ayırımının yapılmış olması kanun önünde eşitlik ilkesine ve dolayısıyla Anayasanın 10 uncu maddesine aykırı düşer.

Diğer taraftan iptali istenen düzenleme, “karşılıklılık” ilkesiyle de bağdaşmamaktadır. Türk Yabancılar Hukukunun temel ilkelerinden en önde geleni, karşılıklılıktır. Karşılıklılık (mütekabiliyet) esası, öğretilerde en az iki devlet arasında uygulanan ve her birinin ülkesinde diğerinin vatandaşlarına aynı mahiyetteki hakları karşılıklı tanımalarını ifade eden bir prensip olarak izah olunmaktadır. Bu prensibe göre; bir yabancı Türkiye’de bir haktan yararlanabilmesi, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının da o yabancı ülkesinde aynı tür ve nitelikte olan haklardan yararlandırılmasına bağlıdır. Karşılıklı muamele esası, antlaşma ile ya da kanunla konulabilir.

Anayasamızın Başlangıç kısmının ikinci paragrafında yer alan “Dünya milletleri ailesinin eşit haklara sahip şerefli bir üyesi olarak ...” ibaresi, milletlerarası hukuk ilişkilerimizde karşılıklılık ilkesinin esas alınacağını göstermektedir. Karşılıklılığın etkisiz hale gelebildiği bir durumda ise, milletlerin eşit haklara sahip olduğundan söz edilemez.

Bu nedenle iptali istenen cümle, Anayasanın Başlangıç kısmının ikinci paragrafına da aykırıdır.

Anayasaya aykırı bir düzenlemenin, Anayasanın 2 nci maddesindeki hukuk devleti ve 11 inci maddesindeki Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesiyle bağdaşması da düşünülemez.

Açıklanan nedenlerle, 27.6.2006 tarih ve 5527 sayılı Gelir Vergisi Kanununun da Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanununun 1 inci maddesinin (a) bendinin 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna eklediği cümle Anayasanın Başlangıç kısmının ikinci paragrafına, 2 nci, 10 uncu, 11 inci ve 73 üncü maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

#### IV. YÜRÜRLÜĞÜ DURDURMA İSTEMİNİN GEREKÇESİ

İptali istenen kural ile dar mükellef, gerçek kişi ve kurumların, yani yurtdışında yerleşik yatırımcıların finansal araçlardan, Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlara uygulanacak stopaj oranı sıfıra indirilerek kanun önünde eşitlik ilkesi zedelenmesi gibi, yabancılar hukukumuzun temeli olan karşılıklılık ilkesinden vazgeçilerek yabancıların ülkemizde karşılıklılık ilkesi aranmadan hak edinmesine imkân tanınmaktadır.

Öte yandan, Anayasal düzenin en kısa sürede hukuka aykırı kurallardan arındırılması, hukuk devleti sayılmanın gereğidir. Anayasaya aykırılığın sürdürülmesinin, bir hukuk devletinde subjektif yararların üstünde, özenle korunması gereken hukukun üstünlüğü ilkesini de zedeleyeceği kuşkusuzdur. Hukukun üstünlüğü ilkesinin sağlanmadığı bir düzende, kişi hak ve özgürlükleri güvence altında sayılamayacağından, bu ilkenin zedelenmesinin hukuk devleti yönünden giderilmesi olanaksız durum ve zararlara yol açacağından duraksama bulunmamaktadır.

Arz ve izah olunan nedenlerle, söz konusu kural hakkında yürürlüğünün durdurulması da istenerek iptal davası açılmıştır.

#### V. SONUÇ VE İSTEM

Yukarıda açıklanan gerekçelerle, 27.6.2006 tarih ve 5527 sayılı Gelir Vergisi Kanununun da Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanununun 1 inci maddesinin (a) bendi ile 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna eklenen cümlelerin, Anayasanın Başlangıç kısmının ikinci paragrafına, 2 nci, 10 uncu, 11 inci ve 73 üncü maddelerine aykırı olduğundan,

iptaline ve uygulanması halinde sonradan giderilmesi güç ya da olanaksız zarar ve durumlar doğacağı için, iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesine ilişkin istemimizi saygı ile arz ederiz.”

#### B- Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

“Bilindiği üzere kanunların yer bakımından uygulanmasında “kanunların mülkiyeti” ve “kanunların şahsiliği” olmak üzere iki temel kural vardır. Birinci kurala göre, bir ülke sınırları içinde yer alan, vatandaş olsun veya olmasın her kişi o ülkenin yasalarına tabi olacaktır. Kanunların şahsiliği ilkesine göre ise bir ülkenin vatandaşı kendi ülkesinin sınırları dışında da bulursa kendisi için bağlı olduğu devletin yasaları uygulanacaktır. Vergi yasaları açısından bu ilkeler gereği Türk vergi sisteminde de tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet kavramlarına yer verilmiştir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun mükellefiyet ile ilgili birinci kısmının ikinci bölümünde “Tam Mükellefiyet” düzenlenerek, ülkemizde yerleşmiş olanlarla resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarının tam mükellef sayılarak Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri, “Dar Mükellefiyet” ile ilgili üçüncü bölümünde ise; Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin dar mükellef sayılarak sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır. Böylece, devlet kendi ulusal sınırları üzerinde oluşan kazanç ve irattan pay alma hakkını dar mükellefiyetle sağlamış bulunmaktadır. Ancak itiraza konu kanun hükmü ile tam mükelleflerin maddede belirtilen kazanç ve iratlarından vergi kesintisi yapılırken aynı kazanç ve iratları elde eden dar mükelleflerden vergi kesintisi yapılmaması benimsenmiştir. Bu durumun aşağıda açıklandığı üzere Anayasa’nın 10,73. maddelerine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

#### I- İTİRAZ KONUSU HÜKÜM ANAYASA’NIN 10. MADDESİNE AYKIRIDIR

“Kanun önünde eşitlik” başlıklı, Anayasa’nın 10. maddesinde; “Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir” denilmektedir.

Anayasa’nın, bu ilkesi ile aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara bağlı tutulacağı, değişik hukuksal durumda olanların ise değişik kurallara bağlı tutulmasının bir aykırılık oluşturmayacağı kabul edilmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67. maddesine 5527 Sayılı Kanunun 1. maddesiyle eklenen itiraza konu “Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.” ibaresi getirilerek vergiyi doğuran olay tüm mükellefler için aynı olduğu halde, bir başka deyişle kazancın elde edilmesi yönünden aynı durumda bulunduğu halde dar mükellefler lehine bir düzenleme yapılmasının Anayasa’nın eşitlik ilkesine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

#### II- İTİRAZ KONUSU HÜKÜM ANAYASA’NIN 73. MADDESİNİN BİRİNCİ FIKRASINA AYKIRIDIR

Anayasa’nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi vermekle yükümlüdür.” denilmektedir. Fıkra, verginin “genel olması”, “malî güce göre” ve “kamu giderlerini karşılamak üzere” alınması öngörülmüştür. Malî güce göre vergilendirme, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî gücün tanımı Anayasa’da bulunmamasıyla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır.

Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa’da öngörülen verginin “malî güce göre ödenmesi”, “herkesin vergi ödemesi” ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67. maddesine 5527 Sayılı Kanunun 1. maddesiyle eklenen itiraza konu “Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır.” ibaresi getirilerek dar mükellefler lehine bir düzenleme yapılmasıyla maddede de yer verilen “malî gücüne göre” vergilendirme ilkesini zedelediği kanaatine varıldığından söz konusu yasal düzenlemenin Anayasa’ya aykırı olduğu görülerek, iptali için itiraz yoluna başvurmak gerekmiştir.

Öte yandan aynı maddenin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi’nin E:2006/1 19 Esas sayılı dosyasında iptal davası açıldığı da anlaşılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 5527 Sayılı Kanunun 1/a maddesiyle eklenen “dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu

oran %0 olarak uygulanır” ibaresinin 1982 Anayasası’nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesi ile 73. maddesindeki vergilendirme ilkelerine aykırı görüldüğünden iptali için Anayasa Mahkemesi’ne başvurulmasına, kararla birlikte dava dosyasının onaylı örneğinin Anayasa Mahkemesi’ne gönderilmesine ve Anayasa Mahkemesi’nin bu konuda vereceği karara kadar davanın geri bırakılmasına, T.C. Anayasası’nın 152., 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un 28. maddesi uyarınca 10/10/2007 tarihinde karar verildi.”

## II- YASA METİNLERİ

### A- Dava ve İtiraz Konusu Yasa Kuralı

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun iptali istenilen kuralı da içeren geçici 67. maddesi şöyledir:

“Geçici Madde 67- (Ek: 30/12/2004–5281/ 30 md.)

1) Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

d) (Ek: 22/12/2005-5436/14 md.) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,

Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar. (Ek cümle: 27/6/2006-5527/1 md.) **Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.**

(Değişik ikinci paragraf: 22/12/2005-5436/14 md.) Aynı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmak suretiyle, tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak alış bedeli belirlenir. Bir menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının alımından önce elden çıkarılması halinde, elden çıkarılma tarihinden sonra yapılan ilk alım işlemi esas alınarak üzerinden tevkifat yapılacak tutar tespit edilir. Aynı gün içerisindeki işlemlerde ağırlıklı ortalama yöntemi kullanılabilir. Alış ve satış işlemleri dolayısıyla ödenen komisyonlar ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınır.

Üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım satım işlemi yapılması halinde tevkifatın gerçekleştirilmesinde bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınır. Aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı alım satımından doğan zararlar takvim yılı aşılıp kaydıyla izleyen dönemlerin tevkifat matrahından mahsup edilir. Dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki Yeni Türk Lirası karşılıkları esas alınarak tevkifat matrahı tespit edilir. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının yabancı bir para cinsinden ihraç edilmiş olması halinde ise tevkifat matrahının tespitinde kur farkı dikkate alınmaz.

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı sahibinin, bu kıymetleri başka bir banka veya aracı kuruma aktarması halinde, söz konusu menkul kıymetlerin alış bedeli ve alış tarihi aktarma yapılan kuruma bildirilir. Aktarmanın başka bir kişi veya kurum adına yapılması halinde, alış bedeli ve alış tarihinin ilgili banka veya aracı kuruma bildirilmesinin yanı sıra işlem Maliye Bakanlığına da bildirilir. Bu bildirimler, başka bir kişi veya kurum adına naklin aynı banka veya aracı kurumun bünyesinde gerçekleştirilmesi veya kıymetin sahibi tarafından fiziken teslim alınması halinde de yapılır.

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının fiziken bir banka veya aracı kuruma teslim edilmesi halinde alış bedeli olarak, tevşik edilmesi kaydıyla, kıymet sahibinin beyanı esas alınır ve yapılan işlem Maliye Bakanlığına bildirilir.

(Değişik altıncı paragraf: 27/6/2006-5527/1 md.) Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde, tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile sürekli olarak portföyünün en az % 51’i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasında ve hisse senetleri kâr paylarının hisse sahipleri adına tahsilinde bu fıkra hükümleri uygulanmaz. Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler için, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci madde hükümleri uygulanmaz.

Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları, verilecek muhtasar beyannameye dahil edilmez. Banka ve aracı kurumlar, tevkif ettikleri vergileri şekli ve muhteviyatı Maliye Bakanlığınca belirlenecek bir beyanname ile tevkifat dönemini izleyen ayın yirmüçüncü günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine beyan eder ve yirmialtıncı günü akşamına kadar öderler.

(Ek paragraf: 22/12/2005-5436/14 md.) Bu maddenin uygulaması bakımından banka veya aracı kurumlar (işleme taraf olanlar) kendilerinde bulunan veya ulaştırılan bilgi ve belgeler kapsamında tarhiyattan sorumlu tutulurlar. Bilgilerin eksik veya yanlış olması nedeniyle eksik beyan edilen kısım için bildirim yapan adına gerekli tarhiyat yapılır.

2) Bu Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye

iratlarından (Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç), ödemeyi yapanlarca, banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç, % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bankalara veya aracı kurumlara alış bedeli tevsih edilmeksizin teslim edilmiş olan menkul kıymetlerin gelirlerinin ödenmesinde ise ödeme banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılırsa dahi tevkifat yapılır. Menkul kıymetin bir banka veya aracı kurum aracılığıyla alınmış olması halinde tevkifatta, bu işlemdeki itfa bedeli ile alış bedeli arasındaki fark esas alınır. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

3) Bankalar ile aracı kurumlar, bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını (hisse senetleri ile (1) numaralı fıkranın altıncı paragrafında belirtilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları hariç) (1) numaralı fıkra kapsamında tevkifata tâbi tutulmaksızın almaları halinde, kendilerine satış yapanlar adına satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark üzerinden % 15 oranında tevkifat yaparlar. Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının daha önce bir banka veya aracı kurumdaki alınmamış olması halinde, tevkifatın yapılmasında alış bedeli yerine ihraç bedeli esas alınır. Tevkif edilen vergiler (1) numaralı fıkra kapsamında verilecek beyannameye dahil edilmek suretiyle beyan edilir ve ödenir.

4) (Değişik: 22/12/2005-5436/14 md.) Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98 inci ve 119 uncu maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

5) Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez. Şu kadar ki, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz.

6) Bu maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarında belirtilen tevkifat oranlarını yabancı para cinsinde ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan getiriler ile döviz cinsinden açılmış hesaplardan elde edilen faiz gelirleri için beş puana kadar artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

7) (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmez. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmez. (Ek cümle: 27/6/2006-5527/1 md.) Söz konusu fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulsun tutulmasın dar mükellef gerçek kişi veya kurumlarca Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmez. Ticarî faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınır ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edilir. Şu kadar ki, (2) ve (3) numaralı fıkralar kapsamında tevkif suretiyle ödenen verginin, işlemde doğan kazancın tâbi olduğu tevkifat oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı yıllık beyannameye hesaplanan vergiden mahsup edilmez.

8) Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın %15 oranında vergi tevkifatına tâbi tutulur. Bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde uyarınca ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu fon veya ortaklıklarının katılma belgelerinin ilgili fona iadesinden elde edilen gelirler ile hisse senetlerinin alım satımından elde edilen kazançlar için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Ticarî işletmeye dahil olan bu nitelikteki gelirler, bu fıkra kapsamı dışındadır.

9) Bu maddenin yürürlük tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde, 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

10) Bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler için bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

11) (Ek: 22/12/2005-5436/14 md.) Dar mükellefler de dahil olmak üzere, bu madde kapsamında tevkifata tâbi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançları için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilir. Beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilir. Beyan edilen gelir üzerinden %15 oranında vergi hesaplanır. Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir, mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Şu kadar ki, mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilemez.

12) Bu maddede geçen, "banka" kavramı 18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan bankalar ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasını "aracı kurum" kavramı ise 28.7.1981

tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında Türkiye’de faaliyette bulunan aracı kurumları ifade eder.

13) Bu maddede geçen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye’de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye’de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerinca ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder.

Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizli alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur.

14) (Değişik: 22/12/2005-5436/14 md.) Türkiye’de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında 31/12/2008 tarihine kadar yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar için (1) numaralı fıkrada belirtilen tevkifat oranı sıfır olarak uygulanır. Tam ve dar mükellef kurumların (Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayanlar hariç) (...) aralarında yaptıkları vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden doğan kazançları bakımından bu madde hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki, banka ve benzeri finans kurumları için Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunma şartı aranmaz.

15) (Ek: 22/12/2005-5436/14 md.) Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin 5281 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki (2) numaralı fıkrasında, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonu olarak addolunmuş dar mükellefiyete tâbi yatırım fonlarının vergilendirilmeye ilişkin 31.12.2005 tarihindeki bu statüleri;

a) 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerle (hisse senetleri hariç) sınırlı olmak üzere bu menkul kıymetlerin tamamı itfa edilinceye kadar,

b) 31.12.2005 tarihinde portföylerinde bulunan hisse senetleri için ise bu menkul kıymetlerin bu tarihten sonra portföyden ilk çıkış tarihine kadar,

Devam eder.

16) Bu madde kapsamına girmeyen ve 1.1 2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

17) (Ek: 27/6/2006-5527/1 md.) Bakanlar Kurulu bu maddede yer alan oranları her bir kazanç ve irat türü ile bunları elde edenler itibarıyla, yatırım fonlarının katılma belgelerinin fona iade edilmesinden elde edilen kazançlar için fonun portföy yapısına göre, ayrı ayrı sınırlara kadar indirmeye veya % 15’e kadar artırmaya yetkilidir.

18) (Değişik: 22/12/2005 - 5436/14 md.) Bu madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin esas ve usûlleri belirlemeye, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

19) Bu madde hükümleri 31.12.2015 tarihine kadar uygulanır.”

#### **B- Dayanılan Anayasa Kuralları**

Dava dilekçesinde ve başvuru kararında Anayasa’nın Başlangıç’ı ile 2., 10., 11. ve 73. maddelerine dayanılmıştır.

#### **III- İLK İNCELEME**

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü’nün 8. maddesi gereğince, E.2006/119 sayılı dosya 5.9.2006, E.2008/4 sayılı dosya 17.1.2008 gününde yapılan ilk inceleme toplantılarında başvurularda eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, E.2006/119 sayılı dosyada yürürlüğü durdurma isteminin bu konudaki raporun hazırlanmasından sonra karara bağlanmasına oybirliğiyle karar verilmiştir.

#### **IV- BİRLEŞTİRME KARARI**

E.2008/4 sayılı itiraz başvurusuna ilişkin davanın, aralarındaki hukuki irtibat nedeniyle 2006/119 esas sayılı dava ile BİRLEŞTİRİLMESİNE, esasının kapatılmasına, esas incelemenin 2006/119 esas sayılı dosya üzerinden yürütülmesine, 17.1.2008 gününde oybirliğiyle karar verilmiştir.

#### **V- ESASIN İNCELENMESİ**

Dava dilekçesi, başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin raporlar, dava konusu Yasa kuralı, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

#### **A- Kurahın Anlam ve Kapsamı**

193 sayılı Yasa’da gerçek kişilerce elde edilen kazanç ve iradın “beyanname” ile beyan edilmesi esas olmakla birlikte, mahiyetine bağlı olarak tevkif (stopaj) suretiyle vergileme esası da geçerlidir.

Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesinde 2006-2015 yılları için uygulanmak üzere 193 sayılı Yasa’nın genel ilkelerinden ayrı yeni bir vergilendirme düzeni getirilmiştir. 193 sayılı Yasa’ya 5281 sayılı Yasa’yla eklenen geçici 67. maddede, madde kapsamındaki finansal araçların elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler, tevkifat yoluyla vergilendirilmeye başlanmıştır. Böylece 193 sayılı Yasa’nın 94. maddesiyle sadece bir kısım menkul sermaye iratlarına uygulanan tevkifat sistemi genişletilerek, daha kapsamlı tevkifat esasına geçilmiştir.

Tevkifat, 193 sayılı Yasa’nın geçici 67. maddesinin çeşitli fıkralarında düzenlenmiş, tevkifata muhatap

olacak kişiler ise tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar olarak belirtilmiştir.

Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrası uyarınca, bankalar ve aracı kurumlar, alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark, alımına aracılık ettikleri menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarının iftası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark ile menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan) üzerinden bankalar ve aracı kurumlar vergi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulmuştur. Aynı maddenin (7) numaralı fıkrasına göre, tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar için gerçek kişilerce ayrıca yıllık veya münferit beyanname verilmediğinden ve diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dâhil edilmediğinden, yapılan vergi kesintisi “nihai vergilendirme” özelliği taşımaktadır. Bu durum madde gerekçesi ve gelir vergisi genel tebliğlerinde de açık olarak belirtilmiştir.

Geçici 67. madde kapsamında kesintiye tabi tutulan gelirler, ayrıca 193 sayılı Yasa'nın 94. ya da 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddelerine göre kesintiye tabi tutulmamaktadır. Geçici 67. maddenin (5) numaralı fıkrasında, vergi kesintisi yapılmasında, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının (1) numaralı fıkraya göre yapılacak tevkifatı etkilemeyeceği öngörülmüştür.

(1) numaralı fıkra, dava konusu kuralla değişiklik yapıncaya kadar dar ve tam mükellef ayrımı yapılmaksızın tevkifat oranı %15 olarak belirlenmiştir. 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilecek kazanç ve irat üzerinden elde edenin “mükellefiyet türü”ne bakılmaksızın %15'lik oran uygulanmış, gelir vergisinin artan oranlı tarife ve buna bağlı olarak getirilen tevkifat maddelerinin uygulanmadığı özel bir vergileme sistemi getirilmiştir.

Tevkifat uygulamasının kapsamına dahil bulunan “menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları”, geçici 67. maddenin (13) numaralı fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye’de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulu’na kayda alınmış ve/veya Türkiye’de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarını ifade etmektedir.

Geçici 67. maddede yer alan vergileme esasları, uygulamanın başlamasından altı ay sonra 5527 sayılı Yasa’yla değiştirilmiş, maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamındaki menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesinde tam ve dar mükellef ayrımı yapılmaksızın stopaj oranı %15 olarak belirlenmiş iken, 7.7.2006 tarihinden itibaren dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0’a indirilmiş, tam mükelleflerin % 15 olan tevkifat oranında bir değişiklik yapılmamıştır. Dava konusu kuralın yer aldığı geçici 67/1. madde kapsamında olmayan menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının hangi oranda tevkifata tabi tutulacağı geçici 67. maddenin diğer fıkralarında ayrıca gösterilmiştir.

5527 sayılı Yasa’yla geçici 67. maddeye eklenen (17) numaralı fıkra ile stopaj oranını her bir kazanç ve irat türü ile bunları elde edenler itibariyle ayrı ayrı sıfıra indirmeye veya %15’e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

193 sayılı Yasa’da tam mükellefiyet için “ikamet” ve “uyruklu” ölçütü esas alınmış, Türkiye’de yerleşmiş olanlarla, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılmışlardır. Yasa’nın 6. maddesinde ise, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler dar mükellef olarak tanımlanmış ve bunlar tam mükelleflerin aksine sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve irat üzerinden vergi ödemekle yükümlü tutulmuştur. Dar mükellefiyette ikametgâh ve uyruklu esasından farklı olarak “mülkîlik” esası benimsenmiş ve kaynağı Türkiye’de olan gelirler vergilendirmeye esas alınmıştır.

Öte yandan, kurumlar yönünden menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. ve Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67. maddelerinde iki ayrı düzenleme bulunmaktadır. Ancak 5520 sayılı Yasa’nın geçici 1. maddesine göre, 193 sayılı Yasa’nın geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve irat üzerinden 5520 sayılı Yasa’ya göre kesinti yapılmayacaktır. Buna göre dar mükellefiyete tabi kurumların 2006–2015 yılları arasında Türkiye’de elde edecekleri menkul kıymet gelirleri üzerinden 5520 sayılı Yasa’nın 30. maddesi yerine 193 sayılı Yasa’nın geçici 67. maddesinin dava konusu kuralın yer aldığı (1) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu’nda gelir türleri (ticari, zirai ve serbest meslek kazançlar, ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar) itibariyle tam ve dar mükelleflerin vergilendirilmesinde Yasa’da belirtilen kimi durumlarda beyanname verip vermeme ve kimi şekli konular dışında vergi tevkifatı yönünden bir ayırım bulunmamaktadır. Ancak dar mükellefler yönünden, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bulunup bulunmamasına göre bu anlaşmalarda yer alan hükümlere bağlı olarak kimi farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

#### **B- Anayasa’ya Aykırılık Sorunu**

Dava dilekçesi ve başvuru kararında, menkul kıymetlerden kazanç ve irat elde edilmesi ve bunlara stopaj uygulaması yönünden tam ve dar mükelleflerin aynı hukuksal durumda oldukları, vergiyi doğuran olay aynı olduğu halde vergi yükünün dağılımında dar mükellefler lehine bir düzenleme yapıldığı, kanun önünde eşitlik ilkesinin zedelendiği, aynı finansal araçlardan aynı nitelikte elde edilen gelire stopaj uygulamasında ayrımcılığa yol açıldığı, vergilerin yasayla

getirilmesinin tek başına yeterli olmadığı, aynı zamanda verginin, malî güce göre alınması, adaletli ve dengeli dağılımı, eşit ve genel olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi gerektiği, Anayasa'nın Başlangıç kısmının ikinci paragrafında yer alan "Dünya milletleri ailesinin eşit haklara sahip bir üyesi olarak..." ibaresinin uluslararası hukuk alanında karşılıklılık ilkesinin esas alınacağını gösterdiği, düzenlemenin karşılıklılık ilkesiyle de bağdaşmadığı, bu nedenlerle kuralın Anayasa'nın Başlangıç kısmının ikinci paragrafı ile 2., 10., 11. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti, temel hak ve özgürlükleri en geniş ölçüde sağlayan ve güvence altına alan, toplumsal gerekleri ve toplum yararını gözeten, kişi ve toplum yararı arasında denge kuran, toplumsal dayanışmayı üst düzeyde gerçekleştiren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak eşitliği, sosyal adaleti ve millî gelirin adil bir biçimde dağıtılmasını sağlayan devlettir. Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" denilerek verginin malî güce göre alınması ve genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür.

Verginin malî güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında malî güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Bu üç unsurun vergilendirilmesinde vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için yükümlülerin ödeme güçlerinin gözetilmesi zorunludur. Malî güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile malî güçlerini göz önünde bulundurması gerekir.

Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise ödeme gücü aynı olanların aynı vergiyi ödemeleridir. Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Bu anlamda, Devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır.

Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik de, vergide yasallık, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle birlikte, Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı ilkeler arasındadır.

193 sayılı Yasa'nın geçici 67. maddesiyle gelir vergisi uygulamasında genel ilkelerden ayrı, "özel nitelikte bir vergilendirme" rejimi getirilmiştir. Geçici 67. maddenin yürürlüğe girdiği tarihte mükellefiyet yönünden bir ayırım yapılmaz iken (1) numaralı fıkranın sonuna eklenen tümceyle, tam mükellefler için %15 olan tevkifat oranı dar mükellefler için %0 olarak belirlenmiş, aynı gelir unsurundan aynı nitelikte elde edilen gelirlere uygulanan vergi tevkifat oranında değişiklik yapılarak tam ve dar mükellefler arasında farklılık yaratılmıştır.

Anayasa'nın 73. maddesindeki temel ayırım ve karşılaştırma ölçütü mükellef türü değil "malî güç" ve "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkeleridir. Vergi sistemimizde dar ve tam yükümlülük arasında elde edilen gelirin niteliği ve unsurları yönünden herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Vergi yükü farklılaştırması mükellefin tam ya da dar olmasına göre değil, ödeme güçlerinin durumuna göre yapılabilir. Vergilendirmede, verginin konusu, matrahı kadar oranı da vergi yükünü, vergilendirmenin adaletli, dengeli ve malî güce göre olması ilkesini doğrudan etkilemektedir.

Tam ve dar mükelleflerde vergi yükü dışında biçimsel ve usule ilişkin kimi farklılıklar olabilir. Ancak bu mükelleflerin, kendilerinden tahsil edilmesi gereken malî yükümlülüklerin kamu gücüne dayanılarak alınması ve mali güçlerine göre vergi ödemeleri bakımından aynı hukuksal durumda oldukları kuşkusuzdur. Aynı menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarından aynı miktarda gelir elde eden dar ve tam mükellef arasındaki yerleşmeye dayalı farklılık, bunlar arasında aynı gelir unsuru yönünden malî gücün farklı olduğunu göstermez. Ekonomik amaçlı değişikliklerin verginin temel yapısını bozmayacak şekilde yapılması, anayasal ilkelere de aykırı olmaması gerekir.

Anayasa'nın 73. maddesine göre herkes kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutulurken, gelir unsuru yönünden malî güçleri tam mükellefler ile aynı olan dar mükelleflerin vergi oranını sıfıra indirmek suretiyle bunlardan vergi alınmaması Anayasa'yla örtüşmemektedir. Vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan malî güç sadece vergi konularak değil, mükellefler arasında ayırım yapılarak aynı gelir unsurundan vergi alınmayarak da bozulur. Verginin konulmasında olduğu gibi kaldırılmasında ya da dava konusu kuralda olduğu gibi ilen alınmamasına yol açan düzenlemelerde de Anayasa'nın vergilendirme ilkelerine uyulması gerekir.

Vergilemeyle ilgili anayasal denetimde, sınıflandırma ve karşılaştırma malî güce, diğer bir deyişle gelirdeki büyüklük ölçüsüne göre yapılmak zorundadır. Gelirin niteliğinde farklılık yoksa mükellefin mukimliği farklılığın nedeni olamaz. Aynı gelir unsuru yönünden eşit olan tam ve dar mükelleflerden birincisinin yasayla %15 oranında vergi evkifatına tabi tutulup ikincisinin %0 oranında tevkifata tabi tutularak tersine ayrımcılık yapılması, makul ve adil olmayıp malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesini öngören "mali güç" ve "vergide



şitlik" ilkelerine aykırılık oluşturur.

Açıklanan nedenlerle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 5527 sayılı Yasa'yla eklenen "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır" şeklindeki dava konusu cümle, Anayasa'nın 2., 10., ve 73. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Haşim KILIÇ, Ahmet AKYALÇIN, Cafer ŞAT, Serdar ÖZGÜLDÜR ile Serruh KALELİ bu görüşe katılmamışlardır.

Kuralın Anayasa'nın Başlangıç'ı ve 11. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

#### **VI- İPTAL KARARININ YÜRÜRLÜĞE GİRECEĞİ GÜN SORUNU**

Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasında, "Kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez" denilmekte, Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53. maddesinin dördüncü fıkrasında da bu kural tekrarlanmaktadır. Maddenin beşinci fıkrasında ise, Anayasa Mahkemesi'nin, iptal halinde meydana gelecek hukuksal boşluğu kamu düzenini tehdit veya kamu yararını ihlâl edici mahiyette görmesi halinde yukarıdaki fıkra hükmünü uygulayacağı belirtilmiştir.

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 27.6.2006 günlü, 5527 sayılı Yasa'nın 1. maddesinin (a) bendi ile eklenen "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır" biçimindeki cümlenin iptaline karar verilmesinin doğuracağı hukuksal boşluk, kamu yararını ihlâl edici nitelikte olduğundan gerekli yasal düzenlemelerin yapılması amacıyla iptal kararının, Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.

#### **VII- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİ**

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 27.6.2006 günlü, 5527 sayılı Yasa'nın 1. maddesinin (a) bendi ile eklenen "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır." biçimindeki cümlenin iptaline ilişkin hükmün süre verilerek yürürlüğe girmesinin ertelenmesi nedeniyle bu cümlenin yürürlüğünün durdurulması isteminin REDDİNE, 15.10.2009 gününde oybirliğiyle karar verildi.

#### **VIII- SONUÇ**

A- 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 27.6.2006 günlü, 5527 sayılı Yasa'nın 1. maddesinin (a) bendi ile eklenen "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır." biçimindeki cümlenin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Haşim KILIÇ, Ahmet AKYALÇIN, Cafer ŞAT, Serdar ÖZGÜLDÜR ile Serruh KALELİ'nin karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

B- İptal edilen cümlenin doğuracağı hukuksal boşluk kamu yararını ihlâl edici nitelikte görüldüğünden, Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince İPTAL HÜKMÜNÜN, KARARIN RESMÎ GAZETE'DE YAYIMLANMASINDAN BAŞLAYARAK DOKUZ AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE, OYBİRLİĞİYLE,

15.10.2009 gününde karar verildi.

Başkan  
Haşim KILIÇ

Başkanvekili  
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye  
Fulya KANTARCIOĞLU

Üye  
Ahmet AKYALÇIN

Üye  
Mehmet ERTEN

Üye  
Mustafa YILDIRIM

Üye  
Cafer ŞAT

Üye  
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye  
Şevket APALAK

Üye  
Serruh KALELİ

Üye  
Zehra Ayla PERKTAŞ

**Esas Sayısı : 2006/119**

**Karar Sayısı : 2009/145**

#### **KARŞIOY GEREKÇESİ**

İptal ve itiraz konusu kuralla dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için vergi oranının % 0 olarak uygulandığı, Bakanlar Kurulu'na bu konuda alt ve üst sınırları belirlenmiş bir yetki verilmediği, kaldı ki dar mükellefler

bakımından % 0 şeklinde bir rakam öngörülemeyeceği şeklindeki çoğunluk görüşüne iştirak etmeye imkân yoktur. Gerçekten 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının 1. paragrafının sonuna eklenen kuralın, aynı maddeye aynı kanunla (27.6.2006 tarih ve 5527 sayılı Kanun) eklenen (17) no'lu fıkra ile birlikte değerlendirilmesi zorunludur. Çünkü, bu fıkrada açıkça "Bakanlar Kurulu bu maddede yer alan oranları her bir kazanç ve irat türü ile bunları elde edenler itibarıyla, yatırım fonlarının katılma belgelerinin fona iade edilmesinden elde edilen kazançlar için bunun portföy yapısına göre, ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye veya % 15'e kadar artırmaya yetkilidir." denilmektedir. Bu açık hükme göre de itiraz konusu kuralla dar mükellefler için belirlenen % 0 oranı sabit (değişmez) bir rakam olmayıp Bakanlar Kurulu ekonomik gelişme ve göstergelerin gösterdiği lüzuma göre bu % 0 oranını % 15'e kadar artırabilecektir. Dolayısıyla ortada sabit ve değişmez bir düzenleme olduğunu söylemek mümkün değildir. Ayrıca, % 0 oranının bir verginin alınmasından tamamen vazgeçilmeyi gerektirmediği, bunun bir alt limit olarak matematiksel rakamı ifade ettiğini bu rakamın Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca, kanunun verdiği yetki üzerine Bakanlar Kurulu'nca her zaman belirlenen üst limite kadar artırılmasının mümkün bulunduğu hukuki gerçeği karşısında, % 0 belirlemesiyle dar mükelleflerden bu verginin alınmasından tamamen vazgeçildiği sonucuna ulaşmak doğru ve yerinde bir yorum tarzı olmayacaktır.

Açıklanan nedenlerle, kuralın Anayasa'ya aykırı bir yönü olmadığı ve iptal isteminin reddi gerektiği kanısına vardığımızdan, aksi yöndeki çoğunluk kararına katılmıyoruz.

Başkan  
Haşim KILIÇ

Üye  
Ahmet AKYALÇIN

Üye  
Cafer ŞAT

Üye  
Serdar ÖZGÜLDÜR

**Esas Sayısı : 2006/119**

**Karar Sayısı : 2009/145**

#### **KARŞIOY**

Bakanlar Kurulu'na verilmiş yetki ile dar mükellefe yüzde "0" vergi uygulaması öngörülmuş iken tam mükellefler yönünden % 15 vergi uygulamasını da, Türkiye'de elde edilen gelire kazanç vergisi uygulanması gerektiği ana kuralı karşısında uygulamanın mükellefler arasında eşitsizlik yarattığı sonucuna ulaşan çoğunluk görüşüne katılma imkanı yoktur.

Kanunda belirtilen yukarı aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmaya yetkili Bakanlar Kurulu ülke ekonomisinin yararına olmak nedeniyle işlemler üzerine, mali yükümlülük koyma ve kaldırma yetkisine piyasa denetimi adına anayasal olarak sahiptir.

Hal böyle iken, herkesin bildiği dünya ölçekli ekonomik çalkantılar ve bunların etki değerlerini minimize etme realitesi, yürütmenin ve yasa koyucunun görevidir. İşte bu nedenledir ki tam ve dar mükellefler için 67. maddenin birinci fıkrasında öngörülen vergi oranları 23.7.2006, 13.11.2008, 3.2.2009 tarihlerinde onbeş ila sıfır aralığında hisse senetleri, sari kazançlar vb. yönünden üç kez değişikliğe uğramış, görülen gelişmeler ve sapmalara göre maliye ve ekonomi politikalarını revize edebilmişlerdir.

Alım, satım, ödünç, itfa, menkul kıymet ve sermaye piyasası araçları üzerinde uygulanan mali politikanın denetlenmesinde kamusal yarar olmadığı anayasal dille kesin olarak söylenemedikçe Yasa'nın açık yetki hükmüne rağmen vergi oranlarını denetler biçimde yargı kurup yorum yapmak Anayasa Mahkemesi'nin görev alanı dışındadır.

Dar ve tam mükellef arasında temel ayırım yapma gereği doğmuş ise bunun ülke gerçeği için olmadığı, yerindelik ifadeleri ile yapılamaz. Dar mükellef yönünden menkul kıymet ve sermaye piyasası araçlarından faydalanmak bir özel hukuk ilişkisine dayanır. Bu hukuk da ise karşı taraf yani devletin arz koşulları talebi doğurur. Yargı organı ise arz koşullarının nasıl olacağını belirleme hakkına sahip değildir ve bu nedenle Türkiye'nin vergi geliri yükünü konjoktüre göre paylaşmak zorunda olmayan bir kesime de şart koşup, vergi yüküne katılanlar yönünden eşitlik karşılaştırması yapılamaz. O vergi ile yatırım getirenin, para likiditasyonuna kattığı tutarın ülke içi kaynaklarda yine bu ülke insanı tarafından paylaşıldığı ve nemalandığı gerçeği gözetildiğinde ise, adeta borsa enstrümanını aracı olarak kullanıp ülkeye kredi getiren ve karşılığı yükümlülüğünün ne olduğunu belirleme yetkisinin ise hiçbir zaman sıfır olamayacağı sonucuna varan anlayış veya dış kreditora dar mükellef deyip mükellef çeşitleri arasında farklı oran uygulanamayacağı, kaynak yaratmak ve toplumun refah düzeyini yükseltmekle görevli devletin görev alanını ekonomik olarak sınırlayan Anayasa'ya aykırı bir yorumdur.

Anılan nedenler ile iptal isteminin reddi gerekirken aksi yönde oluşan çoğunluk görüşüne katılmamıştır.

Üye  
Serruh KALELİ