

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 1994/84

Karar Sayısı : 1995/33

Karar Günü : 18.7.1995

R.G. Tarih-Sayı :19.10.1996-22792

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Ordu Vergi Mahkemesi.

İTİRAZIN KONUSU : 4.5.1994 günlü, 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli ve 492 Sayılı, 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 2.2.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.7.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile bu maddenin son fıkrasının ve 6. maddesinin bazı kurallarının Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla, iptali istemidir.

I- OLAY

Kurumlar Vergisi yükümlüsü davacının, ihtirazî kayıtla verdiği Net Aktif Vergisi Beyannamesi üzerine adına tahakkuk ettirilen verginin terkinini istemiyle açtığı davada ileri sürdüğü Anayasa'ya aykırılık savının ciddi olduğu kanısına varan Mahkeme, 3986 sayılı Yasa'nın 5. maddesinin (a) bendi ile bu maddenin üçüncü cümlesi hariç son fıkrasının diğer kurallarının, 6. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Diğer mükelleflerin envanterlerinde yer alan varlıklarının net değeri" ibaresi ve son cümlesi hariç birinci fıkrasının tümü ile ikinci fıkrasının iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İptali İstenen Yasa Kurallarının Yeraldığı Maddeler

1- "MADDE 5.- Net aktif vergisinin konusunu:

a) Bilanço esasına göre defter tutmak mecburiyetinde bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin 1993 yılı hesap dönemi sonu itibariyle düzenledikleri bilançolarında yer alan net aktifleri veya bunların 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hâsılatları,

b) İşletme hesabı esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri ile serbest meslek erbabının 1993 yılı hesap dönemi sonu itibariyle çıkardıkları envanter ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıklar veya bunların 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hâsılatları,

Teşkil eder.

Dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilen gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin Türkiye'deki işletmelerine ait bilançolarında veya envanterlerinde yer alan net aktifleri veya bunların gayrisafi hâsılatları da bu vergiye tabi tutulur. Adi ortaklık, adi komandit

şirket veya kollektif şirketin net aktif vergisi, bu ortaklık ve şirketlerce ödenir. Bu vergi bir defaya mahsus olarak alınır.

Net aktiften maksat, Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257 nci maddeleri uyarınca tesbit edilen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş bilançonun aktifinde yer alan işletme varlıklarıdır. Nazım hesaplarda gösterilen tutarlar varlık addolunmaz. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek erbabının dönem sonundaki emtia mevcudu ile amortisman tabi iktisadî kıymetlerinin net değerleri bunların net aktiflerini oluşturur. Bu Kanunun IV üncü bölümünde yer alan hükümlere göre ek motorlu taşıtlar vergisine tabi olan taşıtlar, net aktifin tespitinde dikkate alınmaz. Gayrisafi hâsılat ise, aynı mevzuata uygun olarak düzenlenmiş gelir tablosunda yer alan, satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen tutarları ifade eder."

2- "MADDE 6.- Net aktif vergisi, bilanço esasına tabi olan mükelleflerin bilançolarının aktifinde, diğer mükelleflerin envanterlerinde yer alan varlıkların net değeri veya bunların dönem içindeki gayrisafi hâsılatları üzerinden hesaplanır. Varlıkların net değeri, Vergi Usul Kanununa göre değerlendirilmiş varlıkların değerinden, sadece aynı Kanuna göre ayrılmış amortisman ve karşılıkların indirilmesi sonucu bulunan değerdir. Varlıkların net değerinin hesaplanmasında yeniden değerlendirme sonucu bulunan değer esas alınır. Gayrisafi hâsılat, toplam satış tutarlarından, sadece satış indirimleri düşülmek suretiyle hesaplanır. Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında faaliyet gösterenlerin net aktif değerlerinin hesaplanmasında, yıllara sari inşaat işleriyle ilgili olarak aktifleştirdikleri inşaat ve onarma maliyetlerinden sadece 1993 yılı hesap dönemine ilişkin olanları dikkate alınır.

Net aktif vergisinin oranı, net aktif değerleri üzerinden % 1,5, gayrisafi hâsılat üzerinden serbest meslek erbabında % 2, diğer mükelleflerde % 05'tir. Bu oranların yukarıdaki fıkrada belirtilen matrahlara uygulanması suretiyle bulunan tutarlardan yüksek olanı bu verginin tarhına esas alınır.

Banka ve sigorta muameleleri vergisinin mükellefi olanlar ile özel finans kurumlarında ve dış ticaret sermaye şirketlerinde bu vergi, bunların sadece net aktifleri üzerinden hesaplanır. Bu hesaplamada bankaların, sigorta şirketlerinin ve özel finans kurumlarının net aktif değerlerinin 1/2'si esas alınır."

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

1- "MADDE 10.- Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."

2- "MADDE 73.- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca Güven DİNÇER, Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, İhsan PEKEL, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Haşim KILIÇ, Yalçın ACARGÜN, Mustafa BUMİN, Sacit ADALI, Ali HÜNER ve Mustafa YAKUPOĞLU'nun katılmalarıyla yapılan ilk inceleme toplantısında; dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, sınırlama sorununun esas inceleme evresinde ele alınmasına 22.11.1994 gününde oybirliğiyle karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

İşin esasına ilişkin rapor, başvuru kararı ve ekleri, Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülen yasa kuralları ile aykırılık savına dayanak yapılan Anayasa kuralları, bunların gerekçeleri ve öteki yasama belgeleri okunup incelendikten ve Maliye Bakanı ile iki Bakanlık yetkilisinin sözlü açıklamaları dinlenildikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Sınırlama Sorunu

Bakılmakta olan dâvada, dâvacının, bilanço esasına göre defter tutması ve tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi yükümlüsü bulunması nedeniyle 4.5.1994 günlü, 3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerinin kimi bölümlerine yönelik esas incelemenin "Bilanço esasına göre defter tutma mecburiyetinde bulunan ve tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleriyle" sınırlı olarak yapılmasına karar verilmiştir.

B- İtiraz Konusu Kuralların Anlam ve Kapsamı

3986 sayılı Yasa'nın genel gerekçesinde şöyle denilmektedir:

"1980'li yılların ikinci yarısından günümüze kadar kamu finansman açıklarında sürekli bir artış eğilimi görülmüştür. Bu durum, iç finansman yapımızı bozmuş ve dış ticaret açıklarının büyüme eğilimine girmesine neden olmuştur. Yıllarca biriken sorunlar ve bozulan ekonomik dengeler, bu konuda ciddi tedbirlerin alınmasını zorunlu kılmıştır.

Kamu finansman açıklarının hızla aşağılara çekilmesi, enflasyonun düşürülmesi, dış ticaret açıklarının kapatılması, sağlıklı ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi, kamunun ekonomi içindeki yerinin yeniden tanımlanması ve sonuç olarak ekonominin yeniden istikrara kavuşturulması amacıyla alınması gereken tedbirlerin en önemlilerinden birisi de vergi gelirlerini artırmaktır. Bu düşünceden hareketle bir defaya mahsus olmak üzere ilave bir vergi alınması için tasarı hazırlanmıştır."

3986 sayılı Yasa ile kimi yeni vergiler konulmakta, ek vergiler getirilmekte ve kimi yasalarda da değişiklik yapılmaktadır.

Yasa ile getirilen yeni vergiler, bir kez alınması öngörülen Ekonomik Denge Vergisi ve Net Aktif Vergisi'dir. Ek vergiler ise, Ek Gayrimenkul Vergisi ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'dir.

İtiraz yoluna başvuran Mahkeme, 3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerinin bazı kurallarının Anayasa'ya aykırı olduğunu ileri sürmektedir.

5. maddenin (a) bendinde, bilanço esasına göre, (b) bendinde ise işletme hesabı esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin ödeyecekleri Net Aktif Vergisi'nin konusu düzenlenmektedir. Maddenin diğer fıkralarında ise dar yükümlülerin âdi ortaklıkların, âdi komandit ve kollektif şirketlerin net aktif vergilerini kimlerin ödeyecekleri belirlenmekte ve "net aktif" ve "gayrisafî hâsılat" deyimleri tanımlanmaktadır.

6. maddenin birinci fıkrasında, Net Aktif Vergisi'nin bilanço esasına tabi olan mükelleflerin bilançolarının aktifinde, diğer mükelleflerin envanterlerinde yer alan varlıkların net değeri veya bunların dönem içindeki gayrisafî hâsılatları Net Aktif Vergisi'nin matrahı olarak esas alınmakta, ikinci fıkrasında ise, net aktif değerleri üzerinden % 1,5, gayrisafî hâsılat üzerinden ise serbest meslek erbabından % 2, diğer mükelleflerden % 05 oranında Net Aktif Vergisi alınacağı öngörülmektedir.

C- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Sınırlama kararı gereğince, 3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerinin Net Aktif Vergisi'nin konusunu, matrahını ve oranını belirleyen bölümleri ile "net aktif"i ve "gayrisafî hâsılat"ı tanımlayan bölümünün Anayasa'ya aykırılığı sorunu incelenecektir. Bu kuralların bütünlüğü nedeniyle de konu hepsi için birlikte ele alınıp değerlendirilecektir.

1- Anayasa'nın 73. Maddesi Yönünden İnceleme

Başvuru kararında Yasa'nın itiraz konusu kurallarının, Anayasa'nın 73. maddesindeki "malî güce göre vergilendirme" ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir.

Anayasa'nın "Vergi ödevi" başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" denilerek verginin "genel olması", "malî güce göre ve kamu giderlerini karşılamak üzere" alınması öngörülmüştür.

Vergide genellik ilkesi, fark gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet veya harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar. Malî güce göre vergilendirme ise, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. "Malî güç" Anayasa'da tanımlanmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir. Verginin malî güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır.

73. maddenin ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi yükünün adaletle uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.

3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerinde Net Aktif Vergisi'nin, net aktif veya gayrisafi hâsılatı hesaplanarak bunlardan fazla olanının ödenmesi öngörülmektedir. Bu nedenle, söz konusu verginin Anayasa'nın 73. maddesine aykırılığı sorununun net aktif ve gayrisafi hâsılat yönlerinden ayrı ayrı incelenmesi gerekir.

a- Net Aktif Esası

Servet vergisi uygulamalarında servet, mamelek ve sermaye esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır. Ekonomik ve hukuksal anlamda bu kavramlar birbirleri ile yakından ilgili, fakat farklı anlamdadırlar. Genelde servet, ekonomik; mamelek ise, hukuksal bir anlam taşır. Mamelek, serveti kişiye bağlayan hukuksal ilişkidir. Sermaye ise, belirli bir işletmeye girişimci tarafından konulan aktiflerin toplamıdır.

Servet vergilerinin Anayasa'nın 73. maddesine göre değerlendirilmesi, gerçek servetin doğru olarak saptanabilmesi olanağıyla yakından ilgilidir.

Ekonomik anlamda servetin saptanmasında bazı verilerin, servetin göstergesi olarak kabulü zorunludur. Anayasa'nın 73. maddesi yönünden önemli olan, getirilen yasal ölçünün malî gücü yansıtması, dengeli ve adaletli olmasıdır.

Yasa'nın 6. maddesinde varlıkların net değerinin, Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirilmiş varlıkların değerinden, yalnızca aynı Kanun'a göre ayrılmış amortisman ve karşılıkların indirilerek hesaplanması öngörülmüştür.

Yasa'da, Net Aktif Vergisi'nin konusu ve matrahını oluşturan varlıkların net değerinin tesbitinde Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen amortisman ve karşılıkların indirilmesi esasının getirilmesi, mükelleflerin Net Aktif Vergisi'ne esas olan varlıklarının vergi sistemi içinde tutarlı bir biçimde değerlendirildiklerini göstermektedir. Öte yandan, borçların düşülmeden aktif değerlerin tesbiti de servet vergilerinin yapısından kaynaklanan bir zorunluluktur. Bir tür servet vergisi olan emlak ve taşıt vergilerinde de benzeri uygulama görülmektedir. Böyle bir değerlendirme anlayışı içinde bilançoda gösterilen aktifler ile envanter ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıkların Yasa'daki biçimde vergilendirilmesinde Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan malî güce göre dengeli ve adaletli olma ölçütlerine aykırılık görülmemiştir.

Vergilendirmede verginin konusu, matrahı kadar oranı da alınacak verginin nispeti de, vergilendirmenin adaletli, dengeli ve malî güce göre olması ilkesini doğrudan etkilemektedir. Yasa'da yükümlülerin malî gücünün saptanmasında en az sakınca taşıyan bir yöntemle verginin konusunun net aktif olarak benimsenmesi, net aktifin tanımı ve saptanan vergi oranları verginin, adaletli, dengeli ve malî güce göre alındığını göstermektedir.

Bu nedenlerle, 3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerinin, Net Aktif Vergisi'nin konusu ve vergi matrahına ilişkin kuralları Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olmadığından iptal isteminin reddi gerekir.

Yekta Güngör ÖZDEN, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Yalçın ACARGÜN ile Mustafa BUMİN bu görüşe katılmamışlardır.

b- Gayrisafi Hâsılat Esası

İtiraz konusu 3986 sayılı Yasa'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin "Kurumlar vergisi mükellefleri için net aktif vergisinin konusunu 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hâsılatlarının teşkil etmesine ilişkin bölümü" ile son fıkrasının son tümcesi ve 6. maddesinin birinci fıkrasının, "Kurumlar vergisi mükellefi olup da bilanço esasına tabi mükelleflerin vergi matrahında gayrisafi hâsılatın esas alınmasına ilişkin bölümü" Anayasa Mahkemesi'nin 13.7.1995 günlü, Esas 1994/85, Karar 1995/32 sayılı kararıyla iptal edilmişlerdir.

Bu nedenle Net Aktif Vergisi'nin konu ve matrahının saptanmasında gayrisafi hasılat esasını kabul eden kurallar için işin esasının incelenmesine ve bu konuda yeni bir karar verilmesine gerek görülmemiştir.

2- Anayasa'nın 10. Maddesi Yönünden İnceleme

İtiraz başvurusunda Net Aktif Vergisi'nin Yasa'nın 6. maddesine göre mükellefler için değişik oranlarda alındığı belirtilerek bunun Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğu savı ileri sürülmüştür.

"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.

Anayasa Mahkemesi'nin kararlarında vurgulandığı gibi yasa önünde eşitlik; herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülemez. Bu mutlak yasak, birbirinin aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi, Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiğini göstermez.

Üretim ve dağıtım alanında etkinlik gösteren işletmelerle bankalar, sigorta şirketleri ve özel finans kurumlarının ekonomik, malî ve hukukî yapılarındaki farklılık nedeniyle bunların farklı oranlarda vergilendirilmeleri Anayasa'nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır. Bu gerekçeler, serbest meslek mensupları ile yukarıda sayılan alanlarda faaliyet gösteren yükümlüler arasındaki vergi oranlarının farklılığı için de geçerlidir.

Dava konusu kurallar, Net Aktif Vergisi'nin, konusunu, matrahını ve oranını yasakoyucunun vergilendirme amacına yönelik nesnel (objektif), genel ve vergilendirilen ekonomik etkinlik alanları ve yükümlüler yönünden hiçbir ayrıcalık taşımayan kurallardır.

Bu nedenlerle, iptali istenilen kuralların Anayasa'nın 10. maddesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır.

A. Necdet SEZER bu görüşe katılmamıştır.

VI- SONUÇ

4.5.1994 günlü, 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli ve 492 Sayılı, 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 2.2.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.7.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un sınırlama kararı uyarınca incelenen:

A. 5. maddesinin;

1. Birinci fıkrasının (a) bendinin,

a. Kurumlar vergisi mükellefleri için Net Aktif Vergisinin konusunu 1993 yılı hesap dönemi itibarıyla düzenledikleri bilânçolarında yer alan net aktiflerinin teşkil etmesine ilişkin bölümünün Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Yekta Güngör ÖZDEN, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Yalçın ACARGÜN ile Mustafa BUMİN'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

b. Kurumlar vergisi mükellefleri için net aktif vergisinin konusunu 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hâsılatlarının teşkil etmesine ilişkin bölümü Anayasa Mahkemesi'nin 13.7.1995 günlü, Esas 1994/85, Karar 1995/32 sayılı kararıyla iptal edilmiş bulunduğundan bu konuda yeniden karar verilmesine gerek olmadığına, OYBİRLİĞİYLE,

2. Son fıkrasının,

a. Birinci ve ikinci tümcelerinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Yekta Güngör ÖZDEN, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Yalçın ACARGÜN ile Mustafa BUMİN'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

b. Dördüncü tümcesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

c. Son tümcesi Anayasa Mahkemesi'nin 13.7.1995 günlü, Esas 1994/85, Karar 1995/32 sayılı kararıyla iptal edilmiş bulunduğundan bu konuda yeniden karar verilmesine gerek olmadığına, OYBİRLİĞİYLE,

B. 6. maddesinin;

1. Birinci fıkrasının,

a. Kurumlar vergisi mükellefi olupta bilanço esasına tabi mükelleflerin vergi matrahında bilançonun net aktifinin esas alınmasına ilişkin bölümünün, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Yekta Güngör ÖZDEN, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Yalçın ACARGÜN ile Mustafa BUMİN'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

b. Kurumlar vergisi mükellefi olup ta bilanço esasına tabi mükelleflerin vergi matrahında gayrisafî hâsılâtın esas alınmasına ilişkin bölümü Anayasa Mahkemesi'nin 13.7.1995 günlü, Esas 1994/85, Karar 1995/32 sayılı kararıyla iptal edilmiş bulunduğundan bu konuda yeniden karar verilmesine gerek bulunmadığına, OYBİRLİĞİYLE,

2. İkinci fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

18.7.1995 gününde karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Üye
Yekta Güngör ÖZDEN	Güven DİNÇER	İhsan PEKEL
Üye	Üye	Üye
Selçuk TÜZÜN	Ahmet N. SEZER	Haşim KILIÇ
Üye	Üye	Üye
Yalçın ACARGÜN	Mustafa BUMİN	Sacit ADALI
Üye	Üye	
Ali HÜNER	Lütfi F. TUNCEL	

KARŞIOY YAZISI

Esas Sayısı : 1994/84

Karar Sayısı : 1995/33

Bir önceki yıl için belirlenen vergiyle ilgisi bulunmayan; onun eki ya da kalıntısı olmayan; bağımsız, özgün ve yeni bir vergi türünde nitelenip tanımlanan "ekonomik denge vergisi"nin anayasal ölçütler gözardı edilerek salınması, yasama yetkisinin, bu konuda, Anayasa'ya aykırı kullanılmasının sonucudur.

Anayasa'nın 73. maddesiyle öngörülen "malî güç" düşünülmeden, her yükümlüden aynı oranda vergi istemek, eşitlik uygulaması sanılarak eşitsizlik yaratmaktır. Devlet gücünün temel öğelerinden başlıcası olan "vergilendirme", adaletli davranışın en belirgin biçimde yansıdığı alandır. Sosyal devlet ilkesinin gerektirdiği özen, akçalı gücün gözetilmesini zorunlu kılar. Vergilendirme yöntemlerinin uygulanması, yasamanın ve yürütmenin anayasal sınırlarda özgürsü (takdiri)yle olanaklıdır. Denetlenen düzenleme ise tersine bir örnektir. Devletin öncelikle vergi alanında güveni güçlendirmesi gerekir.

Bu nedenle, çoğunluk benimsemesine bu özet karşı görüşle oyumu kullandım.
18.7.1995

Başkan

Yekta Güngör ÖZDEN

KARŞIOY YAZISI

Esas Sayısı : 1994/84

Karar Sayısı : 1995/33

4.5.1994 günlü, 3986 sayılı Yasa'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile aynı maddenin son fıkrasının birinci ve ikinci tümcelerinin ve 6. maddesinin birinci fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığı ve itirazın reddi yolundaki çoğunluk görüşüne aşağıda açıklanan nedenlerle katılmıyoruz.

3986 sayılı Yasa'nın itiraza konu 5. maddesinin sınırlama kararı uyarınca incelenen birinci fıkrasının (a) bendine göre, bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olan ve tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilen mükelleflerin 1993 takvim yılı sonunda bilançolarında gösterdikleri ve işletmelerinde sahip oldukları net aktifleri veya bunların 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hasılatları Ekonomik Denge Vergisi'nin konusunu teşkil etmektedir. Aynı maddenin son fıkrasının birinci ve ikinci tümcelerinde de, net aktif vergisinin

tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre, 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 175. ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca tespit edilen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tabloların çıkartılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş bilançonun aktifinde yer alan işletme varlıkları net aktif vergisini teşkil eder.

Net aktifin hesaplanmasında göz önüne alınacak muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve malî tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara dair "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" 26.12.1992 günlü, 21447 sayılı mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. 1993 yılında uygulanması mükelleflerin isteğine bağlı kılınan tebliğe göre, aktif hesaplarına ilişkin ayrılmış amortismanlar, karşılıklar, reeskontlar, tükenme payları gibi negatif unsurlar, ilişkin oldukları aktif hesabın altında yer alacak ve dolayısıyla bilançoların aktifi net aktif değerleri verecektir.

Net aktifin hesaplanmasına ilişkin bu öz açıklamadan sonra Anayasa'ya aykırılık sorununun incelenmesi gerekmektedir. Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesine göre, herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Anayasa'nın 73. maddesinde sözü geçen "Vergide Genellik İlkesi", toplumda yaşayan ve malî gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. "Malî güce göre vergilendirme" ilkesi de, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları gözönüne alınarak vergilendirilmeleri olup, bu ilkeye göre, malî gücü daha yüksek olan, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemelidir. Ayrıca, vergide eşitlik ilkesi de yükümlülerin vergi ödeme güçlerinin dikkate alınarak vergilendirmenin yapılmasını gerektirir. Bu nedenlerle, sosyal ve ekonomik durumları aynı olan kişilerin farklı yöntem ve boyutta vergilendirilmeleri veya sosyal ve ekonomik durumları farklı olan kişilerin aynı yöntem ve boyutta vergilendirilmeleri durumunda, eşitlik ilkesine aykırı görünen düzenlemenin haklı nedene dayanıp dayanmadığının denetimi Anayasa Mahkemesi'nce yapılacaktır.

3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerine göre net aktif vergisinin matrahı iki ayrı gösterge üzerinden hesaplanabilecek ve yükümlü bunlardan fazla olan üzerinden vergi ödeyecektir. Bu iki göstergelerden birisi "net aktif", değeri de "gayrisafi hasılat" esasıdır.

Net aktif vergisinin konusu, bilançonun aktifi olarak belirlenmiş olup, pasifteki borçlar dikkate alınmamaktadır. Oysa işletmenin sahip olduğu varlıkları gösteren değer "öz sermaye"dir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 152. maddesinde "aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu vergisini (öz sermaye) teşkil eder." denilerek bu kavrama açıklık getirilmiştir.

Yukarıda değinildiği gibi, bir verginin adaletli olabilmesi için yükümlülerin vergi ödeme güçlerinin (malî güçlerinin) dikkate alınması gerekir. Malî gücü daha fazla olan yükümlü, malî gücü az olandan yüksek vergi ödemelidir.

Yasa'nın 5. maddesine göre, aktifte yer alan varlıkların kaynağı dikkate alınmayacağından, aktif tutarları eşit olan ancak birinin varlıklarının kaynağı "öz sermaye", değerinin varlıklarının kaynağı da "borçlanma" olan iki yükümlünün net aktif üzerinden hesaplanacak vergi tutarı aynı olacaktır. Oysa iki yükümlünün ekonomik durumları farklı olduğundan vergi ödeme güçleri de farklıdır.

Gayrisafi hasılat esasına göre vergilendirmede de durum yukarıdaki gibidir. Gayrisafi hasılatları eşit olan, ancak kâr oranları farklı olan iki yükümlünün ekonomik gücünün aynı olduğu söylenemez. Gayrisafi hasılatları aynı olmakla birlikte kâr oranı yüksek olan yükümlü, kâr oranı düşük olana göre daha fazla ekonomik güce sahiptir. Ayrıca, çok düşük aktif varlıklara sahip olmakla birlikte, satılan mal ve hizmetin dönüşüm hızının yüksek olması nedeniyle, yüksek gayrisafi hasılat elde edebilen işletmeler olabileceği gibi, bunun tersi de olanaklıdır. Net aktif ve gayrisafi hasılat kavramlarının içeriği nedeniyle hem net aktifleri, hem de gayrisafi hasılatları eşit olan yükümlünün de aynı ödeme gücüne sahip olduğunu söylemek mümkün değildir.

Açıklanan nedenlerle, net aktif vergisi, net aktifleri ve yıl sonu gayrisafi hasılatları aynı da olsa yukarıda belirtilen gerekçelerle malî gücü farklı olabilen kişilerin aynı vergiyi ödemeleri sonucunu doğuracağından Anayasa'nın vergide adalet ve eşitlik ilkesini koyan ve "herkesin malî gücüne göre vergi ödemesini" emreden hükmüne aykırıdır. Bu ilkeye uyulmaması sonucu "Vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı"da sağlanamamış olacağından, 3986 sayılı Yasa'nın sınırlama kararı uyarınca incelenen 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile aynı maddenin son fıkrasının birinci ve ikinci tümcelerinin ve 6. maddesinin birinci fıkrasının Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına, Sosyal Devlet ilkesini zedelemesi nedeniyle de Anayasa'nın 2. maddesine aykırı bulunduğundan iptali gerekeceği görüşüyle bu bölüme ilişkin istemin reddi yolundaki çokluk görüşüne karşıyız.

Üye	Üye	Üye
Selçuk TÜZÜN	Yalçın ACARGÜN	Mustafa BUMİN

KARŞIOY YAZISI

Esas Sayısı : 1994/84

Karar Sayısı : 1995/33

3986 sayılı Yasa'nın 5. maddesinin birinci fıkrasına göre, Net Aktif Vergisi'nin konusunu, gelir veya kurumlar vergisi yükümlülükleri ile serbest meslek erbabının 1993 yılı hesap dönemi bilançolarında yer alan net aktifleri, envanter ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıkları veya gayrisafi hâsılatları oluşturmaktadır. Maddenin üçüncü fıkrasında da "net aktif" ve "gayrisafi hâsılat" kavramlarının tanımı yapılmıştır. Buna göre, "net aktif", Vergi Usul Kanunu'nun 175. ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca tespit edilen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş bilançonun aktifinde yer alan işletme varlıklarıdır. "Gayrisafi hâsılat" ise, Vergi Usul Kanunu'na uygun olarak düzenlenmiş gelir tablosunda yer alan, satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerlerdir.

Yasa'nın 6. maddesinde Net Aktif Vergisi'nin matrahı ve oranı düzenlenmektedir. Maddede, matrahın yükümlülerin bilançoların aktifinde veya envanterlerinde yer alan varlıkların net değeri veya bunların dönem içindeki gayrisafî hâsılatları tutarı üzerinden hesaplanması öngörülmekte; varlıkların net değerinin Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirilmiş varlıkların değerinden yalnız amortisman ve karşılıklarının indirilmesi sonucu bulunan değer olduğu; gayrisafî hâsılatın ise, toplam satış tutarlarından, yalnızca satış indirimleri düşülerek hesaplanacağı belirtilmektedir.

Yasa'nın 5. ve 6. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, net aktif yönünden, bilançonun aktifinde yer alan varlıkların kaynağı dikkate alınmamaktadır. Bilanço aktifinde yer alan varlıkların kaynağının özsermaye veya borç olmasının matrahın saptanmasına etkisi bulunmamaktadır. Gayrisafî hâsılat yönünden ise, matrah satış tutarlarına göre belirlenmekte, giderler indirilmemektedir.

Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi vermekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." denilmektedir. Maddenin birinci fıkrasında "vergide genellik" ve "malî güce göre vergilendirme" ilkelerine yer verilmiştir. Vergide genellik ilkesi, malî gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. Herkes, gelir, servet veya harcamaları üzerinden vergi verecektir. Malî güce göre vergilendirme ise, kişilerin ekonomik ve özel durumları gözönüne alınarak vergilendirilmeleridir. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha çok vergi ödemesi gereğini içerir.

Anayasa'da malî gücün tanımı bulunmamakla birlikte, kamu maliyesinde malî güç göstergelerinin gelir, servet ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir.

Vergide eşitlik ilkesi, vergilendirmenin yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınarak yapılmasını öngörür. Başka bir anlatımla, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder. "Herkesin malî gücüne göre vergi ödemesi" ilkesi vergide adalet ve eşitlik ilkelerini de içerir. "Malî güce göre vergilendirme" ilkesine aykırı davranıldığı durumlarda vergide genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılıkta ortaya çıkmakta ve "hukuk devleti" kavramı yönünden yasa önünde eşitlik ilkesi ile vergilendirmede genellik ilkesi çakışmaktadır.

Net Aktif Vergisi'nin konusu, yükümlülerin 1993 yılı hesap dönemi sonu itibarıyla düzenledikleri bilançolarında yer alan net aktifleri olarak belirlenmiştir. Bilançoların pasiflerindeki borçlar dikkate alınmamaktadır. Oysa, işletmenin sahip olduğu varlıkları gösteren değer "öz sermaye" kavramıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 192. maddesinde "Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermaye) teşkil eder" denilerek bu kavram açıklanmıştır.

Vergi yükünün, adaletli ve dengeli dağıtılması ve herkesin malî gücüne göre olması zorunludur. Malî gücü fazla olan yükümlü, malî gücü az olandan daha çok vergi ödemelidir. Ters durumda, sosyal ve ekonomik durumları farklı olan kişilerin aynı biçimde vergilendirilmeleri, eşitlik ilkesini zedeleyecektir.

Net aktifleri ve/veya gayrisafî hâsılatları eşit olan yükümlülerin malî güçlerinin de eşit olduğu savında bulunulamaz.

Aktifte yer alan varlıkların kaynağı Yasa'da dikkate alınmamaktadır. Böylece, net aktif tutarları eşit olan, ancak varlıklarının kaynağı özsermaye olan yükümlülerle varlıklarının kaynağı borçlanma olan yükümlülerin net aktif üzerinden hesaplanan vergi tuturları aynı olmaktadır. Oysa, bu yükümlülerin ekonomik durumları farklı olduğundan, malî güçleri de farklıdır.

Konu, gayrisafî hâsılat yönünden incelendiğinde de aynı durum gözlenmektedir. Gayrisafî hâsılatları eşit, ancak kâr oranları farklı olan yükümlülerin malî güçlerinin aynı olduğunu söylemek olanağı yoktur. Kâr oranı yüksek olan yükümlülerin diğerlerine göre daha fazla malî güce, dolayısıyla vergi ödeme gücüne sahiptir. Bu nedenle yükümlülerin gayrisafî hâsılat tutarının, malî güç göstergesi olarak alınması doğru değildir.

Yasa'nın 6. maddesinin ikinci fıkrası gereğince matrahları net aktif veya gayrisafî hâsılat üzerinden hesaplanan tutarlardan yüksek olanın Net Aktif Vergisi tarhına esas alınması da yükümlülerin malî güçlerini saptamaya yetmemektedir. Çünkü, net aktif ve gayrisafî hâsılatın birinin diğeri yerine konulması olanağı bulunmamaktadır. Yasa'nın gerekçesinde böyle bir uygulamaya başvurulmasının nedeni, işletmenin niteliğinden doğabilecek adaletsizliğin giderilmesi olarak açıklanmıştır. Gerçekten, aktif varlığı çok az oluşuna karşın sattığı mal ve hizmetin dönüşüm hızının yüksek olması nedeniyle, yüksek gayrisafî hâsılat edebilen yükümlüler olabileceği gibi, bunun tersi de olanaklıdır. Ancak, net aktif ve gayrisafî hâsılat kavramlarının içeriğinden dolayı, hem net aktifleri hem de gayrisafî hâsılatları eşit olan yükümlülerin malî güçlerinin de eşit olduğu kabul edilemez.

İtiraz konusu Yasa kuralları ile net aktif ve gayrisafî hâsılat, yükümlülerin malî güçlerinin göstergeleri sayılarak net aktif ve/veya gayrisafî hâsılatları fazla olan yükümlülerin diğerlerine göre daha fazla malî güce sahip olacakları varsayılmaktadır.

Oysa, malî güç, eylemli olarak edinilmiş durumlara göre saptanır; henüz eylemli olarak elde edilmemiş, ileride gerçekleşeceği varsayım olarak kabul edilen durumlar bu değerlendirmeye etkili olamaz.

Net Aktif Vergisi, malî gücü aynı olmayan yükümlülerin aynı yöntem ve boyutta vergilendirilmeleri sonucunu doğurduğundan "herkesin malî gücüne göre vergi ödemesi" öngörülen Anayasa'nın 73. maddesine aykırıdır. Bu ilkeye uyulmaması ile "vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı" da sağlanamamış olmaktadır.

Bu nedenlerle, 3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerinin sınırlı olarak incelenen kuralları, Anayasa'nın 73., 10. ve 2. maddelerine aykırıdır.

İtiraz konusu kuralların gayrisafî hâsılat yönünden de iptalleri gerekirdi.

Üye

Ahmet N. SEZER