

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 1996/73

Karar Sayısı : 1998/41

Karar Günü : 25.6.1998

R.G. Tarih-Sayı :01.05.2002-24742

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Trabzon Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 3239 sayılı Kanunla değiştirilen 2. ve 3946 sayılı Yasa'yla değiştirilen 13. bendlerinin, aynı Yasa'ya eklenen mükerrer 75. madde ile 87. maddenin birinci paragrafında yer alan "... vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kâr payları..." sözcüklerinin Anayasa'nın 11. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Davacının sahibi olduğu limited şirketin 1994 yılı kazancından % 25 oranında Kurumlar Vergisi alındığı, kalan miktardan % 20 oranında stopaj yoluyla gelir vergisi kesildikten sonra dağıtılabilir kârın ortaklara hisseleri oranında dağıtıldığı, ancak, bu kâr paylarının yeniden Gelir Vergisine tabi tutulmak suretiyle mükerrer olarak vergilendirildiği savıyla açılan davada, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 3239 sayılı Kanunla değişik 2. ve 3946 sayılı Yasa'yla değiştirilen 13. bendlerinin, aynı Yasa'ya eklenen mükerrer 75. madde ile 87. maddenin birinci paragrafında yer alan "...vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kâr payları..." sözcüklerinin Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme iptalleri için başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralları

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun itiraz konusu kuralları şunlardır:

1- 75. Maddenin İkinci Fıkrasının 3239 Sayılı Yasa'yla Değiştirilen 2. Bendi

"İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nisbetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz)

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır;"

2- 75. Maddenin İkinci Fıkrasının 3946 Sayılı Yasa'yla Değiştirilen 13. Bendi

"Mükerrer 75 inci maddede yazılı vergi alacağı"

3- 3946 Sayılı Yasa'yla Eklenen Mükerrer 75. Madde

"Tam mükellefiyete tabi kurumlarca:

1. Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere dağıtılan kâr paylarının,
2. Adi ortaklıklara, kollektif ve adi komandit şirketlere dağıtılan kâr paylarının,
3. Eshamlı komandit şirketlere dağıtılan kâr paylarından bu şirketlerin komandite ortaklarına isabet eden kısmın,

1/3'ü, bunların vergi alacağını teşkil eder.

Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarını için vergi alacağı hesaplanmaz."

4- 3946 Sayılı Yasa'yla Değiştirilen 87. Maddenin İtiraz Konusu Sözcüklerin de Yer Aldığı Birinci Paragrafı

"Tam mükellefiyette, vergiye tabi yıllık gayri safî kazanç ve iratlarının toplamı 225 (900) milyon lirayı aşmayan mükelleflerin, bu kazanç ve iratlarından vergisi tevkif yoluyla kesilmiş bulunan ücretler, arızî serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kâr payları, götürü usulde vergilendirilmiş bulunan ticarî, meslekî kazançlar ve ücretlerini beyannameye ithal etmeleri ihtiyaridir."

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında dayanılan Anayasa kuralları şunlardır:

1- "MADDE 11.- Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır.

Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz."

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 gereğince, Yekta GÜNGÖR ÖZDEN, Selçuk TÜZÜN, Ahmet Necdet SEZER, Samia AKBULUT, Haşim KILIÇ, Yalçın ACARGÜN, Mustafa BUMİN, Sacit ADALI, Ali HÜNER, Lütü F. TUNCEL ve Fulya KANTARCIOĞLU'nun katılmalarıyla 10.12.1996 günü yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, sınırlama sorununun esas inceleme evresinde ele alınmasına oybirliğiyle karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu Yasa kuralları, aykırılık savına dayanak yapılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Uygulanacak Kural Sorunu

Anayasa'nın 152. ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 28. maddesine göre, mahkemeler, bakmakta oldukları davalarda uygulayacakları kanun ya da kanun hükmünde kararname kurallarını Anayasa'ya aykırı görürler veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık savının ciddi olduğu kanısına varırlarsa o hükmün iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurmaya yetkilidirler. Ancak, bu kurallar uyarınca bir mahkemenin Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilmesi için elinde yöntemince açılmış ve Mahkeme'nin görevine giren bir davanın bulunması ve iptali istenen kuralların da o davada uygulanacak olması gerekmektedir. Uygulanacak yasa kuralları, davanın değişik evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikteki kurallardır.

Mahkeme, 193 sayılı Yasa'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının 3239 sayılı Yasa'yla değiştirilen 2. ve 3946 sayılı Yasa'yla değiştirilen 13. bendlerinin, aynı Yasa'ya eklenen mükerrer 75. madde ile 87. maddenin birinci paragrafında yer alan "...Vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kâr payları..." sözcüklerinin iptalini istemiştir.

Davacının sahibi olduğu Limited Şirketin tam mükellefiyete tabi kurum olması ve kâr paylarının tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere dağıtılması nedeniyle itiraz konusu mükerrer 75. maddenin birinci fıkrasının 1. bendi davada uygulanacak kuraldır. Maddenin bunun dışında kalan bölümü ise başka mükellefleri ilgilendirdiğinden dava da uygulanamayacağından bunlara ilişkin itirazın Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle reddine; 193 sayılı Yasa'nın 3946 sayılı Yasa'yla değişik 87. maddesinin birinci paragrafında yer alan "...Vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kâr payları..." sözcükleri, tam mükellefiyete tabi olan davacının 1995 yılı için vermiş olduğu gelir vergisi beyannamesinde beyan ettiği gelir miktarının 450 milyon lirayı aşması nedeniyle paragrafta öngörülen olanaktan yararlanması sözkonusu olamayacağından bakılmakta olan davada uygulanacak kural değildir. Bu nedenle belirtilen sözcüklere ilişkin itirazın Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle reddine karar verilmiştir.

B- Sınırlama Sorunu

Anayasa'nın 152. ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 28. maddelerine göre, Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yoluyla yapılacak başvurular, Mahkeme'nin bakmakta olduğu davada uygulayacağı yasa kuralları ile sınırlıdır.

193 sayılı Yasa'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının 3239 sayılı Yasa'yla değişik 2. bendinde menkul sermaye iradı olarak nitelendirilen "iştirak hisselerinden doğan kazançlar" limited şirketler yanında başka şirket ve kooperatif ortaklarını da ilgilendirdiğinden bu bende ilişkin esas incelemenin "Limited şirket ortaklarının... kâr payları" ile sınırlı olarak yapılmasına karar verilmiştir.

C- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

1- İtiraz Konusu Kuralların Anlam ve Kapsamı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun değişik 75. maddesinde menkul sermaye iradı "sahibinin ticarî, ziraî veya meslekî faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iradlar menkul sermaye iradıdır" biçiminde tanımlandıktan sonra, kaynağı ne olursa olsun, 2. benddeki "İştirak hisselerinden doğan kazançlar"ın menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Buna göre limited şirket ortaklarının kâr payları da menkul sermaye iradı olarak nitelendirilmiştir.

75. maddeye 3946 sayılı Yasa'yla eklenen 13. bende göre, mükerrer 75. maddede yazılı olan "vergi alacağı"da menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmiş, mükerrer 75. maddenin 1. bendinde de tam mükellefiyete tabi kurumların, tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere dağıttığı kâr paylarının 1/3'ü "vergi alacağı" olarak tarif edilmiştir.

Vergi alacağı, genel olarak vergi mükelleflerinin devlete ödemesi gereken vergi borcudur. Mükerrer 75. maddede belirtilen vergi borcu kurumların "kâr payı" dağıtmaları durumunda ortaya çıkmaktadır. Kurum kazançları öncelikle Kurumlar Vergisine tabi tutulduktan sonra, kurumdan kâr payı elde eden ortağın gelirinden ayrıca gelir vergisi alınmaktadır. Vergi alacağı da kurumların dağıttığı bu kâr payına bağlı olarak doğmaktadır. Kurumca dağıtılacak net kâr payının 1/3'ü vergi alacağı kabul edilip net kâr payına bu miktar ilave edildikten sonra beyanname verilerek, ilave edilen vergi alacağı, hesaplanan matraha isabet eden gelir vergisinden mahsup edilmektedir. Böylece vergi alacağı hem menkul sermaye iradı olarak beyan edilmekte, hem de tahakkuk eden gelir vergisinden indirilmek (mahsup) suretiyle vergi niteliğine dönüştürülmektedir.

2- Anayasa'nın 11. ve 73. Maddeleri Yönünden İnceleme

Başvuru dilekçesinde, kurum kazancının önce Kurumlar Vergisine tabi tutulması sonra dağıtılacak kâr paylarından Gelir Vergisi stopajı yapılması, gerçek kişi ortaklara dağıtılan kâr paylarının beyan edilmesi aşamasında da "vergi alacağı" uygulanmasının öngörülmesi aynı kazanç unsurunun mükerrer vergilendirilmesi sonucu doğurduğu, dar mükelleflerle tam mükellefler arasında olduğu gibi tam mükelleflerin kendi içinde de eşitsizliğe yol açtığı, vergi yükünün mükellefler arasında adil dağıtılmaması sonucunu doğurduğu, bu durumun ise Anayasa'nın 11. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesine 3946 sayılı Kanunla eklenen 13. bende, mükerrer 75. maddede tanımlanan "vergi alacağı" menkul sermaye iradı kabul edilerek, kâr paylarının tabi olduğu esaslar içinde beyan edilmesi ve vergilendirilmesi öngörülmüştür. Mevcut uygulamada kurum kazancı üzerinden % 25 oranında Kurumlar Vergisi kesildikten sonra, kalan kısımdan (kurumlar vergisi istisnasından yararlanan kazanç unsurları da eklenmek suretiyle) ayrıca Gelir Vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Bu vergilendirmeden sonra tam mükellefiyete tabi gerçek kişi olan şirket ortaklarına dağıtılan kâr payları Gelir Vergisi

Kanunu'nun 87. maddesindeki miktarı aşması durumunda beyana bağlı olduğundan kurumdan elde edilen net kâr payının 1/3 "vergi alacağı" olarak net kâr payına ilave edilerek, bulunan matraha isabet eden gelir vergisinden de 1/3 oranındaki vergi alacağı tekrar mahsup edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'na 3946 sayılı Yasa'yla eklenen mükerrer 75. maddenin gerekçesinde, "Yapılan bu değişiklik, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu ile getirilen üniter vergi sisteminin tabi bir sonucu olarak Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 75 inci madde ile "Vergi alacağı" düzenlenmektedir.

Mevcut vergi sistemimizde kâr payları hiçbir şekilde beyan edilmemekte ve kurum bünyesinde alınan kurumlar vergisi veya gelir (stopaj) vergisi bu iratlar için nihai vergi olmaktadır. Getirilen yeni sistemde belli miktarları aşan kâr paylarının beyanı esası getirilmektedir. Buna bağlı olarak, mükerrerliği gidermek amacıyla Gelir Vergisi Kanununa eklenen bir başka madde ile vergi alacağının, beyana göre hesaplanan vergiden mahsubu esası getirilmektedir.

Bu maddede, mahsup konusu yapılacak olan "Vergi alacağı"nın, dağıtılan kâr payının 1/3'ü olarak hesap ve kabul edilmesi öngörülmektedir. Vergi alacağı, tam mükellefiyete tabi kurumların yine tam mükellefiyet esasında vergilendirilen ve esas itibariyle gerçek kişi olan ortakları için söz konusudur. Bunun yanı sıra, adi ortaklıklara, kollektif ve adi komandit şirketlere dağıtılan kâr payları ile eshamlı komandit şirketlere dağıtılan kâr paylarından bu şirketlerin komandite ortaklarına isabet eden kısmın 1/3'ü de bunların vergi alacağını teşkil edecektir.

Tam mükellefiyete tabi kurumlar için vergi alacağı söz konusu değildir. Çünkü kurumların elde ettikleri kâr payı, bu tasarı ile Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan düzenlemelerle iştirak kazancı istisnası olarak kurumlar vergisi matrahına dahil edilmemektedir. Kurum, bu kâr payını ortaklarına dağıttığında, ortakların elde ettiği kâr payının 1/3'ü yine bunların vergi alacağını teşkil edecektir. Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen ortaklar için vergi alacağı yoktur. Aynı şekilde dar mükellefiyete tabi kurumların dağıttığı kâr payları içinde vergi alacağı doğmamaktadır." denilmektedir.

3946 sayılı Yasa'dan önce % 46 olan Kurumlar Vergisi oranı değişiklikle % 25'e indirilmiştir. Yeni düzenlemeyle kurum kazançlarının vergilendirilmesi iki aşamalı olarak yapılmış, birinci aşamada kurum kazancı düşük oranda (%25) vergilendirildikten sonra, ikinci aşamada gelir vergisi tevkifatı öngörülmüştür. Gerçek kişi ortaklara dağıtılan kâr paylarının belli miktarı geçmesi durumunda da beyan etme zorunluluğu getirilmiştir.

Kurum kazançlarından kâr dağıtımına bağlı olmaksızın stopaj yoluyla gelir vergisi kesilmesinin, verginin bir an önce tahsil edilerek "vergi güvenliğinin" sağlanması amacına yönelik olduğu anlaşılmaktadır.

Gelirler, gerçek kişilerce veya kurumlarca elde edilmelerine göre gelir vergisi veya kurumlar vergisi adı altında vergilendirilmektedir. Kurumlar vergisi, gelir unsurlarının ilgili yasada belirlenmiş kurumlar tarafından elde edilmesi halinde, bunların tüzelkişiliklerine bağlı olarak alınan vergilerdir. Vergileme sistemlerinde gelir vergisinden ayrı olarak kurumlar vergisi alınmasının nedeni, kurumların, statüleri gereği kimi istisna ve muafiyetlerden yararlanmış olmaları (yatırım indirimi, risturn istisnası gibi) ve ortaklarının her birinden ayrı ekonomik bir güce sahip olmalarıdır. Kurumların hukuksal statüleri gereği sahip oldukları ayrıcalıklar

vergilendirmelerinde de farklı uygulamaların doğmasına yol açmaktadır. Kimi zaman tek aşamalı fakat yüksek oranlı kurumlar vergisi alınmış, kimi zamanda düşük oranlı iki aşamalı vergileendirme sistemi uygulanmak suretiyle önce kurum sonra da ortakların geliri olarak vergileendirme yolu benimsenmiştir.

Başvuru kararında, aynı gelire sahip ancak gelir unsuru farklı tam mükellef iki kişinin vergi yükünün hesabında, bir limited şirketinden kâr payı alan birinci yükümlü için kurumlar vergisi, stopaj yoluyla kesilen gelir vergisi ve vergi alacağı oranları baz alınırken, ticarî kazanç sahibi ikinci yükümlü için ödenecek gelir vergisi baz alınarak bulunan oranlar karşılaştırılarak, aynı gelire sahip iki tam mükelleften bir kurumdan kâr payı elde edenin daha ağır vergi yüküyle karşı karşıya kaldığı sonucuna varılmış, ayrıca, kurum kazancının ortaklara düşen paylarından stopaj yoluyla kesilen gelir vergisinin beyan sırasında mahsup edilme olanağının tanınmamasının mükerrer vergileendirmeye yol açtığı da ileri sürülmüştür.

Anayasa'nın 73. maddesinde herkesin malî gücüne göre vergi ödemesi öngörülerek vergide genellik ve eşitlik ilkesi kabul edilmiştir.

Vergileendirmede eşitlik ilkesi aynı ya da benzer durumda olmayan kişilerin farklı yöntem ve oranda vergileendirilmesine engel olmadığı gibi farklı nitelikteki gelirlerin farklı vergi sistemine tabi tutulması vergi adaletinin sağlanması yönünden de gereklidir. vergi yükünün saptanmasında bu ilkelerin gözetileceği kuşkusuzdur.

Kurum kazancından kâr payı elde eden bir tam mükellefle, aynı miktarda ticarî kazanç elde eden tam mükellef miktarları aynı olsa bile gelir unsurları farklı kaynaklardan oluştuğundan vergi yükünün adil dağılımı yönünden karşılaştırılamazlar.

Öte yandan vergi hukukunda mükerrer vergileendirme, aynı döneme ilişkin aynı matrah üzerinden aynı verginin birden fazla tarh ve tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmaktadır.

Kurum kazancının ortaklara düşen paylarından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre yapılan stopaj, aynı Kanun'un 121. maddesinde belirtilen "vergi tevkiyatının mahsubu" anlamında vergiden indirilmemekte, ancak, 3946 sayılı Yasa'yla 193 sayılı Yasa'ya eklenen mükerrer 75. maddede öngörülen "vergi alacağı" uygulaması yapılmak suretiyle vergide mükerrerlik önlenmiş olmaktadır. Buna göre, tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere dağıtılan kâr paylarının 1/3'ü vergi alacağı kabul edilerek beyan edilecek matraha ilave edilmekte, 1/3 oranında ilave edilen bu vergi alacağı bulunan matraha isabet eden vergiden de indirilmektedir. Böylece, "vergi alacağı" matraha ilave edilerek vergide müterakkilik sağlanırken, tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle de mükerrer vergileendirme önlenmektedir.

Belirtilen nedenlerle, itiraz konusu kurallar Anayasa'nın 11. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İstemin reddi gerekir.

VI- SONUÇ

31.12.1960 günlü, 193 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu"nun:

A- 75. maddesinin ikinci fıkrasının,

1- 3239 sayılı Yasa ile değiştirilen 2. bendinin "Limited Şirket ortaklarının... kâr payları" yönünden,

Esas Sayısı : 1996/73
Karar Sayısı : 1998/41

2- 3946 sayılı Yasa ile eklenen 13. bendinin,

Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE,

B- Mükerrer 75. maddesinin birinci fıkrasının 1. bendinin, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE,

25.6.1998 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Üye
Ahmet Necdet SEZER	Güven DİNÇER	Samia AKBULUT
Üye	Üye	Üye
Haşim KILIÇ	Yalçın ACARGÜN	Mustafa BUMİN
Üye	Üye	Üye
Sacit ADALI	Ali HÜNER	Mustafa YAKUPOĞLU
Üye		Üye
Fulya KANTARCIOĞLU		Mahir Can ILICAK