

## ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

ESAS SAYISI : 2024/136

Karar Sayısı : 2025/108

Karar Tarihi : 7/5/2025

R.G. Tarih – Sayı : 7/8/2025 - 32979

**İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN:** İstanbul 3. Vergi Mahkemesi

**İTİRAZIN KONUSU:** 9/3/2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasının beşinci cümlesinde yer alan "...kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar..." ibaresinin Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

**OLAY:** Davacı tarafından ihtirazi kayıtlı verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk ettirilen ek verginin kaldırılması talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

### I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un 10. maddesinin itiraz konusu kuralın da yer aldığı (27) numaralı fıkrası şöyledir:

"(27) Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile aynı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında, 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen istisna ile yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden ise %5 oranında ek vergi hesaplanır ve bu verginin ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde, ikinci taksiti bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödenir. Özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde bu vergi, 2023 yılı içinde sona eren hesap dönemi için verilmesi gereken beyannamelerde gösterilmek suretiyle uygulanır. Bu vergi gider ve indirim olarak dikkate alınamaz ve hiçbir vergiden mahsup edilemez. Şu kadar ki 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının; (d), (i), (j) ve (k) bentleri ile geçici 14 üncü maddesi kapsamındaki istisnalar, aynı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının; (b), (c), (ç), (d), (e), (f), (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler, 193 sayılı Kanunun geçici 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi yatırım indirimi istisnası, ilgili kanunları uyarınca kurum kazancından indirilebilen bağış ve yardımlar ile 10/7/2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407 nci maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri istisnaya ve indirime konu kazançları üzerinden bu vergi hesaplanmaz. 6/2/2023 tarihi itibarıyla, Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas İlinin Gürün İlçesinde **kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar** ek vergiden muaftır. Tahsil edilen ek vergi, genel bütçe geliri olarak kaydedilir ve 5779 sayılı Kanun ile diğer kanunlara göre mahalli idarelere verilecek payların hesabında dikkate alınmaz. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir."

### II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Kadir ÖZKAYA, Hasan Tahsin GÖKCAN, Basri BAĞCI, Engin YILDIRIM, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, İrfan FİDAN, Kenan YAŞAR, Muhterem İNCE, Yılmaz AKÇİL ve Ömer ÇINAR'ın katılımlarıyla 23/7/2024 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

### **III. ESASIN İNCELENMESİ**

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Murat ÖZDEN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, iptali istenen kanun hükmü, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

#### **A. Anlam ve Kapsam**

3. 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasının birinci cümlesinde, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarlarıyla aynı Kanun'un 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında ek vergi hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır. 5520 sayılı Kanun'un 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen istisna ile yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar açısından ise ek vergi oranı %5 olarak belirlenmiştir. Verginin ilk taksitinin kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde, ikinci taksitinin bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödenmesi öngörülmüştür.

4. Anılan fıkranın üçüncü cümlesi uyarınca bu vergi, mükelleflerce gider ve indirim olarak dikkate alınamamakta ve hiçbir vergiden mahsup edilememektedir.

5. Bununla birlikte fıkranın dördüncü cümlesinde anılan Kanun'un 5. maddesinin birinci fıkrasının (d), (i), (j) ve (k) bentleri ile geçici 14. maddesi kapsamındaki istisnalar, 10. maddenin birinci fıkrasının (b), (c), (ç), (d), (e), (f), (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesi kapsamında tevkifata tabi yatırım indirimi istisnası, ilgili kanunları uyarınca kurum kazancından indirilebilen bağış ve yardımlar, 10/7/2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan (1) numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 407. maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile AR-GE ve tasarım merkezlerinden elde edilen istisnaya ve indirime konu kazançlar üzerinden ek vergi hesaplanmayacağı belirtilmiştir.

6. Fıkranın beşinci cümlesinde 6/2/2023 tarihi itibarıyla Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elâzığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas ilinin Gürün ilçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanların ek vergiden muaf oldukları hüküm altına alınmıştır. Anılan cümlede yer alan "...kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar..." ibaresi itiraz konusu kuralı oluşturmaktadır. Bu itibarla kuralla ek vergi muafiyeti, depremden etkilenen anılan il ve ilçelerde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlarla sınırlı tutulmuştur. Diğer bir ifadeyle bu yerlerde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamakla birlikte faaliyetlerini kısmen veya tamamen buralarda yürüten kurumlar vergisi mükellefleri ek vergi muafiyetinden yararlanamayacaktır.

#### **B. İtirazın Gerekçesi**

7. Başvuru kararında özetle; 6/2/2023 tarihi itibarıyla depremde etkilenen illerde faaliyet gösterdiği hâlde bu iller dışındaki bir ilde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanların ek vergiden muaf tutulmadığı, itiraz konusu kuralla deprem bölgesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ile bu bölgede faaliyet gösterdiği hâlde başka yerlerde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar arasında ek vergi yönünden farklılık oluşturulduğu, bu durumun mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkeleriyle bağdaşmadığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

### **C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu**

8. Anayasa'nın 10. maddesinde *“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir./ Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz./ Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malûl ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz./ Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz./ Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”* denilmek suretiyle kanun önünde eşitlik ilkesine yer verilmiştir.

9. Anayasa'nın anılan maddesinde belirtilen *kanun önünde eşitlik ilkesi* hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez (AYM, E.2017/47, K.2017/84, 29/3/2017, § 18; E.2020/95, K.2022/3, 26/1/2022, § 25).

10. Eşitlik ilkesi yönünden yapılacak anayasallık denetiminde öncelikle Anayasa'nın 10. maddesi çerçevesinde aynı ya da benzer durumda bulunan kişilere farklı muamele yapılıp yapılmadığı tespit edilmeli, bu bağlamda aynı ya da benzer durumdaki kişiler arasında farklılık gözetilip gözetilmediği belirlenmelidir. Yapılacak bu belirlemenin ardından ise farklı muamelenin nesnel ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı ve orantılı olup olmadığı hususları irdelenmelidir. Orantılılık ilkesi, amaç ve araç arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade eder. Diğer bir ifadeyle bu ilke, farklı muamelenin öngörülen objektif amaç ile orantılı olmasını gerektirmektedir (AYM, E.2016/205, K.2019/63, 24/7/2019, § 65; E.2021/1, K.2021/32, 29/4/2021, §32).

11. 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin 2022 yılına ilişkin beyannamede kurum kazancından indirim konusu yaptıkları istisna ve indirim tutarları ile indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden %10 oranında ek vergi ödemesi öngörülmüş, 5520 sayılı Kanun'un 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen istisna ile yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar açısından da ek vergi oranı %5 olarak belirlenmiştir.

12. İtiraz konusu kuralla Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elâzığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas ilinin Gürün ilçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek verginin kapsamı dışında tutulmuştur.

13. Kuralın gerekçesinde Kahramanmaraş merkezli depremlerin oluşturduğu etkinin giderilmesini temin etmek amacıyla tek seferlik ek vergi alınmasının öngörüldüğü belirtilmiştir. Kuralla, bu depremde olumsuz etkilenen yerlerde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanların ek vergiden kaynaklanan bir mali yüküyle karşılaşmamasının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

14. Kural gereğince mükelleflerin ek vergi muafiyetinden yararlanabilmesi için anılan yerlerde kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla faaliyetlerini kısmen veya tamamen depremlerden etkilenen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elâzığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas ilinin Gürün ilçesinde yürütenlerden kurumlar vergisi mükellefiyeti bu yerlerde olmayanlar da ek vergi ödemekle yükümlüdür.

15. 6/2/2023 tarihli Kahramanmaraş merkezli depremlerden olumsuz etkilenme açısından, kurumlar vergisi mükellefiyeti anılan yerlerde olanlar ile mükellefiyet kaydı bu yerlerde olmasa da kısmen veya tamamen faaliyetini bu yerlerde gerçekleştiren kurumlar vergisi mükelleflerinin karşılaştırma yapmaya müsait olacak şekilde benzer durumda oldukları anlaşılmaktadır. Kuralla anılan iki mükellef grubu arasında vergi muafiyetinden yararlanma yönünden -kurumlar vergisi mükellefinin bulunduğu yer esas alınmak suretiyle- farklılık yaratılmıştır.

16. Kural 6/2/2023 tarihinde yaşanan depremlerden kısa bir süre sonra yürürlüğe girmiştir. Bu olağanüstü koşullarda hızlı bir biçimde bir yandan depremin gerektirdiği finansman ihtiyacını karşılayacak yükümlülüklerin belirlenmesine ilişkin düzenlemeler yapılırken diğer yandan bu yükümlülüklerden muaf tutulacaklar belirlenmiştir. Çok sayıda ili etkileyen bu depremlerin büyüklüğü ve yıkıcı boyutu karşısında kanun koyucu ihtiyaç duyulan finansman ihtiyacının büyüklüğünü de dikkate alarak ek vergi muafiyetini depremin yaşandığı tarihte söz konusu yerlerde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlarla sınırlı tutmuştur. Depremden etkilenen yerlerde faaliyet gösteren ancak kurumlar vergisi mükellefiyeti farklı yerde olanlar ise ek vergi muafiyetinin kapsamı dışındadır.

17. Ekonomik ve sosyal nedenlerle bazı mükelleflere vergi muafiyeti tanınması kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamındadır (AYM, E.2016/1, K.2017/81, 29/3/2017, § 5; E.2017/117, K.2018/28, 28/2/2018, § 25; E.2022/34, K.2024/16, 23/1/2024, § 34). Bununla birlikte vergi muafiyetinin kapsamının belirlenmesinde içinde bulunulan koşulların ve uygulamada yaşanabilecek sorunların da gözetilmesi gerekir. Bu itibarla depremden etkilenen alanın genişliği, acil finansman ihtiyacı, finansman ihtiyacının büyüklüğü ve uygulamadaki zorluklar da gözetilerek ek vergiden muaf tutulacakların belirlenmesinde ölçüt olarak depremin doğrudan etkilediği illerde kurumlar vergisi mükellefiyet kaydı bulunmasının esas alındığı anlaşılmaktadır. Bu yönüyle ek vergi muafiyetinden yararlanma açısından *depremden etkilenen bölgede mükellefiyet kaydının bulunması* şeklinde belirlenen ölçütün makul ve nesnel olmadığı söylenemez.

18. Öte yandan kurumların -istisna, indirim veya indirimli kurumlar vergisi yoluyla- elde ettikleri vergisel avantaj bunlar açısından bir menfaat niteliğindedir (bazı değişikliklerle birlikte AYM, E.2023/169, K.2024/82, 14/3/2024, § 45). Depremlerin yaşandığı tarihte anılan yerlerde faaliyet göstermekle birlikte kurumlar vergisi mükellefiyeti bu yerlerde olmayanlar 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasında 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde göstermiş oldukları istisna, indirim ya da indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden %10 (bazı durumlarda %5) oranında hesapladıkları ek vergiyi biri kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde diğeri ise bu süreyi takip eden dördüncü ayda olmak üzere iki taksitle ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. Bu mükelleflerin istisna, indirim ya da indirimli kurumlar vergisi yoluyla vergilendirilmeyen kazançları güncel kurumlar vergisi oranının çok altında bir oranla vergilendirilmekte olup bunların ek vergiden dolayı karşılaştacakları mali yük yararlanılan istisna, indirim veya indirimli kurumlar vergisi tutarına bağlı olarak değişmektedir (AYM, E.2023/169, K.2024/82, 14/3/2024, § 37).

19. Bu itibarla ek verginin deprem nedeniyle *bir defaya mahsus* olarak alındığı ve yararlanılan indirim, istisna ya da indirimli kurumlar vergisi tutarlarına göre hesaplandığı gözönünde bulundurulduğunda ek vergi alınanlar ile ek vergiden muaf tutulanlar arasında orantısız bir farklılık oluşturmadığı sonucuna varılmıştır.

20. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 10. maddesine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 10. maddesi yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 73. maddesi yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

#### **IV. HÜKÜM**

9/3/2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasının beşinci cümlesinde yer alan "...kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE 7/5/2025 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan  
Kadir ÖZKAYA

Başkanvekili  
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başkanvekili  
Basri BAĞCI

Üye  
Engin YILDIRIM

Üye  
Rıdvan GÜLEÇ

Üye  
Recai AKYEL

Üye  
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye  
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye  
Selahaddin MENTEŞ

Üye  
İrfan FİDAN

Üye  
Kenan YAŞAR

Üye  
Muhterem İNCE

Üye  
Yılmaz AKÇİL

Üye  
Ömer ÇINAR

Üye  
Metin KIRATLI