

SİRKÜLER
Sayı: 2012/40

İstanbul, 20.02.2012
Ref: 4/40

Konu:

5084 SAYILI TEŞVİK KAPSAMINDAKİ İLLERDE GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİNİN UYGULANMASINDA ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİNE ÖNCELİK VERİLMESİ, SONRASINDA KALAN BAKİYE OLURSA GELİR VERGİSİ STOPAJ TEŞVİKİ UYGULANMASINI ÖNGÖREN GELİR VERGİSİ KANUNUNUN GEÇİCİ 73. MADDESİ ANAYASA MAHKEMESİNCE İPTAL EDİLMİŞTİR

14.02.2012 tarih ve 28204 sayılı Resmi Gazete’de E.2010/7, K.2011/172 sayılı ve 22.12.2011 tarihli Anayasa Mahkemesi kararı yayınlanmıştır.

Gaziantep Vergi Mahkemesi aşağıda yer verilen gerekçesi ile GVK Geçici 73. maddesinin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na 01.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5766 sayılı Kanunun 8. maddesiyle eklenen Geçici 73. maddesinde de, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 3. maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirmesinde, öncelikle Kanunun 32. maddesinde yer alan asgari geçim indiriminin dikkate alınacağı düzenlemesine yer verilmiştir.

Bu düzenlemeler uyarınca, 5084 sayılı Yasa ile teşvik kapsamındaki illerde yatırım yapan mükelleflere, çalıştırdıkları işçilerin ücretlerinden kesip beyan ettikleri gelir vergisinin %80’i veya tamamı terkin edilmek suretiyle doğrudan teşvik olarak aktarımı sağlanmışken, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 32. maddesinde yer alan asgari geçim indirimine ilişkin düzenlemenin, gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirmesinde öncelikle dikkate alınması gerektiği yönündeki aynı Kanunun geçici 73. maddesindeki düzenleme ile dolaylı yoldan (yatırımcıların hesapladıkları gelir (stopaj) vergisi matrahını azaltmak suretiyle) asgari geçim indirimine isabet eden gelir vergisi tutarı kadar gelir (stopaj) vergisi teşviki ortadan kaldırılmaktadır.

Bu nedenlerle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na 01.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5766 sayılı Kanunun 8. maddesiyle eklenen Geçici 73. maddesi, hukuk devletinin gereklerinden kanunların geriye yürümezliği ve kazanılmış haklara saygı ilkelerini zedelediği sonucuna ulaşılmakla, söz konusu düzenlemenin Anayasa’nın 2. maddesine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.”

İptali istenen yasa maddesi aşağıdaki gibidir:

“Geçici Madde 73:

(06.06.2008 tarih ve 26898 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5766 sayılı Kanunun 8/ç maddesiyle eklenmiştir. Yürürlük: 01.01.2008)

(1) 29.01.2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Kanunun 32 nci maddesinde yer alan asgari geçim indirimi dikkate alınır.

(2) Bu madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin esas ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Anayasa Mahkemesi, aşağıda yer verdiğimiz gerekçeleri ile GVK’nun Geçici 78. maddesini iptal etmiştir.

“İtiraz konusu kurala göre, ücret üzerinden hesaplanan gelir stopaj vergisinden öncelikle asgari geçim indirimi tutarı mahsup edildikten sonra kalan tutar, 5084 sayılı Kanun kapsamında terkine konu edilecektir. Önceki uygulamada, indirimsiz matrah üzerinden gelir stopaj vergisi hesaplanırken, geçici 73. madde, 193 sayılı Kanun’un uygulanmasını öngörerek, **bir yandan ücretlilerin matrah farkından kaynaklanan kayıplarını giderirken, diğer yandan teşvik kapsamındaki yatırımcıların teşviklerinde geriye dönük kayba neden olmuştur.**

Geçici 73. maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığı tarafından 24.6.2008 günlü, 26916 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 267 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

5084 sayılı Kanun ile getirilen “gelir vergisi stopajı teşviki” ile işverenlerin teşvik kapsamında olan işçiler için ödeyecekleri gelir vergisi yükü, organize sanayi ve endüstri bölgelerinde faaliyet gösteriyorlarsa tamamen, diğer yerlerde faaliyet gösteriyorlarsa % 80 oranında azaltılmaktadır. Kapsamdaki bütün gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu teşvikten yararlanmaktadır. Teşvik uygulamasında, gerekçeye göre, işverenlere, çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden kesilerek tahakkuk eden ve vergi dairesine ödenmesi gereken verginin tamamı veya bir kısmından, istihdamı artırmış olmalarının karşılığı olarak vazgeçilmekte, böylece sağlamış oldukları **istihdamın mali yükü azaltılarak istihdamın artırılması teşvik edilmektedir.**

5084 sayılı Kanun ile teşvik kapsamındaki illerde yatırım yapan mükelleflere, gelir vergisinin %80’i veya tamamı terkin edilmek suretiyle doğrudan teşvik olarak aktarımı sağlanmışken, 193 sayılı Kanun’un 32. maddesinde yer alan asgari geçim indirimine ilişkin düzenlemenin, gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirmesinde öncelikle dikkate alınması gerektiği yönündeki aynı Kanun’un geçici 73. maddesindeki düzenleme ile **yatırımcıların hesapladıkları gelir vergisi matrahını azaltmak suretiyle asgari geçim indirimine isabet eden gelir vergisi tutarı kadar gelir vergisi stopajı teşviki geriye dönük olarak azaltılmakta ya da ortadan kaldırılmaktadır.**

İtiraz konusu kuralın, 5084 sayılı Kanun ile 193 sayılı Kanun uygulamasında ortaya çıkan tereddüdün giderilmesi amacıyla getirildiği, ücretlilerin kaybının önlenmesi için de maddenin 1.1.2008 tarihine kadar geriye yürütüldüğü anlaşılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddede, 5084 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle 193 sayılı Kanun'un 32. maddesinde yer

alan asgari geçim indiriminin dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. 5766 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (c) bendinde, geçici 73. maddenin, 1.1.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 6.6.2008 günü yürürlüğe girmesi öngörülmüştür.

İtiraz konusu kuralla, yükümlüler için uygulanacak gelir vergisi stopajı teşvik sisteminin geriye dönük olarak değiştirilmesiyle belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri ihlal edilmiş; yatırımcı, teşvikli yatırıma başladığında yürürlükte olan kurallar yerine, daha az teşvikten yararlanacağı, yatırımı yaparken bilmediği kurallarla karşı karşıya kalmıştır. 6.6.2008 tarihinden önce başlayan ve bu tarihten sonra da devam eden teşvikli yatırımlar için yasayla geriye dönük olarak açık bir müdahale yapılmıştır.

İktisadi ve teknolojik kalkınma ve istihdam yaratma amacına yönelik teşviklerden biri olan gelir vergisi stopajı teşviki, yükümlülerin belli koşulları yerine getirmeleri halinde yararlanılan bir müessesedir. Gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulama yöntemi ile yatırımları teşvik sistemi arasında bağlantı vardır. Ekonomik ve teknik yönden bütünlük; yatırımları özendirme, istihdam yaratmada, ekonomik kalkınmada önemli bir araç, mali teşvik önlemidir. 5084 sayılı Kanun kapsamındaki yükümlüler, uygulamaya hak kazanmış oldukları gelir vergisi stopaj teşvikini, geçici 73. maddeden önceki düzenlemeyi bilerek yatırım yapmış veya yatırıma başlamışlardır.

*Geçici 73. madde 6.6.2008 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış, 5084 sayılı Kanun kapsamındaki yatırımcılar gelir vergisi stopajı teşviki sisteminde öncelikle asgari geçim indiriminin uygulanacağını, bu uygulamanın da 1.1.2008 tarihine kadar geriye yürütüleceğini, 6.6.2008 tarihinde öğrenmişlerdir. **Ücretlilerin asgari geçim indiriminden kaynaklanan hakları korunurken, yatırımcı mükelleflerin teşvik hakları korunmamış, geçmişte başlayan yatırım teşvikleri geriye dönük olarak azaltılmıştır.** Kanun'un yayımı tarihinden öncesine yönelik bir düzenleme getirmesi, bu tarihten önce yatırıma başlayan yükümlülerin öngöremeyecekleri şekilde, aleyhlerine sonuç doğurmuştur.*

*Geçici 73. maddeyle 6.6.2008 tarihinden önce başlayan ve devam eden yatırımlar için yeni bir teşvik hesaplama yöntemi getirilmiş olması, bu kapsamdaki yükümlüler yönünden hak kayıplarına yol açabilecek ve **yatırım sahiplerinin hukuki güvenliklerini ihlal edecek bir nitelik taşımaktadır.** Yeni teşvik hesaplama yönteminin, bu yöntemin öğrenildiği 6.6.2008 tarihinden önceki yatırımlara uygulanması, kamusal yetkinin kullanılmasında herkesi eşit biçimde kapsamına alarak öngörülebilir olmasını sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.*

*Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural, 6.6.2008 tarihinden önce 29.1.2004 günlü, 5084 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. **İptali gerekir.***

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen **Geçici Madde 73'ün**, 6.6.2008 tarihinden önce 29.1.2004 günlü, **5084 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden Anayasa'ya aykırı olduğuna ve**

İPTALİNE, 22.12.2011 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi."

Anayasa Mahkemesi kararının yürürlüğe girmesi ve uygulamaya etkileri:

Anayasanın 153. maddesi gereği Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürütülemez.

Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararlarının yürürlüğe girmesi ile ilgili esaslar, Anayasa'nın 153'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddede, "**Kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar**" denilmek suretiyle, iptal kararının yürürlüğü için dikkate alınması gereken tarihin, iptal kararlarının Resmi Gazete'de yayımı tarihi olduğu vurgulanmıştır.

Anayasa Mahkemesi kararları Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmekle birlikte, yine Anayasanın 153'üncü maddesi hükümleri doğrultusunda, bazı kararlarının yürürlük tarihi, yasama organına aynı konuda yeni bir düzenleme yapabilmesi için süre vermek ve bu suretle iptal hükmüyle birlikte ortaya çıkabilecek kanun boşluğuna sebebiyet vermemek amacıyla, Resmi Gazete'de yayımından belirli bir süre sonrası (bir yılı aşmamak kaydıyla) şeklinde de kararlaştırılmaktadır. Şüphesiz ki, böyle durumlarda, iptal edilen hükümler, kararda belirlenen tarihe kadar yürürlükte kalmakta, ancak, bu tarihte yürürlükten kaldırılmaktadır.

Ancak, sirkülerimize ek yapılan E.2010/7; K.2011/172 sayılı ve 22.12.2011 tarihli kararda iptal edilen düzenlemenin belirli bir süre daha yürürlükte kalacağına, belirli bir süre sonra iptal hükmünün yürürlüğe gireceğine dair bir düzenleme yoktur.

Bu durumda iptal hükmü 14.02.2012 günü itibariyle yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Gelir vergisi stopaj teşviki 5084 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde düzenlenmiştir. 5084 sayılı Kanunun 7. maddesinin (h) bendi aşağıdaki gibidir:

"(30.12.2006 tarih ve 26392 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5568 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle değişen şekli.) Bu Kanunun 3, 4 ve 6 ncı maddelerinde yer alan destek ve teşvikler, bu maddelerde belirtilen sürelerle bakılmaksızın Kanun kapsamına giren illerdeki yeni yatırımlardan; (28.02.2009 tarih ve 27155 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5838 sayılı Kanunun 32/13 maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük: 01.01.2009) 31.12.2007 tarihine kadar tamamlananlar için münhasıran 4 üncü maddenin uygulaması açısından 31.12.2012 tarihine kadar, 31.12.2007 tarihine kadar tamamlananlar için 5 yıl, 31.12.2008 tarihine kadar tamamlananlar için 4 yıl, 31.12.2009 tarihine kadar tamamlananlar için 3 yıl süreyle uygulanır."

Görüldüğü gibi, çeşitli şartların sağlanması halinde 5084 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi stopaj teşvikinin 31.12.2012 tarihine kadar uygulanması mümkündür. Bu durumda 14.02.2012 tarihinden itibaren teşvik kapsamındaki illerde faaliyet gösteren ve gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanma hakkı devam eden mükellef, hesaplamalarında önceliği stopaj

teşvikine verebilecek, kalan bakiye için GVK Madde 32 kapsamında asgari geçim indirimi hükümlerini uygulayacaktır.

Saygılarımızla,

**DENGE DENETİM YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

E.2010/7; K.2011/172 sayılı ve 22.12.2011 tarihli Anayasa Mahkemesi kararı.

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2010/7

Karar Sayısı : 2011/172

Karar Günü : 22.12.2011

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Gaziantep Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun, 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddesinin Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden eksik yararlandırılan tutarın iadesi istemiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varan Mahkeme iptali için başvurmuştur.

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"İtiraz konusu hüküm Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır.

Anayasa'nın 'Cumhuriyetin Nitelikleri' başlıklı 2. maddesinde; Türkiye Cumhuriyetinin, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirlenen temel ilkelere dayanan, demokratik laik ve sosyal bir hukuk devleti olduğu belirtilmektedir.

Anayasa'nın 2. maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti, faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan, vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlayan devlet demektir. Vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlaması gereken hukuk devleti ilkesinin gereklerinden birisi devlet faaliyetlerinin belirli olmasıdır. Yani, devlet faaliyetlerinin idare edilenlerce önceden belli ölçüde görülebilir olması gerekmektedir. Devlet faaliyetlerinin belirli olmasının yasama organını bağlayan yönleri ise; 'kanunların geriye yürümezliği', 'kazanılmış haklara saygı' ve 'suç ve cezaların kanuniliği' ilkesidir.

Hukuk devletinde vatandaşlar hukuki güvenlik içinde yaşarlar. Bunun için ise, hangi kurallara tabi olduklarını önceden bilmeleri ve davranışlarını ona göre ayarlamaları gerekir. Hukuk devleti ilkesi hukuk kurallarının belirliliği ilkesini gerektirir. Türk hukuk sisteminde belirlilik şartı gerçekleşmiştir. Kanunlar Resmi Gazete'de yayımlanır. Bu şartı taşımayan bir kanun ilgililere uygulanmaz. Keza muhataplarına yükümlülük getiren kanunlar ile mevcut olan hakları kaldıran kanunlar da geriye yürümez.

Bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını arttırmak amacıyla Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce kabul edilen ve 06.02.2004 tarihli 25365 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5084 sayılı

"Yatırımların ve istihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un "Gelir vergisi stopajı teşviki" başlıklı 3. maddesi ile 31.12.2008 tarihine kadar uygulanmak üzere madde kapsamında yatırım yapan yatırımcılar tarafından çalıştırılan işçilere ödenen ücretler üzerinden kesilen ve muhtasar beyanname ile beyan edilerek tahakkuk ettirilen gelir vergisinin yatırımın yapıldığı yere göre tamamının veya %80'inin terkin edilerek doğrudan yatırımcıya teşvik olarak aktarılacağı ve bu teşvikin aynı Kanunun 7. maddesinin (h) bendi ile teşvik kapsamına giren illerdeki yeni yatırımlardan 31.12.2007 tarihine kadar tamamlananlar için 5 yıl, 31.12.2008 tarihine kadar tamamlananlar için 4 yıl, 31.12.2009 tarihine kadar tamamlananlar için üç yıl süreyle uygulanacağı hüküm altına alınmış; bilahare 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 01.01.2008 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere 04.04.2007 tarih ve 5615 sayılı Kanunun 2. maddesi ile değişik 32. maddesinde, ücret geliri elde edenler için asgari geçim indirimi düzenlemesine yer verilerek, maddede öngörülen şekilde hesaplanacak tutarın gelir vergisi matrahından indirim imkânı tanınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 01.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5766 sayılı Kanunun 8. maddesiyle eklenen Geçici 73. maddesinde de, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirmesinde, öncelikle Kanunun 32. maddesinde yer alan asgari geçim indiriminin dikkate alınacağı düzenlemesine yer verilmiştir.

Bu düzenlemeler uyarınca, 5084 sayılı Yasa ile teşvik kapsamındaki illerde yatırım yapan mükelleflere, çalıştırdıkları işçilerin ücretlerinden kesip beyan ettikleri gelir vergisinin %80'i veya tamamı terkin edilmek suretiyle doğrudan teşvik olarak aktarımı sağlanmışken, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 32. maddesinde yer alan asgari geçim indirimine ilişkin düzenlemenin, gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirmesinde öncelikle dikkate alınması gerektiği yönündeki aynı Kanunun geçici 73. maddesindeki düzenleme ile dolaylı yoldan (yatırımcıların hesapladıkları gelir (stopaj) vergisi matrahını azaltmak suretiyle) asgari geçim indirimine isabet eden gelir vergisi tutarı kadar gelir (stopaj) vergisi teşviki ortadan kaldırılmaktadır.

Bu nedenlerle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 01.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5766 sayılı Kanunun 8. maddesiyle eklenen Geçici 73. maddesi, hukuk devletinin gereklerinden kanunların geriye yürümezliği ve kazanılmış haklara saygı ilkelerini zedelediği sonucuna ulaşılmakla, söz konusu düzenlemenin Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 01.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5766 sayılı Kanunun 8. maddesiyle eklenen Geçici 73. maddesinin Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan "Hukuk Devleti" ilkesine aykırı olduğu görüldüğünden iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmasına, kararla birlikte dava dosyasının onaylı bir örneğinin Anayasa Mahkemesi'ne gönderilmesine ve Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davanın görüm ve çözümünün geri bırakılmasına, Anayasa'nın 152. ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesi Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 28'nci maddesi uyarınca, 12.11.2009 tarihinde oybirliğiyle karar verildi."

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddesi şöyledir:

"(1) 29/1/2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3 üncü maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Kanun'un 32 nci maddesinde yer alan asgari geçim indirimi dikkate alınır.

(2) Bu madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin esas ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

B- Dayanılan Anayasa Kuralı

Başvuru kararında, Anayasa'nın 2. maddesine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca, Haşim KILIÇ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Sacit ADALI, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, Fettah OTO, Serdar ÖZGÜLDÜR, Şevket APALAK, Serruh KALELİ ile Zehra Ayla PERKTAŞ'ın katılımlarıyla yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, 25.2.2010 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu Yasa kuralı, dayanılan Anayasa kuralı ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Anlam ve Kapsam

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddesinde, 29.1.2004 günlü, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Kanun'un 32. maddesinde yer alan asgari geçim indiriminin dikkate alınacağı, bu madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin esas ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmiştir.

Bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını arttırmak amacıyla, 6.2.2004 günlü, 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, 29.1.2004 günlü, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un "Gelir vergisi stopajı teşviki" başlıklı 3. maddesi ile 31.12.2008 tarihine kadar uygulanmak üzere madde kapsamında yatırım yapan yatırımcılar tarafından çalıştırılan işçilere ödenen ücretler üzerinden kesilen ve muhtasar beyanname ile beyan edilerek tahakkuk ettirilen gelir vergisinin, yatırımın yapıldığı yere göre tamamının veya %80'inin terkin edilerek doğrudan yatırımcıya teşvik olarak aktarılacağı hüküm altına alınmıştır. 18.2.2009 günlü, 5838 sayılı Kanunla teşvik süresi 31.12.2009 tarihine kadar uzatılmıştır. 5084 sayılı Kanunun 7. maddesinin (h) bendi ile de teşvikin, teşvik kapsamına giren illerdeki yeni yatırımlardan 31.12.2007 tarihine kadar tamamlananlar için beş yıl, 31.12.2008 tarihine kadar tamamlananlar için dört yıl, 31.12.2009 tarihine kadar tamamlananlar için üç yıl süreyle uygulanacağı öngörülmüştür.

Gelir vergisi stopajı teşviki, teşvik kapsamındaki illerde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmesi suretiyle yapılmaktadır.

193 sayılı Kanun'un 1.1.2008 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere 4.4.2007 günlü, 5615 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile değişik 32. maddesinde, ücret geliri elde edenler için asgari geçim indirimi düzenlenmesine yer verilerek, maddede öngörülen şekilde hesaplanacak asgari geçim indiriminin gelir vergisi matrahından indirim imkânı tanınmıştır.

İtiraz konusu kurala göre, ücret üzerinden hesaplanan gelir stopaj vergisinden öncelikle asgari geçim indirimi tutarı mahsup edildikten sonra kalan tutar, 5084 sayılı Kanun kapsamında terkine konu edilecektir. Önceki uygulamada, indirimsiz matrah üzerinden gelir stopaj vergisi hesaplanırken, geçici 73. madde, 193 sayılı Kanun'un

uygulanmasını öngörerek, bir yandan ücretlilerin matrah farkından kaynaklanan kayıplarını giderirken, diğer yandan teşvik kapsamındaki yatırımcıların teşviklerinde geriye dönük kayba neden olmuştur.

Geçici 73. maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığı tarafından 24.6.2008 günlü, 26916 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 267 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

5084 sayılı Kanun ile getirilen “gelir vergisi stopajı teşviki” ile işverenlerin teşvik kapsamında olan işçiler için ödeyecekleri gelir vergisi yükü, organize sanayi ve endüstri bölgelerinde faaliyet gösteriyorlarsa tamamen, diğer yerlerde faaliyet gösteriyorlarsa % 80 oranında azaltılmaktadır. Kapsamdaki bütün gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu teşviktan yararlanmaktadır. Teşvik uygulamasında, gerekçeye göre, işverenlere, çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden kesilerek tahakkuk eden ve vergi dairesine ödenmesi gereken verginin tamamı veya bir kısmından, istihdamı artırmış olmalarının karşılığı olarak vazgeçilmekte, böylece sağlamış oldukları istihdamın mali yükü azaltılarak istihdamın artırılması teşvik edilmektedir.

5084 sayılı Kanun ile teşvik kapsamındaki illerde yatırım yapan mükelleflere, gelir vergisinin %80’i veya tamamı terkin edilmek suretiyle doğrudan teşvik olarak aktarımı sağlanmışken, 193 sayılı Kanun’un 32. maddesinde yer alan asgari geçim indirimine ilişkin düzenlemenin, gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde öncelikle dikkate alınması gerektiği yönündeki aynı Kanun’un geçici 73. maddesindeki düzenleme ile yatırımcıların hesapladıkları gelir vergisi matrahını azaltmak suretiyle asgari geçim indirimine isabet eden gelir vergisi tutarı kadar gelir vergisi stopajı teşviki geriye dönük olarak azaltılmakta ya da ortadan kaldırılmaktadır.

İtiraz konusu kuralın, 5084 sayılı Kanun ile 193 sayılı Kanun uygulamasında ortaya çıkan tereddüdün giderilmesi amacıyla getirildiği, ücretlilerin kaybının önlenmesi için de maddenin 1.1.2008 tarihine kadar geriye yürütüldüğü anlaşılmaktadır.

B- Anayasa’ya Aykırılık Sorunu

Başvuru kararında, 5084 sayılı Kanun ile teşvik kapsamındaki illerde yatırım yapan mükelleflere, çalıştırdıkları işçilerin ücretlerinden kesip beyan ettikleri gelir vergisinin %80’i veya tamamı terkin edilmek suretiyle doğrudan teşvik olarak aktarımı sağlanmışken, 193 sayılı Kanun’un 32. maddesinde yer alan asgari geçim indirimine ilişkin düzenlemenin, gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde öncelikle dikkate alınması gerektiği yönündeki aynı Kanun’un geçici 73. maddesindeki düzenleme ile yatırımcıların hesapladıkları gelir vergisi matrahının azaltılması suretiyle asgari geçim indirimine isabet eden gelir vergisi tutarı kadar gelir vergisi stopajı teşvikinin geriye dönük olarak ortadan kaldırıldığı, hukuk devletinin gereklerinden kanunların geriye yürümezliği ve kazanılmış haklara saygı ilkelerinin zedelendiği, bu nedenle kuralın Anayasa’nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na 5766 sayılı Kanun’un 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddede, 5084 sayılı Kanun’un 3. maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle 193 sayılı Kanun’un 32. maddesinde yer alan asgari geçim indiriminin dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. 5766 sayılı Kanun’un 27. maddesinin (c) bendinde, geçici 73. maddenin, 1.1.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 6.6.2008 günü yürürlüğe girmesi öngörülmüştür.

Kişilere hukuk güvenliğinin sağlanması, Anayasa’nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşullarındandır. Hukuk devleti, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. Hukuk güvenliğinin sağlanması, bu doğrultuda yasaların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlemeler yapılabilmesine olanak verecek kurallar içermesini gerekli kılar. Geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.

Hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliğini sağlama yükümlülüğü, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. “Yasaların geriye yürümezliği ilkesi” uyarınca yasalar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir.

Öte yandan, hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi belirliliği de gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerekli kılar.

İtiraz konusu kuralla, yükümlüler için uygulanacak gelir vergisi stopajı teşvik sisteminin geriye dönük olarak değiştirilmesiyle belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri ihlal edilmiş; yatırımcı, teşvikli yatırıma başladığında yürürlükte olan kurallar yerine, daha az teşviktan yararlanacağı, yatırımı yaparken bilmediği kurallarla karşı karşıya kalmıştır. 6.6.2008 tarihinden önce başlayan ve bu tarihten sonra da devam eden teşvikli yatırımlar için yasayla geriye dönük olarak açık bir müdahale yapılmıştır.

İktisadi ve teknolojik kalkınma ve istihdam yaratma amacına yönelik teşviklerden biri olan gelir vergisi stopajı teşviki, yükümlülerin belli koşulları yerine getirmeleri halinde yararlanılan bir müessesedir. Gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulama yöntemi ile yatırımları teşvik sistemi arasında bağlantı vardır. Ekonomik ve teknik yönden

bütünlük; yatırımları özendirmede, istihdam yaratmada, ekonomik kalkınmada önemli bir araç, mali teşvik önlemidir. 5084 sayılı Kanun kapsamındaki yükümlüler, uygulamaya hak kazanmış oldukları gelir vergisi stopaj teşvikini, geçici 73. maddeden önceki düzenlemeyi bilerek yatırım yapmış veya yatırıma başlamışlardır.

Geçici 73. madde 6.6.2008 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmış, 5084 sayılı Kanun kapsamındaki yatırımcılar gelir vergisi stopajı teşviki sisteminde öncelikle asgari geçim indiriminin uygulanacağını, bu uygulamanın da 1.1.2008 tarihine kadar geriye yürütüleceğini, 6.6.2008 tarihinde öğrenmişlerdir. Ücretlilerin asgari geçim indiriminden kaynaklanan hakları korunurken, yatırımcı mükelleflerin teşvik hakları korunmamış, geçmişte başlayan yatırım teşvikleri geriye dönük olarak azaltılmıştır. Kanun’un yayımı tarihinden öncesine yönelik bir düzenleme getirmesi, bu tarihten önce yatırıma başlayan yükümlülerin öngöremeyecekleri şekilde, aleyhlerine sonuç doğurmuştur.

Geçici 73. maddeyle 6.6.2008 tarihinden önce başlayan ve devam eden yatırımlar için yeni bir teşvik hesaplama yöntemi getirilmiş olması, bu kapsamdaki yükümlüler yönünden hak kayıplarına yol açabilecek ve yatırım sahiplerinin hukuki güvenliklerini ihlal edecek bir nitelik taşımaktadır. Yeni teşvik hesaplama yönteminin, bu yöntemin öğrenildiği 6.6.2008 tarihinden önceki yatırımlara uygulanması, kamusal yetkinin kullanılmasında herkesi eşit biçimde kapsamına alarak öngörülebilir olmasını sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural, 6.6.2008 tarihinden önce 29.1.2004 günlü, 5084 sayılı Kanun’un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden Anayasa’nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

VI- SONUÇ

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun’un 8. maddesiyle eklenen Geçici Madde 73’ün, 6.6.2008 tarihinden önce 29.1.2004 günlü, 5084 sayılı Kanun’un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden Anayasa’ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, 22.12.2011 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan Haşim KILIÇ	Başkanvekili Serruh KALELİ	Başkanvekili Alparslan ALTAN
Üye Fulya KANTARCIOĞLU	Üye Ahmet AKYALÇIN	Üye Mehmet ERTEN
Üye Serdar ÖZGÜLDÜR	Üye Osman Alifeyyaz PAKSÜT	Üye Zehra Ayla PERKTAŞ
Üye Recep KÖMÜRCÜ	Üye Burhan ÜSTÜN	Üye Engin YILDIRIM
Üye Nuri NECİPOĞLU		Üye Hicabi DURSUN
Üye Celal Mümtaz AKINCI		Üye Erdal TERCAN