



**SİRKÜLER SAYI: 2024/074**

**29.04.2024**

## **ANAYASA MAHKEMESİ 7440 SAYILI KANUNLA GETİRİLEN EK VERGİ DÜZENLEMESİNİN İPTALİNE YÖNELİK İTİRAZ BAŞVURUSUNU REDDETMIŞTİR**

Bilindiği üzere, 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 10. maddesinin 27 numaralı fıkrası uyarınca, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 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, KVK'nun 5. maddesinin 1. 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 hesaplanması yükümlülüğü getirilmiştir.

İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, ek verginin iptali talebiyle kendisine intikal eden bir davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu iddiasıyla söz konusu kuralın iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştu.

Anayasa Mahkemesi, bahse konu itiraz başvurusuna ilişkin 14.03.2024 tarih, 2023/169 esas ve 2024/82 sayılı Kararında; Anayasa'nın 13. maddesinde güvence altına alınan ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve oranlılık ölçütlerini karşıladığı gerekçeleriyle 7440 sayılı Kanunla ihdas edilen ek verginin iptaline yönelik talebi reddetmiştir. Ancak mükelleflerin tüm yargı yollarını tükettikten sonra, bireysel

başvuru müessesesi kapsamında ek vergi konulu uyuşmazlıklar için Anayasa Mahkemesi'nde dava aabileceklerini hatırlatmak isteriz.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ  
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ő.**

**EK:**

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, Ortak**

**Tufan SEVİM**  
**YMM**  
**Mazars Denge, Ortak**

## ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

**Esas Sayısı : 2023/169**

**Karar Sayısı : 2024/82**

**Karar Tarihi : 14/3/2024**

**İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN:** İstanbul 1. 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 Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

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

### I. İPTALİ İSTENEN VE İLGİLİ GÖRÜLEN KANUN HÜKÜMLERİ

#### A. İptali İstenen Kanun Hükümü

Kanun'un 10. maddesinin itiraz konusu (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 alınmaz 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 indirimine 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.”

## B. İlgili Görülen Kanun Hükmü

13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ilgili kısmı şöyledir:

*“Diğer indirimler*

*MADDE 10- (1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:*

*a) (Mülga: 15/7/2016-6728/58 md.)*

*b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.*

*c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.*

*ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde bulunan din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı.*

*d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;*

*1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,*

*2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,*

*3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına.*

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı *Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu* kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, röleve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) *Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu* kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığınca koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile mabruz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü...

e) (Değişik: 10/9/2014-6552/92 md.) Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına mabruz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı.

f) (Ek: 16/6/2009-5904/5 md.) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine mabruz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı.

g) (Ek: 31/5/2012-6322/36 md.) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.

ğ) (Ek: 31/5/2012-6322/36 md.) Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, %80'i.

...

h) (Ek: 6/2/2014-6518/83 md.) 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100'ü

oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz.)...

i) (Ek: 27/3/2015-6637/8 md.)[24] Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si.

(Ek ikinci paragraf:14/10/2021-7338/59 md.) Nakdi sermaye artışlarının, yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için bu oran %75 olarak uygulanır.

...

i) (Ek: 16/11/2022-7421/20 md.) 22/6/2022 tarihli ve 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi alarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların, münhasıran bu faaliyet kapsamında yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazancın %50'si.

..."

## II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Engin YILDIRIM, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Rıdvan GÜLEÇ, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, Basri BAĞCI, İrfan FİDAN, Kenan YAŞAR ve Muhterem İNCE'nin katılımlarıyla 30/11/2023 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

## III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Cem GÜNDOĞDU tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu ve ilgili görülen kanun hükümleri, dayanılan ve ilgili görülen Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüldüğü düşünüldü:

### A. Uygulanacak Kural ve Sınırlama Sorunu

3. Anayasa'nın 152. ile 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddelerine göre bir davaya bakmakta olan mahkeme, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun veya Cumhurbaşkanlığı karanamesinin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görmesi hâlinde veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varması durumunda bu hükümlerin iptalleri için Anayasa Mahkemesine başvurmaya yetkilidir. Ancak anılan maddeler uyarınca bir

mahkemenin Anayasa Mahkemesine başvurulması için elinde yönteminde açılmış ve mahkemenin görevine giren bir davanın bulunması, iptali talep edilen kuralın da o davada uygulanacak olması gerekir. Uygulanacak kural ise bakılmakta olan davanın değişik evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikte olan kurallardır.

4. Başvuru kararında 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasının iptali talep edilmiştir. Söz konusu fıkra kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik olarak öngörülen ek vergi ile bu ek verginin oranlarını ve tahsil usulünü düzenlemektedir. Ayrıca aynı fıkrada ek vergiye tabi olmayacak istisna ve indirim unsurları ile mükellefler belirtilmiş ve tahsil edilen ek verginin genel bütçeye dâhil edileceği öngörülmüştür.

5. Bakılmakta olan davanın konusu ise 5520 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (1) bendi gereğince kurum kazancından indirilen tutar üzerinden %10 oranında hesaplanan ek vergidir. Bu itibarla anılan fıkranın birinci cümlesinde yer alan "...ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler...", "...istisna ve...", "...ile aynı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları..." ve "...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..." ibareleri ile ikinci, üçüncü, dördüncü, beşinci, altıncı ve yedinci cümlelerinin itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma imkânı bulunmamaktadır. Bu nedenle anılan ibareler ve cümlelere ilişkin başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle reddi gerekir.

6. Öte yandan söz konusu birinci cümlelerin kalan kısmı bakılmakta olan davanın konusunu yanı sıra bakılmakta olan davada uygulanma imkânı bulunmayan "...ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler...", "...istisna ve...", "...ile aynı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları..." ve "...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..." ibareleri yönünden de geçerli ortak kural niteliğindedir. Bu nedenle birinci cümlelerin kalan kısmının esasına ilişkin incelemenin bakılmakta olan davanın konusu gözetilerek "...5520 sayılı Kanun..." ibaresi ile sınırlı olarak yapılması gerekir.

## **B. Anlam ve Kapsam**

7. 5520 sayılı Kanun'un İkinci Kısmı'nın Birinci Bölümü'nde kurumlar vergisi matrahının belirlenme usulüne ilişkin hususlara yer verilmiştir. Anılan bölümde yer alan "Diğer indirimler" başlıklı 10. maddede de kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla, bazı kurum kazançlarından çeşitli oranlarda indirim yapılması öngörülmektedir.

8. İtiraz konusu kuralda ise 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle 5520 sayılı Kanun uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan tutarlar üzerinden dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında ek verginin hesaplanacağı belirtilmektedir. 7440 sayılı Kanun'un (27) numaralı fıkrasının dördüncü cümlesinde de 5520 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b), (c), (ç), (d),

(e), (f), (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirim konu tutarlar üzerinden bu verginin hesaplanmayacağı hükmüne bağlanmıştır.

9. Üzerinden ek vergi hesaplanmayacağı belirtilen indirim unsurları dışında kalan bentler incelendiğinde, ek vergiye tabi olan tutarlardan ilkinin 5520 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamındaki Ar-Ge indirimi tutarlarının oluşturduğu anlaşılmaktadır. Anılan bent 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanun'un 58. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu bendin yürürlükten kaldırılmadan önceki hâline göre mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40'ı oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirilmekte ve matrahın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar da sonraki döneme devredebilmekteydi. Bu itibarla bendin yürürlükte olduğu dönem itibarıyla indirim konusu olan anılan meblağ ek vergiye tabi olacaktır.

10. Ek vergiye tabi diğer bir indirim tutarı ise söz konusu fıkranın (ğ) bendine göre bulunan tutardır. Anılan bende göre Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla %80'i kurum kazancından indirilebilecektir.

11. Yine (ı) bendinde finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan *Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı* dikkate alınarak ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin kurum kazancından indirilmesi hükmüne bağlanmıştır. Bu itibarla indirim konu anılan meblağ da ek verginin konusunu oluşturacaktır.

12. (i) bendi uyarınca da 22/6/2022 tarihli ve 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların, münhasıran bu faaliyet kapsamında yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazancın %50'si indirim konusu yapılabildiğinden bu meblağ da ek vergi hesabında dikkate alınacaktır.

13. Öte yandan 7440 sayılı Kanun'un (27) numaralı fıkrasının beşinci cümlesine göre 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 bulunanlar ek vergiden muaf tutulmuştur.

### C. İtirazın Gerekçesi

14. Başvuru kararında özetle; itiraz konusu kuralla öngörülen ek verginin kurumlar vergisinin mükelleflerinin tamamını değil sadece bazılarını kapsadığı, yapılan vergilendirmede tüm istisna ve indirim unsurlarının dikkate alınmadığı, dolayısıyla vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkesine aykırı davranıldığı, ayrıca doğrudan beyannamede yer alan istisna ve indirim tutarları üzerinden vergilendirme yapılmak suretiyle mali güce göre vergilendirme ilkesinin ihlal edildiği, ek vergiye muhatap olacak vergi mükelleflerinin kuralda sayılan illerde kayıtlı olmamakla birlikte faaliyetlerinin bir kısmının veya tamamının bu bölgelere yönelik olabileceğinin gözetilmediği, öte yandan ek vergi ihdas eden kuralın vergiyi doğuran olaydan sonraki bir tarihte yürürlüğe girdiği ve geriye yürütüldüğü belirtilerek kuralın Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

### Ç. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

15. 6216 sayılı Kanun'un 43. maddesi uyarınca kural, ilgisi nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesi yönünden de incelenmiştir.

16. Anayasa'nın anılan maddesinde belirtilen hukuk devleti eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuki güvenliği sağlayan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir.

17. Hukuk devletinin ön koşulları arasında yer alan hukuki güvenlik ilkesi kanunların geriye yürütülmemesini de zorunlu kılar. Daha önce tesis edilmiş bulunan işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde yasama tasarrufunda bulunulması, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturur. "*Kanunların geriye yürümezliği ilkesi*" uyarınca kanunlar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirmesi, kazanılmış hakların korunması, mali hakların iyileştirilmesi gibi ayrıksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılır. Yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması, hukukun genel ilkelerindedir (AYM, E.2018/103, K.2019/4, 13/2/2019, § 15; E.2018/108, K.2019/5, 13/2/2019, § 20).

18. Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında, kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili olarak gerçek geriye yürütme ve gerçek olmayan geriye yürütme ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürütme, yeni getirilen kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürütme ise yeni getirilen kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir (AYM, E.2016/150, K.2017/179, 28/12/2017, § 310; E.2010/93, K.2012/20, 9/2/2012). Buna göre yeni kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması kanunların geriye yürütmesi olarak nitelendirilemez.

19. Anayasa Mahkemesi vergiyle ilgili kanunların geriye yürüdüğü iddiasıyla yapılan başvurularda öncelikle vergiyi doğuran olayın tespitini yapmakta ardından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra yapılan düzenlemelerin ilgili döneme etki edecek şekilde uygulanıp uygulanmadığını incelemektedir (AYM, E.2023/105, K.2023/208, 30/11/2023, § 30).

20. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergi doğuran olay*" başlıklı 19. maddesinde "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar./ Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.*" denilmektedir.

21. Vergiyi doğuran olay, vergi türlerine göre değişmekle birlikte, ek verginin kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girdiğinden değerlendirilmenin bu çerçevede yapılması gerekmektedir.

22. 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu, gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarından oluştuğu hükme bağlanmıştır. 5520 sayılı Kanun'un "*Safi kurum kazancı*" başlıklı 6. maddesinde "*Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır./ Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır...*" denilmek suretiyle ticarî kazançla ilişkin vergiyi doğuran olayın tespitinde 193 sayılı Kanun'a atıfta bulunulmuştur. Anılan Kanun'un 38. maddesinde ise "*Bilanço esasına göre ticarî kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır*" denilmektedir. Buna göre gelir vergisi ve kurumlar vergisinin konusunu oluşturan kazanç açısından vergiyi doğuran olayın tespitinde hesap dönemi sonunun esas alınması gerekmektedir. 213 sayılı Kanun hesap dönemini takvim yılı olarak belirlediğinden hesap döneminin sonu ilke olarak 31 Aralık günüdür. Dolayısıyla kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay, mükelleflerin bir takvim yılı itibarıyla öz sermayelerindeki artış miktarı olup bu kazanç 31 Aralık gününde yapılan dönem sonu kapanış kayıtlarıyla ortaya çıkmaktadır (AYM, E.2018/103, K.2019/4, 13/2/2019, § 20).

23. İtiraz konusu kuralın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi hesap döneminin kapandığı ve kapanan hesap dönemine ait indirim tutarlarına yönelik ek verginin öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Bu itibarla kuralın geriye yürütüldüğü söylenebilse de beklenmedik doğal felaketler, savaş ve seferberlik hâli, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar nedeniyle yapılacak kanuni düzenlemelerle kanunların geriye yürütülmesinin mümkün olduğunun kabulü gerekir (AYM, E.1999/51, K.2001/63, 28/3/2001; E.2003/73, K.2003/86, 7/10/2003).

24. Anayasa'nın 35. maddesinde "*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir./ Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir./ Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.*" denilmektedir. Anayasa'nın anılan maddesiyle güvenceye bağlanan mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsamaktadır.

25. Mülkiyet hakkı; kişiye başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu sınırlamalara uymak şartıyla sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma,

semelerinden yararlanma ve üzerinde tasarruf etme imkânı veren bir haktır. Bu bağlamda malikin mülkünü kullanma, semelerinden yararlanma ve mülkü üzerinde tasarruf etme yetkilerinden herhangi birinin kısıtlanması veya mülkünden yoksun bırakılması mülkiyet hakkına getirilmiş bir sınırlama niteliğindedir (AYM, E.2017/21, K.2020/77, 24/12/2020, § 137).

26. Kuralla 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle 5520 sayılı Kanun uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan bazı indirim tutarları üzerinden ek vergi hesaplanması öngörülmektedir. Bu itibarla kural, kurumlar vergisi mükelleflerinin ek vergi yüküne maruz kalmasını öngörmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama oluşturmaktadır.

27. Anayasa'nın 13. maddesinde "*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.*" denilmektedir. Buna göre temel hak ve özgürlüklere sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun ve ölçülü olması gerekir.

28. Mülkiyet hakkını sınırlamaya yönelik bir kanuni düzenlemenin şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

29. Esasen temel hak ve özgürlükleri sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinde kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2015/41, K.2017/98, 4/5/2017, §§ 153, 154). Dolayısıyla Anayasa'nın 13. maddesinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır.

30. Nitekim Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında da "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır*" denilerek verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi, taktire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

31. Kuralla verginin kapsamındaki indirim tutarlarının ve verginin hesaplanma usulünün herhangi bir tereddüde yer vermeyecek biçimde açık ve net olarak düzenlendiği gözetildiğinde kuralın belirli ve ulaşılabilir nitelikte olduğu ve bu yönüyle kanunilik şartını taşıdığı anlaşılmaktadır.

32. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanabileceği belirtilmiştir.

33. Deprem gibi olağanüstü hadiseler nedeniyle oluşan kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması maksadıyla ek vergi yükümlülüğü getirilmesi mümkün olup kuralla ek vergi getirilmesinde kamu yararına yönelik meşru bir amacın olmadığı söylenemez. 6 Şubat 2023 tarihinde yaşanan ve çok sayıda ili etkileyen depremlerin büyüklüğü ve yıkıcı boyutu da dikkate alındığında kuralla güdülen meşru amacın daha belirgin hâle geldiği anlaşılmaktadır (benzer değerlendirme için bkz. AYM, E.2023/131, K.2023/160, 28/9/2023, § 20).

34. Diğer yandan Anayasa'nın 13. maddesinde güvence altına alınan ölçülülük ilkesi *elverişlilik*, *gereklilik* ve *orantılılık* olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik* öngörülen sınırlamanın ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, *gereklilik* ulaşılmak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını, diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, *orantılılık* ise hakka getirilen sınırlama ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.

35. Kuralla 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancından indirim konusu yapılan indirim tutarı üzerinden ek verginin hesaplanarak ödenmesinin öngörülmesinin 6/2/2023 tarihinde yaşanan depremlerin etkilerinin azaltılması için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanmasına katkı sağlayacağı gözetildiğinde kuralın anılan meşru amaca ulaşma bakımından *elverişli* olduğu anlaşılmaktadır.

36. Gereklilik, hedeflenen amaca ulaşılması için hakka en az müdahale teşkil eden aracın seçilmesini ifade etmektedir. Deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların hangi vergilendirme araçlarıyla giderileceğinin takdirî yasama organına aittir. Esasen vergilendirme devletin takdir yetkisinin geniş olduğu alanların başında gelmektedir. Depremin yol açtığı ekonomik kayıpları telafi etmek ve sosyal dayanışmayı sağlamak amacıyla mevcut vergilerin artırılması ya da yeni bir verginin ihdas edilmesi kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında başvurabileceği araçlardandır. Bu nedenle ek vergi alınması yolunda düzenleme yapılmasının *gereklilik* ölçütünü karşıladığı değerlendirilmiştir.

37. 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasına göre 5520 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan tutarlar üzerinden %10 oranında ek vergi hesaplanacak ve hesaplanan tutar da biri kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde diğeri ise bu süreyi takip eden dördüncü ayda olmak üzere iki taksitle ödenecektir. Öte yandan kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında başvurduğu bu araç ile kazancın bulunması hâlinde indirilecek tutarları güncel kurumlar vergisi oranının çok altında bir oranla vergilendirdiği de açıktır. Ayrıca 6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen depremler nedeniyle Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elâzığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas ilinin Gürün ilçesinde deprem tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaf tutulmuştur. Bunun yanı sıra ek vergi geçici nitelikli ve bir defalığa mahsus alınan bir vergidir. Bu itibarla ek vergiye muhatap kişilere aşırı bir külfet yüklenmediği, yaşanan depremler nedeniyle oluşan maddi kayıpların büyüklüğü karşısında bu kayıpların giderilmesi neticesinde elde edilecek fayda ile katlanılacak külfet arasında makul olmayan bir

dengelesizliğin bulunmadığı ve bu nedenlerle sınırlamanın *orantılı* olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

38. Öte yandan Anayasa'nın 73. maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu öngörülerek Anayasa'nın 2. maddesinde nitelikleri belirtilen hukuk devleti ilkesi vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir (AYM, E.2003/73, K.2003/86, 7/10/2003).

39. Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergelerin gelir, servet ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Mali güç; ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık şartıdır. Kanun koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini gözönünde bulundurması gerekir. Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Mali güce göre vergilendirme, verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır (AYM, E.2017/117, K.2018/28, 28/2/2018, § 22). Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin sağlanmasının uygulama aracı olup mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır (AYM, E.2003/73, K.2003/86, 7/10/2003).

40. Anayasa'nın anılan maddesinin 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 kanunlarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi; en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, çeşitli istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarındandır (AYM, E.2017/117, K.2018/28, 28/2/2018, § 23).

41. 26/11/1999 tarihli ve 4481 sayılı 17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremın Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 17 Ağustos 1999 tarihinde yaşanan deprem felaketi neticesinde ortaya çıkan kamu finansman ihtiyacının giderilmesi amacıyla 1998 yılında beyan edilen gelir veya kurumlar vergisi matrahları ile bu yılda elde edilen ve belirli bir miktarın üzerindeki ücretler, bina, arsa, araziler, motorlu taşıtlar ve cep telefonları üzerinden bir defalık ek vergi ödenmesini öngören 1., 6., 7. ve 9. maddeleri iptal davasına konu olmuştur. Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi, deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik şartların zorunlu kıldığı nedenlerle ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiğini, 1998 yılına ait Gelir ve Kurumlar Vergisi hesaplanırken kişilerin özel durumları ile mali güçlerinin gözönünde bulundurulduğunu, 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflik ve istisnaların bu vergi yönünden de geçerli kılındığını ve motorlu taşıtlar vergisi mükellefleri için de aynı hususların geçerli olduğunu belirterek mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerinin esas alındığı sonucuna ulaşmış ve bu yöndeki düzenlemelerin iptalleri talebini reddetmiştir (AYM, E.1999/51, K.2001/63, 28/3/2001).

42. Benzer değerlendirmeler 6/2/2023 tarihinde yaşanan depremlerin etkilerinin azaltılması amacıyla 2023 yılında ödenen motorlu taşıtlar vergisi kadar ek motorlu taşıtlar vergisinin bir defahına ödenmesini öngören düzenlemenin anayasallık denetiminde de yapılmış ve iptal talebinin reddine karar verilmiştir (AYM, E.2023/131, K.2023/160, 28/9/2023, ř 25).

43. Aynı şekilde Anayasa Mahkemesi, 3/4/2003 tarihli ve 4837 sayılı Ekonomik İştiskrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun'un ek emlak vergisi ihdasını öngören 2. maddesinin anayasallık denetiminde 1319 sayılı Kanun'da öngörölen muaflık ve istisnaların ek vergiler için de uygulanacağını gözeterek emlak sahibi kişiler yönünden kimi olumsuzlukların giderilmeye çalışıldığını, bu suretle vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının sağlanması amacıyla öngöröldüğünü belirterek hükmün iptal talebini reddetmiştir (AYM, E.2003/48, K.2003/76, 23/7/2003).

44. Anılan kararlar gözetildiğinde Anayasa Mahkemesinin deprem gibi olağanüstü olayların yaşandığı dönemlerde oluşan ekonomik kayıpların telafisi amacıyla -ölçülü olmak kaydıyla- ek vergilerin öngörölmesinin mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerine aykırı olmadığına hükmettiği anlaşılmaktadır.

45. Kurumların kazançlarından indirim konusu yapmak suretiyle sağladıkları vergisel avantaj yoluyla elde ettikleri tutarın gelir niteliğindeki mali gücün göstergelerinden biri olduğu açıktır. Kuralda kurum kazancından indirim konusu yapılan indirim tutarları kadar elde edilen avantaj %10 oranında ek vergiye tabi tutulmuştur. Dolayısıyla indirim tutarına bağlı olarak ödenecek ek vergi de değişecektir. İndirim imkânından yararlanan tutarlara göre hesaplanacak ek verginin muhatapları orantısız bir vergi yüküyle karşı karşıya bıraktığı söylenemez. Ayrıca kuralın da yer aldığı fıkrada ek vergiye konu olmayan indirim unsurlarının bazılarının bağış ve yardım niteliğindeki bazıların da ilgili alanların teşvikine yönelik tutarlar olduğu gözetildiğinde bu unsurlar üzerinden ek vergi hesaplanmamasının kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında başvurabileceği vergilendirme araçlarının seçimiyle doğrudan ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Tüm bu hususlar gözetildiğinde kuralın mali güce göre vergilendirme, vergi yükünün adaletli dağılımı ve eşitlik ilkeleriyle çelişmediği sonucuna ulaşılmıştır.

46. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

#### IV. HÜKÖM

9/3/2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasının;

**A. 1.** Birinci cümlesinde yer alan "...ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler...", "...istisna ve...", "...ile aynı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları..." ve "...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..." ibarelerinin,

2. İkinci, üçüncü, dördüncü, beşinci, altıncı ve yedinci cümlelerinin,

İtiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma imkânı bulunmadığından bu ibarelere ve cümlelere ilişkin başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE,

**B.** Birinci cümlesinin kalan kısmının esasına ilişkin incelemenin "...5520 sayılı Kanun..." ibaresi ile sınırlı olarak yapılmasına,

**C.** Birinci cümlesinde yer alan "...5520 sayılı Kanun..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE,

14/3/2024 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkanvekili  
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başkanvekili  
Kadir ÖZKAYA

Üye  
Engin YILDIRIM

Üye  
Rıdvan GÜLEÇ

Üye  
Recai AKYEL

Üye  
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye  
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye  
Selahaddin MENTEŞ

Üye  
Basri BAĞCI

Üye  
İrfan FIDAN

Üye  
Kenan YAŞAR

Üye  
Muhterem İNCE

Üye  
Yılmaz AKÇİL