

GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN GEÇİCİ 67. MADDESİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA İLİŞKİN 5527 SAYILI KANUN HAKKINDA BİR DEĞERLENDİRME

Nihat İbrahim BAYAR*
Ayşe Nil TOSUN**

Özet

Bu çalışmada, dar mükellef gerçek kişi ve kurumların bazı faiz gelirlerinden yapılan stopajı %0'a indiren, 5527 sayılı yasa ile geçici 67'inci maddede yapılan değişikliğin, anayasal ilkelere uygunluğu değerlendirilmektedir. Konu ayrıca çifte vergilendirme anlaşmaları ve çıkarılan kanunun olası ekonomik etkileri açısından da değerlendirilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Dar mükelleflerin vergilendirilmesi, 5527 Sayılı Kanun ve Geçici Madde 67, vergilendirmede anayasal ilkeler.

Abstract

An Evaluation on Act No. 5527, Amending the Temporary Article 67 of Income Tax Law

In this study, we analyzed the constitutional validity of the provision of temporary article 67 of the 5527 Act which require a reduction of the withholding rate to %0 applied over the some interest income of non-resident real persons and corporation. The subject is also analyzed in terms of double taxation treaties and the possible economic effects of the law

Keywords: Taxation of non-resident persons, 5527 act and temporary article 67, Constitutional principles of taxation.

* Arş.Gör., Hacettepe Üniversitesi, Maliye Bölümü, 06800, Beytepe-Ankara

** Yrd.Doç.Dr., Hacettepe Üniversitesi, Maliye Bölümü, 06800, Beytepe-Ankara

GİRİŞ

7.7.2006 tarihinde Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesinde değişiklik yapılmasına ilişkin 5527 sayılı Kanun Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanun ile, dar mükellef gerçek kişi ve kurumların, bazı finansal araçlardan, Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlara uygulanacak stopaj oranı sıfır olarak belirlenmiş ve yatırımcıların beyanname vermeyeceği, stopaj sistemi dışındaki Eurobondlar'da bu uygulamanın aynen devam edeceği, yerli yatırımcılar için ise stopaj oranının yeniden düzenleneceği hükümlenmiştir¹. Söz konusu Kanun'un gerekçesine göre, Avrupa Birliği mevzuatı ile uyum sağlanması, kurumsal yatırımların teşvik edilmesi ve mali piyasalardaki derinliğin artırılması amaçlanmaktadır².

Kanun teklifi üzerinde yapılan görüşmelerde, Kanun ile ilgili çeşitli eleştiriler getirilmiştir. Bu eleştirilerden ilki, ekonomik konjonktürdeki değişimlere göre uygun reflekslerin geliştirilmesinin yararlı sonuçlar doğuracağı, ancak alınan önlemlerin her dönemin koşullarına göre değerlendirilmesi gerektiği konusundadır. Diğer bir eleştiri ise, dar mükellefler açısından öngörülen düzenlemenin, tam mükellefler açısından vergide eşitlik ilkesiyle çelişebileceğidir. Söz konusu eleştirilere rağmen kanun teklifi yasalaşmış ve uygulanmaya başlanmıştır³.

Yasanın yürürlüğe girmesi üzerine, Tüketici Dernekleri Federasyonu, aynı yılda, tam mükelleflerin faiz gelirlerinden yüzde 10 vergi alınırken, yabancılardan vergi alınmaması uygulamasına ilişkin iptal başvurusu yapmıştır. Mahkeme, Türkiye Cumhuriyetinin tam mükellef gerçek kişi ve kurumlarının, faiz gelirlerinden yüzde 10 vergi alırken, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oranın %0 olarak uygulanması ile ilgili Kanun'u, Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesi ile 73. maddesindeki vergilendirme ilkelerine aykırı görerek Anayasa Mahkemesine göndermiştir⁴. Şimdi yasanın iptali hakkındaki nihai karar Anayasa Mahkemesi'nindir.

Çeşitli yazarlarca söz konusu kanun bir çok boyutuyla ele alınmıştır (Başak 2006, Budak 2006). Bizim bu çalışma kapsamında, konu ile ilgili olarak ele alınmasını gerekli gördüğümüz başlıca konular şunlardır: Tam mükelleflerin bazı menkul kıymetlerden elde ettikleri faiz gelirlerinden vergi alınırken dar mükelleflerin faiz gelirlerinden vergi alınmaması anayasal ilkelere aykırı mıdır? Eğer Anayasa Mahkemesi, haklı gerekçelerle böyle bir karar aldığına karar verirse, piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi anlamında, böyle bir karar alınmasının haklılık payı ne kadardır? Vergilerin devletin anayasal olarak üstlendiği ekonomik ve sosyal fonksiyonların gerçekleştirilmesi için kullanılan önemli bir maliye politikası aracı olduğu bilinmektedir. Özellikle küreselleşmenin boyutları göz önüne alındığında vergi politikalarının ülke

ekonomilerine etkileri göz ardı edilemez. Yapılan söz konusu düzenlemeler ile gerçekten yabancı yatırımcıların ülkemizde yatırım yapmalarını teşvik etmekte midir? Yoksa çifte vergilendirme anlaşmaları sayesinde, anlamsız bir uygulama mıdır? Söz konusu düzenleme, Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılabilecek iken, neden bir kanun ile yapılmıştır?

1. 5527 SAYILI KANUNUN ANAYASAL İLKELER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Konu ilk olarak, Anayasa'nın eşitlik ilkesine yüklediği anlam itibarıyla değerlendirilmelidir. Zira Mahkeme de konuyu eşitlik açısından değerlendirmiştir. 1982 Anayasasının 10. maddesi kanun önünde eşitlik ilkesini düzenlemiş olup herkesin, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğunu belirtmektedir. Görüldüğü gibi 1982 Anayasasında eşitlik ilkesi herkes sözcüğü ile başlamaktadır. Bu nedenle ister T.C. vatandaşı olsun ister yabancı olsun, eşitlik ilkesi herkesi kapsamaktadır. Aynı şekilde temel hak ve özgürlükler, ödev ve yükümlülükler de herkes için öngörülmüştür (Kumrulu 1979: 150; Öden 2003: 355). Bu durumda Anayasa'ya göre, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde gelir elde eden tam ve dar mükellefler arasında yurttaşlık veya taabiyet nedeniyle ayırım gözetilmesi ilke olarak yasaktır.

Anayasa'nın 73. maddesi de vergide eşitlik ilkesi ile ilgili hükümler içermektedir. Bu maddeye göre herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Anayasa mahkemesinin çeşitli kararlarında salt 10. maddeye değil 73. maddeye de dayandığını görmekteyiz:

“Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin “malî güce göre ödenmesi”, “herkesin vergi ödemesi” ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir”⁵.

Yukarıdaki içtahattan da anlaşılacağı üzere Anayasa Mahkemesi vergilendirmede eşitlik ilkesini 10. maddeden daha çok 73. madde ile somutlaştırmaktadır. Bu kapsamda eşitlikten sapmayı gerektirecek durum Anayasa'nın bir başka maddesine dayanmadığı sürece⁶ 73. maddeye uygun olmak zorundadır. Bu analizden yola çıkarak tam mükellefler ile dar

mükellefler arasındaki vergi yükü farklılaştırmasını Anayasa'nın 73. maddesi ile bağdaştırmak olanaklı görülmemektedir. Zira, 73. madde de mali güç, sosyal adalet gibi temel kavramlara işaret edilmekte ve vergi yükü farklılaştırmasına tam mükellef dar mükellef ayrımı çerçevesinde izin vermemektedir. Doktrinde işaret edildiği üzere (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2005 :41) kanun koyucu eşitliği vergi yükü dışındaki nedenlerle ancak vergi tekniği bakımından bozabilir. Gerçekten de tam mükellefler ile dar mükelleflerin vergilendirme usullerinin farklılaştırılması, Anayasa'nın 73. maddesine uygun olabilecektir. Vergilendirme usullerinin farklılaştırılması vergi yükünün farklılaştırılmasını da kapsamadığı için Anayasal sıkıntı devam etmektedir.

Anayasa Mahkemesinin, zaman zaman kararlarında mutlak eşitlik anlayışını değil, nisbi eşitlik anlayışını uyguladığı görülmektedir. Bu durumun nedeni Anayasa'nın eşit işlem içtihadından anlaşılmaktadır. Yerleşik içtihata göre, genel anlamda anayasal eşitlik ilkesi herkese her yönden eşit davranılmasını değil, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri ölçüsünde farklı veya eşitsiz davranılmasını gerektirir (Öden 2003: 275, Gözler 2007: 182). Başka bir deyişle eşitlik biri mutlak diğeri nisbi olmak üzere iki değişik anlamda anlaşılmaktadır. Anayasa Mahkemesi bir kararında⁷ nispi eşitlik anlayışını şu şekilde dile getirmiştir: “*Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi eşitlik ilkesine aykırı değil, geçerli kılar. Anayasa'nın amaçladığı eylemli değil, hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmaz. Kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar için yasalarla değişik kurallar konulamaz*”. Nispi eşitlik anlayışı için çeşitli örnekler verilebilir. Örneğin bazı ülkelerde kadınlara seçilme kotaları tanınması ve asgari oranların güvenceye alınması klasik eşitlik anlayışını zedeler gibi göründe de aslında fiili eşitsizliği gidermeye yönelik bir olumlu (pozitif) ayrımcılık tercihidir (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2004: 121).

Burada şöyle bir soru gündeme gelmektedir. Nisbi eşitlik açısından tam mükellefler ile dar mükelleflerin faiz gelirlerine farklı vergilendirme yapılabilir mi? Bize göre, nisbi eşitlik ilkesine göre bakıldığında da dar mükellefler ile tam mükellefler ayrı hukuksal durumlara sahip olarak, farklı vergi yüklerine maruz bırakılamaz. Bu düşüncemizin temelinde yabancıların tam mükellef olabileceği Türk vatandaşlarının da dar mükellef olabileceği gerçeği yatmaktadır. Tam mükellefler ile dar mükelleflerin vergilendirme prosedürü farklılaştırılabilirse de, *dar mükellefler tam mükelleflerden daha az vergi ödesin* demek ya da tam tersini söylemek, eşitlik ilkesine aykırıdır. Burada, dar mükelleflerin kamu hizmetlerinden daha az yararlandıkları gibi bir düşünce akla gelebilse de,

unutulmamalıdır ki, vergi kamu giderlerini karşılamak üzere alınsa da hukuken karşılıksızdır.

2. 5527 SAYILI KANUNUN ÇİFTE VERGİLENDİRME ANLAŞMALARINI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

OECD'nin evrensel olarak kabul görmüş tanımına göre, uluslar arası çifte vergilendirme, iki (veya daha fazla) devletin aynı vergi yükümlüsünü aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak ve aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirmesidir (Soydan, 1995: 4). Çifte vergilendirme anlaşmaları ile ulaşılmak istenilen amaç, hem çifte vergilendirmenin önlenmesi hem de vergi kaçırılmasının önüne geçilmesidir. Bu bağlamda 5527 sayılı Kanun ile, dar mükelleflerin vergi yüklerini azaltarak, ülkemize para akışını sağlanması konusunda ileri sürülen iddialar da bize göre gerçekçi değildir. Türkiye'nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre, faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde, vergilendirme yetkisi kural olarak, ikametgah devletine ve sınırlı olarak da kaynak devletine bırakılmıştır. Bir akit devlette doğan ve diğer akit devlet mukimine ödenecek faizler mukim olunan devlet tarafından vergilendirilecektir, ancak gelirin elde edildiği kaynak devlet de sınırlandırılmış bir vergilendirme yetkisine sahip olacaktır. Bununla birlikte faiz elde eden kişi, kaynak devlette ödediği sınırlı vergiyi ikamet ettiği devlette ödeyeceği vergiden indirebilecektir (Bayar, 2006: 109).

Buradan da anlaşılacağı gibi, dar mükellefler açısından vergi anlamında değişen bir şey yoktur. Mükellef yine ilgili vergiyi kendi ülkesine ödeyecektir. Türkiye, bu kanun ile sadece, kendisinin alacağı vergiden vazgeçmektedir. Aslında ilginç olan kanun koyucunun bu gerçeğin farkında olmasıdır. Dar mükelleflerin faiz gelirlerinden alınan vergiyi sıfırlayan, 5527 sayılı Kanun'un gerekçesinde hükümet tarafından yapılan açıklamalara yer verilirken şu şekilde bir ifade kullanılmıştır: "*Çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik anlaşmalar olmasına rağmen bazı yatırımcıların bürokratik engellerden dolayı vergilerinde indirim yapamadıkları görülmektedir*". Bize göre bu gerekçe çok geçerli değildir. Öncelikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ulusal gelir vergisi sistemlerindeki mahsup yönteminden⁸ kaynaklanan sıkıntıların giderildiği bilinmektedir (Bayar, 2006: 123). OECD'nin model alındığı çifte vergilendirme önleme anlaşmalarının bu konuda ortaya çıkacak sıkıntıları giderdiği rahatlıkla söylenebilir. Eğer Türkiye'ye sermaye getirmesi beklenen gerçek kişiler, Türkiye'nin kendisi ile vergi anlaşması imzalamadığı bir ülke ise kanun koyucu gerekçesinde haklı kabul edilebilecektir Çünkü böyle bir durumda vergi anlaşması yerine mahsup sistemi uygulanacaktır. Oysa Türkiye'nin sermaye ihraç eden ülkelerin tamamı ile vergi anlaşması imzalamış olduğu gerçeği, kanun koyucuyu yanıltmaktadır. Kaldı ki dar mükelleflerin

bürokrasiden korkarak yatırımlarını Türkiye’de değerlendirmeyeceği gerekçesi tüm yatırımları kapsamalıdır. Bu açıdan düşünüldüğünde kanun koyucunun dar mükelleflerden kurumlar vergisi almaya devam ediyor olması bir tutarsızlığın ifadesidir.

3. 5527 SAYILI KANUNUN YÖNTEM AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Geçici 67. maddenin incelenmesinde dikkat edilmesi gereken bir nokta da kullanılan yöntemin kanun olmasıdır. Bilindiği üzere, Anayasa’nın 73. maddesinin 4. fıkrası Bakanlar Kuruluna alt ve üst sınırları kanunlarla belirlenmiş olmak koşuluyla oran istisna ve muafiyetleri belirleme yetkisi vermiştir. Vergilendirme alanında bu yetki sıklıkla kullanılmasına rağmen inceleme konumuz olan düzenleme neden bir kanun maddesi ile yapılmıştır? Bu sorunun cevabı spekülasyonlara dayalı olarak cevaplandırılabilir. Ancak bu noktada temel bir kaç nokta özellikle dikkat çekmektedir.

Öncelikle bir konunun Bakanlar Kurulu kararı yerine, kanun konusu yapılması denetime yetkili makamı Danıştay yerine Anayasa Mahkemesi haline getirmektedir. Bu sayede davacı olabilecek kişiler, dava açılacak süreler, kullanılacak muhakeme usulleri, olası bir iptal kararının hukuki etkileri ve daha birçok durum farklılaşmaktadır. Somut olayda da konu Danıştay yerine, Anayasa Mahkemesinde görülmesi kanun koyucunun elini görelî olarak kuvvetlendirmektedir.

Konunun Bakanlar Kurulu kararı yerine kanun ile düzenlenmesinden kaynaklanan bir diğer sorun da düzenlemenin “eksik hüküm” niteliğinde olup olmadığıdır. Anayasa mahkemesinin daha önce de Anayasa’ya aykırı olmasına rağmen eksik hüküm niteliğinde bulunduğu için iptal edemediği bir çok hüküm mevcuttur⁹.

Geçici 67 madde de dar mükelleflerin tek başlarına vergi yükümlülüklerinin sıfıra indirilmesi kanun koyucunun bir tercihi gibi görülebilir. Oysa tam mükelleflerden %10 vergi alınırken dar mükelleflerden vergi alınmaması eşitlik ilkesini bozmaktadır. Anayasa mahkemesinin önünde ise sadece dar mükelleflere ilişkin düzenleme mevcuttur. Böyle bir durumda Anayasa mahkemesinin iptal kararı vermesi yasal düzenlemenin kapsamını eşitlik ilkesine aykırı ve dar görerek iptal etmesi anlamına gelir. Bu da bir çeşit yerindelik denetimi anlamına gelir ve Anayasa yargısının işlevi ile bağdaşmaz.

4. 5527 SAYILI KANUNUN EKONOMİK AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yukarıdaki açıklamalar ışığında 5527 sayılı Kanun ile bir eşitsizliğe yol açıldığını söyleyebiliriz. O zaman kanun koyucu hangi gerekçelerle böyle bir karar almıştır gerekçeleri haklı mıdır, konusu ayrıca tartışılmalıdır. Bu noktada çeşitli ortamlarda ilgili kişiler, yabancılara uygulanan stopaj oranları nedeniyle işlemlerin yurtdışına kaymaya başladığı, bunun sonucu hem hiç vergi alınmadığı hem de Türkiye'deki finansal kurumların zarar gördüğü gerekçelerini gündeme getirmiştir¹⁰. Ancak bu gerekçenin haklılığı iki nedenle son derece tartışmalıdır. Birincisi çifte vergilendirme anlaşmaları gereği, dar mükelleflerin bizim ülkemizde vergi ödemelerinin, reel anlamda vergi yüklerini değiştirmesi yukarıdaki II. başlıkta anlatıldığı gibi mümkün değildir. İkinci olarak, reel anlamda vergi yüklerinin değiştiğini varsayarsak dahi, iktisadi olarak sıcak para girişlerinden hiç vergi almamak, uzun dönemde ülke ekonomisine son derece zararlı etkiler ortaya çıkarabilir. Bu durumu şu şekilde açıklayabiliriz; birçok ülke sermaye hareketleri üzerine iktisadi nedenlerle kontrol uygulamaktadır. Kontrolün önemli bir nedeni, sıcak para giriş ve çıkışlarının, zayıf ve kırılabilir finansal piyasaları derinden etkileyebileceği olasılığıdır. Özellikle, Doğu Asya krizinin kötü sonuçlarının ardından gelecekteki parasal krizlerden kaçınmak için sermaye girişleri üzerinde kontrol uygulama düşüncesi birçok destek bulmuştur. Birçok iktisatçı ve birçok iktisadi kuruluş hükümetlere özellikle 1997'deki Asya krizinden sonra ekonomilerdeki oynaklığın ve spekülasyonun etkisinden korunmaları için sermaye kontrollerinden yararlanmalarını önermektedir. Birçok çalışma, sermaye girişlerinin kompozisyonunun krizlerin bir göstergesi olduğunu göstermektedir. Eğer bir ülkede, doğrudan yabancı yatırımlar ağırlıktaysa kriz olasılığının düşük olduğu, bunların kısa vadeli döviz borçlanmaları, ağırlıktaysa kriz olasılığının yüksek olduğu belirtilmektedir (Stiglitz, 1999; Ariyoshi vd., 2000; Johnson ve Tamirissa, 1998; Frankel 1999; Çetin, 2006).

Bu durumu daha genel olarak şu şekilde de ifade edebiliriz. Günümüzdeki küreselleşme sonucu vergi alanında da iletişim ve enformasyon son derece artmıştır. İki farklı sonuç ortaya çıkmaktadır. Bir yandan ülkeler sermaye çekmek için vergi rekabetine girmektedirler. Vergi rekabeti ile amaçlanan ülkenin ekonomisini güçlendirmektir. Ancak diğer yandan da zararlı vergi rekabeti ortaya çıkmıştır. Zararlı vergi rekabeti ile kastedilen bir takım vergisel avantajlarla uluslar arası yatırım kararlarının değiştirilmesi sonucu yaratılan etkinlik kaybı ve ülkelerin vergi kayıplarıdır. Bu tür zararlı vergi rekabeti uygulamaları dünya refahını azaltabilmektedir (Giray 2005). Bize göre bu sorunun çözümü vergileme ilkelerine uluslar arası düzeyde bağlı olunmasıdır. Vergileme ilkeleri uzun yılların sonucu ortaya çıkmış temel kurallardır (Gökbunar, 1998). Temel vergileme ilkelerinden olan eşitlik

ilkesinin herkese uygulanmaması, iletişimin bu kadar hızlı olduğu bir çağda bireyleri, farklı vergiden kurtulma yöntemleri aramaya da itebileceği açıktır.

SONUÇ

Günümüz teknolojisinde bir ülkenin vergi sistemine ilişkin uygulamalar kaçınılmaz olarak diğer ülkelerin vergi politikalarına yansımaktadır. Bilgi akışının son derece hız kazandığı bu dönemde vergi kanunlarının etkilerinin hem ulusal hem de uluslar arası düzeyde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bir yandan vergi politikaları ile ulusal ekonomiler güçlendirilmeye çalışılmakta diğer yandan da vergi kaçakçılığı ve kaçınması ile mücadele edilmektedir. Bu iki amaç arasındaki dengeyi tutturmak ülkeler için çok önemlidir. Bize göre Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesinde değişiklik yapılmasına ilişkin 5527 sayılı kanun ile kanun koyucu amaçladığı ekonomik gelişmeyi sağlayamayacaktır. Bunun ötesinde söz konusu kanun ile bir çok hukuksal ve ekonomik soruna yol açılmıştır. Öncelikle Bakanlar Kurulu kararı ile yapılabilecek böyle bir düzenlemenin kanunla yapılması, iptalini görel olarak daha sıkıntılı bir sürece bağlamıştır. İptal gerçekleşse bile, Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürümeyeceği için, bu süre zarfında haksızlığa uğramış olanların zararları telafi edilemeyecektir. Anayasa Mahkemesi kararları kararların Resmi Gazete’de yayımı tarihinden itibaren geçerlidir.

Anayasa Mahkemesinin söz konusu yasayı iptal etmesi durumunda büyük ihtimalle yerli yatırımcıya uygulanacak olan vergi oranının, sifra çekileceği çeşitli çevrelerce dile getirilmekte ise de böyle bir uygulama sadece Türkiye’nin bu gelirlerden vergi alınmaması sonucunu doğuracaktır. Belirtildiği gibi, dar mükellefler kendi ülkelerinde ilgili vergiyi ödemektedirler. Türkiye’ye vergi ödememelerinin sonucu sadece kendi ülkelerinde daha fazla vergi ödemeleri olacaktır. Türkiye ise gereksiz yere bu gelir kaleminden vaz geçmiş olacaktır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sistematığı de bu tezi destekler niteliktedir.

Kanun çıkarılırken yapılan “bu kanun anayasal eşitlik ilkesine aykırıdır” uyarılarının ciddiye alınmadığı gerekçede görülmektedir. Anayasal açıdan, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde gelir elde eden tam ve dar mükellefler arasında, yurttaşlık veya taabiyet nedeniyle ayırım gözetilmesi ilke olarak yasaktır. Türkiye’den gelir elde eden her bireyden, elde ettikleri gelirin unsuru aynı iken, farklılaştırma yapılması mümkün değildir. Tam ve dar mükellefler arasında yapılabilecek tek ayırım vergi tekniğine ilişkin olarak vergilendirme prosedürüdür.

Konunun ekonomik boyutu da iyi değerlendirilmelidir. Uluslar arası ekonomik ve teknolojik gelişmeler sermayeye önemli bir akışkanlık kazandırmıştır. Çoğu ülke, küreselleşme sürecinde, ekonomilerinin dışa açmış, finansal sermayenin dünya üzerindeki hareketinin önündeki engelleri ortadan kaldırmıştır. Bu gelişmelerin sonucunda bir çok ülkede finansal kriz yaşanmıştır. Bir ülke ekonomisinin sıcak para giriş çıkışlarından etkilenmemesi için, spekülative sermaye hareketlerine bağımlı olmaması gerekmektedir. Söz konusu bağımlılık ülkenin en ufak bir siyasi krizde bile ekonomik krize girmesine neden olabilmektedir. Bu sebeplerle bir çok ülke güçlü bir ekonomiye sahip olana kadar finansal sermaye üzerine kontrol uygulamıştır. Ekonomik açıdan da bakıldığında, hükümetin aldığı karar, ülke ekonomisine kısa dönem de yarar getirecek bile olsa, ki belirttiğimiz gibi reel anlamda dar mükellefin ödeyeceği vergi miktarında bir farklılık yoktur, uzun dönem de tahrir edici etkilere sahip olabilecektir.

NOTLAR

¹[http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews\[backPid\]=718&tx_ttnews\[pointer\]=1&tx_ttnews\[tt_news\]=416&cHash=5a7893f1e3](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews[backPid]=718&tx_ttnews[pointer]=1&tx_ttnews[tt_news]=416&cHash=5a7893f1e3) erişim tarihi:21.3.2008

² 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Teklifi ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu Dönem 22 Yasama Yılı:4 (2/825) erişim tarihi:21.3.2008

³ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Teklifi ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu Dönem 22 Yasama Yılı:4 (2/825) erişim tarihi:21.3.2008

⁴ <http://www.anayasa.gov.tr/general/haberdetay.asp?contID=550>

⁵ ES:94/80, KS:95/27, KG:6.7.1995

⁶ 1982 Anayasasının sistematigi uyarınca Anayasa'nın normları arasında öncelik sonralık, özellik genellik ilişkisi kurulamamaktadır. Dolayısıyla Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırı bir kanun maddesi Anayasa'nın bir başka maddesinin verdiği açık izin nedeniyle Anayasa'ya uygun hale gelecektir. Örneğin iş yaşamında kadınların erkeklere karşın daha çok korunmasını sağlayan bir düzenleme tek başına Anayasa'nın 10. maddesine aykırı bir düzenleme gibi görüle de Anayasa'nın 50. maddesinin kadınların bu şekilde korunmasına ilişkin bu hükmü durumu tersine çevirmektedir. Bu kapsamda devlete para ve sermaye piyasasının sağlıklı işlemlerini sağlama görevini yükleyen 167. madde acaba tam mükellef dar mükellef vergi yükü farklılaştırmasını haklı hale getirebilir mi tartışması yapılabilir. Kanımızca Anayasa'nın 167. maddesi bir program hüküm olması sebebiyle gelir vergisi kanunu geçici 67. maddesini Anayasaya uygun hale getirmez. Eşitlik ilkesine aykırı olduğunu düşündüğümüz geçici 67. maddenin Anayasa'ya uygun hale gelebilmesi için dar mükelleflerin tam mükellefler karşısında korunması gerekliliğinin açıkça ifade edilmesi gereklidir.

⁷ ES:99/15, KS:99/15, KG:11.5.1999

⁸ Mahsup yönteminde anlaşmaya taraf olan ülkelerden her biri kendi vergisini uygulamakta ancak ikamet ülkesi kaynak ülkede ödenmiş vergiyi kendi ülkesinde ödenecek vergiden indirmeyi kabul etmektedir (Kalaycıoğlu 2008)

⁹ ES:88/16 KS:88/29 KG:27.9.1988

¹⁰ www.suryay.com.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=2635-35k-

KAYNAKÇA

Anayasa Mahkemesi

<http://www.anayasa.gov.tr/general/haberdetay.asp?contID=550> erişim tarihi: 21.3.2008

Anayasa Mahkemesi Kararları

ES:99/15, KS:99/15, KG:11.5.1999

ES:94/80, KS:95/27, KG:6.7.1995

ES:88/16 KS:88/29 KG:27.9.1988

<http://www.anayasa.gov.tr> erişim tarihi:21.3.2008

Ariyoshi vd. (2000) “Capital controls: Country Experiences with Their Use and Liberalization”, **IMF Occasional Paper**, 190, [www://www.imf.org/external/pubs/ft/op/op190/pdf/part1.pdf](http://www.imf.org/external/pubs/ft/op/op190/pdf/part1.pdf). erişim tarihi: 21.3.2008

Başak, L. (2006) “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesinde Özellikli Bazı Durumların Analizi”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, 21

Bayar, İ.N. (2006) **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi Türkiye-İngiltere Andlaşması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

Budak, T. (2006) “Yabancı Yatırımcıya Yönelik Stopaj İndirimi Eşitliğe Aykırıdır”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, 21.

Çetin, B. (2006) **Tobin Vergisi ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara.

Frankel, J. (1999) “Proposal Regarding Restrictions on Capital Flows” **The African Finance Journal**, 1(1).

Giray, F. (2005) “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları” **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, 9(5).

- Gökbunar, A.R. (1998) “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 4.
- Gözler, K. (2000) **Türk Anayasa Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları.
- Johnston, R.B. and N.T. Tamirisa (1998) “Why Do Countries Use Capital Controls?” **IMF Working Paper**, 98/181.
- Kalaycıoğlu, Ş. (2008) “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması”, <http://www.muhasabe.tr.com/makaleler/003> erişim tarihi 21.09.2008
- Kumrulu, G.A. (1979) “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, XXXVI(1-4), 150-151.
- Öden, M. (2003), **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Ankara, Yetkin Yayınları.
- Öncel, M., A. Kumrulu ve N. Çağan (2005) **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları, 12. Baskı
- Soydan Yaltı, B. (1995) **Uluslar arası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. yayın no:581, İşletme Ekonomi Dizisi: 55.
- Stiglitz, J. (1999) “Bleack Growth Prospects for the Developing World”, **International Herald Tribune**, April 10-11.
- Tanör, B. ve N. Yüzbaşıoğlu (2004) **1982 Anayasası'na Göre Türk Anayasa Hukuku**, Yapı Kredi Yayınları, 1447, 5. Baskı.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Teklifi ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (2/825) Yasama Yılı:4 Dönem:22 s.sayı:1215 http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekciler/GVK/5527_sayili_kanun.pdf erişim tarihi:21.03.2008