

## **BAKANLAR KURULUNUN VERGİ ORANINI BELİRLEME YETKİSİNİN ALT SINIRI: “SIFIR ORAN” IN ANLAMI**

Soner YAKAR\*

Tamer BUDAK\*\*

### **Özet**

Vergilendirme yetkisi devletin egemenliğine dayanmakta olup, devlet bu yetkisini çıkaracağı yasa çıkararak yerine getirir. Türk Anayasasına göre, vergi koyma, kaldırma ve değiştirme yetkisi sadece yasama organı tarafından yerine getirilmektedir. Bu ilkeye verginin yasallığı ilkesi adı verilir. Bununla birlikte yasallık ilkesinin istisnası olarak nitelendirilen anayasal düzenlemeye göre verginin oranları, indirimler, muaflık ve istisnalara yönelik olarak yasada belirlenen alt ve üst sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Bu düzenleme çerçevesinde Bakanlar Kurulu vergi oranlarını “sıfır” olarak belirleyebilir. Bu çalışmada vergi oranının sıfıra indirilmesinin vergiyi kaldırma olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği tartışılmaktadır. Konu bu yönüyle gerek doktrin gerekse yargı kararları dikkate alınarak irdelenmekte ve Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin Anayasaya aykırılığı sorgulanmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** vergi kanunu, yasallık ilkesi, yasallık ilkesinin istisnası, vergi oranı, sıfır oran, vergiyi kaldırmak.

## **THE LOWER LIMIT OF THE AUTHORITY OF THE BOARD OF MINISTERS IN DETERMINING THE TAX RATIO: THE MEANING OF "ZERO RATE"**

### **Abstract**

The authority of taxation is based on the sovereignty of the state, and the state enforces this authority through legislation. According to the Turkish Constitution, the power to tax is a legislative power which can only be exercised by the legislative body.

---

\*Yrd.Doç.Dr., Çukurova Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, syakar@cu.edu.tr

\*\*Doç.Dr.,Bülent Ecevit Üniversitesi, İİBF, tamerbudak@yahoo.com

This principle is called the principle of the legality of tax. However, according to the constitutional provision described as the exception to the principle of legality, the power of making changes such as reductions, changes in tax rates, exemptions and exceptions between the upper and lower limits determined by laws, can be given to the Board of Ministers. In accordance with this regulation, the Board of Ministers can set tax rates to "zero". In this study, it is discussed whether decreasing tax rates to zero can be interpreted as removing that tax. To this end, the subject is examined in the light of both judicial decisions and doctrine and the authority given to the Board of Ministers is questioned in terms of its constitutionality.

**Keywords:** tax law, the principle of legality, the principle of legality exemption, the tax rate, zero rate, remove the tax law.

## **-GİRİŞ**

Devletin egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücünü yansıtan vergilendirme yetkisi, aynı zamanda mali alandaki egemenliğinin de yansımaları da ifade eder (Çağan,1984:171). 1982 Anayasası'na göre, vergileme yetkisinin kullanılmasında yasama organı söz sahibidir ve asli yetkili organ konumundadır. Yürütme organı ise, istisnai olarak yetkilidir. Yürütme organının yetkisi ancak yasama organının yetkisini kullanmak üzere yetkilendirilmiş olmak şartı ile mevcuttur ki, hangi konularda yetkilendirileceği Anayasa (AY) tarafından saptanmıştır (Doğrusöz, 2000:136). Yürütme organının, ekonomik değişimler karşısında, maliye politikası aracı olarak vergi oranlarında süratle değişiklikler yapabilmesi devletin ekonomiyi düzeltmek yolundaki çabalarında etkinliği artırabilir. Özellikle yürütme organına bazı koşullarla sınırlı olmak kaydıyla vergilemeye yönelik sınırlı yetkiler verilmesi vergi yasalarının uygulanmasında esnekliği artırır (Aliefendioğlu, 2003:228).

AY m.73/3'e göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı kabul edilmiştir. AY m.7'ye göre ise, yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir (TBMM). Bu yetki devredilemez. Dolayısıyla vergi ve benzeri mali yükümlülükler, yalnızca TBMM tarafından konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Yasama organının, bu üç yetkisinden hiç birini yürütme veya başka bir organa devretmesi mümkün değildir. Diğer taraftan böyle bir sonucu doğurabilecek bir tasarrufta da bulunamaz. AY'nın benimsediği bu kuralın da iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan birincisi AY m.73/4'de, ikincisi ise AY m.167/2'de düzenlenmiştir (Doğrusöz, 1998:137).

Vergi koyma yetkisi olan TBMM vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, miktarlarını, muaflık, istisnaları ve oranlarını doğrudan kendisi kanunla belirleyebileceği gibi, AY m.73/4'e göre; kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisini Bakanlar Kuruluna devredilebilir. AY m.73/4'de Bakanlar Kurulunun "*değiştirme*" yetkisi iki yönden sınırlandırılmıştır. Bunlar mali yükümlerinin *muaflık, istisnaları, miktar ve oranlar* konusunda olmalı ve yetki veren kanunun *belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde* olmalıdır (Güneş, 1998:26).

AY m.73/4'de, Bakanlar Kuruluna yetki devredilebilen konulardan birisi de vergi oranlarıdır ki, Bakanlar Kurulunun ağırlıklı olarak kullandığı yetkinin başında gelmektedir. Ancak Bakanlar Kurulunun bu yetkiyi kullanabilmesi için yetkiyi veren yasada alt ve üst oranların belirlenmiş olması gerekmektedir. Bir anlamda Bakanlar Kuruluna tanınan bu yetkinin aşağı ve yukarı sınırları kanunla gösterilmelidir (Doğrusöz, 2000:142). Bu noktadan sonra Bakanlar Kurulu kendisine tanınan bu kısıtlı yetkiye dayanarak, yasa ile belirlenen alt ve üst sınırlar içerisinde vergi oranını belirleyebilir. Yasama organı tarafından verilen bu sınırlı yetki, yeni bir vergi konulması yetkisi değildir. Bu yetki ekonomik, sosyal, siyasi ve benzeri şartlar nedeniyle vergi oranları yoluyla toplumsal ve iktisadi hayata müdahale edilmesinin elzem olduğu ve bu müdahalenin hızlı bir karar mekanizması ile mümkün olabileceği gerekçesi ile verilmiş olabilir. Vergi kanunlarında alt ve üst sınırlar (oranlar) belirlenirken, bazen alt oran olarak sıfır oran tespit edilmektedir. Bakanlar Kurulu AY'den aldığı ve kanunda

belirtilen marjdan hareketle mevcut oranı alt sınır olan sifıra kadar indirebilmektedir. Vergi oranının sifıra indirilmesi de mükelleften hiç vergi alınmamasına, yani fiilen hiç vergi tahsilatının yapılmamasına neden olmaktadır. AY m73/4'de ifadesini bulan ve günümüz ülke anayasalarında yerel idarelere verilen bu yetki(ler) 1982 AY'nda Bakanlar Kuruluna tanınmıştır.

Bu çalışmada, AY m.73/4'e göre Bakanlar Kurulu'na verilen "sıfır" oran belirleme yetkisinin vergi hukukundaki anlamı belirlenmeye çalışılacaktır. Bu çalışma iki bölümden oluşacaktır. Birinci bölümde, Bakanlar Kuruluna verilen oran belirleme yetkisi kapsamında, sıfır oran belirlenmesinin vergiyi (kanunu yürürlükten) kaldırmak anlamında olup olmadığı irdelenecek; ikinci bölümde ise, sıfır oran belirlenmesinin AY'ya aykırı olup olmadığı ele alınacaktır.

### 1. Bakanlar Kurulunun Vergi Oranlarını Belirleme Yetkisinin Hukuki Dayanağı

1924 AY'da olağanüstü durumlar dışında yürütme organına vergilendirme alanında düzenleme yapma yetkisi verilmemiş iken, 1961 AY'da 1971 yılında "*kanunla belli edilen yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak ve kanunun göstereceği ölçü ve esaslara uyum olmak şartıyla, Bakanlar Kuruluna, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarını tesbit ve nisbet ve hadlere ilişkin hükümlerde, **iktisadi hayatın ve Kalkınma Plânının gereklerine göre değişiklik yapma yetkisi verilmiş bulunmaktadır***" (C. Senatosu S. Sayısı : 1661, Erişim Adresi: [http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/CS\\_/t10/c067/cs\\_10067113.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/CS_/t10/c067/cs_10067113.pdf)) gerekçesiyle yapılan değişiklik ile *iktisadi hayatın ve Kalkınma Plânının gereklerine göre* Bakanlar Kuruluna bu yetkinin verilebilmesi 1488 sayılı yasa ile kabul edilmiştir. Bu değişiklikle AY m.61'de Bakanlar Kuruluna vergi oranlarını, miktarlarını, muaflık

ve istisnaları kanun ile belirlenen sınırlar içerinden değişiklik yapma yetkisi tanınmış, ayrıca 1971 değişiklikleri sırasında Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkartma yetkisi de verilerek yürütme organının güçlendirilmesi saikiyle hareket edilmiştir (Çağan,1982:112-119). Bakanlar Kuruluna 1971 yılındaki değişiklikle kanun ile belirlenen sınırlar içerisinde düzenleme yapma yetkisi veren hüküm, aynen korunarak 1982 AY m.73/4. fıkrası olarak muhafaza edilmiştir.

Bu kapsamda 1982 AY m.73/4 göre; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” hükmü yer alırken, anayasanın yapılması sürecinde sıfır oran konusunda Danışma Meclisinde herhangi bir tartışma yaşanmamıştır (Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, 1982:548-559). Mevcut hüküm 1982 AY’na göre Bakanlar Kuruluna verilen “*vergileendirme yetkisi*”nin anayasal dayanağını oluşturmakla birlikte, kanunla verilen aşağı ve yukarı sınırlar arasında değişiklik yapma yetkisi aşılsa, hem kanun hem kanun hem de kanuni düzenlemelere göre çıkartılan Bakanlar Kurulu Kararnamesi AY’ya aykırı hale gelir (Şenyüz,1999:1).

AY’da Bakanlar Kurulunun bu yetkisini hangi işlemle kullanacağı konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu bu yetkisini AY’da belirlenen sınırlara uygun bir şekilde dilediği işlem çeşidiyle kullanabilir (Kırbaş, 2000:47). Ancak Bakanlar Kurulu bu yetkisini tüm bakanların imzaladığı kararnameler şeklinde kullanmaktadır (Şenyüz, 1999:1). Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetki kapsamında düzenleme yaparken düzenlemenin sebep ve konusu arasında bir orantıyı veya uyumu araması gerekir. Diğer bir ifadeyle yapılan düzenlemede amaç ile araç arasında bir illiyet bağının olması zorunludur. Aksi takdirde yetki aşımı söz konusu olabilir (Saygılıoğlu, 2006).

Bakanlar Kurulu kanunla kendisine açık bir şekilde yetki verilmediği sürece vergi oranı(lar)nı değiştiremez. Bakanlar Kurulunun kanunun belirlediği sınırlar içerisinde vergi oranlarını değiştirilmesine ilişkin kararları kanunda aksine bir hüküm

bulunmadığı sürece Resmi Gazete’de yayımlandıkları tarihten itibaren yürürlüğe girerler ki, bu kararlar vergi hukuku açısından bağlayıcı ve zorunlu kaynaklardır (Kırbaş, 2000: 47).

## **2. Bakanlar Kuruluna Vergi Oranı Belirleme Yetkisinin Devri**

1982 AY m.7, “yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez” kuralını koymuştur. Maddede belirtilen devredilemeyecek yasama yetkisi ile genel anlamda kural koyma fonksiyonunu kapsamaz. Çünkü 1924, 1961 ve 1982 AY’larında yürütme organının düzenleyici işlemler yapma yetkisine sahip olduğuna şüphe yoktur. Dolayısıyla AY m.7’deki yasama yetkisinin devredilmezliği ile yasaklanmış olan, kanun adı altında, adı kanun olmasa dahi kanunla eşdeğerde veya kanun gücüne sahip hukuki işlem yapma yetkisinin devredilmesi durumudur. Mevcut kanun hükümlerini değiştirebilen, kaldırabilen düzenleyici işlemler kanun niteliğinde bir güce sahip olduğu anlamına gelmektedir (Özbudun, 2011:208-209). 1982 AY’nda yasama devredilmezliğine rağmen, yasamanın yürütme organına istisnai olarak bazı konularda düzenleme yetkisi verilebilecek konular bulunmaktadır. Anayasal yetki devrinin öngörüldüğü durumlardan birisi olan AY m.73/4’e göre, Bakanlar Kuruluna muafiyet, istisna, indirim ve oranlara ilişkin değişiklik yapma yetkisinin verilebilir olmasıdır. Yalnız yasama organı böyle bir anayasal yetki devri yaparken yürütme organının yapabileceği düzenlemeleri bir çerçeve oluşturacak şekilde, yani devredilen yetkinin sınırlarını çizerek yapabilir. Bir anlamda 1982 AY’ye göre, anayasal yetki devri ancak bu şekilde gerçekleşebilir (Teziç, 2009:18).

AY m.73/3’e göre, verginin ancak yasayla konulup, kaldırılıp ve değiştirilebileceği kabul edilmiştir (Aliefendioğlu, 2003:225). AY m.7’ye göre ise, yasama yetkisi TBMM’ye aittir. Bu çerçevede verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması yetkisi yasama organı olan TBMM’dedir. AY m.73/3’de kabul edilen verginin yasallığı ilkesinin istisnası ise AY m.73/4’de düzenlenmiştir. Böylece Bakanlar Kuruluna kanun ile sınırları çizilmiş alanda kullanabileceği bir takdir yetkisi

bırakılmıştır (Tanör, Yüzbaşıoğlu, 2005:382; Çağan,1982:136; Arıkan, 1998: 278). Anayasa Mahkemesine (AYM) göre; “*Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş bir istisnasıdır*” (AYM, E.2003/33, K.2004/101, RG: 02.03.2005 - 25743). AYM’ye göre, Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetki “*koşullu ve sınırlı bir yetki*”dir. (AYM, 17.11.2011, E.2010/11, K. 2011,153). Dolayısıyla AY m.73/4’deki özel hükümlerle, vergilemeye ilişkin belirli konularda ve kanunların belirttiği sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi, belirlenen düzenleme alanı itibariyle vergilendirme yetkisinin mutlak olarak devri anlamına değerlendirilemez. Çünkü yasama organı Bakanlar Kurulunu yetkilendirdiği konularda düzenleme yapabileceği gibi bu yetkileri istediği zaman kaldırabilme yetkisine de sahiptir (Gerçek, 2005:107-108).

AY m.73/4’e göre Bakanlar Kuruluna kanun ile yetki devri yapılacak konulardan birisi de vergi oranıdır. AY m.73/4’e göre, Bakanlar Kuruluna yetki verilirken, kanunda mutlaka alt ve üst sınırların belirlenmesi gerekmektedir. Bakanlar Kurulu kendisine kanun ile verilen bu yetkiyi alt ve üst sınırlar içerisinde kullanabilir ve sahip olduğu bu yetkiyi başka bir organa veya makama devredemez (Kaneti, 1987:35, Taş, 1998:277). Yetki kanununda sadece alt veya üst oranın olması değil; hem alt oranın hem de üst oranın birlikte yer alması gerekmektedir (Taş, 1998:278). AYM’ye göre, Bakanlar Kurulu ancak “muaflik, istisna, indirim ve oranlar”da yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek; bu alanları ve sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir (AYM, 17.11.2011, E.2010/11, K. 2011,153).

AY m.73/4’e göre Bakanlar Kuruluna oran belirleme konusunda kanun ile yetki verilirken dikkat edilmesi konulardan birisi de vergi oranından ne anlaşılması gerektiğidir. Verginin tahsil edilebilmesi için subjektif vergi mükellefiyetinin belirlenmesinden sonra vergi borcunun tutarının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu vergisel tutar ancak vergi tarifesiyle hesaplanabilir. Vergi tarifesi ise vergi miktarının hesaplayabilmesi için matraha uygulanması gereken ölçülerdir (Turhan, 1998: 52). İki

tür ölçü vardır. Bunlardan birinde vergi, teknik miktar üzerinden hesaplanıp alınan spesifik vergidir. Yani vergi ağırlık, uzunluk, hacim, uzunluk gibi ölçüler üzerinden alınır. Diğerinde ise, ekonomik miktar üzerinden alınan advalorem vergidir (Dikmen, 1969:118).

### **3. Bakanlar Kuruluna Vergi Oranını “Sıfır” Olarak Belirme Yetkisi Verilmesi**

Bakanlar Kuruluna vergi oranını belirleme yetkisi verilirken bazı vergiler için alt sınır “sıfır” olarak belirlenmektedir. Sıfır bir orandır ve bu kapsamda sıfırlama yetkisi Bakanlar Kuruluna kanun ile verilmektedir. Bu doğrultuda Bakanlar Kurulu kanundan aldığı yetkiyi kullanarak vergi oranını sıfır olarak belirleyebilmektedir. Sıfır oran ile ilgili tartışmalara girmeden önce sıfırın anlamı üzerinde durmak gerekecektir. Bu nokta tartışmalarda hep göz ardı edilmiştir. Sıfırın ne anlam taşıdığı, vergi oranının sıfır olarak belirlenmesi ile verginin kaldırılması anlamına gelip gelmediğinin tespitini kolaylaştıracaktır. Türk Dil Kurumuna göre Sıfır, kendi başına değeri olmayandır (TDK, 2012). Arapça *şafıra* ya da *şifr*, Sanskritçe *sūnya*, İngilizce *zero (nil-null)* terimleri ile ifade edilen; boş, hiç olan; ya da herhangi bir şey olmayan anlamındadır (TÜBİTAK, 2012). Hint bilginleri de bugünkü ifadeyle sıfır olarak adlandırılan kelime için hiçliği ve boşluğu ifade eden “sunya” terimini kullanmışlardır. (Köktürk, 2005:59). Laurembergus’un 1636’da yayımlanan *Institutionum Mathematicarum*’da sıfır rakamını “hiç” veya “hiçbir şey” anlamına geldiğini belirtmiştir (Ifrah, 2002:9). King ise, sıfırın doğal bir sayı olmadığı farklı bir şey olduğunu belirtmiştir (King, 2006:46). Köse’ye göre ise; sıfır bir sayı veya değer değil, her tür niteleme ve nicelemenin yokluğu olduğunu belirtmektedir (Köktürk, 2005:56). Bu görüşlerden hareketle matematikte sıfır yokluğu veya hiçliği ifade etmektedir. Bu durumda, matematikte yokluğu veya hiçliği ifade eden bir rakamın vergi oranı olarak belirlenmesi verginin alınmamasına/ yokluğuna/ hiçliğine yol açabilecektir.

AY m.73/4’e göre Bakanlar Kuruluna verilecek oran belirleme yetkisi ile ilgili olarak sadece aşağı ve yukarı sınırlardan bahsetmekte, aşağı ve yukarı sınırların ne olduğuna ilişkin herhangi bir belirleme bulunmamaktadır. AY m.73/4’de yer alan



“kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar” ifade, yalnızca aşağı ve yukarı sınırların kanunla belirlenmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Buradan hareketle yasama organı çıkaracağı yetki kanununda aşağı ve yukarı oranları belirleme keyfiyetine ve yetkisine sahiptir. Yalnız AY m.73/4’e göre Bakanlar Kuruluna yetkiler verilirken sonuçlarının da dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin hiçbir surette Anayasa ile yasama organına tanınmış bir yetkinin kullanılması sonucunu doğuracak şekilde olmaması gerekir (Doğrusöz, 1992:188). Burada asıl tartışılan konu Bakanlar Kurulunun vergi oranlarını belirleyecek olması değil, vergi oranlarını sıfıra kadar indirebilme yetkisine sahip olmasıdır. Zira vergi oranının sıfır olarak belirlenmesi ile o verginin fiilen alınmayacağı anlamı vardır. Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin fiilen verginin alınmaması veya verginin kaldırılması anlamına gelip gelmeyeceği tartışma konusu olmuştur (Tekbaş, 2003:130). Dolayısıyla bu kapsamda, AY m.73/3’e göre verginin kaldırılmasının ne anlama geldiğinin tartışılması gerekir. AY’ye göre bir vergi ancak kanun ile kaldırılabilir. Nitekim AY m.73’de vergilendirme yetkisi yasama organına verilmiş olup; yürütme organına, yasal dayanağı bulunmaksızın idari işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi tanınmamıştır (AYM, 21.02.2008, E.2005/73, K2008/59, Karşı Oy Yazısı). Bu nedendir ki, Anayasa’da kanunla düzenleneceği öngörülen konuların başka bir organ tarafından düzenlenmesi mümkün değildir (Tanör, Yüzbaşıoğlu, 2005:262).

Bakanlar Kuruluna yetki veren kanunda alt sınırın sıfır olarak belirlenmesi doktrinde ve yargı organları tarafından da tartışılmış ve farklı görüşler ortaya konulmuştur.

### **3.1.Doktrin**

Vergi oranlarının sıfıra kadar indirebilme yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesi konusunda iki farklı görüş bulunmaktadır. Bu görüşler, sıfır oran ile Bakanlar Kuruluna vergiyi kaldırma yetkisi verileceğini savunanlar ile olayı sadece hukuk tekniği açısından ele alarak sıfır oranın vergiyi kaldırma anlamına gelmeyeceği yönündeki görüşü savunanlardır. Doğrusöz’e göre; “bir vergi oranını sıfıra kadar indirilmesi yetkisi tanınmaz. Çünkü burada Bakanlar Kurulunca sıfıra indirilmesi, verginin kaldırılması

anlamına gelecektir”, diğer taraftan Doğrusöz; yetki tanınan kesintinin bir tarh yöntemi mi, yoksa bir tahsil yöntemi mi olduğunun incelenerek konuya yaklaşmak gerektiğini savunmaktadır. Bu görüşünü de şöyle gerekçelendirmiştir; “eğer yapılan kesintiden sonra artık nihai bir tarh işlemi (yani bir yıllık beyanname verilerek orada hesaplanan nihai vergi miktarından yapılan kesintinin mahsubu) söz konusu değilse, bir başka deyişle kesinti bir tahsil yöntemi olarak işlev görmüşse bu konuda tanınabilecek olan oranı sifıra indirebilme yetkisi, vergiyi kaldırma yetkisinin devri anlamına gelecektir. Buna karşılık yapılan kesinti bir ön-tarh ise, burada tevkifat oranının sifıra kadar indirebilme yetkisinin tanınması hiç şüphesiz ki AY m.73/4 kapsamı dahilinde yer olacaktır” (Doğrusöz,1992:188). Saygılıoğlu’na göre, “Bakanlar Kuruluna vergi oranının sifıra indirilmesi yetkisinin verilmesi, yürürlükte olduğu dönem itibarıyla, o uygulama itibarıyla vergilemenin kaldırılması anlamına gelir. ... Bakanlar Kurulu, yasal sınırlar içerisinde vergi oranını ... sifıra indirdiği an itibarıyla artık Bakanlar Kurulu, konuyu vergileme alanından çıkarmış olur. Sıfır da bir mutlak rakamdır, ama sonuç itibarıyla bir vergi çıkmıyor ve mükellefe yansıyan bir yönü kalmıyor. Vergi oranı, sıfır değil de 0.001 olsa gene bir yükümlülük yüklenir, bir vergi alınır. ... Oysa vergileme yetkisi doğrudan doğruya yasama organına aittir” (Saygılıoğlu, 2006). Memiş’e göre, “oranlar ve tutarlar konusunda yasamanın hükümete hızlı, ekonomik yaşama uyum bazında verdiği yetki kullanımı, üreteceği sonuçlar yönünden analiz edilmeli ve doğrudan yasamaya tanınmış vergilendirme yetkisi (vergi koyma+kaldırma) kullanımı girişiminin işlevsel yetki gaspı üreteceği unutulmamalıdır. Hükümet vergi oranını sıfırlayabilir mi veya sıfır noktasına çekerse ne olur? Bunun anlamı vergiyi kaldırma olur. Başka ifadeyle yasamanın kaldırma yetkisi oranının üst sınırından aşağıya doğru gelme ve sıfır noktasını üretme “mefhumu muhalifinden” üst sınırına çıkma iradesini de yok etme anlamına gelir.... oranlarda oynamaya evet ama konulan vergiyi buzdolabına koyma işlemi, hakların askıya alınması edilgenliğini üretir. Herhalde yapılması gereken sıfır noktası dışında bir alt sınır koymadır” (Memiş, 2006). Güneş’e göre; “vergi oranının sifıra indirilmesi teknik anlamda verginin kaldırılması değilse de verginin alınmamasına yol açmaktadır” (Güneş,1998:26). Gerçek’e göre; “Kanunla Bakanlar Kuruluna vergi oranını sifıra kadar indirme yetkisi verilmiş ve bu yetki çerçevesinde günün koşullarına uyum sağlamak için oran sifıra indirilmiş ise, burada verginin

kaldırıldığından bahsetmek yersizdir. Çünkü bu durum, maddi olarak vergi alınmama sonucunu doğursa da kurum olarak vergi yürürlükte kalmaya devam etmektedir” (Gerçek,2005:155). Çağan’a göre ise; “Bakanlar Kuruluna bir vergi tevkifat oranını sıfıra kadar indirme yetkisini verirken, aynı oranı yeniden yasadaki sınıra yükseltme yetkisini de beraberinde getirmektedir. Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi durumunda, o vergi kaldırılmış olmamaktadır; sadece sıfır olarak belirlendiği süre için uygulanmamaktadır” (Çağan,1984:174-175).

Doktrindeki bu görüşler, sıfır oranın vergiyi kaldırıp kaldırmadığı noktasında odaklanırken sıfır oranın maddi yükümlülük veya şekli yükümlüğü etkileyip etkilemediği noktası ele alınmamıştır. Bu çerçevede doktrinden farklı olarak şöyle bir tespit yapılabilir; Bakanlar Kuruluna verilen yetki çerçevesinde vergi oranının sıfır noktasına indirilmesinin bir takım mükellefler için şekli ve maddi vergi ödevleri etkileyip etkilemediği dikkate alarak değerlendirmek daha uygun olur. Zira yapılan Bakanlar Kurulu düzenlemesi nedeniyle mükellef hem şekli hem de maddi vergi ödevini yerine getirmekten kurtuluyor ise bu işlem bir nevi vergiyi kaldırmak olarak mütalaa edilebilir. Zira beyanname vermek durumunda olan mükellefin ödemesi gereken vergi oranının sıfırlanması mükellefi hem maddi hem de şekli ödevlerden arındırır. Buna karşılık yapılan düzenleme ile sadece maddi vergi borcu sıfırlanmakla birlikte mükellefin şekli ödevleri (beyanname vermek gibi) devam ediyor ise, bu durumda fiili olarak vergi tahsil edilmese de şekli anlamda bir takım ödevler yerine getirildiğinden, bu durumu verginin kaldırılması olarak değerlendiremeyiz. Dolayısıyla Bakanlar Kurulunun tevkifat oranlarını sıfıra indirmesi ile genellikle şekli yükümlüğü olmayan mükelleflerin maddi yükümlülüğünün de ortadan kalkmasına yol açmaktadır.

### 3.2. Danıştay

Danıştay’ın Bakanlar Kurulunun yetki kullanımı çerçevesinde yapmış olduğu yaklaşım AYM yaklaşımından kısmen ayrılmakta olup; Bakanlar Kurulunun sıfır oran belirleme yetkisi konusunda Danıştay 1.Daireye göre, “...*vergi kesintisi oranlarının her birini ayrı ayrı sıfıra kadar indirme konusunda Bakanlar Kurulu’na verilecek yetkinin, istihkak sahiplerinin ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur olmadıkları hallerde, verginin kaldırılması yetkisi niteliğine büründüğü ve Anayasa’nın vergi, resim, harç ve*

benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır hükmü karşısında, Bakanlar Kurulu'nca kullanılması halinde bazı durumlarda verginin kaldırılması sonucunu doğurabilecek bir yetkinin tanınması uygun görülmediğini .... Bakanlar Kurulu'na tanınabilecek yetkinin alt sınırının %1 olarak düzenlenmesi gerektiğini" (Danıştay 1.D. E:1983/336, K:1983/335: aktaran: Doğrusöz,1992: 190) Danıştay 1.Daireye göre; vergi oranının sıfıra indirilmesi durumunda eğer şekli vergi ödevi de söz konusu değil ise, bu işlem verginin kaldırılması niteliğine dönüşür. Bu nedenle Bakanlar Kuruluna tanınacak alt sınırın sıfır olarak belirlenmesi sakıncalıdır.

Bununla birlikte Danıştay 7.Daireye göre, "Anayasa koyucu, 73'üncü maddenin son fıkrasında, vergileme ile ilgili üç yetkiden yalnızca ikincisi; yani, "değişiklik yapma" yetkisi ile sınırlı olarak yasallık ilkesine istisna getirmiştir. Verginin, Yasama Organı tarafından Bakanlar Kuruluna verilecek değişiklik yapma yetkisini sınırlandıran, bu dört unsuru; muaflık, istisna ve indirimlerle oranlardır. Dahası, Bakanlar Kuruluna verilecek yetki, bu dört unsuru her yönüyle değiştirebilmeyi de içermemektedir. Yasa koyucu'nun, verginin bu dört unsurunda Bakanlar Kurulunca yapılabilecek değişikliğin aşağı ve yukarı sınırlarını da bizzat göstermiş olması, verilen yetkinin Anayasaya uygun olabilmesi için zorunlu olduğu gibi, Vergi Hukukunun genel ilkelerinden olan "verginin belirliliği ilkesi"nin de doğal sonucudur. Zira, bu ilkeye göre; bir hukuksal işleme girişmeden önce, bu işlem dolayısıyla ödeyeceği vergi miktarını bilmek, her vergi mükellefinin doğal hakkıdır. Aynı zamanda bir hukuksal güvenlik ilkesi olan söz konusu ilke olmaksızın, yasallık ilkesinin tam olarak gerçekleşebileceğini söyleme olanağı da yoktur. Bu nedenle de, ilke, Hukuk Devleti olmanın vazgeçilmez koşullarından biridir. İşbu davada "MIN 500.-EURO/Ton" ibaresi iptal istemine konu ... vergi miktarının, ton başına 500.- avrodan az olamayacak olması, mükelleflerin en az maktu vergi tutarı kadar vergi ödemek zorunda oldukları anlamına gelir. ... Bakanlar Kuruluna tanınan da, bu oranları sıfıra kadar indirme veya bu cetveldeki had ve nispetleri %50'sine kadar artırma yetkisidir. Tarifede belirlenen oran "nispi vergi" dışında, asgari vergi belirleme yetkisi ise, yasallık ilkesinin kapsamındadır ve Anayasanın 73'üncü maddesinin son fıkrasında yer alan düzenlemeye dayanılarak Bakanlar Kuruluna devri olanaklı değildir. ... Bu bakımdan; anılan İthalat Rejimi Kararına Ek Karara ekli listede yer alan dava konusu düzenleme açıkça hukuka aykırıdır" (Danıştay, 7.D., E: 2006/2178,

K: 2007/2547). Danıştay 7.Daireye göre; Bakanlar Kurulu yetki verilen kanun çerçevesinde nispi vergi oranını belirleme yetkisine haiz iken, asgari vergi belirleme yetkisi söz konusu değildir. Zira bu işlem verginin yasallığı kapsamındadır. Bu nedenle Anayasa m.73/4'de yer alan düzenleme gereği Bakanlar Kurulu “*vergi oran*”larında değişiklik yapmak yetkisine sahip iken; spesifik vergilerden olan asgari vergi miktarlarında değişiklik yapma yetkisine sahip değildir. Böylesi bir düzenleme yetki gaspı anlamında değerlendirilebilir. Aynı şekilde Danıştay 7.Dairesinin verdiği bu kararında, *Bakanlar Kuruluna verilecek değişiklik yapma yetkisini sınırlandıran dört unsur bulunmaktadır ki bunlar; muaflık, istisna ve indirimlerle oranlardır. Bununda ötesinde Bakanlar Kuruluna verilecek yetki, bu dört unsuru her yönüyle değiştirebilmeyi de içermemektedir.*

Bu irdeleme önem arz eder. *Bakanlar Kuruluna verilecek yetki, bu dört unsuru her yönüyle değiştirebilmeyi de içermeyi* ifadesi dikkate alındığında vergi oranının sıfır olarak Bakanlar Kurulunca belirlenmesi dört unsurdan biri olan “*oran*”ı her yönüyle değiştirmeyi ifade etmektedir. Vergi oranının sıfırlanmasıyla yapılan ‘her yönüyle’ değişiklik belirlilik ilkesini ve dolayısıyla hukuksal güvenlik ilkesini de zedeler niteliktedir.

### **3.2.Anayasa Mahkemesi**

Bakanlar Kuruluna verilen sıfır oran belirleme yetkisi konusunda AYM 1987 yılında vermiş olduğu kararda *sıfır oranı* Anayasa’ya aykırı bulmamıştır. AYM’ye göre, “*vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir. Bu nedenle öne sürülen iddia yerinde olmayıp 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun değişik 94. maddesinin Anayasa'ya aykırılığı söz konusu değildir.*” (AYM, 19.03.1987, E.1986/5, K.1987/7). sıfır oranının vergiyi kaldırmak anlamına gelmediğini çünkü oranın tekrar

sıfırdan başka bir orana yükseltilebilme imkana ve yetkisine sahip olan Bakanlar Kurulu istediği zaman daha önceden sınırlamış olduğu vergi oranını tekrar artırabilme yetkisini kullanarak yeni bir oran belirleyebilir. Bu nedenle Bakanlar Kuruluna verilen yetki Anayasa'ya aykırı değildir. AYM 2011 yılında vermiş olduğu bir kararında ise, “Anayasa'nın 73. maddesine göre herkes kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutulurken, gelir unsuru yönünden malî güçleri tam mükellefler ile aynı olan dar mükelleflerin vergi oranını sıfıra indirmek suretiyle bunlardan vergi alınmaması Anayasa'yla örtüşmemektedir. Vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan malî güç sadece vergi konularak değil, mükellefler arasında ayırım yapılarak aynı gelir unsurundan vergi alınmayarak da bozulur. Verginin konulmasında olduğu gibi kaldırılmasında ya da dava konusu kuralda olduğu gibi fiilen alınmamasına yol açan düzenlemelerde de Anayasa'nın vergilendirme ilkelerine uyulması gerekir.” (AYM, 15.10.2009, E.2006/119, K.2009/145). Anayasa mahkemesi, Bakanlar Kuruluna sıfır oran yetkisinin verilmesinin verginin “fiilen alınmaması”na yol açacağını ve Bakanlar Kurulunun kendisine verilmiş olan bu yetkiyi kullanırken mükellefler arasında ayırma neden olmayacak şekilde uygulaması gerektiğini ifade etmiştir.

#### **4. Sıfır Oranın Anayasaya Aykırılığı Sorunsalı: Anayasa 73/3: Verginin Yasallığı İlkesi Açısından Bir Değerlendirme**

Bakanlar Kurulunun vergi oranının sıfıra indirme yetkisinin verilmesinin anayasal vergilendirme ilkeleri açısından da tartışılması gerekmektedir. Her ne kadar AYM, Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkiyi Anayasa'ya aykırı bulmasa da, sıfır orana indirme yetkisinin devri anayasal ilkelere yasallık ilkesi açısından Anayasa'ya aykırılık taşıyacağı düşüncesindeyiz. Bu nedenle de verginin yasallığı ilkesinin detaylı bir şekil açıklanması gerekmektedir. Hukuk devleti olmanın gereğinden kaynaklanan, anayasa hukukunun şekillendirdiği, pekiştirici özelliğe sahip olan yasallık ilkesi, hukuk devletinin temel ilkelerindendir (Güneş, 1998: s.8). Anayasa her çeşit malî yükümlü yasa ile konulmasını emretmekle birlikte, keyfi ve takdiri uygulamaları da önleyecek ilkelerin yasada yer alması amacını gütmektedir (Kaneti, 1986/87: s.34). Yasallık ilkesi Anayasa'da hukuk devleti ilkesinin gereği olarak benimsenmiş olup, kanuni idarî

ilkesinin gereği olarak ortaya çıkmıştır. Bu ilke, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması adına, hukuki güvenlik adına ve yargı denetimi adına konulmuştur (Saygılıoğlu, 2006).

Anayasa devletin vergilendirme yetkisini yasama organına tanımış olup, bunun dayanağını ise Anayasanın 6.ve 7. maddeleri oluşturmaktadır. Nitekim bu maddelerde egemenlik yetkilerini ulus adına ve yetkili organlar eliyle kullanılabileceği ve yasama yetkisinin de ancak TBMM eliyle kullanılacağı ifade edilmektedir. Bu yaklaşımda vergi yasallığı ilkesi, vergilendirme yetkisinin egemenlik teorisine dayandığı ve bu yetkinin temel dayanağı da millet egemenliğine bağlı olup, bu kapsamda yasama vergi koyma yetkisini millet adına kullanmaktadır (Memiş, 2006).

Demokratik rejimlerde özgürlüklerin yasama organı tarafından yasa ile sınırlandırılması kuralı (Uygun, 1992: s.90), vergilendirme alanına verginin yasallığı ilkesiyle yansır (Ateş, 2006: s.98). Diğer bir ifadeyle, yasallık ilkesinin vergileme ilişkisindeki karşılığı Anayasa m.73/3’de karşımıza çıkmakta olup vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler ancak yasama yetkisine haiz olan parlamento tarafından konulur, değiştirilir veya kaldırılır ki; bu aynı zamanda temsilsiz vergi olmaz ilkesi olarak da benimsenmektedir. Vergilerin yasallığı ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, objektif, vergiye ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamındadır (Doğrusöz, 2000: ss.137-138).

Anayasa m.73/3 vergi konulmasını keyfilikten çıkarmakta, bu işlemin halkın temsilcilerinin kararına dayanmasına olanak tanımaktadır. Özgürlük mücadelelerinin bir kazanımı (Saban, 2006: s.50) olan verginin yasallığı ilkesi, vergi işlemlerinin genel düzenleyici işlem olarak yasaya dayandırılması gereğinin yanı sıra, vergi tarh ve tahsil işlemlerinin de yasaya uygun ve doğru olması gereğini kapsamaktadır (Kumrulu, 1981: s.151; Öncel vd, 2011: s.40).

AYM’ye göre, “...vergilerin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönteminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır...”(AYM, E.1989/6, K.1989/42); “...verginin

*yasallığı ilkesi takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının şeklinin yasa ile yapılmasını zorunlu kılmakta...”(AYM, E.2001/36, K.2003/3); “...vergileendirme yetkisi, yasama organına ait olup yürütme organının yasal dayanak olmaksızın bir idarî işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur...”(AYM, E.1996/75, K.1997/50; AYM, E.2003/9, K.2004/47) verginin yasallığı ilkesi gereği, vergi kanununun mutlak surette yasama organı tarafından konulmalı ve kaldırılmalıdır. Bir vergi yasası kurucu unsurlarıyla ancak toplumsal düzlemde varlığını sürdürür. Bu nedenle mükellefi, vergiyi doğuran olayı, verginin konusunu, vergi oranlarını tarh, tahakkuk ve zamanaşımı gibi kurucu öğeleri içermeyen bir vergi düzenlemesi, sadece biçimsel anlamda vergi yasası olurken, maddi anlamda vergi yasası olarak tanımlanamaz (Saban, 2006: s.51).*

Yasallık ilkesi vergileme yetkisine sahip organlara bağlayıcı bir çerçeve çizmekle birlikte (Taş, 2000: s.277), vergi mükelleflerine de mülkiyet haklarına karşı bir güven ortamı sağlamaktadır. Zira keyfi ve takdiri vergi uygulamalarının önüne geçilmekte, böylece mükellefler belirli bir süre mülkiyetlerinin ne kadarının üzerinde tasarruf haklarının olduğunun bilincinde varırlar. Dolayısıyla yasallık ilkesi hukuki güvenliğin güvencesidir (Kaneti, 1986/87: s.34; Arslan, 2006: s.32).

Sıfır vergi oranı belirleme yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesi ve bu kapsamda var olan vergi oranının sıfıra indirgenmesinin verginin kaldırılması anlamında olup olmadığı tartışmalıdır. Bu konuyla ilişkili olarak AYM’ye göre “...mali yükümlerin yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açılabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri keskin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunlarla düzenlenmelidir...”(AYM, E.1977/109, K.1977/131) matrah ve oranlar kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açılabilmesi potansiyelini içinde barındırır. Bu kapsamda yasama organı tarafından konulan vergi kanunlarında Bakanlar Kuruluna verilen vergi oranının sıfıra indirme yetkisi bir keyfiyetin ortaya



çıkmasına ve özellikle maddi vergi ödevinin ve hatta bazı durumlarda şekli vergi ödevinin dahi ortadan kalkmasına neden olur. Bu durum kamu yararı esasına dayanarak yasalaşan ve bütçe hukuku kapsamında uygulanması öngörülen vergi kanunun askıya alınması anlamında olup, sıfır vergi oranı belirleme yetkisi hukuk güvenliği ve genel anayasa yaklaşımı içerisinde hukuka aykırılık arz etmektedir. Bu nedenle alt oranın “sıfır” olarak değil “bir” olarak belirlenmesi hukuk mantığı açısından daha elverişli olacaktır. Bu nedenle vergi ödevini ortadan kaldıracak mahiyette olan sıfır oran uygulaması keyfiyetinin yürütmeye bırakılması hukuk mantığı ile bağdaşır değildir. Zira bu işlem neticesinde dar anlamıyla kaldırılan, geniş anlamıyla askıya alınan vergi kanuna yönelik bu işlemin yalnızca yasama oranına ait olması gerekir.

#### **-SONUÇ**

Bakanlar kurulunun vergi oranlarını sıfıra kadar indirilmesi iktisadi açıdan ve hukuksal açıdan farklı sonuçlar doğurmaktadır. Nitekim vergi oranının sıfırlanması halinde daha önce piyasadan kamu kesimine aktarılan parasal değerler kişilerin bünyesinde kalmakta ve kişilerin karar alma süreçlerini kişiler lehine değiştirmekte, buna karşılık hazinenin gelir kaybına neden olmaktadır. Bununla birlikte yapılan işlemi hukuki açıdan irdelediğimizde, vergi oranının sıfıra kadar indirilmesi aslında daha önceden tahsil edilen verginin tahsilatının durmasına neden olmaktadır. Ancak mevcut vergi kanununun vergi oranının sıfıra indirilmesi nedeniyle yürürlükten kalktığı hukuksal olarak ifade edilemez. Ancak vergi ödevi maddi ve şekli vergi ödevi olmak üzere ikiye ayrıldığından, vergi oranının sıfırlanması halinde şekli vergi ödevlerinden olan beyanname verme yükümlülüğü de ortadan kalkıyorsa ya da mükellef hiçbir şekilde vergiyi doğuran olay hakkında vergi dairesine bilgi verme yükümlülüğüne haiz kalmıyor ise bu durumda vergi kanunlarından beklenen kamu yararı nispeten ihlal edilmiş sayılır. Zira vergi kanunlarının amaçlarından birisi de kayıt dışı ekonomiyi artırmak değil; aksine vergi borcu doğmasa bile şekli vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle birlikte kayıtlı ekonomiyi artırmaktır. Bu kapsamda diyebiliriz ki, yapılan düzenlemenin mükelleflerin sadece maddi vergi borcunu etkilemesi halinde ortaya

çıkan sonuç “fiilen vergi alınmaması” olarak değerlendirilir iken, şekli vergi ödevini de dolaylı olarak olumsuz etkilemesi söz konusu ise ortaya çıkan sonuç vergiden beklenen fonksiyonların Bakanlar Kurulu tarafından nispeten ortadan kaldırılmasıdır.

Anayasanın “Bütçenin Görüşülmesi” başlıklı m.162/5’e göre, “*Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, bütçe kanunu tasarılarının Genel Kurulda görüşülmesi sırasında, gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamazlar*” bütçe görüşmeleri ile bir sonraki mali yılda uygulanacak vergiler ve yapılacak olan kamu harcamaları ele alınmaktadır. Bu kapsamda parlamenterlere ve dolayısıyla yasamaya bütçe görüşmeleri sırasında dahi verilmeyen gelir azaltma yetkisinin Bakanlar Kurulunun emrine sunulması düşündürücüdür. Zira her şeyin ötesinde vergi oranlarının azaltılması veya sıfırlanması hazineci yaklaşımla değerlendirildiğinde gelir azaltıcı bir işlemdir. Bu işlemin ancak yasamaya veya yasama yetkisine haiz kurumlara verilmesi gereklidir. Sıfır oran uygulamasının bu kapsamda da değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu irdeleme çerçevesinde, Bakanlar Kuruluna verilen yetki ile vergi oranlarını sıfıra kadar indirme hakkı verilmesi sakıncalı bir işlemdir. Bu nedenle vergi kanunlarında Bakanlar Kuruluna verilecek yetkinin alt sınırının “0” yerine “1” olarak belirlenmesi hem şekli bir takım vergi yükümlülüklerinin devam etmesine ve mükelleflerin ve dolayısıyla vergiyi doğuran olayın takibini sağlamakta; ve aynı zamanda hazinenin gelir kaybını önlemektedir.

Bir başka perspektiften bakıldığında, Anayasa 73/4 ile Bakanlar Buruluna verilen bu yetki günümüz modern anayasalarında genellikle yerel yönetimlere verilmektedir. Nitekim Anayasa m.127/6’ya göre “Bu idarelere (Mahallî idareler), görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlan(acak)ır” ise, bu kapsamda vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi yerel yönetimlere verilebilir ki bu, modern yönetim anlayışı ve etkinlik açısından daha uygun olur kanaatindeyiz.

## **Kaynakça**

- ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, “Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları”, Bilgi Toplumunda Hukuk Ünal Tekinalp’e Armağan, Beta Yayınları, Cilt III, İstanbul, 2003.
- Anayasa Mahkemesi, 01.04.2004, E.2003/9, K.2004/47 (RG: 05.11.2004, 25634).
- Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989, E.1989/6, K.1989/42 (RG: 06.04.1990, 20484).
- Anayasa Mahkemesi, 14.05.1997, E.1996/75, K.1997/50 (RG: 21.02.2000, 23971).
- Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003, E.2001/36, K.2003/3 (RG: 21.11.2003, 25296).
- Anayasa Mahkemesi, 21.02.2008, E.2005/73, K.2008/59, Karşı Oy yazısı, Erişim: [http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage\\_karar&ref=show&action=karar&id=2624&content=verginin\\_kaldirilmesi](http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2624&content=verginin_kaldirilmesi), 12.04.2012.
- Anayasa Mahkemesi, 29.11.1977, E.1977/109, K.1977/131 (RG: 08.03.1978, 16222).
- Anayasa Mahkemesi, E.2003/33, K.2004/101, Resmi Gazete; 02.03.2005 – 25743, Erişim: [http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage\\_karar&ref=show&action=karar&id=1925&content=](http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1925&content=), 12.04.2012.
- ARIKAN Zeynep, “ Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Kenan Bulutoğlu’na Armağan, Otuzyedinci Seri, Yıl: 1996/1997, İstanbul 1998.
- ARSLAN Mehmet, **Vergi Hukuku**, 6.B., Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.32.
- ATEŞ Leyla, **Vergilendirmede Eşitlik**, İstanbul: Derin Yayınları, 2006, s.98.
- ÇAĞAN Nami, “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü”, Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt No:2, 1986.
- ÇAĞAN Nami, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt No:1, 1984.
- ÇAĞAN Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul,1982.
- DANIŞMA MECLİSİ TUTANAK; Cilt : 9 Yasama yılı : 1 , 143 üncü Birleşim, 4 Eylül 1982, cumartesi, ss.548-559, Erişim Adresi; [http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/DM\\_/d02/c009/dm\\_02009143.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/DM_/d02/c009/dm_02009143.pdf),

- DİKMEN Orhan, Maliye Dersleri, Birinci Kitap Giriş ve Genel Vergi Teorisi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969.
- DOĞRUSÖZ Bumin, ““Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, “Anayasal Mali Düzen”, 14-16 Mayıs, 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma Ve Uygulama Merkezi Yayın no: 12.
- DOĞRUSÖZ Bumin, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi ”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 14–16 Mayıs 1998 Bodrum**, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın N.12, 2000, ss.137-138.
- DOĞRUSÖZ Bumin, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 3, İstanbul, 1992.
- GERÇEK Adnan, “ Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:204, Eylül, 2005.
- GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998.
- GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha Yayınları, İstanbul, 1998.
- IFRAH Georges, **Sıfırın Gücü, Rakamların Evrensel Tarihi V**, Çeviren: Kurtuluş Dinçer, TÜBİTAK Popüler Bilim Kitapları, 9.Basım, Ankara 2002.
- KANETİ Selim, Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.
- KING, Jerry P. **Matematik Sanatı**, Çeviren; Nermin Arık, TÜBİTAK Popüler Bilim Kitapları, 17. Basım, Mart Ankara, 2006.
- KIRBAŞ Sadık, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, 2000.
- KÖKTÜRK Erol, “0” Sıfır Rakamının Sancılı Doğumu”, hkm Jeodezi-Jeoinformasyon, Arazi Yönetimi Dergisi, Sayı:92, 2005.
- KUMRULU Ahmet, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **AÜHF. Dergisi**, C.XXXIV, S.1-4, Olgaç Matbaası, Ankara: 1981
- Öncel Mualla / Kumrulu Ahmet / Çağan Nami, **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.
- ÖZBUDUN Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, 12. Baskı, Ankara, 2011.
- SABAN Nihal, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Beta Yayınları, 2006, s.50.

SAYGILIOĞLU Nevzat, “Anayasanın 73. Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları”, 2006 Yılı İdari Yargı Sempozyumu, [http://www.danistay.gov.tr/anayasanin\\_73uncu\\_maddesi\\_karsisinda.htm](http://www.danistay.gov.tr/anayasanin_73uncu_maddesi_karsisinda.htm) (25.03.2012)

TANÖR Bülent, YÜZBAŞIOĞLU Necmi, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, Beta Basım Yayın Dağıtım, 7.Bası, İstanbul, 2005.

TAŞ Metin, “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 14–16 Mayıs 1998 Bodrum**, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın N.12, 2000, s.277.

TEKBAŞ Abdullah, “ Bakanlar Kurulu’nun Vergi Oranlarını Sıfıra Kadar İndirebilme Yetkisi Hakkında Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:172, Ocak 2003.

TEZİÇ Erdoğan, Anayasa Hukuku, Beta Basım Yayın Dağıtım, 13. Basım, İstanbul, Ağustos 2009.

TURHAN Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

TÜBİTAK, Ünlü Sayılar, Erişim Adresi;

<http://www.biltek.tubitak.gov.tr/gelisim/matematik/sayilar.htm>, (12.04.2012).

TÜRK DİL KURUMU

<http://www.tdk.gov.tr/TR/Genel/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF4376734BED947CDE&Kelime=SIFIR> (12.04.2012).

UYGUN Oktay, **1982 Anayasası’nda Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi**, İstanbul: Kazancı Yayınları, 1992, s.90.

**EK 1; Bakanlar Kurulan Sıfır Oran Belirme Yetkisi Veren Vergi Kanunları ve İlgili Maddeler**

Kanun	Sıfır Oran
Gelir Vergisi Kanunu (GVK)	<p>- <b>GVK 94;</b> Bakanlar Kurulu, bu maddede yer alan tevkifat nispetini, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir.</p> <p>Bakanlar Kurulu, bu maddede yer alan tevkifat nispetini, kara, deniz ve hava ulaştırması işiyle işigal eden dar mükellefler için, ülkeler itibariyle ve karşılıklı olmak şartıyla, ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir.</p> <p>GVK 94. Maddeye Göre Bakanlar Kurulu Kararıyla sıfır olarak belirlenen oranlar;</p> <p>Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden % 0,</p>

	<p>Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerin; Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlardan elde edilen faizlerinden %0,</p> <p>Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarının; Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlara sağlanan gelirlerden %0,</p> <p>Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için, (2009/14592 sayılı B.K.K. ile %0. Yürürlük; 3.2.2009)</p> <p>- <b>GVK Geçici 67. Madde;</b> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran % 0 olarak uygulanır.</p>
--	--

	<p>2006/10731 sayılı B.K.K. ile borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonlarının (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarda belirtilen gelirleri için %0 oranında tevkifat yapılır. Yürürlük; 01.10.2006) (2006/10731 sayılı B.K.K. ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarda belirtilen gelirleri için 01.10.2006 tarihine kadar %10, 01.10.2006 tarihinden itibaren %0 oranında tevkifat yapılır.)</p>
Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)	<p><b>-KVK Madde 11/ı;</b> Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.</p> <p><b>-KVK Madde 15/4;</b> Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye ve aynı sınırlar dahilinde üçüncü fıkrada belirtilen kazançlar için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırmaya</p>



	<p>yetkilidir.</p> <p>- <b>KVK Madde 30/7-a;</b> Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.</p> <p>- <b>KVK Madde 30/8;</b> Bakanlar Kurulu yukarıdaki fıkralarda belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya yukarıdaki fıkralarda belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkilidir.</p> <p>- <b>KVK Madde 32/4;</b> Kanununun 23 üncü maddesine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.</p>
--	---

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV)	<p>- <b>KDVK Madde 13/ğ-2;</b> Bakanlar Kurulu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.</p>
Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK)	<p>- <b>ÖTVK Madde 17;</b> Bakanlar Kurulu, bu madde uyarınca özel tüketim vergisi hasılatından verilecek paylara ilişkin oranları topluca veya ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.</p> <p>- <b>ÖTVK Geçici Madde 6;</b> 31/12/2013 tarihine kadar, bu Kanuna ekli (IV) sayılı listede yer alan 8517.12.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların karşısında gösterilen orana göre hesaplanan verginin, bu malların her bir adedi için 40 Türk Lirasından az olması halinde, orana göre hesaplanan vergi yerine her bir adet için 40 Türk Lirası vergi alınır. Bakanlar Kurulu bu tutarı sıfıra kadar indirmeye, üç katına kadar artırmaya yetkilidir</p>
	<p>- <b>EVK Madde 8;</b> Bakanlar Kurulu, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup</p>

Emlak Vergisi Kanunu (EVK)	<p>onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürlülerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m<sup>2</sup>'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sifıra kadar indirmeye yetkilidir</p> <p>- <b>EVK Madde 29;</b> Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen artış oranını sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 95 inci maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilir.</p>
----------------------------	---

**Kaynak:** Abdullah TEKBAŞ (2003) “ Bakanlar Kurulu’nun Vergi Oranlarını Sifıra Kadar İndirebilme Yetkisi Hakkında Bir Değerlendirme” adlı çalışmasındaki tablo tarafımızdan güncellenmiştir.

