

^HDÖNEMSEL VERGİLENDİRME IŞIĞINDA GEÇMİŞE YÜRÜME SORUNU*

Prof. Dr. Moris LEHNER**

(Çev.) Arş. Gör. Özgecan GÖK***

Arnd Raupach vergi hukukunu sadece Almanya sınırlarının çok ötesine geçen son derece değerli ve aranan bir uygulayıcı olarak geliştirmemiştir. Daha ziyade Münih Ludwig-Maximilians Üniversitesi'nde öğrenim gören nesilleri vergi hukukuna olan büyük bağlılığı ile akademik bir eğitici olarak etkilemiş ve eğitmiştir. Uygulamaya yönelik ve temel vergi hukuku konuları hakkındaki eserleri geniş bir spektruma yansımaktadır. Bu çalışma ile daima güncelliğini koruyan geçmişe yürüme ve güvenin korunması sorunları tartışılacaktır¹. Arnd Raupach ile ilgili bu düşünceler içerisinde aşağıdaki çalışma kendisine atfedilmiştir.

^H Hakem incelemesinden geçmiştir.

* Bu makale, orjinal dilinde *Prof. Dr. Arndt Raupach'a 70.Doğumünü Armağanı* içerisinde yayımlanmıştır. ("Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag", Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmen und Gemeinwohl; herausgegeben von Paul Kirchhof, Karsten Schmidt, Wolfgang Schön, Klaus Vogel; Dr. Otto Schmidt Verlag, 2006, Köln, s. 67-76)

** Münih Ludwig- Maximilians Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku, Mali Hukuk ve Vergi Hukuku Anabilim Dalı Başkanı

*** Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı

¹ *Arnd Raupach*, Was hat die Gepräge-Theorie mit der Mehrmütter-Organschaft zu tun? Ein Beitrag zum Vertrauensschutz bei Änderung langjähriger Rechtsprechung mit nachfolgendem "Nichtanwendungsgesetz", DStR (Deutsches Steuerrecht) 2001,1327; *Arndt Raupach/P. Kirchhof*, Die Unzulässigkeit einer rückwirkenden gesetzlichen Änderung der Mehrmütterorganschaft, DB (Der Betrieb) Ek No: 3/2000, ilgili fasikül: 22/2001.

I. Temel Dayanaklar ve Çıkış Noktaları

Dönemsellik esası ve buna bağlı olarak kurallarda belirlenen vergiyi doğuran olayın geçmişe yürütmesi kavramından doğan gerçek ve gerçek olmayan geçmişe yürütme ayrımı karşısında muameleler ve tasarruflar bakımından geçmişe yürütme kavramı en azından doktrinde büyük ölçüde galip gelmiştir². Dönemsellik esasına dayalı geçmişe yürütme kavramıyla ilgili büyük dezavantajlara rağmen, bu zaman kriteri odaklı yaklaşım, eskiden olduğu gibi vergisel anlamda geçmişe yürütmenin anayasaya uygunluğuna karar verebilmek açısından önem taşımaktadır³.

Geçmişe etkili vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunun değerlendirilmesinin uzun zamandır “nihai” şekliyle temel dayanağı olan gerçek ve gerçek olmayan geçmişe yürütme ayrımı, Federal Anayasa Mahkemesi’nin farklı terminolojisi ile maddî vakıa bakımından geçmişe bağlama ve hukukî sonuca etkili geçmişe yürütme ayrımı şeklinde ifade edilmektedir⁴. Buna göre hukukî sonuca etkili geçmişe yürütme yani gerçek geçmişe yürütme, kuralın *zaman bakımından* uygulanmasında, ilân edildiği tarihten önce doğan bir hukukî sonucu düzenlemesi anlamına gelmektedir. Öte yandan maddî vakıa bakımından geçmişe bağlama, yani gerçek olmayan geçmişe yürütme, bir kuralın zaman bakımından değil, somut konu/esas (sachlich) bakımından uygulama alanına karşılık gelmektedir. Daha doğrusu maddî unsuru bakımından kuralın ilan tarihinden çok önce “uygulanmaya başlanmış” ve fakat

² Ek olarak bkz. aşağıda II’nci başlık altındaki açıklamalar.

³ Ek olarak bkz. aşağıda IV’üncü başlık altındaki açıklamalar.

⁴ Federal Anayasa Mahkemesi’nin sadece 72, 200 (242); 87, 48 (55); 92, 277 (344); 95,64 (77); 97, 67 (75); 101, 239 (253); 105, 17 (37); 48 (55); 109, 133 (180) nolu kararları ile karşılaştırınız; bu ayrım hususundaki eleştiriler hakkında *K. Vogel*, FS Heckel 1999 içinde, s. 875 (876 devamı); *K. Vogel*, JZ (Juristen Zeitung) 1988, 833 (837 devamı); bu kararlara yeni bir bakış açısı için özellikle *Mellinghoff*, DStJG (Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft) 27 (2004) içinde, s. 41 vd.; *Mellinghoff*, DWS Schriftenreihe (Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater) No: 1, yılı belirsiz; *Reimer*, DStZ (Deutsche Steuer Zeitung) 2001, 725; *A. Leisner*, StuW (Steuer und Wirtschaft) 1998, 254; Geçmişe yürütme sorunuyla ilgili temel olarak: *A. Leisner*, *Kontinuität als Verfassungsproblem*, 2002, s. 477 vd., 566 vd.; *Werder*, *Dispositionsschutz bei der Änderung von Steuergesetzen zwischen Rückwirkungsverbot und Kontinuitätsgebot*, 2004; *Albert*, IFSt Schrift (Das Institut Finanzen und Steuern) No: 431, 2005.

hukukî sonuçlarını kuralın ilanından sonra doğuracak olan durumları kapsamaktadır⁵. Mahkemenin bu kararına göre hukukî sonuca etkili geçmişe yürüme hukuk devleti olmanın bir sonucu olan güvenin koruması ve hukukî güvenlik ilkeleri bakımından kabul edilemez iken, maddî vakıalar bakımından geçmişe bağlanma anayasal sınırlamalara daha az aykırıdır⁶. Bu tür durumlar maddî vakıa bakımından geçmişe bağlanmanın özellikle temel haklara zarar verip vermediğine göre değişiklik göstermektedir. İlk başta geçerli olan norma göre hukukî sonucun doğacağına dair *geleceğe dönük* güven sebebiyle temel hak ihlalinin göz önünde bulundurularak, gerçek olmayan geçmişe yürüme durumlarında gereken korumanın temini gerekmektedir. Buna karşın hukukî sonuca etkili geçmişe yürüme, hukukî sonucun doğumu hakkında zamanında gerçekleşen geçmişe dönük güveni zedelemektedir. Bu tür durumlarda hukuk devleti ilkesi zaten güvenin korunması için gerekli teminatı sağlamaktadır. Bu yüzden gerçek geçmişe yürümenin anayasaya aykırılığına karar vermek için üzerine eklenen bir temel hak ihlalinin gerçekleşmesi şart değildir. Geçmişe yürümenin bu iki şekli arasındaki ayırımı doğrudan bir sonucu olarak dönemsellik esasından kaynaklanan dönemlik vergilere yönelik sonucu ortaya çıkmaktadır. (Alman) Gelir Vergisi Kanunu'nun vergiyi talep etme hakkının (Entstehung des Steueranspruchs) ancak vergilendirilecek dönemin sona ermesi ile doğabileceğini düzenleyen 36'ncı maddesinin 1'inci fıkrası ve bununla bağlantılı 25'inci maddesi'nin 1'inci fıkrasında⁷ yer alan kurallar, vergi talep edebilme hakkının doğması ile ilgili geçmişe yürüme kavramını düşündüren (kavramına yönlendiren) birincil kurallardır. Bunun sonucu olarak hukukî sonuca etkili geçmişe yürüme (gerçek geçmişe yürüme) ancak tarh döneminin sona ermesinden sonra ilan edilen ancak hukukî sonuçları bakımından tarh döneminin devam ettiği sürelerle ilgili olan kurallar bakımından kabul edilebilir. Buna karşın dönemsel vergiler bakımından hukukî bir sonuç olarak vergilendirme yetkisi

⁵ Karşılaştırma için 4 nolu dipnottaki dayanaklar.

⁶ Federal Anayasa Mahkemesi'nin listelenen kararları.

⁷ Karşılaştırma için ayrıca KStG (Körperschaftsteuergesetz) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'inci maddesinin 3'üncü fıkrası ile bağlantılı olarak 30'uncu maddesi; GewStG (Gewerbesteuerengesetz) İşletme Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesi ile bağlantılı olarak 18'inci maddesi; UStG (Umsatzsteuergesetz) Damga Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 1 numaralı cümlesi; GrStG (Grundsteuergesetz) Emlak Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrası.

ilk olarak vergilendirme döneminin sona ermesiyle doğacağından, vergilendirme döneminin başlamasından sonra ilan edilen ve hukukî sonuçlarını vergilendirme dönemi sona erdikten sonra doğuracak olan kurallar gerçek bir geçmişe yürüme sonucu doğurmazlar. Bu sebeplerle kabul edilebilir (gerçek olmayan) geçmişe yürüme doktrinde büyük ölçüde eleştirilmektedir⁸.

II. Yeni Yaklaşımlar

Federal Anayasa Mahkemesi, donatma (gemi iştiraki) iştirakinde özel yıpranma paylarının (özel amortisman) geçmişe dönük ortadan kaldırılması hakkında 3.12.1997⁹ tarihli kararında, alışılmış kategoriler içinde bulunan devlet desteği unsurlarını, geçmişe dönük ortadan kaldırılmasına dair düzenlemeden vazgeçmeksizin açık bırakmıştır. Bununla birlikte bu karar maddî vakıa bakımından geçmişe bağlama kavramından ayrılıp muamele ve tasarrufla ilgili geçmişe yürüme kavramına yönelmede çıkış noktası oluşturmuştur¹⁰. Vergi yükümlülerinin açık “tasarruf koşulları”nı “vergisel avantajlara” teşvik eden yönlendirici devlet destekleri sınıfına tabi olması sebebiyle, kararda sözü edilen devlet yardımı unsuru ikna edici değildir¹¹. Vergi yükümlülerinin tasarruflarını sadece yönlendirici normlar bağlamında değil, aynı zamanda malî amaçlı normların mevcudiyetine¹² güvenerek gerçek-

⁸ Karşılaştırma için bkz. sadece *K. Vogel*, dipnot 4, s. 879 devamı; *Birk*, DStJG 27 (2004) içinde, s. 16; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Cilt I., 1993, s. 183 vd.; *J. Lang*, WPg (Die Wirtschaftsprüfung Zeitschrift) 1998, 163 (168 vd.); *Hey*, BB (Betriebs-Berater) 1998, 1444; *P. Kirchhof*, DStR 1979, 275 (277 vd.); *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, s. 218 vd., 229 vd.; *Friauf*, BB 1972 669 (673 vd.).

⁹ Federal Anayasa Mahkemesi’Nin 97 nolu kararı, 4 nolu dipnot.

¹⁰ Karşılaştırma için bkz. *Mellinghoff*, DStJG, 4 nolu dipnot, s. 38 vd., 46 devamı; DWS-Schriftenreihe, 4 nolu dipnot, s. 7 devamı; *Spindler*, DStJG 27, 2004 içinde, s. 88 devamı, “betätigtetes Vertrauen” (gerçekleşmiş güveni) hedefleyen; *J. Lang*, WPg 1998, 163 (169 vd.); *Albert*, 4 nolu dipnot s. 64 vd., 71 vd., 84 vd.; *H. Schaumburg*, DB 2000, 1884 (1887 devamı) *Pleyer*, NJW (Neue Juristische Wochenschrift) 2001, 1985; ancak önceden karşılaştırma için (1979) *p. Kirchhof*, d8 nolu dipnot, 279; *Friauf*, BB 1972, 669 (676); yine karşılaştırma için bkz. *Birk/Pöllath* (yayımlayan) içinde, Rückwirkung von Steuerbelastungen, 2002, içinde Kongre Raporu (der Tagungsbericht).

¹¹ Federal Anayasa Mahkemesi’nin 97 nolu kararı, 4 nolu dipnot, 80.

¹² Bu Ayrım konusunda esas olarak karşılaştırma için *Birk*, das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 155 vd., 194 vd.

leştirdiği yönündeki ikna edici gerekçelerle desteklenen görüş bunun üzerine ortaya çıkmaktadır¹³. Bu gerekçelendirme, yönlendirici normlar ile malî amaçlı normlar arasındaki ayrımın zaten geçmişe yürüme sorunu bakımından yapılmasının mümkün olmadığı, yapılsa da bu durumun zorluk arz edeceği yönündeki yaygın kanı ile desteklenmektedir¹⁴. Her iki vergisel sonuca da bakıldığında üzerinde büyük ölçüde görüş birliği bulunan bu yaklaşımın önemli bir sonucu, geçmişe yürüme probleminin çözümüne muamele ve tasarruflar açısından yaklaşılmasıdır¹⁵. Şimdiye kadar gerçek olmayan geçmişe yürüme hallerinin büyük ölçüde esasa etkili olması yüzünden gerçek geçmişe yürüme olayları altında sınıflandırılması nedeniyle, kuralda (normatif) belirlenen vergiyi doğuran olayın geçmişe yürümesi kavramından muamele ve tasarrufla ilgili geçmişe yürüme kavramına yönelişe paralel olarak geçmişe yürüme teorisinin yönü de değiştirilmiştir¹⁶. *Spindler*¹⁷ üzerinde uzlaşılan gerçek ve gerçek olmayan geçmişe yürüme kavramlarından şüphesiz vazgeçmek istememekte; ancak tadil etmek ve kanunda gerçek geçmişe yürüme içeren kuralları, *K. Vogel*¹⁸ tarafından şekillendirilip terminolojiye kazandırılan “ yeni ya da değişmiş hukukî sonuç öngören ve hatta sadece maddî koşulları kanunun ilan tarihinden önce gerçekleşmiş ve tamamlanmış olan olaylara uygulanacak kurallar” ifadesiyle tanımlamak istemektedir¹⁹.

¹³ *P. Kischhof*, *StuW* 2002, 185 (197); *P. Kirchhof*, *StuW* 2000, 221 (226); *Hey*, 8 nolu dipnot, s.236 vd.; *Englisch/Plum*, *StuW* 2004, 342 (350 devamı); *Ribbrock*, *DSyZ* 2005, 634 (637); karşılaştırma için bkz. *H. Schaumburg*, 10 nolu dipnot.

¹⁴ *Tipke*, (8 nolu dipnot), 200, s. 154 devamı; *P. Kirchhof*, 13 nolu dipnot; 226; *Offerhaus*, *DB* 2001, 556 (559); *Englisch/Plum*, 13 nolu dipnot; *Ribbrock*, 13 nolu dipnot; tartışmanın durumu hakkında kapsamlı açıklamalar için; *A. Leisner*, 4 nolu dipnot, s. 569 vd.

¹⁵ Karşılaştırma için 10 nolu dipnottaki dayanaklar.

¹⁶ Ayrımdan vazgeçilmesine karşıt görüş: *Weber-Grellet*, *StuW* 2003, 278 (284); *Buciek*, *FR* (Finanz-Rundschau) 2004, 361.

¹⁷ *Spindler*, 10 nolu dipnot, s. 85 vd.; karşılaştırma için ayrıca *Mellinghoff*, (4 nolu dipnot), s. 43 devamı.

¹⁸ *K. Vogel*, (4 nolu dipnot), s. 878.

¹⁹ Tasarruf ya da muamele kavramının konunun özüne uygun şekilde yeni geçmişe yürüme teorisi açısından değerlendirme çabası hakkında karşılaştırma için 10 nolu dipnotta yer alan dayanaklar.

III. Kabul Edilen Sınama Ölçütleri

Muamele ve tasarruflarla ilgili geçmişe yürüme kavramına yönelik ile dönemsel vergilendirmeyi hukuka uygun hale getiren ve bu yüzden de geçmişe yürüme sorunu bakımından bilhassa önem taşıyan eşitlik ilkesine yüz çevrilmesi (savunulmasının terk edilmesi) sonucuyla birlikte anayasaya uygunluk denetimi ölçütü özgürlükler hukuku ile daraltılmıştır²⁰.

1. Özgürlükler Temelinde Hukukî Güvenin Korunması

Federal Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik içtihatlarına göre²¹ güvenin korunması, bu konuda gerçek olmayan geçmişe yürümenin bilhassa temel hakları ilgilendirmesi sebebiyle hukuk devleti ilkesine dayanmaktadır. Hukuk devleti ilkesinde güvenin korunması esaslarının tamamlanmasına, Federal Anayasa Mahkemesi bir çok kararında “ hukuk düzeninin güvenilirliğinin ... özgürlükçü anayasal düzenin ön koşulu”²² olduğunu vurgulayarak, hukuk devletinde güvenin korunması gerekçelerine tamamlayıcı şekilde dikkat çekmektedir. Doktrindeki görüşlerin büyük çoğunluğuna göre de²³ güvenin korunması, çoğunlukla temel hakların temelini ve tamamlayıcı unsurunu oluşturması nedeniyle hukuk devleti ilkesine dayandırılmaktadır²⁴. Buna karşın *Mellinghoff*²⁵ temel hakları ve özellikle özgürlükler hukukunu,

²⁰ Ek olarak bkz. aşağıda IV' üncü başlık altındaki açıklamalar.

²¹ Karşılaştırma için 4 nolu dipnotta yer alan dayanaklar.

²² Federal Anayasa Mahkemesi'nin 97, 67 (78); önceden karşılaştırılan 45,142 (147 devamı); 58, 81 (94); 67, 1 (23 devamı); 70, 69 (84); 71, 255 (272); 72, 200 (278); 76, 256 (347 devamı) nolu kararları.

²³ Karşılaştırma için düşüncelerinin kapsamlı açıklaması hakkında *Werder* (4 nolu dipnot), s.82 vd.

²⁴ Karşılaştırma için *Scheuner*, in FS (Festschrift) zum hundertjährigen Bestehen des Deutschen Juristentages içinde, Cilt II, 1960, S.229 (253); *Ossenbühl*, DÖV (Die öffentliche Verwaltung) 1972, 27; *Grabitz*, DVBl (Deutsches Verwaltungsblatt) 1973, 675 (679 devamı); *Schmidt- Afmann*, Der Rechtsstaat, HStR (Handbuch des Staatsrechts) Cilt I içinde , 1987, §24, paragraf 81; *Robbers*, JZ 1988, 461 (468); *K. Vogel* (4 nolu dipnot), s.876; *Spindler* (10 nolu dipnot), s.72, *P.Kirchhof* (13 nolu dipnot), 229 vd.; *Möller/Rührmeier*, NJW 1999, 908; düşüncelerinin kapsamlı açıklaması hakkında *Hey*, 8 nolu dipnot, s. 110 vd., 178 vd.

²⁵ *Mellinghoff*, (4 nolu dipnot), s. 27 vd.

sadece tamamlayıcı değil daha çok eşitlik ilkesini de içerisinde barındırması nedeniyle güvenin korunmasının anayasal temeli olarak birinci derecede önemli olduğuna dikkati çekmektedir²⁶. *P.Kirschhof*²⁷ özgürlükleri eşitlik ilkesiyle birlikte kanunların geçmişe yürümesinin hukuka uygunluğunu sağlama ölçütü olarak görmektedir²⁸. Buna ek olarak *Birk*²⁹ ve *Mellinghoff*³⁰ gibi ve özgürlükler hukukuna yoğun bir şekilde yönelmiş olan *Englisch/Pulm*³¹ un güvenliğin korunması için sübjektif olarak mevzuatın sürekliliğinin sağlanması şeklinde açıkladığı sürekliliğin teminat altına alınması ilkesini zikretmektedir. Hukuk devletinde süreklilik şartı, devamlılığı ve vergi hukukunun içeriksel olarak sabitliğini gerektiren, objektif olarak Alman Anayasası'nın 2'inci maddesinin 1'inci fıkrasına dayanılarak anayasaya aykırılık itirazında ileri sürülebilecek bir ilkedir³². *A. Leisner*³³ süreklilik ilkesinden vergi yükümlüsünün hukukun devamlılığını sıvayıp güvenerek tasarrufta bulunduğu bir konuda güvenin korunmasını gerektiren durumdaki gerçek bir geçmişe yürümenin kural olarak hukukî olmadığı sonucuna ulaşmaktadır. Dönemsel olarak tahsil edilen vergilerde belirlenen zaman dilimi içindeki tasarruflarla ilgili devamlılığın sağlanması gerekmektedir³⁴. *Hey*³⁵, yoğun bir şekilde özgürlüklere dayanan görüşüyle *Muckel*³⁶ ile

²⁶ *Mellinghoff*, (4 nolu dipnot), s.29; özel olarak mülkiyetin korunması hakkında *Isensee*, FS Klein 1994, 611 (619 vd.).

²⁷ *P. Kirchhof* (13 nolu dipnot), 222,225 devamı; Sürekliliğin sağlanması ve güvenin korunması hakkında temel olarak: *A.Leisner* (4 nolu dipnot).

²⁸ *P. Kirchhof* (13 nolu dipnot), 225; farklılaştırılmış olarak da *Reimer* (4 nolu dipnot), 728 vd.

²⁹ *Birk* (8 nolu dipnot), s. 16, 19 vd.; karşılaştırma için yine *Mellinghoff* (4 nolu dipnot), s.27.

³⁰ *Mellinghoff*, DStR 2003, ek kitap 3 (13).

³¹ *Englisch/Plum* (Fn.13), 342 vd., 348 vd.

³² *P. Kirchhof* (13 nolu dipnot), 227; aynı şekilde süreklilik ilkesi hakkında yine DStJG 27 (2004) içinde, s. 5 vd.

³³ *A. Leisner* (4 nolu dipnot), s. 565.

³⁴ *A. Leisner* (4 nolu dipnot), s. 568 devamı; ayrıca karşılaştırma için 10 nolu dipnotta yer alan tasarrufla ilgili geçmişe yürüme kavramı ile ilgili dayanaklar.

³⁵ *Hey* (8 nolu dipnot), s. 125.

³⁶ *Muckel*, Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen, Diss. (Doktora Tezi) Köln, Berlin 1989, S. 58 devamı, 64 devamı.

birlikte temel hakların korunmasıyla sağlanan hukukî durumlar ve açık bir şekilde hukuk devleti olmanın gerektirdiği güvenin korunması arasında temel hakların “ölçek faktörü” olarak değerlendirilebilecek ve “ölçme kriteri” olarak değerlendirilemeyecek çerçevede bir ayrıma gitmektedir³⁷. “İşleyen bir vergi planlamasının korunması hakkı” hukuk devletinden kaynaklanan güvenin korunmasından türemektedir³⁸. *Hey*, eşitlik ilkesini merkez alarak devletin işlemlerindeki değişikliklerinin denetlenmesine karşı çıkmaktadır³⁹. *Birk*⁴⁰ kuralın kapsamına ve yeteri derecede belirli, anlaşılır, güvenilir ve tutarlı olması sonucunda ortaya çıkabilecek olan güveni kanunların bağlayıcılığının doğrudan bir sonucu olarak açıklamaktadır⁴¹.

2. Eşitlik İlkesiyle İlgili Yaklaşımlar (Eşitlik Hukukuyla İlgili Yaklaşımlar)

Güvenin korunmasının açık ve daha çok birincil olarak eşitlik ilkesiyle ilgili temeli, ne eski çalışmalarda⁴² ne de burada kısaca özetlediğimiz yeni doktrinde, güvenin korunmasının özgürlüklerdeki temelleri kadar önemli görülmemiştir⁴³. Temelini hukuk devletinden alan ve tutarlılıktan yoksun yeni düzenlemeler nedeniyle zedelenebilen süreklilik şartı güvenin korunmasına ek olarak⁴⁴, *P. Kirchhof*'un da⁴⁵ aslında tartıştığı ve itiraz edebilme

³⁷ *Hey* (8 nolu dipnot), s. 180 vd.

³⁸ *Hey* (8 nolu dipnot), 798, 133 vd.; aynı şekilde (8 nolu dipnot), 1444.

³⁹ *Hey* (8 nolu dipnot), s. 800, 176 vd.

⁴⁰ *Birk* (8 nolu dipnot), s. 13, 17.

⁴¹ Federal Anayasa Mahkemesi'nin 22 nolu dipnotta yer alan kararlarının dayanaklarının yanısıra güvenilirlik şartı ile ilgili karşılaştırma için *Waldhoff* DStJG 27 (2004), s. 131 devamı.

⁴² Karşılaştırma için sadece *Dürig M/D/H/S* (Maunz, Dürig, Herzog, Scholz) içinde Alman Anayasası m. 3, paragraf 212 devamı; *Zippelius*, *Das Wesen des Rechts*, 1978, S. 145; *Achterberg* in *VVDStRL* (Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtler) 32 (1974) içinde, s. 228: “Alman Anayasası'nın 3'üncü maddesi ve diğer özgürlükler; eşitlik ilkesi ile temellendirilmesine karşı görüş olarak *Radelzhofer*, *JZ* 1973, 536 vd.

⁴³ Karşılaştırma için yine *Werder* (4 nolu dipnot), S. 140 vd.

⁴⁴ Ek olarak bkz. yukarıda I'inci başlık altındaki açıklamalar.

⁴⁵ *P. Kirchhof* (13 nolu dipnot), 224 devamı.

şartı şeklinde ifade ettiği, eşitlik ilkesiyle de temellendirilmesine götürmektedir. Ancak, bir karşılaştırma yapıldığında, eşitlik ilkesi, geçmişe etkileyen düzenlemenin korunması gereken bir hukukî değere zarar vererek temel hakkın zedelenmesi sonucunu doğurduğu durumlarda kabul edilir olduğundan özgürlüklere göre daha dar bir anlam taşımaktadır⁴⁶. *Mellinghoff*⁴⁷, eşitlik ilkesini temel hak ve özgürlüklerin yanında kanun koyucunun kanuna dayanan mevcut durumu korumak adına temel bir yükümlülüğü olarak adlandırmakta ve bu tedbirlerin de yine kendi görüşüne göre özgürlüklere dayandırılmasının gerektiğinin varsayılabilir olduğunu bildirmektedir. *Hey*⁴⁸ kanun koyucunun eski ve yeni etkilenen kişilere, aralarındaki esaslı farklılıklara rağmen eşit davranması halinde Alman Anayasası'nın 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasını ilgilendirdiğini düşünmekte; genel anlamda geçiş aşamasındaki problemleri eşitlik ilkesine ve güvenin korunması gereken hallerin keyfi sayılabilecek şekilde göz önünde bulundurulmadığı haller için önem vermektedir. *A. Leisner*⁴⁹, hukukî devamlılıkla bağdaştığı ölçüde sistem adaletinin ve (bu sayede) zamanla eşitliğin oluşacağı gerekçesi ile süreklilik şartına dayalı olarak en azından dolaylı bir şekilde güvenin korunmasının⁵⁰ sağlanacağını etkili bir şekilde ifade etmiştir. Genel kural içinde düzenlenen güvenin korunması, sadece dönemsel vergiler için dolaylı bir koruma sağlamaktadır. Özellikle, temelde eşitlik kuralına dayanan ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi kapsamında düzenlenen gelir vergisinde bu durum bu daha güçlü bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

IV. Dönemsellik İlkesi Temelinde Hukukî Güvenin Korunması

Dönemsellik ilkesi temelinde hukukî güvenliğin güvence altına alınma teşebbüsü, gelir vergisi hukukunda gerçek olmayan geçmişe yürüme açısından ek bir hukuka uygunluk yaratma amacını gerçekleştirilememiştir. Daha çok, geleneksel gerçek olmayan geçmişe yürüme dogmatığının tam aksine,

⁴⁶ *P. Kirchhof* (13 nolu dipnot), 225.

⁴⁷ *Mellinghoff* (4 nolu dipnot), 29.

⁴⁸ *Hey* (8 nolu dipnot) s. 174 vd.

⁴⁹ *A. Leisner* (4 nolu dipnot), s. 204 vd.

⁵⁰ Ek olarak bkz. yukarıda I'inci başlık altındaki açıklamalar.

eşitlik ilkesi içerisinde somutlaşan ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine dayalı dönemsellik ilkesi, değişik şekillerde güvenin korunmasına karşı değil bilhassa korunmasını sağlayıcı özel bir anayasal temel oluşturduğu gösterilebilir.

1. Dönemsellik İlkesinin Maddi Anlamda Eşitlik İlkesine Dayandırılması

Özellikle dönem aşan zarar hesabı sorununda⁵¹ karşımıza çıkan kısmî vergilendirmenin birçok karışıklık ve deformasyona sebep olması konusunda özel bir gerekçe göstermeye ihtiyaç yoktur. Bu nedenle ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesinin adaleti sağlama göreviyle bağdaşmayan kısmî vergilendirme, vergilendirme tekniği açısından sıklıkla gerekli görülmektedir. En azından gelirin safılığı ilkesinin kısmî vergilendirmeye aykırı olduğu⁵² ve en idealinin toplam kazancın vergilendirilmesini gerektirdiği hakkındaki eleştiride amaç bakımından görüş birliği bulunmaktadır⁵³. Dönemsel hesaplanmanın, “birbiri ile bağlantılı hesap ilişkilerini, tıpkı bir giyotin gibi birden kesmesi” nedeniyle aslında istisnâ olarak uygulanması gerekirken, uygulamada belli başlı amaçların gerçekleştirilmesi açısından zarurî görülmektedir⁵⁴. *Tipke*⁵⁵, toplam gelirin zaman aralıklarına göre küçük parçalara ayrılmasının muhakkak içinde bir parça keyfilik barındırdığı görüşündedir. Dönemi aşan düzenlemelerin, sosyal amaçlı ya da imtiyaz sağlayıcı değil; vergi yükünün adaletli dağılımına hizmet eden düzenlemeler olduğunu ifade etmektedir⁵⁶.

⁵¹ Zararın göz önünde bulundurulmasına ilişkin anayasal düzenlemelerle ilgili bkz. *Lehner*, Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht içinde, Kitap 24, s. 1.

⁵² *Birk*, StuW 2000, 328 (331 devamı); *Giloy*, FR 1979, 133 (134 devamı); *Arndt/Jenzen*, DStR 1998, 1818 (1821).

⁵³ *Tipke*, StuW 1971, 2 (16); karşılaştırma için ayrıca *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage, 1988, s. 60 vd., 183 vd.

⁵⁴ *Aufermann*, Einkommensteuerbilanz und Verlustkompensation, 1959, s. 30.

⁵⁵ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Cilt II, 1993, s. 669 hâkim görüşün geniş dayanaklarıyla.

⁵⁶ Ve ayrıca *von Groll*, Kirchhof/Söhn/Mellinghoff içinde, EstG, §10, paragraf A 43; *Orth*, Interperiodische Verlust-Kompensation im Gewerbesteuerrecht, s. 114 vd.

Bu eleştirel görüşün aynen açık bir şekilde karşısında, maddî anlamda adaleti sağlayan dönemsel vergilendirme görüşü yer almaktadır. *Schick*⁵⁷ karşılaştırma ölçütünün, vergi adaletinin sağlanmasının şartı olarak esasın yanısıra zaman dilimi bakımından da karşılaştırılabilirliği kapsamı gerektirildiğini ileri sürmektedir. Ancak dönemsel vergilendirme ilkesinin seçilecek bir kaç noktada uygulanmasına izin verilmesi halinde sadece zaman bakımından sınırlanmış ya da en azından etkileri zaman bakımından tahmin edilebilen olgular birbirleri ile ilişkilendirilebilir. Buna karşılık dönemsel vergilendirmenin keskin bir aleyhtarı olan *Drüen*⁵⁸, maddî adaletin sağlanmasının kısa hesaplama ve tahkikat sürelerine karşılık geldiği ve kanun emirleri ile bir yanda bu sürelere uyulması diğer yanda hukukî güvenliğin ve güvenin korunması şartları arasındaki dengenin sağlanması için sınırları bilinen vergilendirme sürelerinin gerekli olduğu düşüncesini savunmaktadır⁵⁹. *Walter Schick* ile paralel olarak *Drüen* katı dönemsel vergilendirmelerin orantısız bir şekilde yükümlülük yaratma sonucunu doğurabilecek olması nedeniyle kısmî vergilendirme bakımından kanunî istisnaların ve yumuşatmaların olması gerektiğini düşünmektedir. Bu yüzden *Drüen*, dönemi aşan zarar mahsubunu bu duruma örnek vermektedir⁶⁰. *P. Kirschhof*⁶¹ yıllık olma ilkesini “maddî vergilendirme ilkesi” olarak değerlendirmektedir. Gelirin bölümlenmiş şekilde vergilendirilmesi, kişisel vergi yükünü gecikmesiz dağıtmakta, güncel olarak vergi yükünün eşit dağılımını sağlamakta ve devletin özel işletmelerin kazançlarına güncel şekilde paydaş olmasına izin vermektedir⁶². *Dieter Birk*⁶³ de vergisel ödeme gücünü dönemle bağlan-

⁵⁷ *Schick*, Der Verlustrücktrag, 1976, s. 13 vd.

⁵⁸ *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, s. 80 vd.

⁵⁹ *Drüen*, (58 nolu dipnot), s. 93 vd.; bu bağlamda hukukî güvenlik ile bağlantılı bakış açısı ile ilgili karşılaştırma için ayrıca *J. Lang*, (53 nolu dipnot), s. 189; *Waldhoff* (41 nolu dipnot), s. 147 devamı.

⁶⁰ *Drüen*, (58 nolu dipnot), s. 101 devamı.

⁶¹ *P. Kirschhof*, Kirchhof/Söhn/Mellinghoff içinde, EStG, §2, paragraf D.275, aynı şekilde Kirchhof içinde EStG, §2 paragraf 153 devamı, aynı şekilde, StuW 2000, 221 (224 devamı); karşılaştırma için ayrıca Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, temellendirme için §8 (Verlustabzug- Zarar indirimi).

⁶² *P. Kirschhof*, StuW 2000, 221 (225).

⁶³ *Birk*, Altersvorsorge und Alterseinkünfte im Einkommensteuerrecht, s. 30; aynı şekilde (12 nolu dipnot), s. 157.

tılı açıklamaktadır. Gelir vergisinin temelinde, beyan etme suretiyle yansıtılan gerçek ödeme gücü anlamında güncel ödeme gücü olması gerekmektedir. “Geciktirilmesi şart koşulan ödeme gücü” ise gelir vergilendirmesi ile bağdaşmaz.

Federal Anayasa Mahkemesi, safilik ilkesine ilişkin (zamanla ilgili) bir açıklamasının içerisinde, (Alman) Gelir Vergisi Kanunu’nun satın alma giderlerinden yapılacak mahsuplara, bunların iktisap edildiğine dair girişinin tarh dönemi içerisinde uygulanmamış olması halinde dahi izin verdiğini belirtmektedir⁶⁴. Buna uygun olarak hatta mahkeme yine 1991 yılındaki bir kararında zarar beyanının zaman açısından beş yıla sınırlandırılmasının⁶⁵ “kısmî vergilendirme ilkesi” ile maddî hukuk açısından “safilik ilkesine göre vergilendirme ilkesi” arasında bir değerlendirme çelişkisi yarattığını kabul etmektedir; ancak bu değerlendirme çelişkisinin tek taraflı olarak safilik ilkesi lehine çözümlenmemesi, bilakis maddî anlamda vergi adaletinin sağlanması bakımından⁶⁶ aynı şekilde hukuk devleti ilkesinin içerisinde yer alan hukukî güvenlik ilkesinin (kısmî vergilendirme lehine tamamlandığında) karşılıklı değerlendirilmesi gerekmektedir. Kısmî vergilendirmenin hukuka uygunluğunun sağlanması için hukukî güvenlik argümanı, daha sonraki kararlarda, *Paul Kirschhof*⁶⁷ tarafından ileri sürülen tartışmalara paralellik göstermektedir. Buna göre gelir vergisi yükümlüsü, “vergiye tabi bütün geliri” ile “devletin mevcut finansman ihtiyacını” karşılamaktadır. Buna uygun olarak gelir vergisi, yıllık olarak yapılandırılması ve tahsilâtının süreklilik arz etmesi ile de “zaman içerisinde vergi yükü eşitliğini” sağladığını doğrulamaktadır⁶⁸. Federal Anayasa Mahkemesi, gelir vergisinin açıkça yıllık vergi formunda “maddî eşitlik uğruna”⁶⁹ tipeştirilmiş olduğunu belirtmektedir.

Alman Federal Finans Mahkemesi’nin görüşü süreklilik arz etmemesine rağmen Federal Anayasa Mahkemesi’nden daha keskin bir şekilde bu

⁶⁴ Federal Anayasa Mahkemesi’nin 99, 88 (96 devamı) nolu kararları.

⁶⁵ Federal Anayasa Mahkemesi, HFR (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung) 1992, 423 (424).

⁶⁶ Sadece burada vurgulanmaktadır.

⁶⁷ Karşılaştırma için 13 nolu dipnottaki dayanaklar.

⁶⁸ Federal Anayasa Mahkemesi’nin 96, 1 (7) nolu kararı.

⁶⁹ Federal Anayasa Mahkemesi’nin 96, 1 (7) nolu kararı.

yönde seyretmektedir. Hâlihazırda 1961 yılında⁷⁰ verilen bir kararda Federal Danıştay, (Alman) Gelir Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin hakkaniyet kuralı olmayıp, bilakis "Karışıklıkların ve Rastlantıların" hafifletilmesi amacını güden, "daha çok şekli ve her halükarda bir işletmenin toplam ömründe doğal olmayan bir kesit" olduğu tesbit etmiştir. Ekonomik anlamda ödeme gücü ilkesine göre genel vergi adaleti ve vergilendirme anlamında "ideal" bir vergilendirmenin 11.2.1998 tarihli bir kararda, sadece verginin toplam gelirden tahsiline tekabül ettiği belirtilmektedir⁷¹. Ödeme gücü ilkesinin bir ifadesi olarak dönemi aşan zarar mahsubunun açıklanması bu nedenle dönemsellik ilkesinden çıkarak hukukî güvenliğe geçecektir⁷². Alman Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının Anayasa'ya uygunluğuna ilişkin asgarî geçim haddinin yükü ile ilgili 6.3.2003 tarihli⁷³ kararda, Alman Gelir Kanunu'nun 2'inci maddesinin 7'inci fıkrasında yer alan dönemsellik ilkesi sadece basit kanunî niteliğine ışık tutmaktadır. 2001 yılından tarh dönemine ilişkin bir kararda da "sırf tahsilât tekniği sebeplerinden seçilmiş olduğu"⁷⁴ belirtilmektedir.

Bu ipuçlarının (argümanları) esaslı noktası olarak kısmî vergilendirme ilkesinin maddî eşitliğe ve malî anayasa hukukuna dayanan temelinden, dönemsellik ilkesi içerisinde kural olarak bireysel güvenin korunmasının, tarh dönemi süresince güvenin korunmasına yönlendirilmiş olması gerektiği sonucunun çıkarılması gerekmektedir.

2. Dönemselliğe Dayalı Güvenin Korunmasının Gerekçelenirilmesi

Diğer yorumlamaların çıkış noktasını, dönemsellik ilkesinin geniş anlamda anayasa hükümlerine tekabül eden hali oluşturmaktadır. Buna göre

⁷⁰ Federal Vergi Mahkemesi'nin 28.7.1961 günlü kararı, BStBl (Bundessteuerblatt) 1961 III, 436.

⁷¹ Federal Vergi Mahkemesi'nin 5.6.2002 günlü kararı, Federal Vergi Mahkemesi/NV (niet veröffentlicht-yayımlanmamış) 2002, 1549 (1551); 11.2.1998 günlü II, 485 (486) kararı.

⁷² Federal Vergi Mahkemesi, 71 nolu dipnot.

⁷³ Federal Vergi Mahkemesi'nin 6.3.2003 günlü kararı, BStBl 2003 II, 523; sorun hakkında karşılaştırma için *H.-P. Schneider*, INF (Information über Steuer und Wirtschaft) 2003, 182 vd.

⁷⁴ Federal Vergi Mahkemesi'nin 9.5.2001 günlü kararı, BStBl. 2001 II, 552.

vergi hukuku açısından oldukça mühim olan, vergi yükümlüsünün tarh dönemi içerisinde gerçekleştirilmesi muhtemel her bir kazanç ve harcamaya ilişkin maddî vakıaların, nihayetinde ilk olarak bu sürenin sonunda tüm döneme etkili olarak tesbit edilecek ve vergiyi etkileyici sonuç doğuracak olmasıdır. Buna paralel olarak bütün bir dönem boyunca gerçekleşen maddî vakıalar vergisel açıdan olduğu gibi bütün dönem boyunca geçerli olan düzenleme hükümlerine göre de normatif bir önem taşımaktadır. Tarh dönemine dayalı güvenin korunması *somut olayda talep edilen (postulat), bir vergilendirme döneminde gerçekleşen maddî vakıalar ile bu vergilendirme döneminde geçerli olan hukuk bakımından bir bağlantı (eşsafhalılık) (Kohärenz) olması gerektiği* sonucunu doğurmaktadır. Bu somut bağlantı, vergilendirme döneminin sonunda tüm dönem için yeknesak şekilde gerçekleştirilen vergilendirme yetkisinde ayrıntılı yılsonu hesabının kural değeri taşıyan ve aynı şekilde vergilendirme döneminin başından sonuna kadar değiştirilmeyecek şekilde geçerli olması gereken düzenlemelere uygun sonuç doğurması gerektiği anlamına gelmektedir. Gerçi bu şekilde temellendirilen bağlantılılık (eşsafhalılık) (Kohärenz) kamunun refahını ilgilendiren önemli durumlarda kanun değişikliğinin gerekmesi halinde çığnenebilmektedir. Sadece vergilendirme dönemi içerisinde ya da dışarısına etkili geçmişe yürüme kriterine bağlı bir değerlendirme de her halükarda geçersiz olacaktır.

V. Sonuçlar

Döneme bağlı olarak güvenin korunmasından sadece üzerinde görüş birliği bulunan gerçek ve gerçek olmayan geçmişe yürüme değil, aynı zamanda geçmişe yürümeden bağımsız olarak birden fazla vergilendirme dönemine denk gelen vergilendirilebilir olayların dikkate alınması sonucu da doğmaktadır.

1. Gerçek Olmayan Geçmişe Etkiye (Yürümeye) Veda

Bir vergilendirme döneminde gerçekleşen olaylar ve bu vergilendirme döneminde geçerli olan kuralların arasında maddî anlamda tutarlılık olması önermesinin sonucu olarak ilk bakışta vergilendirme dönemi içerisinde tam olarak tasarruf anının sabitlenmesinden feragat edildiği söylenebilir. Cevaplandırılmayan zor soru ise hangi şartlar altında bir vakıanın yürürlükte

olduğu ve nihaî olarak hukukî ya da bilhassa ekonomik tasarrufunun ne zaman gerçekleştiğidir⁷⁵. Bu durumda artık belli bir vakıanın tarh dönemi içerisinde ne zaman gerçekleşmiş olduğuna bağlı olunmaksızın, sonuçta vergilendirme dönemi içerisinde etki eden geçmişe etkili bütün kanun değişikliklerinin katı ölçütlere göre gerçek geçmişe yürüme olarak değerlendirilmesi gerekir. Teoride kabul gören gerçek olmayan geçmişe yürüme ile burada döneme bağlı olarak güvenin korunmasından çıkarılan sonuç arasında, muamele ve tasarrufa bağlı geçmişe yürüme kavramının somutlaştırılmasına çabalayan yeni bir geçmişe yürüme teorisini ortaya çıkarmaktadır⁷⁶. Ancak burada vurgulanan üzerinde uzlaşılan gerçek olmayan geçmişe yürüme hallerinden yola çıkarak yapılan çözümlemenin sonucunda daha başka, etraflıca düşünülmüş olan kriterlerine göre gerçek geçmişe yürümenin anayasaya uygun olması gibi sonuçların da çıkarılabilmesi mümkündür. Ancak her halde kural olarak maddî vakıa bakımından geçmişe bağlama kavramından ayrılınması zorunludur.

2. Dönemsel İstisnaların İstisnaları

Döneme bağlı vergisel ödeme gücü kavramının arka planında, belli bir zaman aralığı ile standartlaştırılmış tarh dönemi içerisinde araştırılan ödeme gücünün; tarh dönemini vergisel etkileri bakımından aşan maddî durumlara bakıldığında sorunlu olduğu görülmektedir. Bu türden geleceğe etkili olaylara örnek olarak tarh dönemi içerisinde tazmin edilememiş zararlar ve yine uzun yıllar boyunca kazançları etkileyecek şekilde kullanılan yatırımlar verilebilir. Bu anlamda geçmişe etkili bir olaya örnek olarak gayrimenkul devri (temlik)nde olduğu gibi önemli hisselerin devri ya da işyeri kapanışı durumlarında meydana gelebilen uzun yıllar boyunca oluşagelen değer artışlarının reelleştirilmesi örnek verilebilir. Tüm bu durumlarda, vergisel anlamda ödeme gücünün, vergilendirme dönemi olarak tipleştirilen zaman aralığı sınırlarında nihaî olarak nasıl ve hangi ölçüde belirleneceği sorusu gündeme gelmektedir. Bu soruya soyut bir cevap vermek gerekirse vergisel

⁷⁵ Bu sorunla ilgili temel olarak *K. Vogel* (4 nolu dipnot), s.876 vd. ve 19 nolu dipnottaki dayanaklar.

⁷⁶ Ek olarak bkz. yukarıda I' inci başlık altındaki açıklamalar ve 10 nolu dipnottaki dayanaklar.

anlamda ödeme gücü ilkesinin dönemle ilgili görünüşünün istisnasının eşitlik ilkesinin sınırları içerisinde izin verilen tipleştirmelerin aşılması durumunda gerekli olduğu söylenebilir. Bu da özellikle temel hak ve özgürlüklerin istisnaen tipleştirilmiş eşit davranmayı icab ettirmesi durumunda söz konusu olur. Bu bakımdan ödeme gücü ilkesinin sadece özgürlükleri sadece subjektif saflık ilkesinin gerektirdiği kadar somutlaştırılmaması gerektiğine dikkat edilmelidir⁷⁷. Özgürlükler ile ilgili düzenlemelerin objektif saflık ilkesi bakımından bilakis daha fazla göz önünde bulundurulması gerekir. Zararların hesaplanması durumlarına bakıldığında, pozitif gelirlerin vergi yükünden korunması suretiyle zararların telafi edilmesinin gerektiği müddetçe Anayasası'nun 14'üncü maddesinin temel ifadesini oluşturan kişisel faydalanma garantisi uygulama alanı bulmaktadır⁷⁸. Buradan da öncelikle dönem içine etki eden zarar sınırlamasının, suiistimali önleme sebepleri ile hukuka uygunluğu sağlanamadığı sürece kural olarak anayasaya aykırılığı söz konusu olacaktır. Tipik olarak tarh dönemi içerisinde telafi edilenlerin dışındaki zararların söz konusu olması halinde dönemi aşan zararların dikkate alınmasında başka bir şey geçerli değildir. Uzun yıllar boyunca oluşan değer artışlarının reelleştirilmesi hallerinde kanun koyucu, sadece tarh dönemi akışında şekillenen ödeme gücünü olağan dışı gelirlerin elde edilmesi yoluyla gerçekleşen maddî vakıalar yoluyla da dikkate alması gerekmektedir. Uzun yıllar boyu değer artışı kazanan gayrimenkullerin değer artışlarının reelleştirilmesi açısından da farklı bir durum söz konusu değildir. Eğer burada bilhassa gayrimenkulleri elde tutma müddetinin geçmişe dönük uzatılması tartışılacak olursa⁷⁹, hâlihazırda elde bulundurma süresinin iki yıldan on yıla mülkiyet hakkının özen yükümlülüğü bakımından son derece düşündürücü görünen uzatmanın geçmişe yürüme sorunundan bağımsız olduğunu tesbit etmek gerekir⁸⁰.

⁷⁷ Bu gelişim hakkında karşılaştırma için bkz. *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993, s. 337 vd., 361 vd., 408 vd.

⁷⁸ *Lehner*, (51 nolu dipnot), s. 16 vd.

⁷⁹ Karşılaştırma için *Spindler* (10 nolu dipnot), s. 79 vd.; *Reimer* (4 nolu dipnot), s. 117 vd.; *Paus*, FR 2005, 627; *H. Jochum*, NJW 2004, 1427; *Seeger*, FR 2002, 1373; *Hey*, BB 2002, 2312, *Mösl*, DStR 2003, 720; Federal Vergi Mahkemesi'nin 16.12.2003 günlü taslak kararı (Vorlagebeschluss), BStBl II 2004, 284.

⁸⁰ Karşılaştırma için bkz. *Birk/Kulosa*, FR 1999,433 (438).

Anayasa hukuku bakımından şüpheli olan, uzun yıllar boyunca yüksele gelen ve geçmişe yürüyen bir kanuna konu olan değer artışlarının vergilendirilmesi durumu Alman Federal Finans Mahkemesi, değerlendirdiği olayda yatırım hisselerinin azaltılması sınırını (Alman) Gelir Vergisi Kanunu'nun 17'inci maddesinin 1'inci fıkrası 1999 kapsamında Anayasaya aykırı değerlendirilmesi gereken bir durum olmadığına karar vermiştir⁸¹.

⁸¹ Federal Vergi Mahkemesi'nin 1.3.2005 günlü kararı, BStBl 2005 II, 436; Federal Vergi Mahkemesi'nin 1.3.2005 günlü kararı, BStBl 2005 II, 398; ek olarak karşılaştırma için *Weber-Grellet*, FR 2005, 646; *H.Weber*, BB 2005, 985; *Paus*, FR 2005, 627; *Birk/Kulosa* (80 nolu dipnot); *Schneider*, Kirchhof/Söhn/Mellinghoff içinde, EStG,§17, paragraf A 255 vd.; ek olarak *Albert* (4 nolu dipnot), s. 95 vd.