

TEVKİFAT KAPSAMININ BAKANLAR KURULU KARARI İLE BELİRLENMESİNİN YATIRIM İNDİRİMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ



Doğan ŞENYÜZ *

I- GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak ve 1999 yılı kurum kazançlarından başlamak üzere 4369 Sayılı Kanun'la değişik 94. maddesinin ikinci fıkrasının 6 No.lu bendinin (b-ii) alt bendinde, tevkifatların **"kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlar"** üzerinden yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu bentte, istisnalar açıkça tevkifat kapsamına alınmasına rağmen **"indirim"**lere yer verilmediği görülmektedir. Bu noktada akıllara **"Acaba yatırım indirimi tevkifat kapsamı dışına mı çıkarıldı?"** sorusu gelmektedir.

Bu soruya cevap aranırken, yatırım indiriminin bir istisna olmadığını, bu nedenle üzerinden tevkifat yapılmayacağını ileri sürenler (1) olduğu gibi, yatırım indiriminin istisna olduğu, bu nedenle üzerinden tevkifat yapılacağını ileri sürenler de (2) olmuştur.

Yatırım indirimi üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağına ilişkin tam bir görüş birliği yokken, GVK'nın 94. maddesine göre yapılan tevkifat oranlarının bazıları- nı ilk defa, bazılarını yeniden tespit eden 99/13230 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) yayımlanmıştır (3). Adı geçen Karar'da, Kanun metninde (GVK Md.94/2-

* **Doç. Dr., Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi**

- (1) Şükrü KIZILOĞ, "Yatırım İndiriminde Endeksleme, Gelecek Yıl Yapılacak Harcamaya İndirim ve Stopajın Kaldırılması", **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 73, Ocak 1999, s. 38-45; İsmail AYDOĞDU, "1999 Yılı ve Takip Eden Yıllarda Kurum Kazancından İndirilecek Yatırım Tutarı Üzerinden Tevkifat Yapılacak mıdır?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 132, Yıl: 1999, s. 104-108; Mustafa DÜNDAR-Mehtap KONUK, "4369 Sayılı Yasa'nın Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 122, s. 17-35
- (2) A. Murat YILDIZ-Cem TEKİN, "Kurumlar Vergisi Tevkifatı Uygulamasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 13, Yıl: 1999, s. 17-35; Mürsel Ali KAPLAN, "Yatırım İndirimi Uygulaması ve Endeksleme", **Vergi Dünyası**, Sayı: 208, Yıl: 1998, s. 152-164
- (3) 25 Ağustos 1999 tarih ve 23797 mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

6-b-ii) yer almamasına rağmen, “yatırım indirimi dahil” ibaresine parantez içi ifade olarak yer verilmiştir.

Bu makalenin konusu, yatırım indiriminin bir istisna veya indirim olduğu noktasından hareketle tevkifat kapsamında kalıp kalmayacağı hususunun tespiti ve belirlenmesine yönelik değildir. Makalenin konusu, 99/13230 Sayılı BKK’da “yatırım indirimi dahil” ibaresine yer verilip verilemeyeceğinin tespiti ile mevcut düzenlemenin sonuçları üzerinde durulmasıdır. Böylelikle, yatırım indiriminden tevkifat yapıp yapılmayacağı meselesine başka bir bakış açısı getirilmeye çalışılacaktır.

II- BAKANLAR KURULU KARARLARI’NIN VERGİ HUKUKUNDAKİ GÜCÜ

1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 3. fıkrasında; “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla kurulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” ifadesiyle vergilerin kanuniliği ilkesi en açık biçimde ortaya konulduktan sonra; aynı maddenin son fıkrasında; “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir*” demek suretiyle kanunilik ilkesi yumuşatılmıştır. Anayasa’da açıklık olmakla beraber, Bakanlar Kurulu bu yetkisini tüm bakanların imzaladığı kararnameler şeklinde kullanmaktadır.

Anayasa’nın belli konularda ve çerçevesi kanunlarla çizilmek üzere, Bakanlar Kurulu’nun yetkilendirilmesini öngörmesinin sebebi, idarenin günün ihtiyaçlarına göre ekonomiye çabuk ve etkili müdahale edebilmesinin sağlanmasıdır.

Anayasa hangi alanlarda BKK’larla düzenleme yapılacağını tereddütsüz belirtmiştir. **Bakanlar Kurulu’nun kendisine tanınan yetkilerini başka bir organa devretmesi veya yetkisini aşacak düzenlemelerde bulunması işlemleri sakat hale getirir.** Bakanlar Kurulu’na kanunlarda verilen yetki, Anayasa’da öngörülen sınırları aşarsa, hem kanun hem de kanuni düzenlemeye göre çıkartılan BKK’ları Anayasa’ya aykırı hale gelir.

Vergiler konusunda Bakanlar Kurulu’na tanınan yetkiler, Anayasa’nın 73. maddesinden ibaret değildir. Anayasa’nın 91, 115, 124 ve 167. maddeleri çerçevesinde de, Bakanlar Kurulu’na tanınan yetkiler vardır. Ancak, makale konusuyla ilgisi olmaması dolayısıyla bunların üzerinde durulmayacaktır.

III- BAKANLAR KURULU KARARIYLA DÜZENLEME YAPMA SINIRLARI

A- GENEL OLARAK BKK’LARIN DÜZENLEME SINIRLARI

Vergiler (resim, harç, şerefiye ve benzeri mali yükümlülükler) konusunda BKK’ların geçerli ve hukuka uygun kaynak vasfına sahip olabilmesi aşağıdaki şartların varlığına bağlanmıştır.

- BKK ile vergi ihdas edilmez.

- Vergilerle ilgili belirli alanlarda Bakanlar Kurulu'na düzenleme yetkisi verilebilir.
- Yetki; muaflık, istisnalar ve indirimlerle oranlara ilişkin hükümler için tanınmıştır.
- Bakanlar Kurulu'nun hangi düzenlemeyi yapmaya yetkili olduğu, kanun metninde ayrıca belirtilmelidir.
- Yetkinin tanındığı sınırlara (varsa, alt ve üst) kanun metninde yer verilmelidir.

Uygulamada, pek çok vergi düzenlemeleri itibariyle Bakanlar Kurulu'na yetki verildiği görülmektedir. Örneğin, GVK'nın Bakanlar Kurulu'nu yetkili kılan maddelerinden biri de 94. maddedir. Şimdi bu madde çerçevesinde Bakanlar Kurulu'na verilen yetki ve bu yetkiye dayanarak çıkartılan anılan karar değerlendirilecektir.

B- GVK'NIN 94. MADDESİ AÇISINDAN BKK'LARIN YETKİ SINIRLARI

Bakanlar Kurulu'na yetki GVK'nın 94. maddesinin beşinci fıkrasıyla verilmiştir. Verilen yetki, bu maddenin düzenlediği tevkifat konusuyla ilgili olup, makalenin konusuna ilişkin sınırları şöyle çizilmiştir:

- Bakanlar Kurulu GVK'nın 94. maddesinde yer alan **"ödeme ve gelirler için"** yetkilendirilmiştir.
- Yetki, sadece **"tevkifat oranının belirlenebilmesine"** yöneliktir.
- Tevkifat oranının belirlenmesine ilişkin yetki sınırı **tevkifat oranının sıfıra kadar indirilmesi veya bir katına kadar artırılabilmesi şeklindedir** (Kanuni tevkifat oranının % 25 olduğu

dikkate alındığından yetkinin % 0'dan, % 50'ye kadar uzanan bir ölçeği ihtiva ettiği ortaya çıkmaktadır).

- **Oranlar**, ödeme ve gelir gruplarına göre farklı belirlenebilir.
- Tam ve dar mükellefler için, **farklı tevkifat oranları** tespit edilebilmesi mümkündür.
- **Gerçek ve tüzel kişiler için** farklı tevkifat oranları tespit edilebilir.

Bakanlar Kurulu'nun, yukarıdaki sınırları aşacak şekilde düzenleme yapmaya yetkisi bulunmamaktadır.

IV- 99/13230 SAYILI BKK İLE YAPILAN DÜZENLEMENİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bakanlar Kurulu, 99/13230 Sayılı Kararı ile GVK'nın 94. maddesinin ikinci fıkrasının 6. bendinin (b-ii) alt bendinde herhangi bir değişiklik yapmış değildir. Yapılan ve üzerinde tartıştığımız şey; 99/13230 Sayılı BKK ile bahsedilen (b-ii) alt bent için tevkifat oranı tespit edilirken, tespit edilen oranın **"yatırım indirimi"** için de geçerli olduğunun parantez içi ifade olarak yer verilmesinden ibarettir. Acaba, nelerin BKK'lar tarafından düzenleneceğinin belirtildiği bir ortamda, bahsedilen ibareye yer verilebilir mi?

Yazının, II ve III numaralı başlıklarda ortaya konan açıklamalar dikkate alındığında ilgili alt bent için Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin; tevkifat oranının,

- % 0 ile % 50 arasında tespit edilebilmesi,

- Tam ve dar mükellefler için farklı belirlenebilmesi,

- Gerçek ve tüzel kişiler için farklılaştırılabilmesinden, ibaret olduğu görülür. Bu şartlar altında Bakanlar Kurulu'nun alacağı kararlarda başkaca alanda bir düzenleme yapmaya yetkisi yoktur. Aksi bir düzenlemenin "yetki açısından" kanuna aykırı olacağı açıktır.

Kanaatimizce, bahsedilen BKK'da "yatırım indirimi dahil" ibaresinin konulmasının sebebi, kanun metninde indirim kelimesine yer verilmeyip sadece "müstesna" kelimesine yer verilmesinden ibarettir. Çünkü, "müstesna" kelimesinin yatırım indirimini kapsamadığı şeklinde görüşler ortaya atılınca, bu defa idare yatırım indiriminin tevkifat karşısındaki durumunu kendisi açısından belirleme ihtiyacı duymuştur. Yatırım indiriminin, kanundaki "müstesna" kelimesi karşısında tevkifat kapsamı dışında kalabileceği endişesine idarenin de kapıldığı anlaşılmaktadır. Bunun bazı sebepleri vardır:

Vergi literatüründe ve uygulamasında "istisna" ve "indirim" terimleriyle farklı anlamların ifade edildiği, hukuk terminolojisi itibarıyla tartışma götürmeyecek kadar açıktır. Bu koşullarda idarenin ilgili maddedeki müstesna kavramı ile neyin ifade edildiğini, dolayısıyla maddenin kapsamına yayımlayacağı bir tebliğ ile ortaya koyması yeterli olurdu. Böylelikle, idarenin bu konudaki yorumunun kamuoyu tarafından öğrenilmesi sağlanırdı.

- GVK'nın 94. maddesinin 2. fıkrasının 6. bendinin (b-ii) alt bendinde sadece

"istisna"ya yer verilmişken aynı bendin (b-ii) alt bendinde hem "istisna" hem de "indirim" kelimelerine ayrı ayrı yer verilmesinin bir anlamı olması gerekir. Maddenin bu farklı bentleri incelendiğinde, ikisinin de kapsamının aynı olmadığı kolayca anlaşılabilmektedir.

- Yatırım indirimiyle ilgili olarak tevkifat kapsamı açısından tartışmalar yapılırken 4444 Sayılı Kanun çıkmıştır. İdarenin yatırım indiriminin istisna veya indirim olduğu konusundaki endişesi, bu kanuna hüküm konularak giderilebilirdi. İdare bu yönde bir çaba içine girmemiştir. Yasama organının 4369 Sayılı Kanun'la getirdiği anlayışında bir değişiklik meydana gelmediği anlaşılmaktadır.

Yatırım indirimini, salt BKK'daki ibareye dayandırılarak tevkifat kapsamında değerlendirmek hatalıdır.

Hukuk devletinde, kanun kuralları için olduğu kadar düzenleyici işlemlerin ve diğer hukuk kaynaklarının açık, anlaşılabilir, belirgin ve şüpheden arı olması gerekir. Kanaatimizce, kaynaklar için öngörülen bu vasıflar hukuki güvenliğin tesisi ve hukuk devleti anlayışının hayata geçirilmesi açısından son derece önemlidir.

İdarenin ilgili kanun bendinde yer alan "müstesna" kavramıyla neyi ifade ettiğini, hangi durumların "müstesna" kapsamı içinde bulunduğu yorumunu yapabilme konusunda hakkı vardır. Bu hakkını kullanması en doğal yoldur. Bunu da yayımlayacağı tebliğ veya tebliğler aracılığıyla gerçekleştirmesi

gerekir. Bu çerçevede, yetki yönünden sakatlanmış bulunan BKK'nın meseleyi çözmek yerine karmaşık hale getirmesine izin verilmemelidir.

Daha alt hukuk kaynağı ve normu olan tebliğle yapılması gerekenin yetki yönünden sakatlanmış üst hukuk kaynağı ve normu (BKK) ile yapılmasının düzenlemeyi daha güçlü hale getiren husus olmadığı bilinmelidir. Düzenlemenin esasıyla ilgili olarak, yargı organlarının yatırım indiriminin istisna olmadığı noktasında bir kanaate varmaları, bu defa mevcut düzenlemeyi vergi yükünü artıran bir sonuç ortaya çıkartması nedeniyle Anayasa'ya aykırı hale getirebilecektir. Çünkü, vergilerin veya vergi yükü şeklinde sonuç ortaya çıkartan vergi benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı hüküm altına alınmıştır. Anayasa'nın 7. maddesinde ise yasama yetkisinin Türk Milleti adına TBMM oluşu belirtilerek, bu yetkinin devredilmeyeceği belirtilmiştir.

Anayasa'ya ve kanunlara aykırılık, iptalle müeyyidelendirilmiştir. Kanunlarla, BKK'larla yapılmasına cevaz verilen sınırların aşılmış olmasının müeyyidesi de iptaldir.

V- SONUÇ

BKK'lar vergi hukukunun kaynakları arasında önemli bir yer tutmaktadır. Geçerli bir BKK ise, bu konuda uyulması gereken kurallara riayet edilmesiyle üretilebilir. Bu çerçevede, TBMM'nin yürütme organı BKK'ları aracılığıyla hangi konularda ve koşullarda düzenlemeye yetkilendirilebile-

ceği tadaden sayılmıştır. **Anayasa tarafından belirtilen sınırları aşacak şekilde yürütme organını yetkilendirecek kanuni düzenlemeler yapmak, o kanunu Anayasa'ya aykırı hale getirir.** Anayasa'ya uygun kanuni düzenlemeler yapılmasından sonra idarenin düzenleyici işlemlerinin kanuni düzenlemeye uygun olup olmadığının belirlenmesine sıra gelir.

Kanaatimizce, kanun metninde (GVK 94/b-ii) bulunmayan **"yatırım indirimi dahil"** ibaresine BKK'da yer verilmesi ve bu suretle yatırım indiriminin tevkifat kapsamına alınması 99/13230 Sayılı BKK'yı yetki yönünden sakatlamıştır. GVK'nın 94. maddesinin yetki hükümleri Anayasa'ya uygun olmasına rağmen, BKK makale konusuyla ilgili olarak kanuna aykırı düzenlemeyi ihtiva etmektedir. **Sorun, yetki açısından, öncelikle Anayasa'ya aykırılık değil, kanuna aykırılıktır.**

Bakanlar Kurulu'nun yetkili olmadığı, daha doğru bir deyişle, yetkisini aşan bir alanda düzenleme yapması iptalle sonuçlanabilecek bir yargı denetimini gerektirir. Doğrudan BKK dava konusu yapılabileceği gibi, ilgili karara göre tesis edilen **"birel işlem"**e karşı da dava açılabilir.

Yatırım indirimlerinin tevkifat meselesi ile ilgili olarak mükelleflerin ihtirazi kayıtlı beyanname vermeleri düşünülebileceği gibi VUK'un 118/3. maddesi çerçevesinde düzenlenen hataların varlığı hükümlerinden de yararlanabilecekleri unutulmamalıdır.