

İKİNCİ BÖLÜM KARAR

FORD MOTOR COMPANY BAŞVURUSU

Başvuru Numarası : 2014/13518
Karar Tarihi : 26/10/2017

Başkan : Engin YILDIRIM
Üyeler : Serdar ÖZGÜLDÜR
Celal Mümtaz AKINCI
Muammer TOPAL
M. Emin KUZ

Raportör : Ayhan KILIÇ
Başvurucu : Ford Motor Company
Vekili : Av. Yusuf Gökhan PENEZOĞLU

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, yurt dışında mukim olan şirketin Türkiye'de yaptığı yatırımlar nedeniyle yararlandığı yatırım indirimi tutarları üzerinden uluslararası ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına aykırı olarak fazladan gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru 19/8/2014 tarihinde yapılmıştır.
3. Başvuru, başvuru formu ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesinden sonra Komisyona sunulmuştur.
4. Komisyonca başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.
5. Bölüm Başkanı tarafından başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir.
6. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık, bu aşamada başvuru hakkında bir görüş bildirilmeyeceğini ifade etmiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

7. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle ilgili olaylar özetle şöyledir:
8. Başvurucu Şirket Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) mukim olup Türkiye'de kurulan Ford Otomotiv Sanayi Anonim Şirketinin (Ford Otomotiv) %41,04 oranında ortağıdır.

9. Ford Otomotiv, 2008 vergilendirme döneminde 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesi hükmüne istinaden yatırım indiriminden yararlanmış; bu indirim üzerinden tevkifat yoluyla %19,8 oranında gelir vergisi ödemiştir. İzleyen vergilendirme dönemlerinde Ford Otomotiv'in 2008 vergilendirme dönemi kârı ortaklara dağıtılmıştır.

10. Başvurucu tarafından, ABD ile Türkiye arasında imzalanan 28/3/1996 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Hükûmeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükûmeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması (ÇVÖA) ve bu tür anlaşmalara ilişkin 1 seri No.lu ÇVÖA Genel Tebliği (Genel Tebliğ) hükümleri gereği, ÇVÖA'nın 10. maddesinde belirtilen %15 oranını aşan tevkifat tutarına ilişkin 9.738.652,46 TL farkın iadesi istemiyle Ford Otomotiv'in bağlı bulunduğu vergi dairesine 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca düzeltme başvurusunda bulunulmuştur.

11. Düzeltme isteminin zimnen reddi üzerine Maliye Bakanlığına şikâyet başvurusunda bulunulmuş ve bu başvuru da zimnen reddedilmiştir.

12. Düzeltme ve şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali talebiyle başvurucu tarafından İstanbul 1. Vergi Mahkemesinde (Mahkeme) dava açılmıştır. Dava dilekçesinde, ÇVÖA'nın 10. maddesi uyarınca ortaklara dağıtılan kâr payının %15 oranında vergilendirilmesi gerektiği ileri sürülmüş ve bu oranı aşan 9.738.652,46 TL'nin iadesine karar verilmesi istenmiştir.

13. Mahkemenin 28/11/2011 tarihli kararıyla dava reddedilmiştir. Kararın gerekçesinde 213 sayılı Kanun'da yer alan vergilendirme hatalarının düzeltilmesine ilişkin yolun sadece tartışmaya mahal bırakmayacak derecede açık vergi hatalarını kapsadığı, kanun hükümlerinin yorumlanmasını gerektiren hukuki hataları kapsamadığı belirtilmiştir. Gerekçenin devamında yatırım indirimi üzerinden yapılan %19,8 oranındaki stopajın temettü vergilendirmesi niteliğinde olup olmadığını ilgili hukuk kurallarının yorumlanmasını gerektirdiği vurgulanmış ve bu iddianın "düzeltme ve şikâyet yolu" kapsamında incelenemeyeceği açıklanmıştır.

14. Başvurucunun Mahkeme kararına yönelik temyiz istemi, Danıştay Dördüncü Dairesinin (Dördüncü Daire) 12/4/2013 tarihli kararıyla reddedilmiştir. Ancak Dördüncü Daire, Mahkeme kararından farklı olarak uyuşmazlığın esasını incelemiş ve temyiz istemini, stopajın hukuka uygun olduğu gerekçesine dayanarak reddetmiştir.

15. Dördüncü Daire, yatırım indirimi üzerinden yapılan stopajın temettü geliri üzerinden yapılan bir kesinti niteliğinde olup olmadığını irdelemiştir. Sermaye şirketlerinin kazancının vergilendirilmesinden sonra varsa ortaklara dağıtılan kârın da ayrıca ortağın kazancı olarak vergilendirileceğini hatırlatan Dördüncü Daire, kurum kazancı üzerinden vergi alındığı durumlarda vergilendirilenin kurum kazancı mı yoksa ortağın kazancı mı olduğunun belirlenmesinde kazancın kurum bünyesinde kalıp kalmadığı hususunun da önem taşıdığını ifade etmiştir.

16. Kararda 193 sayılı Kanun'un 75. maddesinin ikinci fıkrasının 4. bendine göre menkul sermaye iradının, yıllık veya özel beyanname veren kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisinin düşülmesinden sonra kalan kısmı ifade ettiği açıklanmıştır. 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun ile anılan bentte yapılan değişiklikle tam mükellef kurumlar yönünden gelir vergisi tevkifatının kârın dağıtılması şartına bağlandığı ifade edilen kararda, dar mükellefler yönünden ise kâr dağıtılın ya da dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatının yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

17. Dördüncü Daire 193 sayılı Kanun'un 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendinde, 23/11/2000 tarihli ve 4605 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle yapılan değişiklikle yatırım indirimi istisnasının da tevkifata tabi tutulduğunu hatırlatmıştır. Yatırım indirimi istisnası uygulamasının 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırıldığına işaret eden Dördüncü Daire, daha önceki müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamındaki yatırım indirimi harcamalarına yönelik olarak 193 sayılı Kanun'un geçici 61. maddesinin ihdas edildiğinin altını çizmiş ve anılan madde uyarınca, önceki dönemlerden devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden -dağıtılsın ya da dağıtılmasın-%19.8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiğini ifade etmiştir.

18. ÇVÖA'da tanımlanan "temettü" kavramını da yorumlayan Dördüncü Daire, ÇVÖA'da yapılan tanıma göre temettüden söz edilebilmesi için gelirin elde edilmesi gerektiğini ifade ettikten sonra olayda henüz kurum bünyesindeyken vergilendirilen kazancın kâr payı geliri olduğunun kabulü gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Dördüncü Daire sonuç olarak yatırım indirimi üzerinden yapılan %19,8 oranındaki stopajın temettü vergilendirmesi niteliğinde olmadığından ÇVÖA'da temettü gelirleri için belirlenen %15 oranı aşan kısmının iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin hukuka aykırı olmadığı kanaatini açıklamıştır.

19. Başvurucunun karar düzeltme talebi, Dördüncü Dairenin 26/5/2014 tarihli kararı ile reddedilmiştir. Bu karar, başvuru vekiline 22/7/2014 tarihinde tebliğ edilmiştir.

20. Başvurucu 19/8/2014 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

IV. İLGİLİ HUKUK

A. Ulusal Hukuk

1. İlgili Mevzuat

21. 193 sayılı Kanun'un 4842 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle değiştirilen 19. maddesinin birinci fıkrasının ilgili bölümü şöyledir:

"1. Dar mükellefiyete tâbi olanlar dahil, ticari ... kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tâbi mükellefler (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanâ tâbi iktisadî kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yaparlar.

..."

22. 193 sayılı Kanun'un 75. maddesinin ilgili bölümü şöyledir:

"Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

...

4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,

..."

23. 193 sayılı Kanun'un 94. maddesinin ilgili bölümü şöyledir:

"...ticaret şirketleri, ... aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

6...

...

b)...

ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.),

..."

24. 193 sayılı Kanun'un geçici 61. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları şöyledir:

"Bu maddenin yürürlük tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadî kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun bu tarihten önce yürürlükte bulunan hükümleri uygulanır.

Yukarıda belirtilen şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu maddenin yürürlük tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır."

25. 193 sayılı Kanun'un geçici 62. maddesinin birinci fıkrasının ilgili bölümü şöyledir:

"1. Kurumlar vergisi mükelleflerinin;

...

c) Geçici 61 inci madde kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazançlarının,

Dağıtımı halinde 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılmaz."

26. ÇVÖA'nın 10. maddesinin ilgili bölümü şöyledir:

"1. Bir Akit Devlet mukimi tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu temettüler, aynı zamanda, ödemeyi yapanın mukimi olduğu Devlette ve bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak temettünün gerçek lehdarı diğer Akit Devletin mukimi ise bu şekilde alınacak vergi;

a) gerçek lehdar, temettüyü ödeyen şirketin oy gücüne haiz hisselerinin en az %10'una sahip bir şirkette, gayrisafî temettü tutarının yüzde 15'ini;

...

aşmayacaktır.

...

3. Bu Maddede kullanılan "temettü" terimi, hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanısıra dağıtımı yapan şirketin mukimi olduğu Devletin vergi mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirler ile gelirin doğduğu Akit Devletin mevzuatında belirlendiği şekliyle kazanca katılma hakkı sağlayan veya kazanca bağlı olarak belirlenen, alacak olarak adlandırılmış araçlar da dahil olmak üzere finansal düzenlemelerden elde edilen gelirleri kapsar."

2. Danıştay Üçüncü Dairesinin Kararları

27. Danıştay Üçüncü Dairesinin (Üçüncü Daire) 22/1/2011 tarihli ve E.2009/5080, K.2011/6620 sayılı; 22/11/2011 tarihli ve E.2009/3617, K.2011/6621 sayılı; 17/1/2011 tarihli ve E.2009/3171, K.2011/11 sayılı; 16/9/2013 tarihli ve E.2010/3898, K.2013/3423 sayılı kararlarının ilgili bölümleri şöyledir:

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun, 4369 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 4'üncü bendinde, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım menkul sermaye iradi olarak tanımlanmış, aynı Kanunun 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önceki 94'üncü maddesinin 6-b bendi uyarınca söz konusu menkul sermaye iratlarından maddede belirtilen oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılacağı kurala bağlanmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın 10'uncu maddesinde, temettü terimi, hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanısıra dağıtımı yapan şirketin mukimi olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri kapsayacağı şeklinde tanımlanmış, anlaşmaya ekli protokolün IX'uncu maddesi ile temettü üzerinden ödenecek vergilerin % 10'unu geçemeyeceği yönünde sınırlama getirilmiştir.

15.5.1996 tarih ve 22637 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 1 seri nolu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinin III/C-2 Bölümünde de, Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önceki ikinci fıkrasının 4'üncü bendinde tanımlanan ve anlaşma kapsamında temettü olarak değerlendirilen menkul sermaye iradi üzerinden yapılacak tevkifatın, Anlaşmanın 10'uncu maddesinde öngörülen haddi aşması halinde, aşan kısmın iade edileceği belirtilerek, iade edilecek tutarın hesaplama yöntemi açıklanmıştır.

193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesinin, 6-b bendi; 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikte üç alt başlık halinde yeniden düzenlenmiş, (b-i) alt bendinde; 75'inci maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılan menkul sermaye iratlarından yapılacak tevkifat için kar

dağıtım şartı getirilmiş, (b-ii) alt bendinde 4605 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle; iştirak kazançları istisnasından yararlanan kazançlar hariç, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar dahil olmak üzere kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançlar üzerinden dağıtılmasın tevkiyat yapılacağına ilişkin uygulama devam ettirilmiştir.

67 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde kurumlar vergisinden müstesna kazancı bulunan ve bu kazancı üzerinden 193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesi çerçevesinde stopaj yapan kurumların kar dağıtım kararı alınmış veya nakten kar payı ödemesi yapmış olmaları halinde kar paylarının; öncelikle üzerinden vergi tevkiyatı yapılmış istisna kazançtan dağıtıldığı kabul edileceği açıklamasına yer verilmiştir.

4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle yatırım indirimi uygulamasına son verilmiş ancak, değişiklikten önceki müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgelerine konu olan harcamalara ilişkin yatırım indirimleri hakkında önceki hükümlerin uygulanmasını teminen geçici 61'inci maddeyle geçiş dönemine ilişkin düzenleme yapılmış; yatırım indirimi haricindeki diğer tüm kazançlar ise dağıtım aşamasında gelir vergisi tevkiyatına tabi tutulmuştur.

Yukarıda yer verilen düzenlemelerin bir bütün olarak değerlendirilmesinden; kar payı diğer bir ifadeyle temettü vergilendirilmesinin bir unsuru olarak nitelendirilen ve bu nitelendirmeye ilgili bir değişikliğe uğramayan yatırım indirimine tabi kazancın, kurum tarafından kar dağıtımına karar verilmiş olması durumunda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 10'uncu maddesi kapsamında indirimli oranda tevkiyata tabi tutulması gerektiği sonucuna ulaşıldığından, tarihyatın kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasının dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe Dairemizce de uygun görülmüş olup, davalı idare tarafından temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar kararın bu kısmının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir."

3. Danıştay Dördüncü Dairesinin Kararları

28. Dördüncü Dairenin 10/11/2010 tarihli ve E.2009/1274, K.2010/5568 sayılı kararının ilgili bölümü şöyledir:

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4605 sayılı Kanununun 4 üncü maddesiyle değiştirilen ve 30.11.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe giren, 94/6-b bendinin "i" alt bendine, kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, 75 nci maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından ve "ii" alt bendinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin (1) numaralı bendinde yer alan iştirak kazançları istisnasından yararlanan kazançlar hariç, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar dahil olmak üzere, dağıtılmasın, kurumlar vergisine tabi kurumların, kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından tevkiyat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

...

... 24.4.2003 tarihinde yürürlüğe giren, 94/6-b maddesinin, "i" bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf

olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından "ii" bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 nci maddenin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından tevkifat yapılacağı, aynı Kanuna 4842 sayılı Kanununun 17 nci maddesiyle eklenen ve 24.4.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Geçici 61 nci maddesinin 2 nci fıkrasında da, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu maddenin yürürlük tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılın, dağıtılmasın %19.8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı düzenlenmiştir.

Böylece 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu 24.4.2003 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi ile sadece kar payına bağlı tevkifata ilişkin düzenlemeler yürürlüğe girmiş, istisna kazançlar nedeniyle bu madde kapsamında yapılacak tevkifat yürürlükten kaldırılarak stopaj uygulaması, Geçici 61 nci madde ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar için getirilmiştir.

...

Bu nedenle, uyuşmazlığın çözümü, davacı şirket tarafından dağıtılmasına karar verilen ve yatırım indirimi istisnasına isabet eden kazançtan, yabancı ortak tarafından tahsil edilen kısmının temettü niteliğinde olup olmadığının tespitine ilişkindir.

19.7.1986 gün ve 19159 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 31.12.1989 tarihinde yürürlüğe giren Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının "Temettüleri" başlıklı 10 uncu maddesinin 2 nci fıkrasında, temettülerin, ödemeyi yapan şirketin mukimi olduğu Devletçe de kendi mevzuatına göre vergilendirilebileceği ancak bu şekilde alınacak verginin temettü elde eden, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 10 unu elinde tutan bir şirket ise (ortaklıklar hariç) gayrisafi temettü tutarının yüzde 15' ini aşamayacağı, 3 üncü fıkrasında ise, temettü teriminin, hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, madencilik senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kara katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirler ve temettü dağıtan şirketin mukimi olduğu Devlet'in mevzuatına göre hisse senedi geliri gibi vergilendirilen diğer gelirler ve Akit devletlerin vergilemesi yönünden sessiz ortakların bu ortaklık dolayısıyla elde ettikleri gelirler ve yatırım fonu veya yatırım ortaklarından belge karşılığı yapılan dağıtımlar anlamına geleceği düzenlenmiştir. 1 seri Nolu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinin başında, Türkiye'nin diğer devletlerle akdettiği, Tebliğ ekinde yer alan ve halen yürürlükte bulunan anlaşmaların Hollanda Anlaşmasının bu tebliğde açıklanan hükümleri ile mahiyet itibarıyla aynı ve benzer hükümler içeren kısımları içinde geçerli olduğu açıklanmış ve "Temettülerin Vergilendirilmesi" başlıklı III.Bölümünün, "(B) Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Uyarınca"

başlıklı kısmında, temettü teriminin tanımıyla ilgili olarak, temettülere ilişkin düzenlemelerin Anlaşmanın 10 uncu maddesinde tanımlandığı, ancak tanımın sayılanlar itibarıyla herhangi bir sınırlama ifade etmediği, sadece bazı yaygın temettü çeşitlerinin, temettü terimine açıklık getirilmek üzere ismen sayıldığı, bunların dışında kalan ve alacak niteliğinde olmayıp, teşebbüsün kazancına katılmayı sağlayan diğer haklardan ve Akit devletlerin iç mevzuatları uyarınca hisse senetleri ile aynı muameleyi gören her türlü şirket haklarından elde edilen gelirlerin de Anlaşma kapsamında temettü olarak değerlendirileceği, buna göre Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bendinde sayılan menkul sermaye iratlarından, her nevi hisse senetlerinin kar payları ile iştirak hisselerinden doğan kazançların da Anlaşmanın 10 uncu maddesi kapsamında temettü olarak kabul edileceği açıklanmıştır.

Buna göre, T.C. Anayasasının 90 ıncı maddesinin, son fıkrasında, yer alan, usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu yolundaki hüküm de dikkate alındığında, davacı şirketin olağan genel kurul kararı ile dağıtımına karar verdiği kar payının, temettü niteliğinde olduğu tartışmasızdır. Dağıtımına karar verilen kazancın, ilgili yılda yararlanılan yatırım indiriminden kaynaklanması ise ödemenin temettü niteliğini değiştirmemektedir. Dolayısıyla yabancı ortağa ödenen bu kısım üzerinden Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması gereği en çok gayrisafi temettü tutarının yüzde 15 i kadar tevkifat yapılabilecektir."

29. Dördüncü Dairenin 13/5/2014 tarihli ve E.2011/4227, K.2014/3314 sayılı; 12/4/2013 tarihli ve E.2011/7381, K.2013/2372 sayılı; 12/4/2013 tarihli ve E.2011/3037, K.2013/2373 sayılı kararlarının ilgili bölümleri şöyledir:

"...

Daha sonra da konuyla ilgili olarak çok sayıda Kanun değişikliği yapılmış olmakla birlikte Gelir Vergisi Kanunumuzda kurumların safi kazançlarından kurumlar vergisi çıktıktan sonra kalan kısmı menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiş ve tevkifata tabi tutulması öngörülmüştür.

Yukarıda yer verilen Kanun gerekçelerinden de anlaşıldığı üzere, Kanun koyucunun vergi ve tevkifat oranlarını belirlerken şahsi faaliyet dolayısıyla elde edilen gelir ile bir şirkete sermaye koymak suretiyle şirketin yürüttüğü faaliyetten elde edilen gelir arasında, ayırma prensibini de dikkate alarak, toplam vergi yükü bakımından bir uyum sağlamayı amaçladığı ortadadır.

Öte yandan, nihai olarak şirket faaliyetinden elde edilen kârın ortaklara dağıtılması esas olsa da, iktisadi ve mali olarak ortaklardan ayrı bir varlığı olan sermaye şirketleri doğrudan doğruya vergi mükellefi olarak kabul edilerek kazançları, ortaklarının kazancından bağımsız olarak vergilendirilmiş, şirketlerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamak ve yatırıma teşvik etmek amacıyla bir çok vergisel düzenleme yapılmıştır.

Dolayısıyla, kurumların kazançları üzerinden yapılan vergilemede, vergilendirilen kazancın kurumun kazancı mı yoksa ortağın kazancı mı olduğunu tespit etmek için sadece kazancın niteliğinin belirlenmesi yeterli olmayıp, kazancın kurum bünyesinde kalıp kalmadığının, bir diğer ifadeyle, Kanunda menkul sermaye iradı olarak tanımlanan bu kazancın ortak tarafından elde edilip edilmediğinin de değerlendirilmesi gerekir.

Yatırım indirimi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 202 sayılı Kanunla eklenen Ek 1 ila 6' ncı maddelerde düzenlenmiş; ticari veya zirai kazançları üzerinden vergilendirilen mükelleflerin yatırım harcamalarını belirli şartlar dahilinde ilgili dönem kazançlarından indirebilmelerine olanak sağlanmıştır.

...

193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının 6-b bendiyle; 4369 sayılı Kanunla getirilen değişiklikten önce, aynı Kanunun 75 inci maddesinin 2 nci fıkrasının 4 üncü bendine atıf yapılarak, bu bentte belirtilen menkul sermaye iradının "dağıtılsın dağıtılmasın" hiç bir ayırım yapılmadan tevkifat matrahı olarak kabul edilmesi öngörülmüştür.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin 2 nci fıkrasının 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki 4 üncü bendiyle; "Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların, indirim ve istisnalar (Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 1 ve 6 numaralı bentlerine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar hariç) düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım" menkul sermaye iradı olarak nitelendirilmiştir.

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, daha önce tüm mükellefleri kapsayan 75 inci maddenin 2 nci fıkrasının 4 üncü bendi sadece dar mükellef kurumlara hasredilmiş, 94 üncü maddenin 1 inci fıkrasının 6-b bendindeki "dağıtılsın veya dağıtılmasın 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından" yolundaki düzenleme ise kurumların dar ve tam mükellef olmalarına ve karlarını dağıtıp dağıtmamalarına göre üç alt bent halinde yeniden düzenlenmiştir. Kanunun gerekçesinde, getirilen yeni sistem ile tam mükellef kurumların dağıtılabilir kazançları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı uygulamasının esas olarak karın dağıtılması işlemine bağlandığı, diğer bir anlatımla tevkifatın karın ortaklara dağıtıldığı aşamaya kadar ertelendiği, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde belirtilen istisna kazançlar ile dar mükellef kurumların kazançları açısından eski uygulamaya devam edildiği, ancak dar mükellef kurumların bünyesinde oluşan dağıtılabilir karların, dağıtılsın dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı açıklanmıştır.

...30.11.2000 günlü ve mükerrer 24246 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4605 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendi değiştirilmiş ve bu bende "yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar dahil olmak üzere" hükmü eklenerek yatırım indirimi üzerinden tevkifat yapılması zorunluluğu Kanunla düzenlenmiştir.

24.4.2003 günlü ve 25088 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4842 sayılı Kanunla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimini düzenleyen Ek-1 ila Ek-6' ncı maddeleri yürürlükten kaldırılmış ve daha önce yürürlükten kaldırılmış olan 19 uncu madde, "Ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnası" başlığıyla yeniden düzenlenmiş; 94 üncü maddenin 6' ncı bendinin b/ii alt bendinde de değişikliğe gidilmiş ve yatırım indiriminden tevkifat yapılması uygulamasına son verilmiştir.

Bununla birlikte, Kanuna eklenen Geçici 61 inci maddede; bu maddenin yürürlük tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadî kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun bu tarihten önce yürürlükte bulunan hükümlerinin uygulanacağı; bu şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu maddenin yürürlük tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılın, dağıtılmasın %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılağı hükme bağlanmıştır. Geçici 62' nci maddede ise, Geçici 61' inci madde kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançların dağıtımı halinde 94' üncü madde uyarınca tevkifat yapılmayacağı belirtilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Hollanda Krallığı Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın 10'uncu maddesinde; bu Maddede kullanılan "temettü" teriminin, hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanısıra dağıtımı yapan şirketin mukimi olduğu Devletin vergi mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri kapsadığı açıklanmıştır.

Davacı tarafından, söz konusu tutarın geçmişten bu yana menkul sermaye iradı olarak nitelendiği; Geçici 61'inci maddede, yatırım indirimine tabi kazançlar için temettü vergilemesinden farklı, yeni bir vergi yükümlülüğü öngörülmediği ileri sürülmüş ise de, kurumların vergiden müstesna tutulan ve yatırım indiriminden yararlanan kazançlarının geçmişte stopaja tabi tutuluyor olmasını, ilgili dönemde kanun koyucunun vergi yükünün adaletli bir şekilde dağılımını sağlama hedefiyle oluşturduğu sistemin bütünü içerisinde değerlendirmek gerekir. 4842 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle birlikte; uyumsuzluk döneminde geçerli olan, kurum kazançlarının ve elde edilen kâr paylarının vergilendirilme sisteminde kurumların istisna kazançlarının ve dağıtılmayan kâr paylarının vergilemesine son verilmiş olup, vergi ve tevkifat oranları belirlenirken de bu hususların göz önüne alındığı açıktır.

Öte yandan, gelir vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesi olduğundan, yatırım indiriminden yapılan stopajın; sadece geçmişte kar payı üzerinden yapılacak tevkifatlarla aynı Kanun maddesinde düzenlenmesinden hareketle; temettü vergilemesi olduğu kabul edilemez. Kaldı ki, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında yer verilen tanımdan da anlaşılacağı üzere, anlaşma uyarınca bir "temettüden" bahsedilebilmesi için, maddede belirtilen kaynaklardan bir gelirin "elde edilmiş olması" gerekmektedir. Olayda ise, dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın henüz kurum bünyesindeyken vergilendirilen yatırım indirimi tutarının davacının elde ettiği kar payı geliri niteliğinde olduğunun kabulüne olanak bulunmamaktadır.

193 sayılı Kanununun Geçici 62'nci maddesinde yer alan, Geçici 61'inci madde kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazançlarının dağıtımı halinde 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılmayacağına ilişkin hüküm ise, dağıtılmakla ortağın geliri haline gelen ancak daha önce kurum bünyesinde vergilendirilmiş olan tutarın mükerrer olarak vergilenmesinin önüne geçilmesine yönelik bir düzenlemedir.

Yatırım indiriminden yapılan stopajın kâr payı vergilemesi niteliğinde olduğunun kabulü halinde ise, kâr dağıtımı yapılmasa bile yatırım indiriminden yapılacak tevkifatın yabancı ortağın hissesine isabet eden kısmının çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında öngörülen oranda, fazlaya ilişkin kısmının ise %19,8 oranında yapılması gerekmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla güdülen amacın ise dağıtılmayan, Türkiye'de mukim kurum bünyesinde kalan bu tutarın daha düşük oranda vergilendirilmesi olmadığı açıktır. Yine bu durumda, indirimden yararlanan kurum tarafından yatırım indirimi stopajının tamamının %19,8 üzerinden yapılması halinde, yabancı ortağın hissesine isabet eden kısım üzerinden hesaplanacak tutarın indirimden yararlanan ve kâr dağıtımında bulunmayan kuruma iadesi gerekir ki, bu durum da Geçici 62'nci maddenin amacıyla bağdaşmamaktadır.

Bu nedenle, temettü vergilemesi niteliğinde olmayan, yatırım indirimi üzerinden yapılan tevkifatın çifte vergilendirme anlaşmasıyla temettüden alınan vergiler için belirlenmiş olan %10 yerine 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 61'inci maddesi uyarınca %19,8 oranında uygulanması gerektiği ileri sürülerek salınan vergi ziyai cezalı gelir(stopaj) vergisinde hukuka aykırılık görülmemiştir.

..."

B. Uluslararası Hukuk

30. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (Sözleşme) ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi şöyledir:

"Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez."

31. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), Sözleşme'ye ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin kamu otoritelerince mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kanuna dayanmasını zorunlu kıldığını ifade etmiştir. AİHM ayrıca demokratik toplumun temel ilkelerinden olan hukuk devletinin Sözleşme'de mündemiç bir kavram olduğunu vurgulamıştır (*Vistins ve Perepjolkins/Letonya*, B. No: 71243/01, 25/10/2012, § 95).

32. Ancak AİHM kanunilik ilkesinin sağlanması bakımından müdahalenin iç hukukta yasal bir temelini varlığının tek başına yeterli olmadığını, kanunun belli bir kaliteye de sahip olması gerektiğini vurgulamış; bu bağlamda kanunun hukuk devleti ilkesine uygun olmanın yanında keyfiliğe karşı güvenceler içermesi gerektiğine de işaret

etmiştir (*Vistins ve Perepjolkins/Letonya*, § 96). AİHM'e göre mülkiyetten yoksun bırakma yetkisi tanıyan bir kanun kuralının kanunilik kriterini taşıdığından söz edilebilmesi için yeterli düzeyde erişilebilir, kesin ve öngörülebilir olması gerekir. Öngörülebilirliğin derecesinin tespitinde söz konusu kanunun içeriği, düzenlediği alanın mahiyeti ve temas ettiği kişilerin sayısı ve statüsü büyük önem taşımaktadır. Öngörülebilirlik, özellikle kamu otoritelerinin keyfi müdahalelerine karşı koruma önlemleri getirilmiş olmasını gerektirmektedir. Öte yandan kanunun öngörülebilirlik ilkesinin önemiyle orantılı asgari usule ilişkin güvenceler içermesi gerekir (*Vistins ve Perepjolkins/Letonya*, § 97).

33. AİHM, her hukuk sisteminde kanun hükümlerinin yargısal yoruma tabi tutulmasının kaçınılmaz olduğunun altını çizmektedir. AİHM'e göre müphem hususların açıklığa kavuşturulması ve değişen koşullara uyum sağlanması her zaman için bir ihtiyaçtır. Kesinlik, ziyadesiyle arzulanan bir husus olduğu hâlde bu, aşırı katı olma sonucunu doğurabilmekte ve kanunun değişen koşullara uyumuna engel teşkil edebilmektedir. Birçok kanun kaçınılmaz olarak -az veya çok- belli bir derecede muğlaklık içerir. Muğlaklık barındıran bu kanunların yorumlanması ve uygulanması ise bir pratik sorundur. Bu çerçevede kanunların müphem yönlerini açıklığa kavuşturmak ve yorumda ortaya çıkan şüpheleri dağıtmak mahkemelerin görevidir (*OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos/Rusya*, B. No: 14902/04, 20/9/2011, § 568). Bu yüzden kanunilik şartı, hukuk kurallarının yargısal makamlarca yorumlanmasını dışladığı biçiminde anlaşılabilir (*OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos/Rusya*, § 569).

34. AİHM, iç hukukun yorumlanmasının ve uygulanmasının öncelikli olarak ulusal otoritelerin yetkisinde olduğuna dikkat çekmektedir. Bununla birlikte AİHM, iç hukukun yorumlanmasının ve uygulanmasının sonuçlarının Sözleşme ve AİHM içtihatlarıyla uyumlu olup olmadığını denetlemenin görevi olduğunu ifade etmektedir (*Shchokin/Ukrayna*, B. No: 23759/03, 37943/06, 14/10/2010, § 52).

35. Hukuk devletinin asli unsurları arasında yer alan hukuki belirlilik veya güvenlik ilkesi, hukuki durumlarda belirli bir istikrarı temin etmekte ve kişilerin mahkemelere güvenine katkıda bulunmaktadır. Birbiriyle uyuşmayan mahkeme kararlarının sürüp gitmesi, yargı sistemine itimadı azaltarak yargısal bir belirsizliğe yol açabilir (*Nejdet Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye* [BD], B. No: 13279/05, 20/10/2011, § 57). Ancak bireylerin makul güvenlerinin korunması ve hukuki güvenlik ilkesi, içtihadın değişmezliği şeklinde bir hak bahsetmemektedir (*Unédic/Fransa*, B. No: 20153/04, 18/12/2008, § 74; *Nejdet Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye*, § 58). Mahkemelerin yorumlarında dinamik ve evrilen bir yaklaşımın sürdürülememesi reform ya da gelişimi engelleyeceğinden kararlardaki değişim adaletin iyi idaresine aykırılık teşkil etmez (*Atanasovski/Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti*, B. No: 36815/03, 14/1/2010, § 38).

36. Mahkeme içtihatlarındaki değişim yargı organlarının takdir yetkisi kapsamında kalmakta olup böyle bir değişiklik özü itibarıyla önceki çözümün tatminkâr bulunmaması anlamına gelir (*S.S. Balıklıçeşme Beldesi Tarım Kalkınma Kooperatifi ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 3573/05...17293/05, 30/11/2010, § 28). Ancak aynı hususta daha önce çıkan kararlardan farklı bir hüküm kurulması hâlinde mahkemelerce bu farklılaşmaya ilişkin makul bir açıklama getirilmesi gerekmektedir (*Stoilkovska/Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti*, B. No: 29784/07, 18/7/2013, § 49).

V. İNCELEME VE GEREKÇE

37. Mahkemenin 26/10/2017 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiaları

38. Başvurucu; Ford Otomotivin yararlandığı yatırım indirimi tutarı üzerinden yapılan stopajın temettü vergilemesi niteliğinde olduğunu vurgulamıştır. ABD ile Türkiye arasında yapılan ÇVÖA'nın 10. maddesinde temettü vergilemesinde tevkifat oranının %15 olarak belirlendiğini hatırlatan başvurucu, yatırım indirimi tutarı üzerinden yapılan %19,8 oranındaki tevkifat miktarının %15 oranını aşan kısmının iade edilmesi gerektiğini savunmuştur. Başvurucu, bu hususta yaptığı idari başvuru ve açtığı davanın Dördüncü Dairenin önceki içtihatlarına aykırı olarak reddedildiği şikâyetinde bulunmuştur. Başvurucu sonuç olarak fazla vergi ödenmesi dolayısıyla kendisine daha az temettü ödemesi yapıldığını belirterek bu durumun mülkiyet hakkının ihlaline neden olduğunu ileri sürmüştür.

39. Başvurucu ayrıca gerek Dördüncü Dairenin önceki içtihadında gerekse Üçüncü Dairenin süregelen içtihadında, yatırım indirimi tutarı üzerinden yapılan tevkifatın temettü vergilemesi niteliğinde görülmesi nedeniyle içtihat farklılığının oluştuğunu belirtmiş ve içtihatların birleştirilmesi için İçtihatları Birleştirme Kuruluna başvuru yapılmasına karşın bu başvurunun sonucu beklenmeksizin karar düzeltme incelemesinin aleyhe sonuçlandırıldığından şikâyet etmiştir. Başvurucuya göre bu durumda lehe içtihatı birleştirme kararı verilmesi hâlinde bunun kendisine hiçbir faydası olmamakta ve bu durum adil yargılanma hakkını ihlal etmektedir.

B. Değerlendirme

40. Anayasa'nın "Mülkiyet hakkı" kenar başlıklı 35. maddesi şöyledir:

"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

41. Anayasa'nın "Vergi ödevi" kenar başlıklı 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları şöyledir:

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır."

42. Anayasa Mahkemesi, olayların başvurucu tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (Tahir Canan, B. No: 2012/969, 18/9/2013, § 16). Başvuruya konu şikâyetin özü vergilendirme suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşıyan bir kanuna dayanmadığı iddiasıdır. Bu nedenle içtihat farklılığına ilişkin adil yargılanma hakkıyla ilişkilendirilen tüm iddiaların mülkiyet hakkı kapsamında incelenmesi uygun görülmüştür.

M. Emin KUZ bu görüşe katılmamıştır.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

43. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir nedeni de bulunmadığı anlaşılan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

M. Emin KUZ bu görüşe katılmamıştır.

2. Esas Yönünden

a. Müdahalenin Varlığı ve Türü

44. Somut olayda, 2008 vergilendirme döneminde 193 sayılı Kanun'un geçici 61. maddesi hükmüne istinaden yatırım indiriminden yararlanan Ford Otomotiv adına bu indirim üzerinden tevkifat yoluyla %19,8 oranında stopaj gelir vergisi tahakkuk ettirilmiştir. Vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği hususunda tereddüt bulunmamaktadır.

45. Anayasa'nın mülkiyet hakkına müdahaleyle ilgili üç kural ihtiva ettiği görülmektedir. Anayasa'nın 35. maddesinin birinci fıkrasında herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu belirtilmek suretiyle "mülkten barışçıl yararlanma hakkı"na yer verilmiş, ikinci fıkrasında da mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahalenin çerçevesi belirlenmiştir. "Mülkten yoksun bırakma" ve "mülkiyetin kontrolü", mülkiyet hakkına müdahalenin özel biçimleridir. Mülkten yoksun bırakma şeklindeki müdahalede mülkiyetin kaybı söz konusudur. Mülkiyetin kullanımının kontrolünde ise mülkiyet kaybedilmemekte ancak mülkiyet hakkının malike tanıdığı yetkilerin kullanım biçimi, toplum yararı gözetilerek belirlenmekte veya sınırlandırılmaktadır. Mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahale ise genel nitelikte bir müdahale türü olup mülkten yoksun bırakma ve mülkiyetin kullanımının kontrolü mahiyetinde olmayan her türlü müdahalenin mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahale kapsamında ele alınması gerekmektedir (*Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, §§ 55-58).

46. Vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye, prim ve katkıların ödenmesini güvence altına almaya yönelik düzenlemeler Sözleşme metninde ayrıca ifade edilmekle ve Anayasa'da ayrı hükümlerle düzenlenmiş olmakla birlikte bu düzenlemelerin de -genel itibarıyla mülkiyetin kullanımını düzenleme ve kontrol etme amacı taşıdığından- ayrı bir başlık yerine devletin mülklerin kullanımını düzenleme veya mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol yetkisi kapsamında incelenmesi gerekir (*Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50).

b. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı

47. Anayasa'nın 13. maddesi şöyledir:

"Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."

48. Başvuru konusu şikâyetin özü, vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kanuni dayanağının bulunup bulunmadığına ilişkindir.

i. Genel İlkeler

49. Mülkiyet hakkı Anayasa'da mutlak bir hak olarak düzenlenmemiş, Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde belirtilen ölçütlere uygun olması koşuluyla bu hakkın sınırlandırılabilmesi mümkün kılınmıştır. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanabileceği belirtilmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin kanunda öngörülmesi gereği ifade edilmiştir. Öte yandan temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesi de "*hak ve özgürlüklerin ancak*

kanunla sınırlanabileceğini" temel bir ilke olarak benimsemiştir. Buna göre mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde dikkate alınacak öncelikli ölçüt, müdahalenin kanuna dayalı olmasıdır. Bu ölçütün sağlanmadığı tespit edildiğinde diğer ölçütler bakımından inceleme yapılmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılacaktır.

50. Devletin egemenlik hakkından doğan vergilendirme yetkisine ilişkin temel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 73. maddesi, vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerde kanunilik ilkesini özel olarak düzenlemiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasına göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur; kaldırılır ve değiştirilir.

51. Hak ve özgürlüklerin, bunlara yapılacak müdahalelerin ve sınırlandırmaların kanunla düzenlenmesi, bu haklara ve özgürlüklere keyfi müdahaleyi engelleyen, hukuk güvenliğini sağlayan demokratik hukuk devletinin en önemli unsurlarından biridir (*Tahsin Erdoğan*, B. No: 2012/1246, 6/2/2014, § 60).

52. Müdahalenin kanuna dayalı olması öncelikle şekli manada bir kanunun varlığını zorunlu kılar. Şekli manada kanun, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından Anayasa'da belirtilen usule uygun olarak kanun adı altında çıkarılan düzenleyici yasama işlemidir. Mülkiyet hakkına müdahale edilmesi ancak yasama organınca kanun adı altında çıkarılan düzenleyici işlemlerde müdahaleye imkân tanıyan bir hükmün bulunması şartına bağlıdır. TBMM tarafından çıkarılan şekli anlamda bir kanun hükmünün bulunmaması mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyi anayasal temelden yoksun bırakır (*Ali Hıdır Akyol ve diğerleri* [GK], B. No: 2015/17510, 18/10/2017, § 56).

53. Bununla beraber Anayasa Mahkemesinin daha önceki kararlarında da belirttiği üzere kanunla düzenleme zorunluluğu, hakka yapılacak müdahalenin uygulamasının kanunun çerçevesini aşmayacak şekilde tüzük, yönetmelik, tebliğ ve genelge gibi yürütme organının çıkaracağı ikincil düzenlemelerle yapılmasına mani değildir (*Tahsin Erdoğan*, § 60). Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin konularda temel esaslar, ilkeler ve genel çerçeve kanunla belirlendikten sonra uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin hususların, yürütme organınca çıkarılacak düzenleyici işlemlerle tanzim edilmesi mümkündür (AYM, E.2014/177, K.2015/49, 14/5/2015).

54. Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu öngörebileceği kadar hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir (*Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55). Müdahalenin kanuna dayalı olması, iç hukukta müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir ve öngörülebilir kuralların bulunmasını gerektirmektedir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 44).

55. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile vergi mükellefi bakımından vergi yükümlülüklerinin "belirliliği"nin ve "öngörülebilirliği"nin, bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlanmıştır. Söz konusu ölçütler mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanunla yapılması zorunluluğunun alt ölçütleri olarak da kabul edilmektedir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.*, § 42).

56. Hukuki güvenlik ile belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin ön koşullarındandır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu

zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir (AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22/5/2013).

57. Hukuk kurallarının ne şekilde yorumlanacağı veya birden fazla yorumunun mümkün olduğu durumlarda bu yorumlardan hangisinin benimseneceği derece mahkemelerinin yetkisinde olan bir husustur. Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuruda derece mahkemelerince benimsenen yorumlardan birine üstünlük tanınması veya derece mahkemelerinin yerine geçerek hukuk kurallarını yorumlaması bireysel başvurunun amacıyla bağdaşmaz. Anayasa Mahkemesinin kanunilik ilkesi bağlamındaki görevi, hukuk kurallarının birden fazla yorumunun hukuki belirlilik ve öngörülebilirliği etkileyip etkilemediğini tespit etmektir (*Mehmet Arif Madenci*, B. No: 2014/13916, 12/1/2017, § 81).

58. İlgili mevzuatın ilk defa yorumlanmasında yetki ve görev bakımından farklı durumda bulunan mahkemeler arasında farklılıklar oluşması doğaldır. Diğer bir deyişle değişik yargı kademelerinde görev alan hâkimlerin tamamının ilk defa uygulanan bir kuralı aynı şekilde yorumlamaları mümkün olmayabilir. Ancak böylesi bir durumda mahkemelerin uygulamaları arasındaki uyumu ve içtihat birliğini sağlamaya yönelik mekanizmalar önem taşımaktadır (*İslam Şahin*, B. No: 2014/7280, 21/1/2016, § 54; *Uğur Çelik*, B. No: 2015/20244, 15/6/2016, § 53). Yüksek mahkemelerin fonksiyonlarından biri de yargı kararları arasında doğabilecek içtihat farklılıklarına bir çözüm getirmektir. Bununla birlikte yeni kabul edilmiş bir yasanın yorumlanmasında olduğu gibi bazı hâllerde içtihadın müstakar hâle gelmesinin belirli bir zamanı gerektirdiği açıktır (*Türkan Bal [GK]*, B. No: 2013/6932, 6/1/2015, § 56).

59. Bir kanun hükmüne ilişkin içtihadın henüz yerleşik hâle gelmediği bir aşamada o hükmün yargı organlarıncı farklı biçimlerde yorumlanabilmesi hukukun doğası gereğidir. Zira hukukta nesnellüğün sağlanabilmesi açısından hukuk kurallarının belli ölçüde soyut kavramlar içermesi kaçınılmazdır. Nesnel hukuk kurallarının maddi âlemde gerçekleşen olaylarla birebir örtüşmesi ve bunlara uygulanması ise her zaman mümkün olmayabilmektedir. Öte yandan hukuk kurallarının kapsamının tespitinde kural koyucu ne kadar titiz davranırsa davranırsa kuralın yürürlüğe girmesinden ve uygulanmaya başlanmasından sonra öngörülemez bazı yeni durumların ortaya çıkması da mümkündür. Bu gibi hâllerde kuralın yetkili otoritelere ve özellikle yargı organlarıncı yorumlanması zorunlu hâle gelmektedir. Kuralı yorumlayan otoritelerin birden fazla olması, bazı hâllerde kuralın birden fazla yorumlanmasını önlenemez kılmaktadır. Dolayısıyla hukuk kurallarının bu niteliği dikkate alındığında bir kanun hükmünün yargı organlarıncı farklı biçimlerde yorumlanabilmesi ve kurala ilişkin farklı içtihatların varlığı, tek başına kuralın belirsiz ve öngörülemez olduğu yargısına ulaşmayı haklı kılmaz. Bununla birlikte birden fazla içtihadın varlığı hukuk kurallarının temel bir özelliği olan bireyin davranışını yönlendirebilme gücünü zayıflatacak bir boyuta ulaşmışsa kamu düzeninin bozulduğundan söz edilebilir. Bu durumda bireylerin davranışlarını hangi içtihadı göre yönlendirecekleri belirsizleşeceğinden öngörülebilirlik ortadan kalkar (*Mehmet Arif Madenci*, § 84).

60. Yargısal kararlardaki değişiklikler, hukukun dinamizmini ve mahkemelerin yaklaşımlarını yaşanan gelişmelere uyarlama kabiliyetlerini yansıtmaları yönüyle olumludur. Ancak uygulamadaki birlikteliği sağlamaları beklenen yüksek

mahkemeler içinde yer alan dairelerin benzer davalarda tatmin edici bir gerekçe göstermeksizin farklı sonuçlara ulaşmaları, bir kararın belirli bir daireye düştüğü takdirde onanacağı, başka bir daire tarafından ele alındığı takdirde bozulacağı gibi ihtimale dayalı ve birbirine zıt sonuçları ortaya çıkarır. Bu ise hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşecektir. Ayrıca böyle bir algının toplumda yerleşmesi hâlinde bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına duymaları beklenen güven zarar görebilir (*Türkan Bal*, § 64).

ii. İlkelerin Olaya Uygulanması

61. Olayda başvurusunun ortağı olduğu Ford Otomotivin 2008 yılında yararlandığı yatırım indirimi tutarları üzerinden 193 sayılı Kanun'un geçici 61. maddesi uyarınca %19,8 oranında vergi tevkifatı yapılarak vergi dairesine beyan edilmiş ve ödenmiştir. Ardından Şirketin 2008 vergilendirme dönemi kârı ortaklara dağıtılmıştır. Başvurucu Şirket tarafından 213 sayılı Kanun uyarınca yapılan düzeltme ve şikâyet başvurusunun reddi üzerine açılan dava, ileri sürülen hususun düzeltme ve şikâyet kapsamında bulunmadığı gerekçesiyle reddedilmiş ise de temyizde Dördüncü Daire uyuşmazlığın esasını incelemiştir. Dördüncü Daire, yatırım indirimi istisnasına tabi kazançta uygulanan %19,8 oranındaki tevkifatın temettü vergilendirmesi niteliğinde olmadığı sonucuna varmış ve ÇVÖA'da temettü gelirleri için belirlenen %15 oranını aşan kısmın iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin hukuka aykırı olmadığı kanaatine ulaşmıştır. Başvurucu, Dördüncü Dairenin ulaştığı sonucun hem önceki içtihadıyla hem de Üçüncü Dairenin süregelen içtihadıyla çeliştiğini ileri sürmüştür.

62. 193 sayılı Kanun'a 4842 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle eklenen geçici 61. maddede, bu maddenin yürürlük tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu maddenin yürürlük tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden -dağıtılın ya da dağıtılmasın- %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

63. Türkiye Cumhuriyeti ile ABD arasında imzalanan ÇVÖA'nın 10. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, bir akit devlet mukimi tarafından diğer akit devletin bir mukimine ödenen temettülerin ödemeyi yapanın mukimi olduğu devlette ve bu devletin mevzuatına göre de vergilendirilebileceği hükme bağlanmış ancak gerçek lehdarın temettüyü ödeyen şirketin oy gücünü haiz hisselerinin en az %10'una sahip bir şirket olması durumunda alınacak verginin gayrisafî temettü tutarının %15'ini aşmayacağı düzenlenmiştir.

64. Danıştay Üçüncü Dairesi, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden 193 sayılı Kanun'un geçici 61. maddesi uyarınca uygulanan %19,8 oranındaki stopajın temettü vergilendirmesi niteliğinde olduğunu kabul etmekte ve yatırım indirimine tabi kazancın kurum tarafından kâr dağıtımına karar verilmiş olması durumunda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının kapsamında indirimli oranda tevkifata tabi tutulması gerektiği sonucuna ulaşmaktadır (bkz. § 27). Danıştay Dördüncü Dairesinin 2013 yılından önce benimsediği görüş de bu yöndedir (bkz. § 28). Buna karşılık Dördüncü Daire 2013 yılından sonra görüş değiştirmiştir. Dördüncü Daire, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazancın henüz kurum bünyesinde iken stopaja tabi tutulması nedeniyle kurum kazancının vergilendirilmesi mahiyetinde olduğunu ve temettü vergilendirmesi niteliğinde bulunmadığını kabul etmiştir (bkz. § 29).

65. Hukuk kurallarının belirli olması, bunlara ilişkin yorumların değiştirilemeyeceği anlamına gelmez. Aksine bazı durumlarda içtihat değişikliği hukukun gelişmesi ve güncel gelişmelere uyarlanması bakımından gerekli bir hâl alabilmektedir. Bu nedenle Dördüncü Dairenin içtihat değişikliğine gitmesi olağan karşılanması gereken bir durumdur. Nitekim Dördüncü Dairenin kararları incelendiğinde yeni görüşünü tatmin edici bir şekilde gerekçelendirdiği ve temellendirdiği görülmektedir. Bununla birlikte Üçüncü Dairenin, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazanç üzerinden yapılan kesintinin temettü vergilendirmesi mahiyetinde olduğu yolundaki görüşünün geçerliliğini sürdürdüğü anlaşılmaktadır. Bu durumda Üçüncü Daire ile Dördüncü Daire arasında, 193 sayılı Kanun'un geçici 61. maddesi uyarınca yatırım indirimi tutarları üzerinden yapılan kesintinin mahiyetine ilişkin olarak görüş ayrılığının ortaya çıktığı saptanmaktadır.

66. Anayasa Mahkemesi bu görüşlerden hangisinin daha isabetli olduğu hususunda bir yorum yapmayacaktır. Esasen Anayasa Mahkemesinin böyle bir görevi bulunmadığı gibi bu yöndeki bir saptama Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kapsamındaki yetkisinin dışındadır. Ancak Anayasa Mahkemesi bu yorum farklılığının hukuk sistemi üzerinde meydana getirdiği sonuçları ve özellikle kanunun kalitesi üzerinde yaptığı etkileri görmezden gelemez. Anayasa Mahkemesi Danıştayın iki farklı Dairesinin aynı kanun hükmüne ilişkin farklı yorumlarının hukuk kuralının belirliliği ve öngörülebilirliğini etkileyip etkilemediğini inceler. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesinin bu yöndeki denetimi sırasında belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri bakımından değerlendirme yapması bu yorumlardan birini benimsediği veya bunlardan birine üstünlük tanıdığı biçiminde anlaşılmamalıdır.

67. Yatırım indirimi istisnasına tabi kazanç üzerinden uygulanan stopajın mahiyetine göre tevkifatın oranı değişmektedir. Buna göre bu stopajın kurum kazancının vergilendirilmesi mahiyetinde olduğunun kabulü hâlinde uygulanacak oran %19,8 iken temettü (kâr payı) vergilendirmesi niteliğinde görülmesi durumunda ÇVÖA hükümleri uyarınca %15 olmaktadır. Danıştayın iki Dairesi arasında yatırım indirimi istisnası kazancı üzerinden yapılan vergilendirmenin mahiyetine ilişkin olarak ortaya çıkan bu görüş ayrılığı, ülke içinde iki farklı stopaj oranının uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Bu çerçevede 193 sayılı Kanun'un geçici 61. maddesine göre yapılması gereken stopajın oranının coğrafi olarak Dördüncü Dairenin görev alanında bulunan yerlerdeki mükellefler yönünden %19,8, Üçüncü Dairenin görev alanındakiler yönünden ise %15 şeklinde uygulanması söz konusu olmaktadır.

68. Öte yandan 9/4/2003 tarihinde yürürlüğe giren geçici 61. maddenin yeni uygulanmaya başlanan bir kanun hükmü olduğu da söylenemez. Anılan maddenin Dairenin karar verdiği tarih itibarıyla yaklaşık on yıllık bir uygulamasının olduğu görülmektedir. On yıllık süre, söz konusu maddenin yorumuna ilişkin içtihadın yerleşmesi ve yeknesaklık kazanması bakımından yeterli uzunluktadır. Bu süre zarfında kanunun yorumunda yeknesaklığın sağlanamamış olması, Dairelerin görev sahasına bağlı olarak farklı kararların verilmesi sonucunu doğurmaktadır.

69. Aynı kanun hükmüne ilişkin iki farklı yorumun yürürlükte bulunması ve bu yorumlardan birine geçerlilik sağlayacak şekilde içtihadın birleştirilememesi hukuk kurallarının, muhataplarının davranışlarına yön verme kapasitesini ve dolayısıyla öngörülebilirliğini zayıflatmaktadır. Uygulanacak stopaj oranı hususunda bir kesinliğin ve belirliliğin bulunmaması, mükelleflerin hangi oranı esas alarak geleceğe yönelik iş ve işlemlerini planlayacakları, bu planlar çerçevesinde davranışlarını yönlendirecekleri

hususunda belirsizliklerin oluşmasına neden olmaktadır. Bu durum hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşeceği gibi bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına güvenini de sarsmaktadır.

70. Sonuç olarak yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden 193 sayılı Kanun'un geçici 61. maddesi uyarınca uygulanan %19,8 oranındaki stopajın mahiyetine ilişkin farklı içtihatların bulunması ve Kanun'un yürürlüğe girmesinin üzerinden uzun süre geçmesine rağmen ilgili hükmün yorumunda yeknesaklığın sağlanamaması nedeniyle hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri zedelenmiştir. Bu durumda vergilendirme suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşıyan bir kanuna dayanmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

71. Açıklanan nedenlerle başvurunun Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

M. Emin KUZ bu görüşe katılmamıştır.

3. 6216 Sayılı Kanun'un 50. Maddesi Yönünden

72. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları şöyledir:

"(1) Esas inceleme sonunda, başvurunun hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir...

(2) Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerde başvuru lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir."

73. Başvuru, ihlalin tespiti ile yeniden yargılama yapılmak üzere kararın yerel mahkemeye gönderilmesi talebinde bulunmuştur.

74. Başvuruların mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

75. Mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunduğundan ihlal kararının bir örneğinin yeniden yargılama yapılmak üzere Danıştay Dördüncü Dairesine (E.2012/2242) gönderilmesine karar verilmesi gerekir.

76. Dosyadaki belgelerden tespit edilen 206,10 TL harç ve 1.800 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 2.006,10 TL yargılama giderinin başvurucuya ödenmesine karar verilmesi gerekir.

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Kamuya açık belgelerde başvurunun kimliğinin gizli tutulması talebinin REDDİNE OYBİRLİĞİYLE,

B. Başvurunun mülkiyet hakkı kapsamında İNCELENMESİNE M. Emin KUZ'un karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

C. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA M. Emin KUZ'un karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

D. Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının İHLAL EDİLDİĞİNE M. Emin KUZ'un karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

E. Kararın bir örneğinin mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere Danıştay Dördüncü Dairesine (E.2012/2242) GÖNDERİLMESİNE,

F. 206,10 TL harç ve 1.800 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 2.006,10 TL yargılama giderinin BAŞVURUCUYA ÖDENMESİNE,

G. Ödemenin, kararın tebliğini takiben başvuru Maliye Bakanlığına başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına, ödemede gecikme olması hâlinde bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal FAİZ UYGULANMASINA,

H. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 26/10/2017 tarihinde karar verildi.

Başkan
Engin YILDIRIM

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Başvuru Numarası : 2014/13518

Karar Tarihi : 26/10/2017

KARŞIOY GEREKÇESİ

Başvurucunun, yararlandığı yatırım indirimleri üzerinden uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına aykırı olarak fazladan gelir vergisi kesintisi yapılması ve buna ilişkin davasının reddedilmesi sebebiyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiği iddiasıyla yaptığı bireysel başvuruda, şikâyetin özü itibarıyla bütün iddiaların mülkiyet hakkı kapsamında incelenmesine, başvurunun kabul edilebilir olduğuna ve başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.

Başvurucu, yatırım indirimi stopajının temettü vergilemesi niteliğinde olduğunu, Türkiye ile ABD arasında yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması uyarınca temettü vergilemesinde tevkifat oranının % 15 olmasına rağmen % 19,8 oranında tevkifat yapıldığını, bunun üzerine yaptığı idarî müracaatın ve açtığı davanın reddedildiğini belirterek anılan vergi oranları arasındaki farka tekabül eden tutarda vergi alınmasının mülkiyet hakkını; Danıştay Dördüncü Dairesinin red kararının aynı konuya ilişkin önceki kararlarıyla ve Danıştay Üçüncü Dairesinin kararlarıyla çelişkili olması ve çelişkinin giderilmesi için karar düzeltme safhasında İçtihatları Birleştirme Kuruluna yapılan başvurunun sonucu beklenmeden dava dosyasının kesinleştirilmesi sebebiyle de adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Bu kararda da belirtildiği üzere, hukuk kurallarının ne şekilde yorumlanacağı ve birden fazla yorumun mümkün olduğu hâllerde bu yorumlardan hangisinin benimseneceği derece mahkemelerinin yetkisi içinde olduğundan, Anayasa

Mahkemesinin derece mahkemelerince benimsenen yorumlarından birine üstünlük tanınmasının veya derece mahkemelerinin yerine geçerek hukuk kurallarını yorumlamasının bireysel başvurunun amacıyla bağdaşmayacağı kabul edilmektedir (§§ 57 ve 66).

Aynı şekilde mevzuatın yorumlanmasında uyumun ve içtihat birliğinin sağlanmasına yönelik mekanizmaların önem taşıdığı ve hukukumuzda bu mekanizmaların bulunduğu da bilinmektedir (§ 58).

AİHM de, adil yargılanma hakkı kapsamında aynı kuralların farklı şekilde yorumlanmasından doğan içtihat farklılıklarının ihlale yol açıp açmadığının değerlendirilmesinde, içtihatlar arasındaki çelişkilerin ortadan kaldırılmasına yönelik mekanizmaların bulunup bulunmadığının yanında bu mekanizmaların uygulanıp uygulanmadığını ve söz konusu mekanizmaların uygulanmasının ne gibi etkiler doğurduğunu tespit etmektedir (Nejdet Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye [BD], B. No: 13279/05, 20/10/2011, § 53; Çelebi ve diğerleri/Türkiye, B. No: 582/05, 9/2/2016, § 52).

Somut olay bakımından içtihatlar arasındaki çelişkinin giderilmesi için Danıştay Kanununun 39. ve 40. maddelerinde gerekli düzenlemelere yer verildiği, başka bir anlatımla çoğunluğun kararında da atıf yapılan mekanizmaların öngörüldüğü açıktır.

Ancak başvuru tarafından karar düzeltme aşamasında, söz konusu içtihat farklılıklarının giderilmesi, yani Kanunda öngörülen mekanizmanın işletilmesi için İctihatları Birleştirme Kuruluna başvurulduğu hâlde, Dördüncü Daire tarafından bu Kurulun kararı beklenmeden karar düzeltme talebinin reddedilmesi, söz konusu mekanizmanın etkili bir şekilde uygulanmadığını, dolayısıyla konuya ilişkin kararlarımızda sık sık vurguladığımız “hukukumuzda içtihat farklılıklarını önleyecek mekanizmaların bulunduğu” yönündeki tespitlerimize rağmen, AİHM’i de yönlendiren “bu mekanizmaların uygulanıp uygulanmadığı” şeklindeki kriter açısından, uygulamada sorun bulunduğunu göstermektedir.

Kararda, Anayasa Mahkemesinin yukarıda belirtilen farklı görüşlerden hangisinin daha isabetli olduğu hususunda bir yorum yapmayacağı, esasen Anayasa Mahkemesinin böyle bir görevi bulunmadığı gibi bu yöndeki bir tespitin bireysel başvurulara ilişkin yetkisini de aşacağı belirtilmektedir (§ 66). Bu görüşe tamamen katılmakla birlikte, temel haklara müdahale iddiasının bir kanuna dayanması hâlinde, sorun içtihat farklılığından kaynaklanıyorsa kanunun belirli ve öngörülebilir olup olmadığının tespit edilmesi yerine, içtihat farklılıkları temelinde adil yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediğinin incelenmesinin daha isabetli olduğunu düşünüyorum.

Bu itibarla kararın devamında 193 sayılı Kanunun geçici 61. maddesi uyarınca uygulanan stopaj oranına ilişkin farklı içtihatların bulunması ve Kanun hükmünün uzun süredir yürürlükte olmasına rağmen ilgili hükmün yorumunda yeknesaklığın sağlanamaması nedeniyle hukukî belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin zedelendiği yönündeki tespit (§ 70) de dikkate alındığında, somut başvuru açısından, başvuru formunda adil yargılanma hakkıyla ilişkilendirilen bütün iddiaların mülkiyet hakkı kapsamında incelenmesi yönündeki çoğunluk görüşüne katılmıyorum.

Diğer taraftan, başvuru konusu müdahale iddiasının temelinde, içtihat farklılıklarının ortadan kaldırılmasını sağlamak üzere oluşturulmuş olan ve başvuru tarafından müracaat edilen içtihatları birleştirme mekanizmasının işletilmemesi ve buna ilişkin karar beklenmeden karar düzeltme talebinin reddedilmesi suretiyle yargı kararının kesinleştirilmesi bulunduğundan, başvurunun adil yargılanma hakkının ihlal

edildiği iddiası bakımından kabul edilebilir olduğunu düşünmekle birlikte, mülkiyet hakkının ihlal edildiği şikayetinin hukuk kurallarının ne şekilde yorumlanacağına ve birden fazla yorumun mümkün olduğu hâllerde bu yorumlardan hangisinin benimseneceğine ilişkin olmasından dolayı bu hak açısından çoğunluğun kabul edilebilirlik yönündeki görüşüne katılmıyorum.

Başvurunun esasý ile ilgili olarak da, yukarıda belirtilen gerekçelerle, başvurucunun mezkûr içtihat farklılıklarının ortadan kaldırılması için İctihatları Birleştirme Kuruluna yaptığı müracaatın sonucu beklenmeden karar düzeltme talebinin reddedilmesi ve farklı içtihatların birleştirilmesine yönelik bir kararın da alınamaması sebebiyle hukukî belirsizliğin hâlen devam etmesinden dolayı adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini düşünmekle birlikte, bu hak açısından kabul edilebilirlik ve esas incelemesi yapılmadığından, mevzuatın uygulanmasında derece mahkemelerince yapılan yorumlardan birine üstünlük tanınması sonucunu doğuran ve hukukî belirsizliğin hâlen giderilmemesinden dolayı hukukî güvenlik ilkesine uygun bir çözüm de getirmeyen mülkiyet hakkının ihlal edildiği yönündeki çoğunluk görüşüne katılmıyorum.

Üye
M. Emin KUZ