

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

**ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ İŞİĞINDA İKTİSADİ AMAÇLI
VERGİ TEŞVİKLERİNİN MEŞRULUĞU**

Doktora Tezi

Ömer Faruk BAYRAKCI

İstanbul, 2022

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

**ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ İŞİĞINDA İKTİSADİ AMAÇLI
VERGİ TEŞVİKLERİNİN MEŞRULUĞU**

Doktora Tezi

ÖMER FARUK BAYRAKCI

Danışman: PROF.DR. FUNDA BAŞARAN YAVAŞLAR

İstanbul, 2022

ÖZET

ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ İŞİĞİNDA

İKTİSADİ AMAÇLI VERGİ TEŞVİKLERİNİN MEŞRULUĞU

Vergi teşvik tedbirlerinin düzenlenmesinde, yasa koyucunun geniş bir takdir yetkisi bulunmaktadır. Fakat, bu yetkinin sınırsız olduğu söylenemez. Hukuk devletlerinde bu yetki anayasal kural ve ilkelerle sınırlıdır. Vergi teşvik tedbirleri açısından yasa koyucunun ilk sınırını hukuki güvenlik ilkesi oluşturur.

Vergi teşvikleri hususunda temel anayasal sorun ise eşitlik ilkesinden kaynaklanmaktadır. Çünkü, bu kurallar mali gücü eşit mükelleflerin farklı vergilendirilmesine neden olmaktadır. Bu nedenle, vergi teşvikleri eşitlik ilkesine aykırılık taşır. Bu aykırılığa rağmen vergi teşviklerinin hukuk sistemi içerisinde kalması; bu kuralların birtakım denetim ölçütlerine uygun olmasına bağlıdır. Bu denetim ölçütleri, haklı neden ve ölçülülük ilkesidir.

Haklı nedenin kamu yararı gibi bazı ölçütlerle nisbeten somutlaştırılması mümkündür. Fakat, ölçülülük ilkesinin somutlaştırılması yönünde tutarlı bir yaklaşımın geliştirildiğini söyleyebilmek güçtür. Çünkü, mahkeme kararlarında ve yasama sürecinde ölçülülük ilkesinin subjektif ve tutarsız bir şekilde uygulandığı görülmektedir. Ölçülülük ilkesinin subjektif bir yaklaşımla ele alınmasının temel nedeni, ölçülülük denetimi yapılabilmesi için gerekli olan bilgiye erişim sorunudur. Bu sorun, kanıt odaklı bir yaklaşımın geliştirilmesiyle çözülebilir. Böyle bir yaklaşımla, ölçülülük ilkesi objektif bir şekilde uygulanabilir.

Anahtar kelimeler: vergi teşvikleri, eşitlik ilkesi, sosyal devlet ilkesi, ölçülülük ilkesi.

ABSTRACT

THE LEGITIMACY OF ECONOMIC TAX INCENTIVES IN THE LIGHT OF THE PRINCIPLE OF PROPORTIONALITY

The legislator has broad discretion in regulating tax incentive measures. However, this authority is not unlimited, on the contrary it is limited to constitutional rules and principles in states of law. In terms of tax incentive measures, the first limit of the legislator is the principle of the legal security.

The main constitutional problem in terms of tax incentives arises from the principle of equality. Because, tax incentive cause taxpayers of equal ability to pay to be taxed differently; for this reason, tax incentive violate the principle of equality. Whether a tax incentive remains within the legal system depends upon if the tax incentive rules comply within certain legal review criterias. These criterias are legitimate aim and principle of proportionality.

The legitimate aim can be relatively concretized by some criteria such as the public interest. However, it is difficult to say that a consistent approach has been developed towards the principle of proportionality. Because, it is seen that the principle of proportionality is applied subjectively and inconsistently in both court decisions and the legislative process. The main reason why the principle of proportionality is applied with a subjective approach is the problem of accessing the information necessary for a proportionality test. This problem can be solved by developing an evidence-based approach. With such an approach, the principle of proportionality can be applied objectively.

Keywords: tax incentives, principle of equality, social state principle, principle of proportionality.

ÖNSÖZ

Bu çalışmada vergi teşviklerinin hukuki niteliği tartışılarak; eşitlik ilkesine aykırılık tezi ile birlikte haklı neden ve ölçülülük ilkesine değinilmiştir. Sonrasında tezin esas inceleme alanı olan ölçülü bir vergi teşvik kuralının nasıl mümkün olacağına yönelik bir yaklaşım geliştirilmiştir.

Öncelikle, bu çalışmanın ortaya çıkmasında büyük katkısı olan, tez danışmanım Prof. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR'a teşekkürlerimi sunuyorum. Öğrencisi olarak birlikte çalışmak benim için bir ayrıcalıktır.

İkinci teşekkürümü, pandemi koşullarında tez izleme toplantılarını gerçekleştirmek için fazlaca çaba gösteren Prof. Dr. H. Burak GEMALMAZ ve Doç. Dr. Abdullah SEZER'e sunmak istiyorum. Her iki hocamın çalışmaya yaptığı katkılar ve tezin gelişimi için verdiği emekler benim için çok değerlidir.

Marmara Üniversitesi'nde asistanlık yaptığım dönemde tanıştığım Arş. Gör. Gizem Kapucu ve Arş. Gör. Metin Kocatepe'ye çalışmaya yaptıkları dokunuşlar ve de değerli dostluklarını benden esirgemedikleri için minnettarım. Ayrıca, Almanca çevirilerde bana yardımcı olan değerli arkadaşım Arş. Gör. Rabia Yılmaz'a ne kadar teşekkür etsem azdır. Rabia ile tanıştığım için kendimi hep şanslı hissetmişimdir.

Kıymetli oda arkadaşım Dr. Kahan Onur ARSLAN'a da teşekkür etmem gerekir. Çalışmanın ilerlemesinde kendisiyle yaptığım sohbetlerin büyük katkısı olmuştur. Ayrıca, 2211-A Genel Yurt İçi Doktora Bursu ile beni destekleyen TUBİTAK'a teşekkür etmeyi kendime borç bilirim.

Son olarak, her zaman yanımda olan aileme sonsuz şükranlarımı iletmek istiyorum. İyi ki varsınız. İyi ki benim ailemsiniz.

Ömer Faruk BAYRAKCI

Denizli, 2022

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
1. Konunun Takdimi	1
1.1. Kavramsal Açıdan “Vergi Teşviki”	1
1.2. Vergi Teşviklerinin Anayasaya Uygunluğu Sorunu	8
1.2.1. Hukuki Güvenlik İlkesine Uygunluk	8
1.2.1.1. Yasallık İlkesi	8
1.2.1.2. Güvenin Korunması İlkesi	12
1.2.2. Eşitlik İlkesine Uygunluk	18
2. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı	23
3. Yöntem	25

I.BÖLÜM

VERGİ TEŞVİKLERİNİN ANAYASAYA UYGUNLUK DENETİMİ ARACI OLARAK ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

1. Maddi Eşitlik İlkesinden Sapmaya Rağmen Vergi Teşviklerinin Meşrulaştırılması: Haklı Neden Anlayışı	28
1.1. Doktrinde ve Yüksek Mahkeme Kararlarında Haklı Neden Anlayışı	28
1.2. Vergi Teşvikleri Bakımından Haklı Neden Anlayışı	30
2. Vergi Teşvikleri Açısından Haklı Neden Anlayışının Somutlaştırılması	32
2.1. Vergi Teşvikleri Açısından “Haklı Neden” Kavramının Somutlaştırılmasında Hukuki Temel: Sosyal Devlet İlkesi	32
2.2. Vergi Teşviklerinin Hizmet Etmesi Gereken Meşru Amaç: Kamu Yararı	38
2.3. Kamu Yararına Ulaşmak İçin Kullanılan Vergi Teşviki Türleri	43
2.3.1. Verginin Temel Unsurları Bakımından Vergi Teşvikleri	43
2.3.1.1. Mükellefi Vergi Dışında Tutan Teşvikler (Vergi Muafiyetleri)	43
2.3.1.2. Vergi Konusunu Vergi Dışında Tutan Teşvikler (Vergi İstisnaları)	43
2.3.1.3. Vergi Oranında İndirim Sağlayan Teşvikler (Düşük ya da Sıfır Oranlı Vergi)	45
2.3.1.4. Gider Olarak Gösterilme İmkamı Sağlayan Teşvikler (Gayri Safi Gelirden İndirim)	46
2.3.1.5. Giderleştirme Yönteminde Kolaylık Sağlayan Teşvikler (Özel Amortisman Yöntemleri)	47
2.3.2. Uluslararası Vergi Rekabeti Açısından Vergi Teşvikleri	47
2.3.2.1. Dar Kapsamlı Vergi Teşvikleri (Zararlı Tercihli Vergi Rejimleri)	47
2.3.2.2. Geniş Kapsamlı Vergi Teşvikleri (Vergi Cennetleri)	50
2.3.3. Süresi Bakımından Vergi Teşvikleri	51
2.3.3.1. Vergi Ertelemesi	51
2.3.3.2. Vergi Tatili	51
3. Meşru Amaç İle Vergi Teşviki Aracı Arasındaki İlişkinin Ölçülülüğü	52
3.1. Maddi Eşitlik İlkesinin Meşru İhlal Nedeni Olarak Haklı Neden Anlayışında Ölçülülük İlkesi	52
3.1.1. İlkenin Hukuki Dayanağı	52
3.1.2. Temel Hak ve Özgürlükleri Sınırlandırma Sınırı Olarak Ölçülülük İlkesinden Farkı	58
3.1.3. İlkenin Anlamı ve İşlevi	59

II. BÖLÜM

VERGİ TEŞVİKLERİNİN ELVERİŞLİLİK ALT İLKESİNE UYGUNLUĞU

1. Genel Olarak Elverişlilik İlkesinin Anlamı	63
1.1. Doktrinde	63
1.2. İçtihatlarda	66
1.2.1. Ulusal Yüksek Mahkeme Kararlarında Elverişlilik İlkesi	66
1.2.1.1. Türk Anayasa Mahkemesi	66
1.2.1.2. Alman Federal Anayasa Mahkemesi	70
1.2.1.3. ABD Yüksek Mahkemesi	72
1.2.2. Uluslararası Mahkeme Kararlarında Elverişlilik İlkesi	75
1.2.2.1. ABAD	75
1.2.2.2. AIHM	80
2. Vergi Teşvik Kurallarının Yasa Koyucunun Amacına Hizmet Edebilirliğinin Belirlenmesi	81
2.1. Mahkeme Kararlarından Çıkarımlar: Nitel Yöntem.....	81
2.2. Elverişli Aracın Etkinlik Analizleri Vasıtasıyla Tespiti (Nicel Yöntem)	83
2.2.1. Teorik Açıdan	83
2.2.2. Etkinlik Analizine Konu (Makro Ekonomik) Amaçlar	84
2.2.2.1. Yatırım İklimini İyileştirme Amaçlı Vergi Teşvikleri.....	84
2.2.2.2. İstihdamı Artırma Amaçlı Vergi Teşvikleri	86
2.2.2.3. Milli Geliri Artırma Amaçlı Vergi Teşvikleri.....	87
2.2.2.4. Doğrudan Yabancı Yatırımı Artırma Amaçlı Vergi Teşvikleri	89
2.2.2.5. Diğer Amaçlar Nedeniyle Vergi Teşvikleri	90
3. Değerlendirme: Nicel Yöntemin Uygulanabilirliği ve Bunu Sağlamaya Yönelik Bir Öneri	91
3.1. Nicel Yöntemin Uygulanabilirliği	91
3.1.1. Düzenleyici Etki Analizi Uygulamaları Yapan Ülke Örnekleri	92
3.1.1.1. Hollanda	94
3.1.1.2. ABD	95
3.1.1.3. Birleşik Krallık	96
3.1.1.4. Danimarka	97
3.1.2. Türkiye’de Durum	99
3.1.3. Yasa Yapım Sürecinde Sorumluluk: Rasyonel Yasa Koyucu	100
3.2. Nicel Yönteme İlişkin Verileri Hazırlayacak Mercî Sorunu	103
3.3. Çözüm Önerisi	104

III. BÖLÜM

VERGİ TEŞVİKLERİNİN GEREKLİLİK ALT İLKESİNE UYGUNLUĞU

1. Genel Olarak Gereklilik İlkesinin Anlamı.....	106
---	------------

1.1. Doktrinde	106
1.2. İtihatlarda	107
1.2.1. Ulusal Yüksek Mahkeme Kararlarında Gereklik İlkesi	107
1.2.1.1. Türk Anayasa Mahkemesi	107
1.2.1.2. Alman Federal Anayasa Mahkemesi	109
1.2.1.3. ABD Yüksek Mahkemesi	113
1.2.2. Uluslararası Mahkeme Kararlarında Gereklik İlkesi	115
1.2.2.1. ABAD	115
1.2.2.2. AİHM	117
2. Vergi Teşvikleri Açısından Maddi Eşitlik İlkesini En Az Kısıtlayıcı Tedbirin Tespiti	120
2.1. Mahkeme Kararlarından Çıkarımlar: “Olabilğince” Gerekli	120
2.2. Vergi Teşvik Kuralları ile Aynı Amaca Hizmet Eden Muadil Araçlar	125
2.2.1. Gelir Vergisi Teşvikleri İçin Oluşturulacak Asgari Küme	125
2.2.2. Diğer Vergi Teşvikleri İçin Oluşturulacak Asgari Küme	127
2.2.3. Elverişli İktisat Politikası Araçlarına Yönelik Çekinceler	128
3. Değerlendirme: Metot İçin Hukuki Dayanak, Eleştiriler ve Çözüm Yolları.....	129
3.1. Soyuttan Somuta: Gerekçelendirme Yükümlülüğünün Ağırlığı	129
3.2. Gerekçelendirme Yükümlülüğünün Sınırı: Yasa Koyucunun Takdir Yetkisi	131
3.3. Sentez ve Bir Öneri: Ölçü Norm	132

IV. BÖLÜM

VERGİ TEŞVİKLERİNİN ORANTILILIK ALT İLKESİNE UYGUNLUĞU

1. Genel Olarak Orantılılık İlkesinin Anlamı	140
1.1. Doktrinde	140
1.2. İtihatlarda	142
1.2.1. Ulusal Yüksek Mahkeme Kararlarında Orantılılık İlkesi	142
1.2.1.1. Türk Anayasa Mahkemesi	142
1.2.1.2. Alman Federal Anayasa Mahkemesi	147
1.2.1.3. ABD Yüksek Mahkemesi	150
1.2.2. Uluslararası Mahkeme Kararlarında Orantılılık İlkesi	152
1.2.2.1. ABAD	152
1.2.2.2. AİHM	154
2. Vergi Teşviklerinin Orantılılık İlkesine Uygunluğu	157
2.1. Mahkeme Kararlarından Çıkarımlar: Norm Tasarımının Orantılılığı	157
2.2. Eşitlik İlkesini İhlale Neden Olan Vergi Teşvik Kuralının Unsurları	159
2.2.1. Yararlanıcılar	159
2.2.2. Teşviki Doğuran Olay	161
2.2.3. Eşik Değer	163
3. Değerlendirme: Eleştiriler ve Orantılı Bir Teşvik Kuralı İçin Öneriler	164
3.1. Verginin Temel Unsurlarının Orantılı Olması	164
3.1.1. Eşik Değer: Teşvik Miktarının Orantılılığı (Mukayese Metodu)	164
3.1.2. Yararlanıcılar: Teşvikin Orantılı Dağıtılması	167

3.1.3. Teşviki Doğuran Olayın Orantılılığı	169
3.2. Orantının Sınırı: Aşırı Vergi Yüğü	172
SONUÇ	174
KAYNAKLAR	179



KISALTMALAR

ABAD	: Avrupa Birliği Adalet Divanı
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
Ar-Ge	: Araştırma Geliştirme
AY	: Anayasa
AYM	: Türk Anayasa Mahkemesi
b.	: bent
B.	: Baskı
Bkz./bkz.	: Bakınız/bakınız
c.	: cümle
C.	: Cilt
Çev.	: Çeviren
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
E.	: Esas numarası
E.T.	: Erişim tarihi
Ed./ed.	: Editör/editör
f.	: fıkra
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
K.	: Karar numarası
K. t.	: Kabul Tarihi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
Krş.	: Karşılaştırınız
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
no.	: numara
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
örn.	: örneğin
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
para.	: paragraf
RG	: Resmi Gazete
s.	: sayfa
S.	: Sayı
ss.	: sayfadan sayfaya

t.	: Tarih
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve devamı
vol.	: sayı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
y.	: Yıl
YTÇ	: Yazarın Türkçe'ye Çevirisi



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Düzenleyici Etki Analizi Örnek Karşılaştırma Tablosu	134
Tablo 2: Vergi Teşvik Kuralının Gerekliliğini Denetleyen Etki Analizi Tablosu	135
Tablo 3: Gelir Vergisi Teşviklerinin Gerekliliğini Denetleyen Etki Analizi Tablosu	135
Tablo 4: Servet Vergisi Teşviklerinin Gerekliliğini Denetleyen Etki Analizi Tablosu	136
Tablo 5: Harcama Vergisi Teşviklerinin Gerekliliğini Denetleyen Etki Analizi Tablosu	136
Tablo 6: İhlalin Miktar Olarak Yoğunluğunu Denetleyen Etki Analizi Tablosu	137
Tablo 7: Gereklilik İlkesi İçin Nihai Ölçü Norm Tablosu	139
Tablo 8: Vergi Teşviklerinin Orantılılığının Değerlendirilmesi İçin Gereken Veri Seti	166
Tablo 9: İndirimli Vergi Oranları	168

GİRİŞ

1. Konunun Takdimi

1.1. Kavramsal Açıdan “Vergi Teşviki”

“Teşvik” sözlük anlamıyla “*isteklendirme, özendirme*” demektir¹. Vergi teşvikinden ne anlaşılması ve konunun nasıl incelenmesi gerektiği ise, bakış açısının iktisadi veya hukuki olmasına göre farklı şekillerde açıklanmaktadır.

İktisadi yazında, genel olarak teşvik, belirli bir ekonomik faaliyette bulunanların, ekonomik faaliyetlerini hızlandırmak ve büyötmek amacıyla, siyasi karar alma mekanizmaları tarafından sağlanan maddi ve maddi olmayan destekler ile yardım ve özendirmeler olarak açıklanır². Bu yaklaşımın devamı olarak vergi teşvikleri ise tüm teşvik araçları arasından vergisel olanlarının kullanılması olarak ifade edilir³. Bu kapsamda, vergi muafiyeti, vergi istisnası, indirimli vergi oranı uygulanması ve hızlandırılmış amortisman sıkça başvurulanan vergisel enstrümanlar olarak gösterilir⁴.

İktisat bilimi; üretim, dağıtım, tüketim, ticaret, değişim ve paylaşım ile ilgili etkinliklerin tümü ile bu etkinlikleri inceleyen ve değerlendiren bir sosyal bilim dalıdır⁵. Bu kapsamda, iktisadi alanda yapılan çalışmalar, teşvikleri, sonuçları üzerinden bir değerlendirmeye tabi tutarak, vergi teşviklerinin etkin olup olmadığı üzerinde yoğunlaşmıştır⁶.

Hukuk bilimi ise, hukuk sayılan kuralların nasıl ortaya çıktıkları, bunların hangi şartlarla geçerli olabilecekleri ile bu kuralların birbirleriyle olan ilişkileri gibi alanlarla ilgilenir⁷. İktisat biliminin konusunu oluşturan “etkinlik” ve “paylaşım” sorunu, hukuk alanında yerini “adalet”⁸ olgusuna

¹ TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, (E. 08.08.2020).

² Erdal Akdeve, Erdal Tanas Karagöl, “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 37, Temmuz 2013, s. 330; Engin Öner, “Niçin Vergi Teşvikleri?”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 16, S. 3-4, ss. 97-98; Abdullah Takım, Ş. Mustafa Ersungur, “Türkiye’de Teşvik Sisteminin Yapısı Sorunları ve Etkinliği Üzerine Bir Politika Önerisi: Tek Bir Uygulamacı Kuruluş Sorunları Çözer Mi?”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 32, S. 3, s. 725; Mehmet Hanefi Topal, “Teşvik Politikalarının Gerekçeleri ve Etkinliği: Kuramsal Bir Yaklaşım”, *Uluslararası Bilimsel Araştırma Dergisi*, C.1, S.2, s. 36.

³ Sercan Yaman, “Türkiye’de Uygulanan Vergi Teşvik Sisteminin İncelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 339, Aralık 2016, s. 160.

⁴ Detaylı bilgi için bkz. Filiz Giray, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, Yenilenmiş 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, ss. 71-88.

⁵ İlker Keçetep, “Türkiye’de İktisat Biliminin Doğuşu”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16. Özel Sayısı, s. 823.

⁶ Bu yargıya konu çalışmalar için bkz. Ahmet Tekin, “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 16, Aralık 2006; Öner, Niçin Vergi Teşvikleri, ss. 97-119; Topal, Teşvik Politikalarının Gerekçeleri ve Etkinliği: Kuramsal Bir Yaklaşım, ss. 36-51.

⁷ Yasemin Işıktaç, Sevtap Metin, *Hukuk Metodolojisi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 39. Hukuk biliminin konusu ve metodu hakkında öne çıkan tartışmalar için bkz. Vecdi Aral, *Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine*, Gözden Geçirilmiş 7. B., XII Levha, İstanbul, 2010, ss. 1-6.

⁸ “Aslında hukukun temel konusu adalettir. Böylece adalete uygun hukuk kuralları hakikate uygun olur ve o bilgiyi bilimsel olarak nitelememizi sağlar.” Aral, *Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine*, s. 9.

birakmaktadır. Bu nedenle hukuk alanında “vergi teşviki” kavramının nitelendirilmesi iktisat alanından farklılaşır. Şöyle ki, yasa koyucunun vergi teşvik kuralını düzenleme yetkisi, bu yetkinin sınırları, vergi teşvik kurallarının tabi olduğu anayasal ilkeler ve de adil bir vergi teşvik kuralının nasıl olacağı konu itibarıyla hukuk biliminin inceleme alanına girmektedir. Vergi teşviklerine ilişkin temel hukuki sorun ise, iktisat biliminden farklı olarak, aynı hukuki statüde olan kişiler arasındaki farklı yaklaşımın hukuka uygun olup olmadığıdır.

Bu sorunun çözümüne geçmeden önce, vergi teşviklerini hukuki bir açıdan ele almak için öncelikle kavramın tanımlanması gerekir. Vergi teşviki kavramı hukuki bir terim olarak anlamlandırılmaya çalışılırken aşağıdaki şartlar göz önünde bulundurulmalıdır.

- İlk olarak, bu tanımlama “hukuki” kılacak olan “şeyin” belirlenmesi gerekecektir. Bu kapsamda, temel hukuki sorunu ifade edecek bir tanımlamayla bu bağın kurulacağı düşüncesindeyiz. Yapılacak bir tanımlama öncelikle hukuki sorunun çözümü için yol gösterici nitelikte olmalıdır. Bu kapsamda, yapılacak bir tanım şu sorulara cevap verebilmelidir: Vergi teşviklerinin amacı nedir⁹? Vergi teşvikleri niçin eşitlik ilkesine aykırıdır? Vergi teşvikleri hangi hukuki sürecin ardından ortaya çıkmaktadır¹⁰?

- İkinci olarak, bu tanımlama kelimelerin sözlük anlamları dikkate alınarak yapılmalıdır. Bu kapsamda, yapılacak tanımlama “vergi” ve “teşvik” sözcüklerinin kelime anlamlarına uygun ifadeler barındırmalıdır.

- Son olarak, yapılacak tanımlamada literatürdeki “genel uzlaş”nın dışına çıkılmamalıdır. Bu nedenle, literatürde yapılan tanımlamaların yukarıdaki iki hususla birleştirilmesi gerekmektedir. Özellikle, vergi teşviklerine hangi amaçlar doğrultusunda başvurulduğu hususu literatüre uygun olarak açıklanmalıdır. Böyle bir açıklamayla birlikte, hukuki bağın kurulması noktasında cevaplanması gereken bir soruya da cevap verilmiş olacaktır.

İlk şarta uygun olarak yapılacak tanım, tespit edilen üç soruya ilişkin cevaplar barındırmalıdır. İlk sorunun cevaplanması için vergi teşviklerinin amaçları tespit edilmelidir. Ayrıca, bu amaçların literatüre uygun bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Literatürde vergi teşviklerinin amaçları olarak

⁹ Haklı neden, ölçülülük ilkesi ve kamu yararı açısından bu husus önem arz eder. Çünkü, bu ilkeler yasanın amacı üzerinden uygulama alanı bulmaktadır. Vergi teşvikleri ile bu ilkelerin bağlantısı çalışmanın devamında açıklanacaktır.

¹⁰ Hukuki güvenlik ilkesi açısından bu husus önem arz eder. Çünkü, vergi teşvikleri ancak yasa ile çıkarılabilir. Vergi teşvikleri ile hukuki güvenlik ilkesi arasındaki bağlantı çalışmanın devamında açıklanacaktır.

üzerinde genel bir uzlaşının bulunduğu başlıklar ise; istihdamın artırılması¹¹, büyüme¹², ekonomik istikrar¹³, kalkınma¹⁴, bölgesel dengesizliklerin giderilmesi¹⁵, ihracatı ve döviz kazandırıcı işlemleri artırmak¹⁶, işletmelerin rekabet gücünü artırmak¹⁷, yabancı sermayeyi yurt içine çekmek¹⁸, yatırımları

¹¹ İsmail Tanrıöven, “Vergi Teşvikleriyle Hazinenin Kaybına Karşılık Ekonominin Sağladığı Faydaların Mukayesesi”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, Y. 1989, ss. 332-333; Serkan Acinöroğlu, “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Y. 2009, s. 150; Fatih Saraçoğlu, Öner Gümüş, “Vergi Teşviklerinden Kaynaklanan Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Kongresi*, 20-22 Nisan 2017, İstanbul, s. 1364; Tekin, “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, s. 302; Akdeve, Karagöl, “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları”, s. 336; Anastasiia Samoilikova, Serhiy Leonov, Alida Huseynova, “Tax Incentives For Innovation In The Context Of Macroeconomic Stability: An Analysis Of Causality”, *Marketing and Management of Innovations*, Issue 1, Y. 2021, s. 136; Gürler Hazman, N. Karakuş Büyükben, “Vergi Teşviklerinin Yerel Ekonomik Büyüme ve İstihdam Üzerindeki Etkisi: TR33 Bölgesi Açısından Değerlendirme”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2020, s. 187; İdris Sarısoy, *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikaları*, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2008-23, İstanbul, 2008, s. 68; Melek Akdoğan Gedik, “Vergi Teşvik Araçları Ve Yatırımlar: OECD Ülkeleri İçin Bir Değerlendirme”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 28, S. 2, Y. 2019, s. 424; Öner, “Niçin Vergi Teşvikleri?”, s. 98; Takım, Ersungur, “Türkiye’de Teşvik Sisteminin Yapısı Sorunları ve Etkinliği Üzerine Bir Politika Önerisi: Tek Bir Uygulamacı Kuruluş Sorunları Çözer Mi?”, s. 726; Topal, “Teşvik Politikalarının Gerekçeleri ve Etkinliği: Kuramsal Bir Yaklaşım”, s. 37.

¹² Simla Güzel, “Ar-Ge Harcamaları ve Vergi Teşvikleri: Belirli Ülkeler Karşısında Türkiye’nin Durumu”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Ekim 2009, 4(2), s. 35; Hazman, Büyükben, “Vergi Teşviklerinin Yerel Ekonomik Büyüme ve İstihdam Üzerindeki Etkisi: TR33 Bölgesi Açısından Değerlendirme”, s. 187; Tanrıöven, “Vergi Teşvikleriyle Hazinenin Kaybına Karşılık Ekonominin Sağladığı Faydaların Mukayesesi”, ss. 332-333; Acinöroğlu, “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, s. 150; Akdeve, Karagöl, “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları”, s. 336; Takım, Ersungur, “Türkiye’de Teşvik Sisteminin Yapısı Sorunları ve Etkinliği Üzerine Bir Politika Önerisi: Tek Bir Uygulamacı Kuruluş Sorunları Çözer Mi?”, s. 726; Sarısoy, *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikaları*, s. 68; Samoilikova, Leonov, Huseynova, “Tax Incentives For Innovation In The Context Of Macroeconomic Stability: An Analysis Of Causality”, s. 136.

¹³ Tanrıöven, “Vergi Teşvikleriyle Hazinenin Kaybına Karşılık Ekonominin Sağladığı Faydaların Mukayesesi”, ss. 332-333; Acinöroğlu, “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, s. 150; Akdeve, Karagöl, “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları”, s. 336; Hazman, Büyükben, “Vergi Teşviklerinin Yerel Ekonomik Büyüme ve İstihdam Üzerindeki Etkisi: TR33 Bölgesi Açısından Değerlendirme”, s. 187; Takım, Ersungur, “Türkiye’de Teşvik Sisteminin Yapısı Sorunları ve Etkinliği Üzerine Bir Politika Önerisi: Tek Bir Uygulamacı Kuruluş Sorunları Çözer Mi?”, s. 726.

¹⁴ Tanrıöven, “Vergi Teşvikleriyle Hazinenin Kaybına Karşılık Ekonominin Sağladığı Faydaların Mukayesesi”, ss. 332-333; Akdeve, Karagöl, “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları”, s. 336; Saraçoğlu, Gümüş, “Teşviklerinden Kaynaklanan Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”, s. 1364; Hazman, Büyükben, “Vergi Teşviklerinin Yerel Ekonomik Büyüme ve İstihdam Üzerindeki Etkisi: TR33 Bölgesi Açısından Değerlendirme”, s. 187; Topal, “Teşvik Politikalarının Gerekçeleri ve Etkinliği: Kuramsal Bir Yaklaşım”, s. 37.

¹⁵ Acinöroğlu, “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, s. 150; Tekin, “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, s. 302; Saraçoğlu, Gümüş, “Teşviklerinden Kaynaklanan Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”, s. 1364; Hazman, Büyükben, “Vergi Teşviklerinin Yerel Ekonomik Büyüme ve İstihdam Üzerindeki Etkisi: TR33 Bölgesi Açısından Değerlendirme”, s. 187; Öner, “Niçin Vergi Teşvikleri?”, s. 100; Topal, “Teşvik Politikalarının Gerekçeleri ve Etkinliği: Kuramsal Bir Yaklaşım”, s. 37; Sarısoy, *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikaları*, s. 71; Gedik, “Vergi Teşvik Araçları Ve Yatırımlar: OECD Ülkeleri İçin Bir Değerlendirme”, s. 424.

¹⁶ Acinöroğlu, “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, s. 150; Hazman, Büyükben, “Vergi Teşviklerinin Yerel Ekonomik Büyüme ve İstihdam Üzerindeki Etkisi: TR33 Bölgesi Açısından Değerlendirme”, s. 187; Öner, “Niçin Vergi Teşvikleri?”, s. 100; Takım, Ersungur, “Türkiye’de Teşvik Sisteminin Yapısı Sorunları ve Etkinliği Üzerine Bir Politika Önerisi: Tek Bir Uygulamacı Kuruluş Sorunları Çözer Mi?”, s. 726; Topal, “Teşvik Politikalarının Gerekçeleri ve Etkinliği: Kuramsal Bir Yaklaşım”, s. 37.

¹⁷ Acinöroğlu, “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, s. 150; Saraçoğlu, Gümüş, “Teşviklerinden Kaynaklanan Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”, s. 1364; Hazman, Büyükben, “Vergi Teşviklerinin Yerel Ekonomik Büyüme ve İstihdam Üzerindeki Etkisi: TR33 Bölgesi Açısından Değerlendirme”, s. 187; Topal, “Teşvik Politikalarının Gerekçeleri ve Etkinliği: Kuramsal Bir Yaklaşım”, s. 37; Sarısoy, *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikaları*, ss. 76-77; Gedik, “Vergi Teşvik Araçları Ve Yatırımlar: OECD Ülkeleri İçin Bir Değerlendirme”, s. 424.

¹⁸ Tekin, “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, s. 302; Akdeve, Karagöl, “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları”, s. 336; Hazman, Büyükben, “Vergi Teşviklerinin Yerel Ekonomik Büyüme ve İstihdam Üzerindeki

teşvik etmek¹⁹, Ar-Ge faaliyetlerini geliştirmek²⁰, üretimin artırılması²¹, ülke refahının artırılması²² olarak sınıflandırılmıştır. Bu amaçların tamamı iktisadi alanla ilgilidir.

Ayrıca, bir vergi teşvikinin hangi amaçla düzenlendiği teşvik yasalarında ve/veya yasa gerekçelerinde belirtilmektedir. Bu noktada öncelikle, vergi teşvik yasalarının Türk Hukukunda tek bir yasada derlenmiş vaziyette olmadığı söylenmelidir. Türk Hukukunda vergi teşvikleri ya Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu²³ gibi özel vergi kanunlarına ek madde koyma usulüyle ya da ayrı bir yasa olarak düzenlenmektedir. Bu ikincisine örnek olarak 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanunu²⁴ ile 4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu²⁵ gösterilebilir. 4875 SK m. 1 teşvik amacını *“doğrudan yabancı yatırımların özendirilmesine, yabancı yatırımcıların haklarının korunması ile yatırım ve yatırımcı tanımlarında uluslararası standartlara uyulması(na), doğrudan yabancı yatırımların gerçekleştirilmesinde izin ve onay sisteminin bilgilendirme sistemine dönüştürülmesi(ne) ve tespit edilen politikalar yoluyla doğrudan yabancı yatırımların artırılması(na)”* şeklinde açıklamaktadır. Başka bir örnek olarak, Gelir Vergisi Kanunu’na çeşitli teşvik hükümleri ekleyen 6322 Sayılı Kanun²⁶’un genel gerekçesine göre, *“bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılması, sanayinin yapısal ve teknolojik dönüşümünü sağlayacak yüksek ve orta-yüksek teknoloji içeren stratejik yatırımlar ve büyük ölçekli yatırımların desteklenmesi, yatırım yapmanın cazibesinin artırılması”*²⁷ gibi amaçlar ile ilgili değişiklikler tasarlanmıştır. 7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²⁸’un genel gerekçesinde ise, vergi

Etkisi: TR33 Bölgesi Açısından Değerlendirme”, s. 189; Topal, “Teşvik Politikalarının Gerekçeleri ve Etkinliği: Kuramsal Bir Yaklaşım”, s. 37; Sarısoy, *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikaları*, s. 69.

¹⁹ Tekin, “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, s. 302; Hazman, Büyükbek, “Vergi Teşviklerinin Yerel Ekonomik Büyüme ve İstihdam Üzerindeki Etkisi: TR33 Bölgesi Açısından Değerlendirme”, s. 187; Öner, “Niçin Vergi Teşvikleri?”, s. 100.

²⁰ Jing Huang, Linda Krull, Rosemarie Ziedonis, “R&D Investments and Tax Incentives: The Role of Intra-Firm Cross-Border Collaboration”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 37, No. 4, Y. 2020, ss 1-2; Damian Smyth, Andy Nguyen, “R&D Tax Incentive Amendments”, *Taxation In Australia*, Vol. 56 (2), s. 111; Güzel, “Ar-Ge Harcamaları ve Vergi Teşvikleri: Belirli Ülkeler Karşısında Türkiye’nin Durumu”, s. 35; Öner, “Niçin Vergi Teşvikleri?”, s. 99; Takım, Ersungur, “Türkiye’de Teşvik Sisteminin Yapısı Sorunları ve Etkinliği Üzerine Bir Politika Önerisi: Tek Bir Uygulamacı Kuruluş Sorunları Çözer Mi?”, s. 726; Sarısoy, *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikaları*, s. 75; Samoilikova, Lieonov, Huseynova, “Tax Incentives For Innovation In The Context Of Macroeconomic Stability: An Analysis Of Causality”, s. 136.

²¹ Saraçoğlu, Gümü, “Teşviklerinden Kaynaklanan Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”, s. 1364; Takım, Ersungur, “Türkiye’de Teşvik Sisteminin Yapısı Sorunları ve Etkinliği Üzerine Bir Politika Önerisi: Tek Bir Uygulamacı Kuruluş Sorunları Çözer Mi?”, s. 726.

²² Takım, Ersungur, “Türkiye’de Teşvik Sisteminin Yapısı Sorunları ve Etkinliği Üzerine Bir Politika Önerisi: Tek Bir Uygulamacı Kuruluş Sorunları Çözer Mi?”, s. 727; Topal, “Teşvik Politikalarının Gerekçeleri ve Etkinliği: Kuramsal Bir Yaklaşım”, s. 36.

²³ 5520 Sayılı Kanun, K. t. 13.06.2006, RG. 21.06.2006-26205.

²⁴ 5084 Sayılı Kanun, K. t. 29.01.2004, RG. 06.02.2004-25365.

²⁵ 4875 Sayılı Kanun, K. t. 05.06.2003, RG. 17.06.2003-25141.

²⁶ 6322 Sayılı Kanun, K. t. 31.05.2012, RG. 15.06.2012-28324.

²⁷ 6322 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Gerekçesi, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss258.pdf>, (E.T. 17.08.2020).

²⁸ 7103 Sayılı Kanun, K. t. 21.03.2018, RG. 27.03.2018-30373.

teşvik hükümlerinin amacı “yatırım ve üretimin teşviki”²⁹ olarak belirtilmiştir. Tasarının yasalaşmasıyla yurtiçinde üretilen taşıtlar üzerindeki imalat sürecinde özel tüketim vergisi yükümlülüğü kaldırılmış; organize sanayi bölgelerinde üretilen mal ve hizmetler ise katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Gerek yasa gerekçelerinde gerekse literatürde değinilen neredeyse tüm amaçların maliye politikası amaçları başlığı altında toplanabileceğini düşünmekteyiz. Fakat, bu durumun bir istisnası bulunmaktadır. Bu istisnayı iktisadi amaçlı olmayan vergi teşvikleri oluşturur. Çünkü, iktisadi amaçlı olmayan vergi teşvikleri her durumda maliye politikası amaçlarıyla örtüşmemektedir. Örneğin, diplomat muaflığı³⁰ ile maliye politikası amaçları arasında bir bağlantı bulunmamaktadır. Aynı şekilde engelli indiriminin de maliye politikası amaçlarıyla örtüştüğü söylenemez. Vergi teşviklerini üst bir amaç altında toplamak için, iktisadi amaçlı olmayan vergi teşvikleri, kapsam itibarıyla bu çalışmanın konusu dışında tutulmuştur.

İktisadi amaçlı teşvikler ise, literatürde maliye politikası amaçları olarak ele alınan³¹; büyüme, kalkınma, ekonomik istikrar ve de kaynak ve gelir bölüşümünün düzenlenmesi başlıkları içinde incelenebilir haldedir. Örneğin, ekonomik istikrar amacı³² hali hazırda istihdama yönelik amaçları da içerir haldedir.

Bir toplumun sosyal ve ekonomik gelişmişliğiyle ilgili olan büyüme ve kalkınma amacı³³; ihracatı ve döviz kazandırıcı işlemleri artırmak, işletmelerin rekabet gücünü artırmak, yabancı sermayeyi yurt içine çekmek, yatırımları teşvik etmek, Ar-Ge faaliyetlerini geliştirmek, üretimin artırılması, ülke refahının artırılması gibi amaçları kapsamaktadır.

Kaynak ve gelir bölüşümünün düzenlenmesi³⁴ amacı ise bölgesel dengesizliklerin giderilmesi amacıyla örtüşmektedir. Bölgesel dengesizlik kavramından “ekonomik dengesizlik”ler anlaşılmalıdır. Bu kapsamda yapılan vergi teşvikleriyle yatırımların bazı bölgelere kaydırılması özendirilmektedir.

²⁹ 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Gerekçesi, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss533.pdf>, (E.T. 17.08.2020).

³⁰ 193 Sayılı Kanun, K. t. 31.12.1960, RG. 06.01.1961-10700, m. 15.

³¹ İsmail Türk, *Maliye Politikası*, 24. B., Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, ss. 17-20; Mircan Tokatlıoğlu, Ufuk Selen, *Maliye Politikası*, Ekin, Bursa, 2017, ss. 23-30.

³² Ekonomik istikrar; fiyat istikrarı ve tam istihdamı sağlama amaçlarını içerir. Bkz. Türk, *Maliye Politikası*, s. 18; Tokatlıoğlu, Selen, *Maliye Politikası*, ss. 23-28.

³³ “Ekonomik kalkınma, ülkenin ekonomik, toplumsal, siyasi yapılarının değişerek insan yaşamının maddi ve manevi alanda ilerlemesi ve toplumsal refahın artmasıdır”. (Esra Siverekli Demircan, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 21, Y. 2003, s. 99) Ekonomik büyüme kavramı ise, ülkenin mal ve hizmet üretebilme kapasitesindeki gelişme ile ilişkilendirilir. (H. Nehrin Tunalı, Ayşegül Yılmaz, “Büyüme, Beşeri Sermaye Ve Kalkınma İlişkisi: OECD Ülkeleri’nin Ekonometrik Bir İncelemesi”, *MCBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 14, S. 4, Y. 2016, s. 297).

³⁴ Servet ve gelir dağılımı bir toplumda ne derece dengesiz olursa huzursuzluk o ölçüde artacaktır (Türk, *Maliye Politikası*, s. 19). Huzur, uzlaşma ve toplumsal barış koşullarını sağlamak için servet ve geliri düzenleyen kuralların miktar ve bileşenleriyle ayarlamalar yapılmaktadır (Tokatlıoğlu, Selen, *Maliye Politikası*, s. 31). Bölgesel dengesizliklerin giderilmesi amacıyla yapılan teşvikler bu kapsamda değerlendirilebilir.

Bu anlatılanlar ışığında, vergi teşviklerinin amaçları; maliye politikası amaçlarının birer alt başlığı olarak değerlendirilebilir. Bununla birlikte, daha önce belirttiğimiz üzere yapılacak tanım, iki başka soruyu³⁵ daha cevaplar nitelikte olmalıdır. Bu nedenle ilk olarak, eşitlik ilkesine aykırılığı vurgulayan bir ifade tercih edilmelidir. Sonrasında, vergi teşvikleriyle yasallık ilkesi arasındaki bağlantı ortaya konulmalıdır. Nihayetinde ise, “vergi” ve “teşvik” kelimelerinin sözlük anlamına uygun bir kullanım tasarlanarak, hukuki bir tanıma ulaşılmış olacaktır.

Bu tanımlamada, “teşvik”in sözlük anlamının açıklanması için; özendirme ifadesi kullanılabilir. Bununla birlikte, iktisadi amaçlı vergi teşviklerini ifade etmek üzere tanım içerisinde “maliye politikası amaçlarını gerçekleştirmek” kullanımının yer alması gerekecektir. Ayrıca, vergi teşviklerinin hangi hukuki sürecin sonunda ortaya çıktığının açıklanması için “yasa ile” yapıldığı da vurgulanmalıdır. Böylece, yapılacak tanımda yasallık ilkesine de değinilmiş olacaktır.

“Yararlanıcılara, teşvik hükmünden yararlanmayanlardan farklı bir menfaatin sağlanması” ifadesiyle eşitlik ilkesine aykırılığın ortaya konulabileceği kanaatindeyiz. Yararlanıcıların eşitlik ilkesine aykırı olarak elde ettiği faydayı belirtmek üzere ise “vergi odaklı menfaatler” kavramını tercih ediyoruz. Çünkü, vergi teşvikleri tek bir teşvik aracıyla uygulanmamaktadır. Buna bağlı olarak yararlanıcıların elde ettikleri fayda da değişkenlik göstermektedir. Örneğin, vergi erteleme durumunda yararlanıcıların faydası “vergiyi daha geç ödemenin yarattığı sonuçlar” iken, vergi muafiyetleri açısından bu fayda “verginin hiç ödenmemesi”dir. “Vergi odaklı menfaatler” ifadesi bu iki örnek de dahil olmak üzere, vergi teşviklerinden elde edilecek bütün farklı faydaları kapsayan bir kullanım olacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda, hukuki açıdan vergi teşviki; “özendirici tedbirlerle, maliye politikası amaçlarını gerçekleştirmek üzere; yararlanıcılara, teşvik hükmünden yararlanmayanlardan farklı olarak, yasa ile sağlanan vergi odaklı menfaatler” olarak tanımlanabilir. Vergi teşviklerinin “hukuki” açıdan tanımlanmasının ardından, hukuki sorunun tespit edilmesi aşamasına geçilebilir.

Çalışmanın devamında daha detaylı açıklanacağı üzere, kaynağını sosyal devlet ilkesinden³⁶ alan vergi teşviklerine ilişkin temel hukuki sorun³⁷; teşvik kurallarının, eşit statüde olanlara (eşit mali güce sahip olanlara) farklı muamele öngörmesinden kaynaklanır. Bu nedenle, vergi teşvikleri, eşitlik

³⁵Diğer iki soru: “Teşvik kuralları niçin eşitlik ilkesine aykırıdır?” ve “Vergi teşvikleri hangi hukuki sürecin ardından ortaya çıkmaktadır?”.

³⁶ Bkz. I. Bölüm, Başlık 2.1.

³⁷ Bkz. Giriş Bölümü, Başlık 1.2.2.

ilkesi³⁸ ile sosyal devlet ilkesi arasında bir çatışma yaratmaktadır³⁹. Teşvik kurallarının gerekçeleri, sosyal devlet ilkesinin devlete yüklediği ekonomiye müdahale göreviyle örtüşen amaçlar olduğundan, bu kuralları doğrudan hukuka aykırı olarak kabul etmek, hukuki sorunu çözmeyecektir. Bu sorunun çözümü için, eşitlik ilkesine aykırılığın haklı bir nedene dayandırılarak gerekçelendirilmesi ve kuralın ölçülü olup olmadığının tartışılması önerilmektedir⁴⁰.

³⁸ Yasa koyucunun takdir yetkisini vergi teşvikleri açısından sınırlayan eşitlik ilkesi (AY m. 2, m. 10/1), dezanvantajlı bazı kesimlere (AY m. 10/2, m. 10/3) yönelik vergi teşviklerinin anayasal dayanağı olarak kabul edilemez. Anayasa koyucunun devlete “kadınlar ve erkeklerin eşitliğini yaşama geçirme yükümlülüğü (AY m. 10/2)”nü yüklemesi ve Anayasa’da “*çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirlerin* (AY m. 10/3)” eşitlik ilkesine aykırı olmayacağını belirtmesi; bu kapsamda yapılan vergi teşviklerinin hukuki dayanağı olarak ele alınmamasıdır.

AY m. 10/2 hükmü ile bağlantılı olarak:

İlgili anayasal hüküm ile birlikte devlete ilkenin gerçekleştirilmesine yönelik aktif eylemlerde bulunulması emredilmektedir (Zafer Gören, “Genel Eşitlik İlkesi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 22, S. 3, Y. 2016, s. 3286). Üstelik, Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Önlenmesi Sözleşmesi’nde (CEDAW) de AY m. 10/2 hükmüne benzer düzenlemeler bulunmaktadır. Şunu da eklemek gerekir ki; AİHM’in ayrımcılık yasağına ilişkin yaptığı denetimde, uyumsuzluğu ilgili hukuk ve karşılaştırmalı hukuk başlığında (Relevant Law/ Relevant Law and Comparative-law Materials) incelerken ilgili sözleşmeyi (CEDAW) de kapsama dahil etmektedir. Hatta AİHM, Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Önlenmesi sözleşmesi, m. 17 gereği taraf ülkelerin katılımıyla kurulan komisyon kararlarına (concluding report, general recommendation) atıf yaparak, ilgili komisyon (The CEDAW Committee) kararlarını yaptığı muhakemede referans almaktadır. Örnek kararlar için bkz. AİHM, *Opuz v Turkey*, Başvuru No. 33401/02, t. 09.06.2009 (final 09.09.2009); AİHM, *Talpis v Italy*, Başvuru No. 41237/14, t. 02.03.2017 (final 18.09.2017); AİHM, *Volodina v Russia*, Başvuru No. 41261/17, t. 09.07.2019 (final 04.11.2019). AY m. 10/2’de belirtilen hükme paralel olarak Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Önlenmesi Sözleşmesi, m. 5 “*Erkekler ile kadınlar arasındaki eşitliği fiilen gerçekleştirmeyi hızlandırmak için Taraf Devletlerin aldıkları geçici tedbirler, bu Sözleşmede tanımlanan bir ayrımcılık şeklinde görülmez...*” hükmünü düzenlemektedir. AY m. 10/2 ve CEDAW m. 5 hükmüyle bağlantılı bir örnek olarak; tampon vergileri olarak adlandırılan, kadınların biyolojik açıdan ihtiyaç duyduğu ve hijyen açısından zorunluluk taşıyan ped, tampon, vb. gibi ürünlere getirilen vergiler, cinsiyet ayrımcılığının giderilmesi açısından uluslararası alanda tartışmaya konu olmuştur. Bu kapsamda, kadınlar ile erkekler arasındaki fiili eşitliği gerçekleştirmek için biyolojik etkenlere dayalı cinsiyet ayrımcılığının da önlenmesi gerektiğini savunan yazarlar bulunmaktadır. Bu görüşü savunan bir yazar, CEDAW m. 5 tarafından devletlere yüklenen edimin bir sonucu olarak, kadınların biyolojik açıdan ihtiyaç duyduğu malların KDV’den muaf tutulması veya ilgili mallar üzerindeki KDV oranının indirilmesi gerektiği görüşündedir. (Bridget J. Crawford, Carla Spivack, “Tampon Taxes, Discrimination and Human Rights”, *Wisconsin Law Review*, Y. 2017, ss. 492-514)

AY m. 10/3 hükmü ile bağlantılı olarak:

İlgili hükümle, birden farklı kavramla gruplanan bu kimselere tanınacak tedbirlerin eşitlik ilkesine aykırılık taşımayacağı kabul edilmiştir. İlgili hükme uygun şekilde, “Engellilerin Haklarına İlişkin Sözleşme”, 18.12.2008 tarih ve 27084 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanan 5825 sayılı Kanun’la onaylanmıştır. İlgili sözleşmenin, m. 4/1 hükmü gereği de “*Taraf Devletler engelliliğe dayalı herhangi bir ayrımcılığa izin vermeksizin tüm engellilerin insan hak ve temel özgürlüklerinin eksiksiz olarak yaşama geçirilmesini sağlamak ve engellilerin hak ve özgürlüklerini güçlendirmekle yükümlüdür*”. Bu kapsamda, örneğin, Gelir Vergisi Kanunu m. 31’de düzenlenen engellilik indirimi başlıklı vergi teşvik kuralının; AY m. 10/3 ve ilgili sözleşme hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerektiği düşünülebilir. Fakat, vergi teşvik tedbirlerinin eşitlik ilkesi açısından tabi olduğu hüküm, AY tarafından özel olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, vergi teşviklerinin gerek AY m. 10/2 gerekse AY m. 10/3 hükmü açısından ele alınması mümkün değildir. Çünkü, AY m. 73/1’de düzenlenen verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, maddi eşitlik ilkesinin vergi hukukundaki karşılığı olarak, eşitlik ilkesinin (AY m. 10/1) özel bir görünümü durumundadır. Vergilendirmeye ilişkin kuralların vergi teşvikleri açısından da geçerli olacağı düşünüldüğünde; vergi teşvik kurallarının eşitlik ilkesi ile bağlantısı AY m. 73/1 hükmüyle kurulmalıdır. Dolayısıyla, vergi teşviklerinin AY m. 10/2 ve AY m. 10/3 kapsamında ele alınması doğru bir yaklaşım değildir.

³⁹ Krş. Funda Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011, ss. 71-72.

⁴⁰ Krş. Funda Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, ss. 69-72; Eşitlik ilkesine aykırılık taşıyan bir normun meşruiyeti; normun haklı bir nedene dayanması ve ölçülü olmasına bağlıdır. Ölçülülük ilkesine uygunluğun belirlenmesi içinse; yasanın olası etkilerinin değerlendirilebilmesine imkan tanıyacak birtakım yasa öncesi çalışmalara (düzenleyici etki

1.2. Vergi Teşviklerinin Anayasaya Uygunluğu Sorunu

1.2.1. Hukuki Güvenlik İlkesine Uygunluk

1.2.1.1. Yasallık İlkesi

Vergilendirme yetkisi meşruiyetini ve kaynağını egemenlikten alır⁴¹. Demokratik toplumlarda devletin egemenlik yetkisini nasıl ve hangi organlarla kullanacakları bu devletlerin anayasalarında belirlenir. Anayasa'ya göre vergiler yasayla konulur (AY m. 73/3) ve yasa çıkarma yetkisi de TBMM'nindir (AY m. 7).

Yasallık ilkesinin temelinde, siyasi iktidarı elinde bulunduran kimselerin keyfi şekilde vergilendirme yapmasının sınırlanması düşüncesi yatmaktadır⁴². Çünkü vergi, başta mülkiyet hakkı olmak üzere bir takım temel hak ve özgürlüklere yapılan bir müdahale niteliğindedir.

Verginin temel hak ve özgürlükleri sınırlayan bir yükümlülük olması, yasa niteliğindeki kurallarla düzenlenmesini gerektirir (AY m. 13). Bu zorunluluk, Anayasa'nın 73. maddesinde özel olarak hükme bağlanmıştır. Verginin yasallığı ilkesi gereğince, vergilerin temel unsurlarının yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması bir zorunluluktur.

AYM yerleşik içtihatlarında verginin temel unsurlarının da yasayla belirlenmesini yasallık ilkesinin bir gereği olarak yorumlamaktadır. AYM, temel unsurlardan ne anlaşılması gerektiğini tanımlamamakla birlikte, mali yükümün “konusu”, “yükümlüsü”, “mali yükümü doğuran olay”, “miktarı”, “oranı”, “alt ve üst sınırı”, “ödeme usulü”, “indirimleri”, “mali yüküm tutarı” konularını birer

analizlerine) ihtiyaç duyulacaktır. Bu çalışmalar eşitlik ilkesine aykırılığın hukuk sistemi içerisinde kalmasına hizmet ettiği için, devletin yükümlülüğü olarak ele alınabilir. AİHS kaynaklı ortaya çıkan, temel hak ve hürriyetlerin korunmasına yönelik pozitif yükümlülükler anlayışı; devletin organ ve görevlilerinin bir ihlalde bulunmamasını gerektiren “saygı gösterme yükümlülüğü”ne ek bir takım yükümlülükler içermektedir. Bu kapsamda devletin hak sahiplerini üçüncü tarafların müdahalesine karşı korumasını ve faillerin cezalandırmasını gerektiren “koruma yükümlülüğü” ve hakkın gerçekleştirilmesi ve etkin kılınması amacıyla pozitif tedbirlerin alınmasını gerektiren “uygulama (yerine getirme) yükümlülüğü” nün de bulunduğu kabul edilir (Jean-François Akandji-Kombe, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Pozitif Yükümlülükler*, İnsan Hakları El Kitapları, No. 7, Avrupa Konseyi Yayınları, 2008, s. 5). Bu kapsamda, örneğin ayrımcılık yasağına ilişkin, yasağın uygulanması sağlayan yasalar çıkarma, bu yasaları ihlal edenlere yönelik etkili idari ve yargısal düzenlemeleri yapma, dezavantajlı gruplara yönelik iyileştirmeler sağlama gibi yükümlülükleri devletlerin yerine getirmesi beklenir (İlyas Çoşkun, *Ayrımcılık Yasağı Bağlamında Devletin Negatif ve Pozitif Yükümlülükleri*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2015, ss. 116-117). Eşitlik ilkesinin (AY m. 10) konumuz açısından özellik arz eden yönü, ilkenin bir temel hak olmasından ziyade devlet organlarına ve idari makamlara, eşit işlem yapma yükümlülüğü yüklemesidir (Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 16. B., Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 156). AİHS'in ayrımcı muamelelere ilişkin pozitif yükümlülükler görüşü, eşitlik ilkesinin gereğinin yerine getirilmesinde de bir ölçüt olarak kabul edilebilir. Çünkü, yasa koyucunun eşitlik ilkesine aykırı tutumunun meşruluğunu sağlamak için düzenleyici etki analizi çalışmaları yapması, eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesine katkı sağlayacaktır.

⁴¹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2019, s. 85.

⁴² Funda Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi”, *Hukuk Güvenliği*, Kamu Hukukçuları Platformu (Ankara, Türkiye, 08-09 Kasım 2013), s. 200.

temel unsur olarak saymaktadır⁴³. Katıldığımız görüşe göre ise temel unsurlardan anlaşılması gereken “*verginin temel hak ve özgürlükleri sınırladığı tüm hususlar*” olmalıdır⁴⁴.

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak yasallık ilkesi (AY m. 73/3)⁴⁵ vergi teşvik kurallarının kaldırılması, konulması ve değiştirilmesi hususunda yasa koyucuyu sınırlandırmaktadır. Çünkü, vergi teşvik kuralları birer vergi yasası niteliğindedir⁴⁶. Yasallık ilkesi gereği vergi teşvik kurallarının temel unsurlarını düzenlemek yasa koyucunun görev ve yetkisindedir. Bu yetkinin yine Anayasa’da belirlenen bazı istisnalar dışında devredilmesi mümkün değildir.

Yasallık ilkesinin Anayasa kaynaklı istisnaları bulunmaktadır. Bu istisnalardan ilki, “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir*” (AY m. 73/4) kuralıdır. Anayasa’nın vergi teşviklerinin yasayla düzenleneceği hususuna getirdiği bu istisna hükmünü, olabildiğince dar yorumlamak gerekir. Ayrıca, verginin temel unsurları açısından böyle bir yetki devri yasallık ilkesine aykırıdır. Çünkü, istisna hükmü yalnızca muaflık, istisna, indirim ve oranla sınırlı tutulmuştur. Örneğin, bir teşvik kuralının konusunun Cumhurbaşkanlığı’na belirlenmesi gibi bir durum bu istisnai yetki devrine aykırılık oluşturacaktır. Buna karşılık AYM, “*Petrol hakkı sahipleri tarafından gerçekleştirilecek yatırımlara verilecek teşvikler Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir.*” hükmüyle Cumhurbaşkanı’na verilen yetkiyi (Türk Petrol Kanunu⁴⁷ m. 26) AY’ya uygun bulmuştur. 6491 Sayılı Türk Petrol Kanunu m. 1’e göre bu yasa “...petrol kaynaklarının millî menfaatlere uygun olarak hızlı, sürekli ve etkili bir şekilde aranmasını, geliştirilmesini ve üretilmesini” sağlamak amacıyla düzenlenmiştir. Yasada, petrol faaliyetlerine uygulanabilecek vergi ve vergi dışı (arazi temin etme, SGK prim destekleri, vb.) tüm teşviklere ilişkin düzenleme yetkisi Cumhurbaşkanlığı’na devredilmiştir. Hükmün önceki metninde ise düzenleme yetkisi Bakanlar Kurulu’na bırakılmıştı. İptal davasına konu olan bu kural (Petrol K. m. 26) AY m. 73’e

⁴³ “... Getirilen mali yükümlülüğün miktar ve oranı ile yükümlüsünün de kanunda gösterilmesi zorunludur”, AYM, E. 2010/80, K. 2011/178, t. 29.12.2011, RG. 29.05.2012-S. 28307, para. C-3; “...Ancak yasama organının, vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir. Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir... İtiraz konusu madde ile getirilen kuralda, yasama organınca verginin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, verginin miktarı, ödeme şekli ve süresi gibi temel öğeler belirlenmiştir.”, AYM, E. 1996/75, K. 1997/50, t. 14.05.1997, RG. 21.02.2000-23971, para. 1-11.

⁴⁴ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu (İstanbul, Türkiye, 28-29 Mayıs 2007), s. 156-157; Funda Başaran Yavaşlar ve diğerleri, Vergi Hukuku ve Uygulama, Adalet Yayınevi, Ankara 2018, s. 61.

⁴⁵ “...Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır...”

⁴⁶ Krş. “Verginin kanuniliği ilkesi vergilendirmeye ilişkin istisna ve muaflıkları de kapsamaktadır...” AYM, E. 2020/15, K. 2020/78, t. 24.12.2020, RG. 28.04.2021-31468, para. 12.

⁴⁷ 6491 Sayılı Kanun, K. t. 30.05.2013, RG. 11.06.2013-28674.

aykırılık gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne sunulmuştur⁴⁸. Mahkeme'nin değerlendirmesi ise şu şekildedir:

“Dava konusu kuralda, petrol hakkı sahipleri tarafından gerçekleştirilecek yatırımlara verilecek teşviklerin Bakanlar Kurulu tarafından belirleneceği öngörülmüştür... Bu durumda genel olarak yatırımlar için uygulanacak kuralların petrol faaliyetlerine ilişkin yatırımlar için de geçerli olduğu anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle dava konusu kurala göre Bakanlar Kurulu petrol faaliyetlerine ilişkin yatırımlara yapılacak teşvikleri belirlerken, 6491 Sayılı Kanun'da yer almasa da teşvik ve destekler konusundaki genel çerçeveyi belirleyen diğer kanunlardaki hükümlere göre karar verecek, o kanunlardaki sınırları göz önünde tutacaktır... Dolayısıyla Bakanlar Kurulunun yetkisini bu kanunlarla çizilen çerçevede kullanabileceği açık olduğundan kuralda, yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırı bir yön de bulunmamaktadır”.

AYM, verilen genel bir yetkiyle yasama yetkisinin devredilmiş sayılmayacağı görüşündedir. Oysa, vergi teşviklerini de içeren genel bir yetki devri yasallık ilkesiyle bağdaşmayacaktır. Çünkü, vergilendirmeye ilişkin bir yetki devrinin AY m. 73/4'teki sınırlamalara uygun bir devir olması gerekmektedir. Ayrıca, verilen yetkinin yukarı ve aşağı sınırları yasa metninde açıkça belirtilmelidir. Bu nedenle ilgili AYM kararıyla aynı görüşte olmadığımızı belirtmek istiyoruz.

Yasallık ilkesinin ikinci istisnası, *“Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir”* (AY m. 167/2) hükmüdür. Lafzi yorumla ulaşılan sonuç, tüm mali yükümlülükler bakımından geçerli bir ilke olan yasallık ilkesini anlamsızlaştırmaktadır. Bunun yerine, yasallık ilkesinin (AY m. 73/3) amacından hareketle, ek mali yükümlülüğün temel unsurlarının da muhakkak yasayla belirlenmesi gerektiği görüşüne katılıyoruz⁴⁹.

Son istisna ise, olağanüstü dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleridir. Olağan dönem için vergi alanında Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile bir kural getirilemeyeceği Anayasa'nın bir buyruğudur

⁴⁸ AYM, E. 2013/96, K. 2014/118, t. 03.07.2014, RG. 21.05.2015-29362, para. J-3,4.

⁴⁹ AYM, E. 1984/6, K. 1985/1, t. 11.01.1985, RG. 17.06.1985-S. 18787, Karşı Oy Gerekçesi, para. 2, karara karşı oy yazan Yekta Güngör Özden'in görüşü: *“...Anayasa'nın 167/2. maddesinin Bakanlar Kurulu'na verdiği yetki yine yasayla olacaktır. Madde "kanunla" sözcüğünü açık-seçik vurgulamıştır. Yetki verilirken, yasanın tür, oran-düzey, koşul, sakınma, alma-toplama, izleme, geri verme, Bütçe'ye gelir yazılması nedenleri, fon oluşturulması ve özellikle fonun kullanılması konusunda temel kuralları kapsıyacak, bu doğrultuda uygulama yapıp yapmamayı, ek mali yükümlülüğün konulup konulmaması, kaldırılıp kaldırılmaması gereğini Bakanlar Kurulunun özgürüsüne (takdirine) bırakacaktır. Yasa, Bakanlar Kurulu'na yasa niteliğinde kural koyup kaldırma, yetkisinin kaynağı olamaz. Anayasa'nın 167. maddesinin amacı, "... ek mali yükümlülüklerin gerekip gerekmediği, gerekiyorsa yasalarla belli edilecek ilkelere uygun zamanlamaya göre bundan yürürlüğe koymayı ve kaldırmayı amaçlamıştır...”*; Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi”, ss. 220-221; Aksi yönde görüş için bkz. Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, S. Özel, Y. 2013, s. 1271

(AY m. 104/17)⁵⁰. Bu durumun anayasal açıdan birden fazla gerekçesi bulunmaktadır. İlk olarak, AY m. 104/17 gereği vergilendirmeye ilişkin temel unsurlar; *temel haklarla bağlantılı* olduğundan (AY m. 104/17, C. 2) ve *münhasıran kanunla belirlenmesi gerektiğinden* (AY m. 104/17, C. 3) Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile düzenlenemeyecektir⁵¹. İkinci olarak, vergi ödevi AY'nin dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar içerisinde düzenlendiği için, verginin temel unsurlarının Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenmesi mümkün değildir. Çünkü, *siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile düzenlenemez* (AY m. 104/17, C. 2).

Öte yandan, Olağanüstü hal döneminde Cumhurbaşkanlığı'nın, Anayasa'nın 104. maddesinin 17. fıkrasının ikinci cümlesinde düzenlenen sınırlamalara bağlı olmayacağı düzenlenmiştir⁵². Buna karşın, “...*münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.*” hükmü, olağanüstü hal döneminde de geçerliliğini sürdürmektedir. Vergilerin yasayla konulması münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen bir konudur (AY m. 73/3). Bu nedenle, olağanüstü hal döneminde dahi Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile vergi teşvik kurallarının temel unsurlarına yönelik bir düzenleme yapılamayacaktır⁵³.

Sonuç olarak, istisna hükümleri saklı kalmak üzere, vergi teşvikleri yalnızca yasayla düzenlenebilecektir (AY m. 73/3). Yasallık ilkesi gereğince, yasa koyucu, vergilendirmeye ilişkin temel unsurları belirleme konusunda sadece “yetkili” değil, aynı zamanda “görevli”dir⁵⁴. Bu nedenle, yasa koyucu, vergi teşviklerine ilişkin temel unsurların tamamını yasa ile düzenlemelidir.

⁵⁰ “Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir.”

⁵¹ Funda Başaran Yavaşlar ve diğerleri, “The National Report of Turkey, History and Taxation”, *The Dialectical Relationship between Taxation and the Political Balance of Power*, EATLP 2021 Congress.

⁵² AY m. 119/6: “Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104 üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Kanun hükmündeki bu kararnameler Resmi Gazetede yayımlanır, aynı gün Meclis onayına sunulur.”

⁵³ Funda Başaran Yavaşlar, “Yeni Hükümet Sisteminde Vergi Düzeni”, *VIII. Türkiye Muhasebe Uzmanlığı Kongresi*, 06.12.2018, İstanbul/Türkiye.

⁵⁴ Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi”, s. 213.

1.2.1.2. Güvenin Korunması İlkesi

Güvenin korunması ilkesi⁵⁵ gereği, idari uygulamalar veya yasalara dayanarak vergi ödevlisinin tesis ettiği işlemin, geçerli ve bağlayıcı olduğuna dair, tarafların ve üçüncü kişilerin duyduğu güvenin korunmasını gerektirmektedir⁵⁶. Güvenin korunması ilkesi bağlamında vergi teşvikleri için önem arz eden ilk husus geriye yürüme yasağıdır.

Geriye yürüme yasağı, yürürlükteki yasalara göre işlem yapan kişilerin gelecekle ilgili plan yapabilmelerini sağlamakta ve bu durumu korumaktadır. Sonradan çıkan yasalarla geçmişe yönelik vergi yükünün arttırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerinin zedelemesine neden olacaktır⁵⁷. Ayrıca, ekonomik ve ticari yaşamda bulunması gereken kararlılık ve belirlilik, geçmişe etki eden yasalardan, olumsuz yönde etkilenecektir⁵⁸.

Geriye yürüme yasağı, yasaların, yürürlüğe girdiği tarihten önce meydana gelmiş olaylara uygulanmaması anlayışına dayanan, genel bir hukuk ilkesidir⁵⁹. Geriye yürüme yasağının temel amacı, özellikle vergi yükünü artırıcı nitelikteki hükümlerin geriye yürütülmemesinin sağlanmasıdır⁶⁰. Vergi teşvikleri açısından geçmişe etki eden ve teşvikten yararlananların aleyhine sonuç doğuran yasalar geriye yürüme yasağıyla bağdaşmayacaktır.

Geriye yürüme yasağı AYM kararlarında doğrudan hukuk devleti ilkesine (AY m. 2) dayandırılmış ve şöyle tanımlanmıştır:

*“...Kişilere hukuk güvenliğinin sağlanması, Anayasa’nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşullarındandır. Hukuk devleti, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. Hukuk güvenliğinin sağlanması, bu doğrultuda yasaların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlemeler yapılabilmesine olanak verecek kurallar içermesini gerekli kılar. Geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz...”*⁶¹

⁵⁵ “Kişilerin hukuka olan güvenlerinin korunabilmesi için, hukuki düzenlemelerin, yürürlüğe girdiği andan itibaren ileriye etkili olacak şekilde uygulanmaları ve devamlı olmaları gerekir... Güvenin korunması ilkesi içinde, bir yandan geriye yürüme yasağı, diğer yandan yasa uygulamasına güvenin korunması ilkesi yer almaktadır.” Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi”, s. 195.

⁵⁶ Rabia Yılmaz, *Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem Ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, s. 33.

⁵⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 3. B., Savaş Yayınları, Ankara, 1995, s. 47.

⁵⁸ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 141.

⁵⁹ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s. 1292.

⁶⁰ Gözde Erkin, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2012/3, s. 242.

⁶¹ AYM, E. 2010/7, K. 2011/172, t. 22.12.2011, RG. 14.02.2012-28204, para. 3.

“...Kanunların geriye yürümezliği ilkesi' uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz...”⁶²

“...Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapar. Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir...”⁶³

Vergilendirme yetkisinin geriye yürüme yasağına uygun kullanılıp kullanılmadığına ilişkin, AYM'nin yaptığı denetimde, genellikle gerçek/gerçek olmayan geri yürüme ayrımı uygulanmakta; bazı kararlarda ise yasa koyucunun dayandığı ekonomik gerekçeler geriye yürüme yasağından üstün tutulmaktadır⁶⁴.

Aleyhe sonuç doğuran yasalar için durum böyle iken; lehe sonuç doğuran teşvik yasalarının geriye yürütülmesi tartışmaya açık bir konudur. Bu hususta, vergi afları gibi, vergi ödevlerini zamanında yerine getirenler aleyhine fakat diğer yükümlüler lehine sonuç doğuran düzenlemelerin hukuka olan güveni sarsacağı ifade edilmektedir⁶⁵. Ayrıca, lehe olsa dahi vergi hükümlerinin geriye yürümesinin, vergi mükellefleri arasında gözetilmesi gereken vergi adaletine, eşitliğe ve hakkaniyete ters düşeceği savunulmaktadır⁶⁶. Teşvik yasalarının, yararlanıcılara, eşitlik ilkesini bozan birtakım vergi kolaylıkları sağladığı göz önünde bulundurulduğunda; geçmişe etkili kurallarla yararlanıcılara daha fazla vergi kolaylığı sağlanması eşitlik ilkesine aykırılığı derinleştirecektir.

Güvenin korunması ilkesi, var olan hukuksal durumun süreceğine ilişkin güvenin sağlanması ve bu güvenin sürdürülmesi anlayışına dayanmaktadır⁶⁷. Bu kapsamda, teşvik kuralları açısından asıl hukuki sorun; var olan hukuksal durumun süreceği beklentisinden kaynaklanmaktadır.

Bu duruma bir örnek olarak, 5084 Sayılı Kanun ile getirilen “gelir vergisi stopajı teşviki” ile teşvik kapsamında olan işçilerin ödeyecekleri gelir vergisi yükü, organize sanayi ve endüstri bölgelerinde faaliyet gösteriyorlarsa tamamen kaldırılmış, diğer yerlerde faaliyet gösteriyorlarsa % 80 oranında azaltılmıştır. Teşvik hükmünün gerekçesine göre, işçilerin ödemek zorunda oldukları verginin tamamı veya büyük bir kısmından vazgeçilmesiyle, yatırımın ve istihdamın teşvik edilmesi

⁶² AYM, E. 2001/392, K. 2003/60, t. 04.06.2003, RG. 18.12.2003-25320, para. VI-6.

⁶³ AYM, E. 1989/6, K. 1989/42, t. 07.11.1989, RG. 06.04.1990-20484. Aktaran: Güneş Müftüoğlu, *Sosyal Devlet ve Hukuk Devleti*, SAYPA, Ankara, 1996, s. 288.

⁶⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Şebnem Ekeryılmaz, *Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Sakarya, 2019, ss. 150 vd.

⁶⁵ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s. 1293.

⁶⁶ Elif Yılmaz, *Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara, 2014, s. 190.

⁶⁷ Yılmaz, “Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem Ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi”, s. 35.

amaçlanmıştır⁶⁸. Buna karşın, ilgili teşvik kuralından sonraki bir tarihte getirilen bir düzenleme (itiraz konusu kural) ile teşvikin kapsamı dolaylı olarak daraltılmıştır. İtiraz konusu kural, ücretlerin vergilendirmesinde öncelikle asgari geçim indiriminin dikkate alınması gerektiği yönündeki 193 Sayılı Kanun'un geçici 73. maddesindeki (mülga) düzenlemedir⁶⁹. Kurala göre, ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinden öncelikle asgari geçim indirimi tutarı mahsup edildikten sonra kalan tutar, 5084 Sayılı Kanun kapsamında istisna edilecektir. Bu kural ile birlikte asgari geçim indirimi tutarında bir vergi yükü; vergi sorumlusu işverenin üzerine yüklenmektedir. Ayrıca itiraz konusu kuralın uygulanması geçmişe yönelik olarak 01.01.2008'den itibaren başlayacaktır.

Anayasa'nın 2. maddesine aykırılık iddiasıyla itiraz konusu kuralın iptali istenmiştir. İptal istemini kabul eden AYM'nin karar gerekçesi şöyledir:

*“...Geçici 73. maddeyle 6.6.2008 tarihinden önce başlayan ve devam eden yatırımlar için yeni bir teşvik hesaplama yöntemi getirilmiş olması, bu kapsamdaki yükümlüler yönünden hak kayıplarına yol açabilecek ve yatırım sahiplerinin hukuki güvenliklerini ihlal edecek bir nitelik taşımaktadır. Yeni teşvik hesaplama yönteminin, bu yöntemin öğrenildiği 6.6.2008 tarihinden önceki yatırımlara uygulanması, kamusal yetkinin kullanılmasında herkesi eşit biçimde kapsamına alarak öngörülebilir olmasını sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır...”*⁷⁰

AYM kararında da belirtildiği üzere hukuk devleti; hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasa koyucu faaliyetlerinde bu güven duygusunu zedeleyen yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar⁷¹. Bu doğrultuda güvenin korunması ilkesi, teşvik hükümlerine güvenerek işlem yapan kişilerin vergi yükünü artıran değişiklikleri de yasaklar.

Başka bir AYM kararında, yatırım indirimi istisnasının uygulanışına yönelik sonradan getirilen bir düzenleme incelenmiştir. İlgili düzenleme, teşvik kapsamını öngörülemez bir şekilde aleyhe sınırladığı için iptal edilmiştir. AYM'nin gerekçesi şöyledir:⁷²

⁶⁸ 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Gerekçesi, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss880m.htm>, (E.T. 10.08.2021).

⁶⁹ 06.06.2008 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan 5766 Sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen;

“Geçici Madde 73:

(1) 29.01.2004 tarihli ve 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Kanunun 32 nci maddesinde yer alan asgari geçim indirimi dikkate alınır...”

⁷⁰ AYM, E. 2010/7, K. 2011/172, t. 22.12.2011, RG. 14.02.2012-28204, para. B-9. Benzer AYM kararı için bkz. AYM, E. 2010/93, K. 2012/20, t. 09.02.2012, RG. 26.07.2013-28719.

⁷¹ Leyla Ateş, *Yatırım Vergi Teşvik Politikasının Hukuki Çerçevesi*, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 2017, s. 96.

⁷² AYM, E. 2006/95, K. 2009/144, t. 15.10.2009, RG. 08.01.2010-27456.

“Dava konusu kuralda, yükümlülerin kapsamdaki yatırım indirimi tutarlarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri belirtilmiştir. Buna göre, kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan yatırım indirimi istisna tutarları son olarak 2008 yılı kazançlarıyla sınırlandırılmıştır. 2008 yılı kazançlarından indirilemeyen tutarlar, daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılamayacaktır.

Geçici 69. madde kapsamındaki yükümlüler 5479 sayılı Yasa'nın yayımlandığı 8.4.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım kararı almışlar ve yatırıma başlamışlardır. Bu yükümlüler indirimin yıla sınırlanacağını önceden bilmemektedirler. Yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar yapılması gereken indirimin sonradan üç yıla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.”

Ayrıca, güvenin korunması ilkesinin ihlali neticesinde; teşvikten yararlananların menfaatlerinde bir azalma olacaktır. Bu gibi durumlarda, güvenin korunması ilkesinin ihlali; aynı zamanda, mülkiyet hakkına yapılan bir müdahale niteliği taşıyabilir. Vergi teşvikleri açısından mülkiyet hakkına ilişkin hukuki sorun; teşvikten yararlananlara tanınan vergi kolaylıklarının, bir yasama işlemiyle, aleyhe azaltılması veya ortadan kalkması durumundan kaynaklanır. Böyle bir durumda önceki yasaya kıyasen daha fazla vergi ödeneceği için teşvikten yararlananların mal varlıklarında bir azalmanın olacağı düşünülebilir. Fakat, teşvikten yararlananların mal varlıklarında meydana gelen azalma, teşvik hükmünün değişmesiyle aynı anda gerçekleşmeyecektir. Bu azalma, vergilerin dönemselliği nedeniyle, bir sonraki vergilendirme döneminde; tahakkuk eden verginin ödenmesiyle birlikte olacaktır. Bu durumda da mal varlığında gerçekleşek azalma; gelecekteki bir azalma niteliğindedir. Oysa, anayasal mülkiyet hakkı, yalnızca mevcut mal varlığına yapılan müdahalelere karşı güvence sağlamaktadır⁷³. Bu nedenle, yapılan müdahalenin mülkiyet hakkıyla ilişkilendirilmesi; yalnızca, meşru beklentinin varlığı halinde mümkündür.

Meşru beklenti kavramı; belirli bir yasa hükmüne veya istikrarlı bir içtihat gibi hukuki bir tasarrufa dayanan, somut nitelikte, bir beklentidir⁷⁴. AYM, meşru beklenti kavramını şöyle açıklamaktadır⁷⁵:

⁷³ H. Burak Gemalmaz, *Mülkiyet Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Serisi-6*, MRK Baskı ve Tanıtım, Ankara 2018, s. 5.

⁷⁴ Osman Doğru, Atilla Nalbant, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar*, C. 2, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2016, s. 654.

⁷⁵ AYM, E. 2012/65, K. 2012/128, t. 20.09.2012, RG., 18.04.2013-28622.

“Kanunların uzun süreli uygulanmasına güvenerek hayatını yönlendiren, hukuki iş ve işlemlere girişen bireyin, bu kanunların uygulanacağı yolunda oluşan beklentisinin mümkün olduğunca korunması gerekmektedir. Ancak, hukuki güvenlik ilkesi, her türlü beklentinin korunmasını zorunlu kılmaz. Bir beklentinin hukuken koruma görebilmesi için, meşru (haklı) beklenti seviyesine ulaşması gerekmektedir. Beklentinin meşru olup olmadığı tespit edilirken başvurulacak ölçüt, 'hakkaniyet'tir”

Bununla birlikte, yasa koyucunun vergilendirme alanında geniş takdir yetkisinin olduğu, meşru beklentinin kapsamı açısından her zaman göz önünde bulundurulması gereken bir husustur. AYM kararında ifade edildiği üzere, meşru beklentinin niteliği tartışılırken, yasa koyucunun yeni politikalar belirleme serbestisinin de göz önünde bulundurulması gerekecektir⁷⁶:

“Bir beklentinin hukuken koruma görebilmesinin ön koşullarından biri beklentinin haklı (meşru) beklenti seviyesine ulaşmasıdır. Haklı beklenti, bireyin kendisine güvenerek hareket ettiği lehine olan bir kanunda öngörülemez bir değişiklik yapılması ve bu öngörülemez değişikliğin herkes yönünden objektif olarak beklenebilecek bir beklentiye sonuçsuz bırakması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gündeme gelmektedir. Ancak bir beklentinin hukuken korunabilmesi için anılan koşulların gerçekleşmesi yeterli olmayıp bu beklentinin korunmasına engel teşkil eden bir kamu yararının da bulunmaması gerekmektedir. Bu yönüyle anayasa yargısında kişi yararıyla kamu yararının karşı karşıya geldiği durumlarda ancak önemli bir kamu yararının bulunmadığı durumlarda haklı beklentinin korunması kabul edilebilir. Aksi takdirde kanun koyucunun kamu yararını gerçekleştirmek üzere değişen koşullara göre yeni politikalar belirlemesi imkânı önemli ölçüde zedelenebilir”.

Meşru beklenti, AYM'nin bireysel başvuru kararlarında gözetilen bir husustur⁷⁷. Bu kararlarda, meşru beklenti; *objektif temelden uzak bir beklenti olmayıp, bir kanun hükmü, yerleşik bir yargısal içtihat veya aynı menfaatle ilgili hukuki bir işleme dayalı beklenti* olarak nitelendirilmiştir⁷⁸. Vergi teşvik kurallarına ilişkin meşru beklenti hususunda bir kararın bulunmamasına karşın, aşağıda belirttiğimiz iki durum için meşru bir beklentinin oluşacağını düşünmekteyiz.

İlk olarak, bazı durumlarda⁷⁹, teşvik kurallarının gelecekteki bir vadeye kadar uygulanacağına ilişkin yasal güvenceler verildiği görülür⁸⁰. Bu gibi durumlarda, bu sürenin sonuna kadar ilgili vergi

⁷⁶ AYM, E. 2015/41, K. 2017/98, t. 04.05.2017, RG. 03.08.2017-30143, para. 247.

⁷⁷ AYM, *Rabia Kocaaku*, (Kabul edilemezlik), Başvuru No. 2013/5053, t. 07.07.2015; AYM, *Selçuk Emiroğlu*, (Kabul edilemezlik), Başvuru No. 2013/5660, t. 20.03.2014.

⁷⁸ AYM, *Rabia Kocaaku*, t. 07.07.2015, para. 26; AYM, *Selçuk Emiroğlu*, t. 20.03.2014, para. 28.

⁷⁹ Böyle yasalara “süreli kanun” da denilmektedir. Kemal Çelebi, Hamza Kahrıman, “Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ar-Ge Faliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi”, *Maliye Dergisi*, S. 161, Y. 2011, s. 46.

⁸⁰ 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun bu duruma örnek olarak gösterilebilir. İlgili yasanın 6. maddesinde; “*Bu Kanun 31/12/2028 tarihine kadar uygulanmak üzere, yayımını takip eden ay başında yürürlüğe girer*” hükmü yer almaktadır. Bu hükme rağmen, 31.12.2028 tarihinden önce yasada düzenlenen teşviklerin kaldırılması veya daraltılması durumunda, yararlanıcılar açısından, meşru bir beklentinin doğacağını düşünmekteyiz.

teşviki yararlanıcılar aleyhine değiştirilmemelidir. Aksi halde, bu beklenti yasalara dayanan bir beklenti olduğu için objektif bir temele kavuşacaktır. Çünkü, uygulama süresi belirlenen teşvik kurallarında, yasaya dayanma şartı “açıkça” mevcuttur.

İkinci olarak, geriye yürüme yasağına aykırı uygulamalar da bu kapsamda değerlendirilmelidir. Çünkü, bir yasanın yürürlüğünden önceki döneme yönelik uygulanması durumunda güvenin korunması ilkesi zedeleneyecektir. Bu durumda, geçmişe etkili hüküm teşvikten yararlananların mal varlığında bir azalma yaratıyorsa, meşru bir beklenti oluşacaktır. Ancak, geçmişe etkili hüküm ilgililer lehine ise, bu durumda meşru bir beklenti oluşmayacaktır⁸¹.

Bu iki durum harici, teşvik kurallarının kaldırılması veya değiştirilmesi meşru beklenti kapsamında değerlendirilmemelidir. Aksi durumda, çıkarılan bir teşvik hükmünün sonsuza kadar yürürlükte kalması savunulmuş olacaktır. Böyle bir kabul de yasa koyucunun takdir yetkisini mesnetsiz bir şekilde sınırlayacaktır.

Meşru beklentinin varlığı bir tedbiri tek başına mülkiyet hakkına aykırı kılmamaktadır. Meşru beklentinin kabulü, yalnızca, mülkiyet hakkına bir müdahale yapıldığını göstermektedir. AYM, yapılan müdahalenin mülkiyet hakkını ihlal edip etmediğini AY m. 13 ve AY m. 35 çerçevesinde değerlendirmektedir⁸². Bu nedenle, meşru beklentinin varlığı halinde, mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediğinin değerlendirilmesi; müdahalenin, yasallık, meşru amaç ve ölçülülük ilkelerine uygun olup olmadığına bağlı bir durumdur.

Meşru beklenti teşkil eden durumlar için gündeme alınması gereken bir diğer hak adil yargılanma hakkıdır. Çünkü, AYM, adil yargılanma hakkına ilişkin uyguladığı denetimde, müdahalenin hukuki güvenlik ilkesine uygun olup olmadığını da değerlendirmektedir⁸³. Teşvik yasalarına dayanarak işlem yapanların güvenleri bu ilke temelinde korunmaktadır. Bu nedenle, meşru beklenti teşkil eden durumların aynı zamanda adil yargılanma hakkı açısından da bir müdahale niteliği taşıdığını düşünmekteyiz.

⁸¹ Ercan Sarıcaoğlu, Abdullah Arıkan, “Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme v.s. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 29, S. 2, Y. 2021, s. 1522.

⁸² AYM, *Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, Başvuru No: 2014/1546, t. 02.02.2017, para. 62.

⁸³ “Adil yargılanma hakkı, uyumsuzlukların çözümlenmesinde hukuk devleti ilkesinin gözetilmesini gerektirmektedir. Anayasa’nın 2. maddesinde Cumhuriyet’in nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti ilkesi, Anayasa’nın tüm maddelerinin yorumlanması ve uygulanmasında gözönünde bulundurulması zorunlu olan bir ilkedir. Bu noktada hukuk devletinin gereklerinden birini de hukuk güvenliği ilkesi oluşturmaktadır. 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.” AYM, *Gazi Böyük*, Başvuru No: 2019/36149, t. 23.11.2021, para. 38-39; AYM, *Hasan Albayrak*, Başvuru No: 2019/11112, t. 23.11.2021, para. 37-38.

1.2.2. Eşitlik İlkesine Uygunluk

AYM'nin yerleşik içtihatlarında eşitlik ilkesi (AY m. 10); aynı hukuksal durumda olan kişilerin yasa karşısında aynı işleme tabi olmalarının sağlanması olarak tanımlanmaktadır⁸⁴. Yine, Mahkeme'nin yerleşik içtihatları gereği, aynı hukuksal durumların aynı, farklı hukuksal durumların farklı kurallara tabi tutulması eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır⁸⁵.

Eşitlik ilkesi, maddi ve şekli eşitlik olarak iki anlamda yorumlanmaktadır⁸⁶. Şekli eşitlik yasaların genel ve soyut nitelik taşıması; başka bir ifadeyle, yasaların herkese eşit olarak uygulanmasıdır. Maddi eşitlik ise, aynı durumda bulunanlara eşit davranma yükümlülüğü olarak ifade edilmektedir. Maddi eşitlik ilkesi gereği, bir yasanın anayasaya uygun olması için, yalnızca genel ve soyut nitelik taşıyıp taşımadığı değil; içeriğinin de araştırılması gerekmektedir⁸⁷.

Maddi eşitlik ilkesi, şekli eşitlik anlayışının ötesinde, bir yasanın eşitliği sağlayıp sağlamadığı üzerinde yoğunlaşır. Bir yasanın her durumda herkes için aynı hükümler taşıması mümkün değildir. Bu durumda, bir yasanın eşitliği sağlayıp sağlamadığı, yasada belirlenen farklılaştırma kriterleri üzerinden yorumlanmaktadır⁸⁸. Vergi hukuku açısından eşitlerin nasıl belirleneceği sorunu; başka bir ifadeyle eşit olanların hangi farklılaştırma kriteri üzerinden tespit edileceği maddi eşitlik ilkesi açısından önem arz eden bir husustur⁸⁹. Bu kapsamda ele alınan “verginin mali güçle orantılı olması ilkesi (AY m. 73/1)” eşitlerin nasıl belirleneceği hususunda yol gösterici bir özelliğe sahiptir.

Literatürde, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin aynı zamanda vergi adaletini sağlanmasına yönelik bir ilke olduğu savunulmaktadır⁹⁰. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin

⁸⁴ “Eşitlik ilkesinin amacı aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir.” AYM, E. 2020/95, K. 2022/3, t. 26.01.2022, RG. 01.04.2022-31796, para. 25; AYM, E. 2021/79, K. 2021/104, t. 30.12.2021, RG. 22.03.2022-31786, para. 14; AYM, E. 2021/80, K. 2021/99, t. 16.12.2021, RG. 16.03.2022-31780, para. 52.

⁸⁵ “...Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, aynı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa’da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez...”. AYM, E. 2017/156, K. 2019/37, t. 15.05.2019, RG. 25.07.2019-30842. Benzer kararlar için bkz. AYM, E. 2019/42, K. 2019/73, t. 19.09.2019, RG. 15.10.2019-30919; AYM, E. 2019/24, K. 2019/55, t. 26.06.2019, RG. 24.07.2019-30841; AYM, E. 2001/373, K. 2003/67, t. 18.06.2003, RG. 17.05.2006-26171.

⁸⁶ Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 156.

⁸⁷ Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 157.

⁸⁸ Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 157.

⁸⁹ Maddi eşitlik ilkesinin gerekleri, yalnızca farklılaştırma kriterinin ne olacağının belirlenmesi ile sınırlı tutulmamalıdır. Her ne kadar vergilendirme özelinde farklılaştırmanın mali güç kriteri ile yapılacağını söylemek mümkünse de, mali gücün nasıl ölçüleceği hususu da maddi eşitlik ilkesinin konusuna girecektir.

⁹⁰ Öncel, Kumru, Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 53; Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s. 1285; Gülden Şişman, “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 2, Y. 2009, s. 44; Musa Gök, Özgür Biyan, Sevda Akar, “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri Ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi*, C. XXXIV, S. 1, Y. 2013, ss. 271-272.

sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesi olduğu düşünölmekte⁹¹ ve ilkenin sosyal devletin en etkin uygulama aracı⁹² olduğu ifade edilmektedir. Fakat, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, sosyal adalete değil, eşitliğe dayalı bir adalet anlayışına hizmet eder⁹³. Bu kapsamda, vergi adaletinin sağlanması amacıyla, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine dayandırılan birtakım uygulamaların⁹⁴, aslında, ilkeyle örtüşmediğı kanaatindeyiz⁹⁵. Örneğın, ayırma kuramı yalnızca sosyal vergi adaletine ilişkin bir araçtır. Bu aracın verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin bir sonucu olarak yorumlanmaması gerekir. Çünkü, ücret geliri ile diğer gelirleri farklı sınıflandıran bir yöntem; mali güç ölçütünden ziyade, ücret ile diğer gelirlerin elde edilmesi arasındaki nitelik farkına dayanacaktır. Benzer şekilde artan oranlı tarife de verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin bir sonucu değildir⁹⁶.

Konumuz açısından asıl önem arz eden mesele, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin eşitlik ilkesinin uygulama aracı⁹⁷ oluşudur. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin maddi eşitlik ilkesi açısından temel işlevi, statünün mali güce göre belirlenmesini öngörmesidir. Bu doğrultuda, maddi eşitlik ilkesinin bir gereğı olarak vergilendirme alanındaki farklılaştırma ancak “mali güç” kriteri çerçevesinde yapılmalıdır⁹⁸. Katıldığımız görüş, AYM’nin bir kararında şöyle ifade olunmuştur⁹⁹:

“Vergilendirmeye ilgili anayasal denetimde, sınıflandırma ve karşılaştırma mali güce, diğer bir deyişle gelirdeki büyüklük ölçüsüne göre yapılmak zorundadır... malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesini öngören 'mali güç' ve 'vergide eşitlik' ilkelerine aykırılık oluşturur.”

Literatürde, mali güç dışında birtakım farklılaştırma ölçütlerinin de benimsenebileceğı düşünölmektedir. Bu kapsamda, AYM’nin görüşüne benzer şekilde, haklı bir nedene dayandırılmak şartıyla mali güç kriteri dışında diğer farklılaştırma kriterlerinin de belirlenebileceğı iddia edilmektedir¹⁰⁰. Başka bir görüş, “hukuksal yapı ve nitelik” ile “vergi konusundaki nitelik” ölçütlerinin,

⁹¹ Öncel, Kumrulu, Çağın, *Vergi Hukuku*, s. 53.

⁹² Şişman, “Demokratik Ölkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, s. 44.

⁹³ Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 64.

⁹⁴ Mali gücü kavrayarak vergi adaletini gerçekleştirmek için doktrinde kabul edilen yöntemler; asgari geçim indirimi, ayırma kuramı ve artan oranlı tarife olarak sayılmıştır. Bkz. Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, ss. 1286-1287.

⁹⁵ “Sosyal devlet ilkesi ile verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin aynı ya da benzer söylemlere sahip olmaları (örn. asgari yaşam haddinin vergi dışında kalması gerektiğı gibi) bu iki ilkenin birbirinden bağımsız olduğu gerçeğini ortadan kaldırmaz” Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 68.

⁹⁶ Bkz. Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s. 1288.

⁹⁷ AYM, E. 1994/85, K. 1995/32, t. 13.07.1995, RG. 28.09.1996-22771; Şişman, “Demokratik Ölkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, s. 44.

⁹⁸ Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, ss. 28-29.

⁹⁹ AYM, E. 2006/119, K. 2009/145, t. 15.10.2009, RG., 08.01.2010-27456, para. B-11.

¹⁰⁰ Çağın, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 139; Doğan Şenyüz, “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, *Tesam Akademi Dergisi*, No. 1/2, Temmuz 2014, s. 86.

doğrudan yükümlü gruplarına yönelik ölçütler olarak ayırmakta ve bu ölçütlere dayanan farklılaştırma kriterlerinin, açıkça keyfi bir sınıflandırma oluşturmadığı sürece, eşitlik ilkesine aykırılık taşımayacağını savunmaktadır¹⁰¹. Oysa, mali güç ölçütü harici benimsenen diğer farklılaştırma yöntemleri, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin içeriğini boşaltarak, ilkeyi işlevsizleştirecek ve dolayısıyla vergi adaletinin zedelenmesine yol açacaktır¹⁰².

AYM, vergilendirme alanında hukuki durumun tespitinde genel olarak mali güç kriterini uygulamaktadır¹⁰³. Bununla birlikte, AYM'nin farklı kriterlere başvurduğu kararları da mevcuttur. Fakat, bu kriterlerin anayasal bir dayanağı bulunmamaktadır.

Mahkemenin, yasa koyucunun mukimlik kriterini esas alarak hukuki durumu farklılaştırmasına ilişkin bir kararı aşağıdaki gibidir¹⁰⁴.

“...KDV istisnasından yararlanması öngörülen Türkiye'de yerleşik olmayan Türk vatandaşları, yabancı gerçek ve tüzel kişiler ile kural kapsamı dışında kalan Türkiye'de yerleşik gerçek ve tüzel kişilerin hukuki durum ve konumları aynı olmadığından bu kişilerin farklı kurallara tabi tutulmalarında eşitlik ilkesiyle çelişen bir yön bulunmamaktadır.”

Yukarıdaki AYM kararına konu düzenlemede farklılaştırma kriteri olarak tam mükellef ve dar mükellef ayrımı benimsenmiştir. Tam mükellefiyet-dar mükellefiyet kriterine dayalı ayırım gerekçesini; tam mükelleflerin kamu mal ve hizmetlerinden daha fazla yararlanmasında ve bu nedenle de daha fazla vergi ödemesi gerekliliğinde bulur¹⁰⁵. Oysa, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin her iki gruba da aynı şekilde uygulanıp uygulanmaması gerektiği konusunda görüşler -karşılaştırmalı hukukta-

¹⁰¹ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 119, Y. 1998, s. 107; Sibel Yılmaz, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, No. 66/1, Y. 2017, s. 279.

¹⁰² Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 60.

¹⁰³ “Mali güce göre vergilendirme, verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi de, malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır.”, AYM, E. 2008/110, K. 2010/55, t. 01.04.2010, RG. 22.06.2010-27619; AYM, E. 1996/75, K. 1997/50, t. 14.05.1997, RG. 21.02.2000-23971; AYM, E. 2008/110, K. 2010/55, t. 01.04.2010, RG. 22.06.2010-27619.

¹⁰⁴ AYM, E. 2017/117, K. 2018/28, t. 28.02.2018, RG., 04.04.2018-30381, para. 30.

¹⁰⁵ Elif Cenkeri, “Uluslararası Düzeyde Yasa Çakışmaları”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, S. Özel, Y. 2010, s. 195; Bu anlayışın temeli; verginin kamu hizmetlerinden yararlanma oranında alınmasını öneren fayda kuramına dayanmaktadır (yazarın görüşü); Fayda kuramı; verginin, kamu mal ve hizmetlerinden elde edilen faydaya göre alınmasını savunmaktadır. (Ahmet Burçin Yeleli, Ahmet Yılmaz Ata, “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S. 161, Y. 2011, s. 26; Oytun Canyaş, İ. Erdem Seçilmiş, “Anayasa Mahkemesi’nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. XV, S. I, Y. 2013, s. 308).

yeknesak değildir¹⁰⁶. Öte yandan, AYM'nin aynı kriterin belirlendiği bir kurala ilişkin başka bir kararı¹⁰⁷, yukarıdaki kararın tam tersi yöndedir.

Mahkemenin vergi affı niteliğindeki bir yasaya ilişkin kararı aşağıdaki gibidir¹⁰⁸:

“Vergi Barişi Kanunu'nun yayımlandığı 27.2.2003 tarihinden önce vergi mahkemelerinde devam eden davalarda henüz karar verilmeden kendi istekleri ile vergi cezası ve gecikme faizine ilişkin borçlarını ödeyenler ile bu tür borçları ödemiş, ancak davalarını itiraz ya da temyiz yoluna başvurarak devam ettiren mükellefler aynı hukuksal konumda olmadıklarından, iptali istenilen "...vergi mahkemesinde..." ibaresi Anayasa'nın 10. maddesine aykırı değildir.”

Oysa, maddi eşitlik ilkesi, mali güç kriteri ile uygulama bulur. Bu nedenle, mali gücü eşit olduğu için eşit şekilde vergilendirilmesi gereken mükelleflerin, borcu ödeyenler-ödemeyenler şeklindeki bir kriterle farklı muameleye tabi tutulması eşitlik ilkesine tamamen aykırıdır. Halihazırda vergi adaletini bozduğu için eleştirilen¹⁰⁹ af kanunları; verginin mali güçle orantılı olması ilkesine (AY m. 73/1) de aykırılık taşır.

AYM'nin, basitleştirme amacıyla yapılan farklılaştırmaları¹¹⁰ Anayasa'ya uygun bulduğu kararları¹¹¹ bulunmaktadır. Vergi tekniği açısından –örneğin; hayat standardı esas gibi- idare için verginin tahsilini kolaylaştıran ve kamu gelirini toplamak için kolay bir yöntem olan “götürü” uygulamaların gerçek geliri, yani mali gücü esas aldığı söylenemez. Bu nedenle basitleştirme amacıyla tercih edilen farklılaştırmalar da maddi eşitlik ilkesine aykırılık oluşturur.

Sosyal devlet ilkesine dayandırılan farklılaştırmalar için de aynı durum geçerlidir. Örneğin, yatırımın artırılması ve ülkeye döviz girişinin sağlanması amacıyla doğrudan yabancı yatırımcıya sağlanan bir vergi teşviki anayasal bir ilke olan sosyal devlet ilkesi gereği yapılan bir farklılaştırmadır. Sosyal devlet ilkesine dayansa dahi yapılan bu farklılaştırmalar maddi eşitlik ilkesine (verginin mali

¹⁰⁶ Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 46.

¹⁰⁷ “Anayasa'nın 73. maddesindeki temel ayırım ve karşılaştırma ölçütü mükellef türü değil 'mali güç' ve 'vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı' ilkeleridir. Vergi sistemimizde dar ve tam yükümlülük arasında elde edilen gelirin niteliği ve unsurları yönünden herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Vergi yükü farklılaştırması mükellefin tam ya da dar olmasına göre değil, ödeme güçlerinin durumuna göre yapılabilir. Vergilendirmede, verginin konusu, matrahı kadar oranı da vergi yükünü, vergilendirmenin adaletli, dengeli ve mali güce göre olması ilkesini doğrudan etkilemektedir.” AYM, E. 2006/119, K. 2009/145, t. 15.10.2009, RG. 08.01.2010-27456.

¹⁰⁸ AYM, E. 2003/106, K. 2004/59, t. 12.05.2004, RG. 03.11.2004-25632, para. B-8.

¹⁰⁹ Şenyüz, “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, s. 93.

¹¹⁰ Yapılan sınıflandırma için bkz. Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 60.

¹¹¹ Örnek olarak, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4108 Sayılı Kanun m.24 ile eklenen mükerrer madde 111 (mülga) gereği “...talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunan... talih oyunları salonlarında bulundurdıkları ilk 6 oyun masasının her biri için aylık 100 000 000 lira, sonra gelen her oyun masası için ise 75 000 000 lira ... asgari vergi öderler.” Bir dönem uygulanan ilgili hüküm ile talih oyunları salonları işleten mükellefler, diğer gelir vergisi mükelleflerinden farklılaştırılarak vergilendirilmiştir.

güçle orantılı olması ilkesine) aykırılık oluşturur¹¹². Fakat, hukuk devleti ile sosyal devlet ilkesi arasında bir üstünlük ilişkisi bulunmadığı için¹¹³, bu husus iki ilke arasında bir çatışmaya sebebiyet vermektedir.

Vergi teşvik kurallarının tamamı, teşvikten yararlananlara, aynı verginin yükümlüsü “diğer mükelleflerden” (yararlanıcı olmayanlardan), lehe farklılaştırılmış bir yükümlülük öngörür. Bu yapılan farklılaştırma “mali güç” kriterine dayanmamaktadır. Çünkü, eşit mali güce sahip olanlar, teşvik normu nedeniyle farklı şekilde vergilendirilmektedir¹¹⁴. Buna rağmen, vergi teşviklerini eşitlik ilkesine aykırılık gerekçesiyle tamamen Anayasa’ya (AY m. 2, 10) aykırı bulmak, sosyal devletin amaçlarını yerine getirme noktasında devletin yükümlülüklerinin ifasını büyük ölçüde engelleyecektir.

Buradaki temel sorun, maddi eşitlik ilkesi (hukuk devleti ilkesi) ile sosyal devlet ilkesi arasında yaşanan çatışmanın nasıl çözüme kavuşturulacağı olmalıdır. AYM’nin vergi teşviklerine ilişkin yaklaşımı, kuralın haklı nedene dayandırılması durumunda eşitlik ilkesine aykırılığın söz konusu olmayacağına yöneliktir¹¹⁵. Oysa, teşvik yasalarında belirtilen amaçların yalnızca vergi teşvikleriyle sağlanacağına ilişkin yasa koyucuyu bağlayan bir hukuki zorunluluk bulunmamaktadır. Tutarlı bir hukuki çözüm için; mali güç harici tüm farklılaştırma kriterlerinin maddi eşitlik ilkesine aykırı olduğunun kabul edilmesi ve eşitlik ilkesine aykırılığın nasıl meşrulaştırılacağı üzerine düşünülmesi gerekmektedir.

¹¹² AYM, vergi teşvik hükümlerine ilişkin iptal davalarında, teşvik kurallarını yasa koyucunun takdir yetkisi içerisinde değerlendirdiğinden ve hukuki statü farklılığı gerekçeleriyle; bu kuralları eşitlik ilkesine aykırı bulmamaktadır. Örn. “...afet riski altındaki alanlar ile gerektiğinde bu alanlardaki yerleşim merkezlerinin nakledileceği rezerv yapı alanlarında, Kanun kapsamında yapılacak uygulamaların muhatapları ile olağan imar uygulamalarına konu yerlerde genel hükümlere göre yapılacak uygulamaların muhataplarının hukuki statüleri aynı değildir.” AYM, E. 2012/87, K. 2014/41, t. 27.02.2014, RG. 26.07.2014-29072. Bu yaklaşım, AYM’nin vergi hukukundaki statünün mali güçle belirlendiğine ilişkin yerleşik içtihadıyla tezat oluşturur.

¹¹³ Ernst Rudolf Huber, “Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti Ve Sosyal Devlet”, Çev. Tuğrul Ansay, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 27, S. 3-4, Y. 1970, s. 51.

¹¹⁴ “...özdeş veya benzer durumda olanlara farklı işlem sonucu farklı vergi alınması sonucunu yarattığından vergi kanunları önünde eşitlik, kanun önünde eşitlik, yani anayasal eşitlik ilkesini de zedelemiş olmaktadır”, Ahmet G. Kumrulu, “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, *AÜHFD*, C. 36, S. 1-4, 1979, s. 156.

¹¹⁵ “...Sosyal devlet ilkesi gözetilerek Kanun kapsamındaki uygulamaların muhataplarına vergi, harç ve ücretlerden istisna tanınması eşitlik ilkesini zedelemeyiz.”, AYM, E. 2012/87, K. 2014/41, t. 27.02.2014, RG. 26.07.2014-29072; Haklı neden ve eşitlik ilkesi ilişkisine yönelik başka bir karar için bkz. AYM, E. 1990/35, K. 1991/13, t. 06.06.1991, RG. 27.10.1994-22094 “...Durumdaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa’nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz”; AYM, E. 2020/15, K. 2020/78, t. 04.12.2020, RG. 28.04.2021-31468 sayılı kararda ise, eşitlik ilkesine ilişkin hukuki sorun hiç değinilmemiştir.

2. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı

Vergi teşviki ve ölçülülük ilkeleri literatürde uzunca zamandır tartışma konusu olmuş ve bu kavramların temel hususları üzerinde genel bir uzlaşa sağlanmıştır. Fakat vergi teşvikleri ile ölçülülük ilkesinin bağlantısı literatürde oldukça sınırlı olarak ele alınan bir tartışma konusu olmuştur¹¹⁶. Bu bağlantı, vergi teşviklerinin hukuka uygunluğu noktasında ortaya çıkan hukuki sorun ile kurulmaktadır.

Çalışmada kullanılan “vergi teşvikleri” kavramıyla iktisadi amaçlarla yapılan teşvikler kastedilmektedir. Çalışmanın konusu, vergi teşviklerinin amaçları açısından sınırlandırılmıştır. Bunun nedeni iktisadi amaçlı olmayan vergi teşviklerinin maliye politikası amaçlarıyla her durumda örtüşmemesidir. Ayrıca, iktisadi amaçlı olmayan vergi teşvikleri için ölçülülük denetiminin somut bir şekilde yapılması oldukça güçtür. Örneğin, engelli indiriminin yasa amacına ne kadar hizmet ettiğinin hesaplanması oldukça zor iken, istihdam amaçlı yapılan teşviklerin istihdama katkısı verilerle desteklenebilen bir konudur. Aynı şekilde döviz girişinin sağlanması için yapılan teşvik sonucu ülkeye ne kadar döviz girdiği de beyannameler üzerinden değerlendirilebilecek bir husustur. Buna benzer veriler, çalışmanın devamında açıklanacağı üzere ölçülülük denetiminin somut bir şekilde yapılması için oldukça önem taşımaktadır.

Vergi teşviklerin hukuka uygun olup olmadığı sorunu ise, vergi teşvik kurallarının hukuk tekniği ile nasıl yapılması gerektiği ve bu doğrultuda yasa koyucunun riayet etmesi gereken anayasal kuralların neler olduğu ile ilişkilidir. Bunun için öncelikle vergi teşviklerinin hukuki niteliğinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu nitelendirmenin ardından vergi teşviklerinin aynı mali güce sahip olanlar açısından vergi yükünü farklılaştırdığından bahisle, eşitlik ilkesi açısından teşvikleri değerlendirmek, ölçülülük ilkesi açısından yapılacak denetimin başlangıç noktasını oluşturacaktır.

Vergi teşvikleri eşitlik ilkesine aykırı olsa da yasa koyucu için bu araca başvurma çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Vergi teşvik kurallarının yasa gerekçeleri incelendiğinde bu kuralların maliye politikasının makro ekonomik amaçları çerçevesinde yapıldığı görülür. Bu doğrultuda yasa koyucunun yaptığı müdahaleler, toplumun refahını artırmak amacını taşıdığı için sosyal devlet ilkesine dayanmaktadır¹¹⁷.

Özellikle, bir devletin uluslararası ekonomi politikalarında vergi teşviklerinin rolü yadsınamaz düzeydedir. Çünkü, çok uluslu şirketlerin, yatırımlarını vergisiz ya da vergi yükünün daha az olduğu

¹¹⁶ Bu kapsamda yapılan örnek çalışmalar için bkz. Andrew D. Mitchell, “Proportionality and Remedies in WTO Disputes”, *The European Journal of International Law*, Vol. 17, No.5; Oliver Lepsius, “Constitutional Review of Tax Laws and the Unconstitutionality of the German Inheritance Tax”, *German Tax Journal*, Vol. 16, No. 5; Leyla Ateş, *Yatırım Vergi Teşvik Politikasının Hukuki Çerçevesi*.

¹¹⁷ Krş. TC. Anayasası, m. 5: “Devletin temel amaç ve görevleri, ... kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.”

alanlara kaydırma eğilimleri, ülkeleri, küresel düzeyde vergi rekabetine sürüklemektedir. Bu rekabetin içinde olmayan devletlerin vergi gelirlerinde yaşanacak olan azalma, dolaylı olarak toplumun refahına etki edecektir.

Gerek uluslararası gerekse ulusal ekonomi politikalarının bir sonucu olarak çıkarılan teşvik yasaları; aynı mali güçte olan teşvikten yararlanmayanların uğradığı ayrımcı muamele nedeniyle eşitlik ilkesine aykırılık taşımaktadır. Sosyal devlet ilkesine dayanan vergi teşviklerinin eşitlik ilkesine aykırılığı nedeniyle ortaya çıkan bu çatışma, haklı nedenin sunulması ve ölçülülük ilkesine uygunluk şartıyla hukuk sistemi içerisinde varlığını sürdürebilir.

Kanaatimizce, ölçülülük ilkesi, insan hakları öğretisinden farklı olarak, doğrudan hukuk devleti ilkesinin bir gereği olup, AY m. 2 gereği uygulanması gereken bir ilkedir. Ölçülülük ilkesinin yalnızca hakların sınırlandırılması rejimine uygulanan bir ilke olması anlayışı, anayasal ilkelerin çatışması noktasında ölçülülük ilkesinin tatbikini olanaksız kılmaktadır. Oysa, ölçülülük ilkesinin altında yatan “adil denge” arayışı, hak ve özgürlüklere doğrudan temas etmeyen anayasal ilkelerin dengelenmesi noktasında da bir çözüm yolu olabilir. Kaldı ki, AYM’nin bazı kararlarında ölçülülük ilkesi, hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması rejiminden farklı olarak doğrudan hukuk devleti ilkesine dayandırılarak uygulanmaktadır¹¹⁸.

Ölçülülük yalnızca bir yargı doktrini değil, aynı zamanda yasama organının da izlemesi gereken bir ilkedir¹¹⁹. İşbu çalışmanın amacı esasen, hukuka uygun bir teşvik kuralının nasıl tasarlanması gerektiğine ilişkin bir yaklaşım geliştirmektir. Çünkü, yasa yapım sürecinde ölçülü olarak tasarlanan bir teşvik hükmü başlangıçtan itibaren hukuka uygun bir yapıda olacaktır.

Bu yaklaşımı geliştirirken, öncelikle, ilkenin pratik olarak çözümlendiği, seçilmiş ulusal mahkeme kararlarından ve ulusal mahkemelerin ölçülülük ilkesi anlayışına yön veren uluslararası mahkeme kararlarından yararlanılması planlanmaktadır. Seçilen mahkeme kararlarında öncelik vergi teşviklerine ilişkin kararlar olacaktır. Fakat, vergi teşviklerine ilişkin kararların bulunmaması halinde mahkemelerin ölçülülük ilkesine yaklaşımını sergilemek için farklı konulardaki kararlardan da yararlanılması planlanmaktadır.

¹¹⁸ “Kanun koyucu, anılan takdir yetkisi kapsamındaki düzenlemeleri yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle de bağlıdır....Bir kuralda öngörülen düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç arasında da ölçülülük ilkesi gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur.” AYM, E. 2019/74, K. 2020/29, t. 12.06.2020, RG. 18.07.2020-31188, para. 15; AYM, E. 2018/161, K. 2019/13, t. 14.03.2019, RG. 10.04.2019-30741, para. 12. Detaylı bilgi için bkz. I. Bölüm, Başlık 3.1.1.

¹¹⁹ Mads Andenas, Stefan Zleptnig, “Proportionality And Balancing In WTO Law: A Comparative Perspective”, *Cambridge Review of International Affairs*, No. 20/1, s. 72.

Ölçülülük ilkesinin teşvik yasalarına tatbiki noktasında, ilk olarak, vergi teşvik kuralının ulaşılmak istenen amaca uygun olup olmadığının sınanması; yani ölçülülük ilkesinin alt ilkesi olan elverişlilik denetimine tabi tutulması gerekir.

İkinci olarak, vergi teşvik kuralıyla ulaşılmak istenen amaca, eşitlik ilkesinden daha az sapma yaratan ya da hiç sapma yaratmayan, bir araçla ulaşıp ulaşılmayacağının sınanması; yani ölçülülük ilkesinin bir diğer alt ilkesi olan gereklilik denetimi uygulanmalıdır. Bu kapsamda yalnızca vergi teşvik türleri arasında değil, tüm iktisat politikası araçları içerisinde yasa koyucunun olası tercihlerini değerlendirilmelidir.

Nihayetinde üçüncü olarak ise, vergi teşvik kuralları ile hedeflenen amaç arasında ölçülü bir oranın olup olmadığı, yani orantılık denetimini yapılmalıdır. Eğer bu üç alt ilkenin, bir vergi teşvik kuralında sağlandığı sonucuna ulaşırsa; o halde o vergi teşvik kuralının ölçülü olduğundan bahsedilecek ve böylece, haklı nedene dayanan ve ölçülü olan vergi teşvikleri nedeniyle vergi yükünde gerçekleşen farklılaştırmanın hukuka uygunluğu test edilmiş olacaktır.

Sonuç olarak, bu denetim bir taraftan vergi teşviklerinin hukuka uygunluk şartını irdelerken, diğer taraftan vergi teşviklerinin iktisadi etkilerinin değerlendirilmesine olanak sağlayacaktır.

3. Yöntem

Uluslararası yazında ölçülülük ilkesi, analitik bir anayasal denetim aracı veya ilkelerin optimizasyon aracı olarak ele alınmaktadır¹²⁰. Aslında, ölçülülük ilkesi, mahiyeti itibarıyla uluslararası sözleşmeye dayanan bir ilke olup olmadığına göre ikiye ayrılmalıdır¹²¹. AİHS ve ABA gibi, uluslararası bir anlaşmadan türetilen ilke, sözleşmeyi onaylayan devletlerin sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü olarak ele alınabilir. Anayasalardan kaynaklanan ölçülülük ilkesi ise farklı bir temele dayanmaktadır.

Anayasacılık anlayışı dahilinde ölçülülük ilkesi hukuk devleti ilkesinin bir sonucu iken; uluslararası sözleşmelerde ölçülülük ilkesi sözleşmelerin koruduğu değerlerin bir sonucudur. “Vergi teşvikleri” meselesinin anayasal bir açıdan ele alındığı düşünüldüğünde, ölçülülük ilkesinin temellerinin de anayasacılık anlayışı içerisinde değerlendirilmelidir. Üstelik, ülkelerin anayasal anlayışları arasındaki farklılıklar nedeniyle tek bir anayasal anlayıştan hareket edilmesi gerekecektir. Aksi takdirde, ilkenin pozitif temelleri açıklanırken tutarsız davranılmış olacaktır. Bu kapsamda vergi teşvikleri ile ölçülülük ilkesi arasındaki anayasal ilişki Türk Anayasacılığı çerçevesinde ele alınmıştır.

¹²⁰ Bkz. Guy Lurie, “Proportionality and the Right to Equality”, *German Law Journal*, No. 21, Y. 2020, s. 176.

¹²¹ Kevin Crow, “A Taxonomy of Proportionality in International Courts”, *iCourts Working Paper Series*, No. 107, Y. 2017, s. 8.

Ölçülülük ilkesinin alt ilkeleri olan elverişlilik, gereklilik ve orantılılığın nasıl belirleneceği noktasında teorik bilgi literatürde ve mahkeme içtihatlarında geniş ölçüde yer almaktadır. Bu kapsamda hukuki sorunun çözümü, bir teşvik kuralının ölçülü olup olmadığını tespit ederken nasıl bir yöntemin izlenmesi gerekeceğinde yatmaktadır.

Ulusal mahkemeler olarak; ABD Yüksek Mahkemesi, Alman Federal Anayasa Mahkemesi ve AYM konuyu açıklamak için seçilen mahkemelerdir. Bu kapsamda, Anglo-Sakson Hukuk Sistemi'ni temsilen ABD Yüksek Mahkemesi'nin; Kıta Avrupası Hukuk Sistemi'ni temsilen Alman Federal Anayasa Mahkemesi'nin kararları analiz edilecektir. Alman Federal Anayasa Mahkemesi'nin tercih edilmesinin gerekçesi ölçülülük ilkesinin ilk Alman yargı sisteminde uygulanmış olmasıdır. Bu nedenle, Mahkeme'nin ölçülülük ilkesine ilişkin ciddi bir içtihat birikimi bulunmaktadır. ABD Yüksek Mahkemesi'nin tercih edilmesinin nedeni ise, anayasal bir kural olan Ticaret Kuralı (Commerce Clause)'nın yorumlanması noktasında, vergi teşviklerine ilişkin, anayasal bir denetim yapılmasıdır.

Ölçülülük ilkesinin dayandığı hukuki metinler her ne kadar değişkenlik gösterse de ilkenin uygulanmasına yönelik sorunlar aynıdır. Vergi teşviklerine ilişkin ölçülülük ilkesinin uygulanması konusunda da en önemli problem bilgi eksikliğidir. Örneğin, bir tedbirin en az kısıtlayıcı araç olup olmadığı bilgisine nasıl ulaşılabileceği belirsizdir. Bu nedenle, farklı mahkeme kararlarının ortak problemler açısından analizi, ilkenin uygulanmasına yönelik sorunların çözümünde yardımcı olabilir. Örneğin, ilkeye kanıt odaklı yaklaşan AİHM ve ABAD her ne kadar uluslararası birer mahkeme olarak ele alınsa dahi; bu mahkemelerin bilgi eksikliği probleminin üstesinden gelmek için ortaya koydukları çaba, Türk Anayasacılığı açısından da oldukça değerlidir. Örneğin, AİHM ve ABAD, bazı kararlarında, bir kuralın ölçülü olup olmadığını tarafların sunduğu bilimsel açıklamalar üzerinden değerlendirmektedir.

Mahkeme kararlarını irdelerken uluslararası mahkemelerin ele aldığı elverişlilik ilkesiyle birlikte ulusal mahkeme içtihatlarının da üzerinde durulması gerekecektir. Ulusal mahkemeler, ölçülülük ilkesini anayasacılık anlayışı dahilinde yorumlamaları nedeniyle tercih edilmiştir.

Bununla birlikte hukuki sorunun çözümünde farklı amaçlarla geliştirilen metotları da değerlendirme düşüncesindeyiz. Örneğin, düzenleyici etki analizi¹²² çalışmaları bu kapsamda başvuracağımız temel kaynaklar arasındadır. Düzenleyici etki analizi çalışmaları bir hukuk kuralının uygulanmasından önce, olası etkilerini hesaplama amacıyla yapılan çalışmalardır. Bu çalışmalar, bir yasanın, getiriliş amacına uygun etkiyi gösterip göstermeyeceğini ölçen bir teknik olarak, ölçülülük denetimine benzer bir yapıdadır.

¹²² Düzenleyici Etki Analizi, yürürlüğe koyulması planlanan mevzuat, proje, vb. tedbirlerin piyasa, toplum, diğer mevzuat, çevre, vb. üzerinde ne gibi etkileri olacağını derinlemesine inceleyerek sonuçları ortaya koyan bir yöntemdir. Bkz. Mehmet Tank, "Meclisin Kanun Yapma Usulü ve Düzenleyici Etki Analizi", *TAAD*, C. 1, Y. 2, S. 6, 2011.

Mahkeme kararlarında ve literatürde ölçülülük ilkesinin nasıl ele alındığının incelenmesi, sonrasında diğer alanlarda üretilen bilimsel çalışmaların katkısıyla *-olması gereken-* hakkında bir yaklaşım oluşturulabilir.

Bu kapsamda, bir vergi teşvikinin elverişli olup olmaması, dayandığı nedene hizmet etme kabiliyetine sahip olup olmadığı ile ilgilidir. Bir vergi teşvik normunun elverişliliği, her teşvik kuralını kendi özelinde değerlendirmek ve olası etkilerini değerlendirmek ile mümkün olacaktır. Bu kapsamda OECD'nin yatırım iklimi çalışmaları ve teşviklerin verimliliğine yönelik çalışmalar bir teşvik kuralının elverişli olup olmadığını belirlemede başvurulacak kaynaklar arasında olmalıdır.

Vergi teşvik kuralının gerekli olup olmadığı ise, aynı amaca hizmet eden diğer iktisat politikası araçlarının bu kapsamda değerlendirilmesi ile mümkündür. Bu bölümde, vergi teşvik kuralı yerine, diğer teşviklerin yapılmasının daha gerekli olup olmayacağının değerlendirilmesi yapılacaktır. Bu değerlendirme için, iktisat politikası araçları ve olası etkilerini hesap etmek üzere yapılan çalışmalar yol gösterici niteliğe sahiptir.

Orantılılık ilkesi ise, getirilen kural (vergi teşviki) ile öngörülen amaç arasında orantısız bir ilişki olup olmadığını denetler. Orantının sağlanıp sağlanamadığı kural ile ortaya çıkan kamu yararıyla eşitlik ilkesine aykırılığın boyutunun mukayese edilmesiyle mümkün olacaktır.

Çalışmada, alt ilkeler açıklanırken, öncelikle, o alt ilkeye ilişkin teorik birikim sunulacaktır. Sonrasında, seçilen mahkeme kararlarında bu alt ilkenin nasıl ele alındığı açıklanacaktır. Teori ve uygulamadaki durumun resmedilmesiyle, ölçülülük ilkesinin tatbikinde ortaya çıkan sorunların tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Bu sorunların tespitinin ardından ilgili alt ilkeye ilişkin çözüm önerileri geliştirilmesi planlanmaktadır.

I.BÖLÜM

VERGİ TEŞVİKLERİNİN ANAYASAYA UYGUNLUK DENETİMİ ARACI OLARAK ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

1. Maddi Eşitlik İlkesinden Sapmaya Rağmen Vergi Teşviklerinin Meşrulaştırılması: Haklı Neden Anlayışı

1.1. Doktrinde ve Yüksek Mahkeme Kararlarında Haklı Neden Anlayışı

Haklı neden denetiminde, anayasal bir hakkı sınırlayan yasanın; bu sınırlamayı haklı kılan bir amaç için olup olmadığı incelenir¹. Bu denetim, anayasal hakka yapılan sınırlamanın kapsamını, bu amaca ulaşmak için kullanılan araçları veya bu amaca ulaşmadaki yarar ile anayasal hakkın uğradığı zarar arasındaki ilişkiyi dikkate almaksızın yapılır². Anayasal bir hakkı sınırlayan bir yasa amacının ne zaman “haklı” kabul edileceği; sınırlamaları haklı çıkarabilecek amaç türlerinin incelenmesiyle ilgili bir husustur³. Bu inceleme ulusal veya uluslararası mahkemelerce farklı temellerde yapılmaktadır.

Örneğin, AİHM kararlarında meşru amaç denetimi, AİHS’te korunan hakların ihlal edilip edilmediğinde uygulanan bir denetimdir. Bu kapsamda, AİHM, temel hak ve özgürlüklere yapılan bir müdahaleyi tespit ederken, müdahale amacının haklı olup olmadığını sorgulamaktadır⁴.

AİHM kararlarında, ulusal güvenliğin korunması, sağlığın korunması, ülkenin ekonomik refahının korunması gibi amaçlar⁵ “meşru amaç” olarak belirlense dahi, meşru bir amacın varlığı her durumda müdahalenin “haklılığı” anlamına gelmemektedir. Örneğin, özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkı kapsamında yapılan incelemelerde müdahalenin haklılık şartlarını; hukukilik, meşru amaç ve demokratik bir toplumda gereklilik unsurları oluşturmaktadır⁶. Ayrıca, bir müdahalenin “haklılık” şartı, müdahalede bulunan hak bağlamında değişkenlik göstermektedir. Örneğin, ifade özgürlüğü

¹ G. Van der Schyff, *Limitation of Rights: A Study of the European Convention and the South African Bill of Rights*, Wolf Legal Publishers, Nijmegen, 2005, ss. 141-143.

² Aharon Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, Cambridge University Press, 2012, s. 246.

³ Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, s. 251.

⁴ AİHM, *Tammer v. Estonia*, Başvuru No. 41205/98, t. 06.02.2011 (final 04.04.2001), para. 34; AİHM, *Paloma Sanchez and others v. Spain*, Başvuru No. 28955/06, 28957/06, 28959/06 and 28964/06, t. 12.10.2011, para. 63; AİHM, *Belane Nagy v. Hungary*, Başvuru No. 53080/13, t. 13.12.2016, para. 119; AİHM, *Pedersen and Baadsgaard v. Denmark*, Başvuru No. 49017/99, t. 17.12.2004, para. 67.

⁵ Bkz. Necdet Umut Ocan, *The Legitimate Aim Test In The Case-Law Of The European Court Of Human Rights*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, ss. 177-244.

⁶ Bkz. Doğru, Nalbant, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar*, ss. 11-18.

kapsamında bir müdahalenin haklılığı, hakkın sınırlandırılma şartlarına uyulup uyulmadığıyla ilgilidir. Bu nedenle, ifade özgürlüğüne yapılan bir müdahalenin haklı olup olmadığı, özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkından farklı olarak; müdahalenin türü, hukuken öngörülmüş olma, meşru amaç ve yargı erkinin otorite ve tarafsızlığı kriterlerinin değerlendirilmesiyle belirlenmektedir⁷.

ABAD kararlarında dört temel serbestiye⁸ ilişkin uygulanan haklı neden denetimi, temel olarak, ulusal tedbirin Avrupa Birliği Anlaşması'nda belirtilen sınırlama nedenleri içerisinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceğiyle ilişkilidir⁹. İkinci olarak, Mahkeme, tedbirin keyfi ayrımcılık oluşturup oluşturmadığını değerlendirmektedir¹⁰. Kural olarak, ulusal tedbir doğrudan ayrımcılık niteliğindeyse; sadece Anlaşma'da açıkça belirtilen nedenler, haklı birer neden teşkil edebilir¹¹. Düzenleme, dolaylı ayrımcılık veyahut ayrımcı olmayan sınırlama niteliğindeyse; bu durumda, kamu yararının gerektirdiği birtakım haklı nedenlere dayanılması mümkündür¹².

Doğrudan ayrımcılık; bir kişi veya grubun, ayrımcılık yasağı olan nedenlerden (dil, etnik köken, cinsel yönelim, engellilik vs.) birine dayalı olarak temel hak ve özgürlüklerden, aynı veya benzer konumda olduğu diğer kişilerle eşit olarak yararlanmaması durumudur¹³. Dolaylı ayrımcılık ise, aynı kuralın uygulanmasının bazı gruplar üzerinde farklı olumsuz etkiler yarattığı durumlarda söz konusu olmaktadır¹⁴. Bu iki kavram arasındaki en temel fark, doğrudan ayrımcılık farklı muameleyi yasaklarken; dolaylı ayrımcılık, ayrımcı etkileri olan aynı muameleyi yasaklamaktadır¹⁵.

ABAD, vergilendirme alanında, haklı neden anlayışı çerçevesinde; mali birliğin korunması, mali denetimin etkinliği ve verginin kötüye kullanımının önlenmesi amaçlarını kabul edilebilir bulmaktadır¹⁶. Bununla birlikte, Mahkeme'nin haklı bir neden olarak nitelediği amaçlar; genel ahlak, kamu politikası veya kamu güvenliği gerekçeleriyle ithalat, ihracat veya transit halindeki mallar üzerindeki yasaklar veya kısıtlamalar; insanların, hayvanların veya bitkilerin sağlığının ve yaşamının

⁷ Doğru, Nalbant, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar*, ss. 226-244.

⁸ Bu haklar; malların serbest dolaşımı, hizmetin serbest dolaşımı, sermayenin serbest dolaşımı ve yerleşme serbestisidir.

⁹ Tor-Inge Harbo, *The Function of Proportionality Analysis in European Law*, Brill Nijhoff, Boston, 2015, s. 22

¹⁰ Harbo, *The Function of Proportionality Analysis in European Law*, s. 22.

¹¹ Aşçı Akıncı, "Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararlarında Haklı Neden Öğretisi", s. 61.

¹² Mattias Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Kluwer Law International, Eucotax Series on European Taxation, The Hague, 2005, s. 114' den aktaran Aşçı Akıncı, "Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararlarında Haklı Neden Öğretisi", s. 61.

¹³ İdil Işıl Gül, Ulaş Karan, *Ayrımcılık Yasağı Kavramı, Hukuk ve Belgeleme*, Ed. Burcu Yeşilada, Gökçeçiçek Ayata, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2011, s. 14

¹⁴ Ensari Yücel, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa Birliği Direktiflerinde Ayrımcılık Yasağı Hukuku", *Adam Akademi*, No. 6/1, Y. 2015, s. 63.

¹⁵ Gül, Karan, *Ayrımcılık Yasağı Kavramı, Hukuk ve Belgeleme*, s. 15

¹⁶ Aşçı Akıncı, "Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararlarında Haklı Neden Öğretisi", s. 68.

korunması; sanatsal, tarihi veya arkeolojik değeri olan ulusal hazinelerin korunması, vb. olarak uzatılabilir¹⁷.

AYM'nin eşitlik ilkesine yönelik uyguladığı denetimde, haklı neden, yapılan düzenlemenin somut içeriğine göre belirlenmektedir¹⁸. Mahkeme'nin uyguladığı haklı neden denetimi, bir yandan yapılan sınıflandırma ile yasanın amacı arasındaki bağı ortaya koymakta; diğer yandan sınıflandırmanın yasa amacına hizmet edip etmediğini sorgulamaktadır¹⁹. Vergi teşvikleri açısından haklı neden, bu anlayışa uygun şekilde, eşitlik ilkesinin denetimi esnasında uygulama alanı bulmaktadır.

1.2. Vergi Teşvikleri Bakımından Haklı Neden Anlayışı

AYM, vergi teşvik kurallarının eşitlik ilkesine uygun olup olmadığına ilişkin yaptığı denetimde, yasadaki sınıflandırmanın, bir “haklı neden” e dayanıp dayanmadığını irdelemektedir. AYM'nin yaptığı denetime göre, eğer bir yasa haklı bir nedene dayanıyorsa bu hüküm eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz²⁰.

Vergi teşvik kurallarına ilişkin bazı AYM kararları şöyledir²¹:

*“Dava konusu kuralla döviz karşılığı konut veya iş yeri ilk teslimlerinde gurbetçi Türk vatandaşları ile Türkiye’de yerleşik olmayan yabancı gerçek ve tüzel kişiler yönünden katma değer vergisine istisna getirilerek KDV gelirinden elde edilecek miktardan vazgeçildiği, bunun yerine yurt dışından yapılacak konut veya iş yeri alımlarını teşvik etmek suretiyle yurda döviz girişinin artırılmasının ve inşaat sektörünün canlandırılmasının hedeflendiği anlaşılmaktadır.”*²²

*“İktisadi ve teknolojik kalkınma ve istihdam yaratma amacına yönelik teşviklerden biri olan gelir vergisi stopajı teşviki, yükümlülerin belli koşulları yerine getirmeleri halinde yararlanılan bir müessesedir. Gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulama yöntemi ile yatırımları teşvik sistemi arasında bağlantı vardır. Ekonomik ve teknik yönden bütünlük; yatırımları özendirmede, istihdam yaratmada, ekonomik kalkınmada önemli bir araç, mali teşvik önlemidir.”*²³

¹⁷ Harbo, *The Function of Proportionality Analysis in European Law*, s. 17.

¹⁸ Selda Çağlar, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Eşitliğin Dar Yorumu”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2012/3, s. 63.

¹⁹ Sibel İnceoğlu, “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverilme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi”, *Anayasa Yargısı*, C. 18, Y. 2001, s. 51; Çağlar, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Eşitliğin Dar Yorumu”, ss. 63-64.

²⁰ Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, 2. B., Ekin Basım Yayın Dağıtım Bursa, 2010, s. 244; Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, ss. 157-158.

²¹ AYM, E. 1999/51, K. 2001/63, t. 28.03.2001, RG. 29.03.2002-24710, para. A-20; AYM, E. 2012/87, K. 2014/41, t. 27.02.2014, RG. 26.07.2014-29072, para. G-1-5; AYM, E. 2003/106, K. 2004/59, t. 12.05.2004, RG. 03.11.2004-25632, para. B-6.

²² AYM, E. 2017/117, K. 2018/28, t. 29.02.2018, RG. 04.04.2018-30381, para. 18.

²³ AYM, E. 2010/7, K. 2011/172, t. 22.12.2011, RG. 14.02.2012-28204, para. B-7.

AYM, vergilendirme alanında, kamu yararını, hukuksal yapı veya nitelik farkını, mali politikayı ve sosyal ve ekonomik bazı teknik nedenleri haklı neden kapsamı içerisinde değerlendirmektedir²⁴. AYM'nin yasa koyucuya neredeyse sınırsız bir yetki tanıyan bu yaklaşımı nedeniyle vergi teşvik kurallarına ilişkin haklı neden denetiminin olumsuz sonuçlandığı bir karara rastlanmamıştır.

Görüşümüze göre, yasa koyucunun fiili nedenlere veya haklılık gerektiren durumlara göre farklı uygulamalar getirmesi de eşitlik ilkesine aykırıdır. Çünkü, mali güç haricindeki diğer farklılaştırma kriterlerinin hangi hukuki temele dayandığı belirsizdir. Haklı nedeni, eşitlik ilkesinin istisnası olarak yorumlamak yerine; hukuki meşruiyet şartı olarak ele almanın daha tutarlı bir yaklaşım olduğunu düşünmekteyiz. Çünkü, her ilke gibi, eşitlik ilkesinin de bazı durumlarda geri planda bırakılması veya ilkeye aykırılığın bazı koşullar dahilinde hukuk sistemi içerisinde kalması mümkündür²⁵. Mali güç harici farklılaştırma kriterlerinin belirlendiği kurallar eşitlik ilkesine aykırılık taşısa dahi; bu kurallar her durumda hukuki meşruiyetini kaybetmezler. Bu kapsamda, haklı neden denetimi, eşitlik ilkesine aykırı bir kuralın hukuk sistemi içerisinde kalabilmesi için bir hukuki meşruiyet şartıdır.

AYM, haklı nedeni, her ne kadar mükellefe veyahut vergi konusuna bağlı nedenlerle genişletse dahi; böyle bir kabul, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin içeriğini boşaltarak vergi adaletini zedeleyecektir²⁶. Bunun yerine haklı nedenin yalnızca amaca bağlı nedenlerle sınırlanması ve bu kapsamda sosyal devlet ilkesinden kaynaklanan amaçlarla yapılan farklılaştırmaların kamu yararı ile denetlenmesi önerilmektedir²⁷. Haklı neden ve kamu yararı kavramlarının vergi teşvikleri açısından somutlaştırılması bu anlayış doğrultusunda mümkün olacaktır.

Haklı neden anlayışı çerçevesinde, teşvik kurallarının amaçları olarak ele alınan makro ekonomik amaçlar; sosyal devlet ilkesinin devlete yüklediği görevlerin bir parçasını oluşturmaktadır. Bu kapsamda sosyal devlet ilkesi, vergi teşviklerinin hem anayasal dayanağı hem de haklı nedenidir. Teşvik kuralları açısından haklı nedenin somutlaştırılması ise; teşvik kuralının hizmet ettiği amaçla sosyal devlet ilkesi arasındaki ilişkinin anayasal açıdan gerekçelendirilmesiyle mümkündür.

²⁴ Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, ss. 105-106; Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s. 1286.

²⁵ Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 58.

²⁶ Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 60.

²⁷ Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 61.

2. Vergi Teşvikleri Açısından Haklı Neden Anlayışının Somutlaştırılması

2.1. Vergi Teşvikleri Açısından “Haklı Neden” Kavramının Somutlaştırılmasında Hukuki Temel: Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devlet, amacı toplumun iyiliği olan bir devlet sistemini ifade eder²⁸. Toplumlara daha iyiye ve daha güzele ulaştırmak; devletlerin pasif bir rolle gerçekleştirebilecekleri bir amaç değildir. Bu nedenle, sosyal devlet; devlet müdahalesini destekleyen bir anlayışa sahiptir²⁹.

Köken olarak yirminci yüzyılda Batı medeniyetlerinde ortaya çıkan sosyal devlet; devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla sosyal ve ekonomik hayata müdahale etmesini meşru gören ve bu konuda devlete aktif rol yükleyen bir anlayışa dayanır³⁰.

Demokratik devletlerin sosyal devlet ilkesini gerçekleştirmek için kullandıkları hukuki yöntemler şöyle sınıflandırılmıştır³¹:

- Herkese insan haysiyetine yaraşır asgari bir hayat düzeyi sağlamaya yönelik tedbirler,
- Sosyal vergi adaleti,
- Kamulaştırma ve devletleştirme,
- Planlama,
- Sosyal haklar.

Devletin ekonomik alana müdahalesini düzenleyen bir hükmün sosyal devlet ilkesiyle doğrudan bir bağlantısı bulunmamaktadır. Çünkü, devletin ekonomik hayata müdahale etmesi yalnızca sosyal devletlerde görülen bir durum değildir. Sosyal devlet anlayışına dayanmayan kapitalist anayasal uygulamalarda da müdahaleci bir devlet anlayışının benimsenmesi mümkündür. Bununla birlikte sosyal devlet ilkesinin hakim olduğu anayasal bir anlayışta ekonomik alana yapılan müdahalelerin bu anlayışa uygun olması gerekir. Dolayısıyla sosyal devlet ilkesi bu yönüyle ekonomi politikasını koşullandıran bir esas olarak kavranmalıdır³². Ayrıca, devlete yüklenen iktisadi görevleri yerine getirmek sosyal devlet ilkesinin gerçekleştirilmesi açısından bir anlam ifade eder. Çünkü, devletlere pozitif yükümler yükleyen sosyal devlet ilkesinin gerçekleştirilmesi devletlerin ekonomik gücüyle orantılıdır. Bu nedenle, sosyal devlet ilkesinin egemen olduğu sistemlerde iktisadi ödevlerin bu ilkeyle dolaylı bir bağlantısı vardır³³.

²⁸ Huber, “Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet”, s. 28.

²⁹ Zafer Gören, “Sosyal Devlet”, *Prof. Dr. Seyfullah Edis’e Armağan*, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2000, s. 24.

³⁰ Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 140.

³¹ Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 147-156; Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, ss. 195-201.

³² Turgut Tan, “Anayasal Ekonomik Düzen”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Y. 1990, s. 165.

³³ Krş. “Devletler bir yandan ekonomiye müdahale ederken, diğer yandan yurttaşların refahını sağlamak için sosyal hizmetler olarak bilinen hizmetleri üstlenebilir. Bu kapsamda devletler, hizmetlere kaynak bulabilmek için vergi toplayacak ve bunu yaparken de vergilendirme ilkelerini belirleyecek ve gelirleri bir ölçüde yeniden dağıtımına tabi tutacaktır. Sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler demeti, bir yandan devlete bir takım ödevler yükler, bir yandan da bu ödevleri yerine getirebilmek için

Öte yandan, sosyal devlet, bireylerin yasalar karşısında eşit ve özgür oldukları anlayışını reddetmemekte; eşitlik ve özgürlük anlayışının bireyler açısından uygulanabilir kılınması için gerekli koşulları oluşturmaya çalışmaktadır³⁴. Devlet anlayışında sosyal devlet yönünde meydana gelen değişikliklerle birlikte, toplumun refahını artırmaya yönelik politikalar ön plana çıkmıştır³⁵. Örneğin; öğrencilere verilen burslar, dul ve yetim aylıkları, işsizlik sigortası gibi sosyal amaçlı karşılıksız ödemelerin temelinde; toplumun huzurunu ve refahını artırma amacı yatmaktadır³⁶.

Vergilendirme alanında da devletin, sosyal devlet ilkesine binaen ekonomik ilişkileri yönlendirme ve yeniden dağıtım amacıyla kimi vergisel düzenlemeleri araç olarak kullandığı bilinen bir durumdur³⁷. Hatta, konu vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtılması olduğunda, bu amaçla tasarlanan vergi kuralları doğrudan sosyal devlet ilkesine dayandırılır³⁸. Bunun temel nedeni, AY m. 73/2 hükmüdür. Hüküm gereği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacı olarak belirlenmiştir. Bu kabul, vergi düzenlemelerinin yalnızca bu amaç bakımından sosyal devlet ilkesine dayanacağı anlamına gelmemelidir.

Bireylerin tek başlarına toplum refahı gibi alanlarda elde edemeyeceği başarıya; caydırma, özendirme, cezalandırma veya ödüllendirme gibi yöntemler kullanılarak ulaşılabileceği düşünülür³⁹. Bu kapsamda, sosyal devletin amaçları doğrultusunda, bireylere, bazı ödevleri yerine getirme ve kanunların öngördüğü özverilere katlanma zorunluluğu yüklenebilir⁴⁰. Bununla birlikte, sosyal devlet, kişi davranışlarını kontrol altına almayı amaçlayan devlet olarak yorumlanmamalıdır⁴¹.

Vergilendirme yetkisinin kullanımı irdelendiğinde; ilk amacın kamu geliri elde etmek (mali amaç) olduğu görülür. Bununla birlikte, sosyal devlet, vergilerin ekonomik bakımdan tarafsız olması kuralını reddettiği için; bir yandan sosyal adalet diğer yandan planlı kalkınmayı amaçlayan vergi tedbirleri sosyal devlette önem kazanmaktadır⁴². Bu kapsamda, vergilendirme yetkisi, bir takım makro

kullanacağı kamu iktidarının alanını ve sınırlarını çizer. Diğer yandan yurttaşların beklentilerini sosyal devlet içinde anayasal bir statüye kavuşturur. Sosyal hizmetler devletin ekonomiye müdahalesini zorunlu kılar” (Meltem Dikmen Caniklioğlu, *Anayasa Arayışları ve Türkiye*, BDS Yayınları, İstanbul, 1998, ss. 223-224).

³⁴ Osman Akgül, “Sosyal Devletin Evrimi, Türkiye’de Sosyal Devlet Teoride mi, Pratikte mi?”, *II. Türkiye Lisanüstü Çalışmalar Kongresi Bildiriler Kitabı – I*, 6-8 Mayıs 2013, Bursa, s. 281.

³⁵ Ali Tarık Gümüş, “Sosyal Devlet Anlayışının Gelişimi Ve Dönüşümü”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 18, S. 2, Y. 2010, s. 125.

³⁶ Mahmut Küçükoglu, “Türkiye’de Sosyal Devlet Anlayışı İçerisinde Transfer Harcamalarının Yeri ve Önemi”, *HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, C. 7, S. 19, Y. 2018, s. 450.

³⁷ Funda Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 60.

³⁸ Bahar Konuk, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilendirmede Sosyal Devlet İlkesi”, *YÜHFD*, C. VIII, S. 2, Y. 2011, s. 806; Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, s. 109; Şişman, “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, s. 47.

³⁹ Cenker Göker, *Yönlendirici Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 20.

⁴⁰ Krş. Gözde Erkin, “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, C. 8, S. Özel, Y. 2013, s. 1121-1122.

⁴¹ Göker, *Yönlendirici Vergilendirme*, s. 20.

⁴² Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 145.

ekonomik amaçların (örn. büyüme ve kalkınmanın sağlanması) gerçekleştirilmesi açısından kullanım alanı bulur. İktisadi amaçlı vergi teşvikleri bu yaklaşımın bir sonucudur.

Vergi teşvik kurallarının amaçları incelendiğinde bu amaçların sosyal devlet ilkesinin amaçları ile örtüştüğü görülür⁴³. Belirlenen vergi politikaları ile belirli kişi, grup veya işletmelere destek olmak maksadıyla bazı ayrıcalıklar tanınması vergilendirme yetkisinin kapsamında değerlendirilmekte ve bu durumun sosyal devlet ilkesinin doğurduğu bir sonuç olduğu kabul edilmektedir⁴⁴.

Teşvik kurallarının gerekçelerinde belirtilen; döviz girişinin sağlanması, yabancı yatırımcının ülkeye çekilmesi ve cari dengenin (ödemeler bilançosu) sağlanması gibi alt amaçlar, ülke dışından gelen yatırımın artırılmasıyla karşılanabilir. Bu amaç doğrultusunda, Katma Değer Vergisi Kanunu m. 13'te yapılan değişiklik⁴⁵ ile yurtdışında yaşayan Türk vatandaşlarına getirilen teşvik düzenlemesi, örnek olarak verilebilir. İlgili düzenlemeyle, çalışma veya oturma izni alarak yurtdışında altı aydan fazla süredir yaşayan Türk vatandaşlarının işyeri ve konut teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bununla birlikte bu teslimlerde, işyeri ve konutların bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu düzenlenerek ülkeye döviz girişinin sağlanması amaçlanmıştır. Böyle bir vergi teşviki ile dış ödemeler dengesinin sağlanması (AY m. 166/2) ödevi birbiriyle örtüşmektedir.

Bu örnekler çoğaltılabilir⁴⁶. KVK m. 32/A da düzenlenen indirimli kurumlar vergisi uygulaması, yatırımın türüne ve büyüklüğüne göre vergi indirimi sağlayan bir teşvik hükmüdür. İlgili düzenleme, ekonomik kalkınmanın hızlandırılması, istihdamın artırılmasını, sektörel olarak da kümelenmeyi öne çıkarmak suretiyle yatırımların teşvik edilmesi amaçlarıyla gerekçelendirilmiştir⁴⁷. Bu amaçların sosyal

⁴³ Örneğin, Katma Değer Vergisi Kanunu m. 17; bir takım kurumların tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler vergiden istisna eden bir düzenlemedir. Kültür ve eğitim faaliyetlerinin teşvik edilmesi ile sosyal devletin amaçlarından olan kişinin ve toplumun huzur, refah ve mutluluğunu sağlama amacı (AY m. 5) birbiriyle örtüşmektedir

⁴⁴ Fatih Diler, *Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk Devleti Ve Sosyal Devlet İlkesi*, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2021, s. 121; Bu kapsamda bir örnek olarak; engellilik indirimi gibi düzenlemeler, dezavantajlı kesimler üzerindeki vergi yükünü azaltmak suretiyle sosyal adaletin sağlanmasına hizmet ettiği için sosyal devlet ilkesiyle bağdaştırılabilir (yazarın görüşü).

⁴⁵ 6824 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, m.7, K. 23.02.2017, RG. 08.03.2017-30001.

⁴⁶İktisadi amaçlı olmayan vergi teşvikleri açısından da benzer örnekler verilebilir. Örn. Esnaf muaflığı uygulamasında (GVK m. 9), ticaret ve sanat erbabından bazı şartları taşıyan mükelleflere gelir vergisinden muafiyet öngörülmüştür. Bu vergi teşviki, devletin esnaf ve sanatkarı koruyucu ve destekleyici tedbirler alma ödeviyle (AY m. 173) birlikte yorumlanmaktadır (Ersan Öz, "Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi", DEÜ İİBF Dergisi, C. 17, S. 1, Y. 2002, s. 17); Anayasa m. 48/2'ye göre ise, devletin özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak önlemleri alma yükümlülüğü bulunmaktadır (AYM, E. 2002/32, K. 2003/100, 20.11.2003, (RG., 11.08.2004, S. 25550), para. 5). Devletin "özel teşebbüslerin... sosyal amaçlara uygun yürümesi"ni sağlama görevi ise genel olarak özendirici veya caydırıcı tedbirler almasıyla mümkün hale gelir. Bu kapsamda, örneğin, çevreye zararlı faaliyetlerde bulunan girişimler cezalandırılarak; ihracatı artıran ve istihdam sağlayan girişimler vergi teşviki gibi özendirici tedbirlerle desteklenebilir.

⁴⁷ 5838 Sayılı Kanun Genel Gerekçesi,

<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkunlarno=72620&pkunnumarasi=5838>, (E.T.05.04.2022).

devlet ilkesiyle örtüştüğü görülmektedir. Çünkü, sosyal devlet; işsizliğin önlenmesi, emeğiyle yaşayanların korunması ve yaşam düzeylerinin yükseltilmesi yoluyla sosyal eşitsizlikleri giderme işlevleri yüklenmiş olan devlet olarak nitelendirilmektedir⁴⁸.

Sosyal devlet ilkesi, Türk Hukuk Sisteminde AY m. 2’de düzenlenmiştir. Yukarıdaki örneklerde değindiğimiz üzere, Anayasa’nın başka maddelerinde de bu ilke kaynaklı ya da onun uzantısı olan ve vergi teşviklerine temel teşkil edebilecek başka düzenlemeler de mevcuttur⁴⁹. Örneğin, planlama ilkesi⁵⁰ (AY m. 166), toplumun ekonomik kaynaklarının, milli ekonominin büyümesi ve toplumun kalkınması amacıyla, basiretli ve bilimsel biçimde kullanılması amacına hizmet eder⁵¹. Planlama ilkesi gereği, devletin gelirleri bütçe plan ve programlarıyla, kamu yararı gözetilerek harcanmalıdır. Aynı zamanda planlama ilkesi, Anayasa’nın 166. maddesinde⁵² de belirtildiği üzere; milli tasarrufu artırıcı tedbirler alma, kalkınmayı sağlama, yatırımları ve istihdamı artırma konusunda devlete görevler yüklemektedir. İstihdamı ve yatırımları artırma ile kalkınmaya sağlama amaçları teşvik kurallarının yasa gerekçelerinde de belirtilen amaçlar arasındadır.

Sosyal devlet ilkesiyle bağlantılı bir diğer hüküm Anayasa’nın 5. maddesidir. İlgili maddede, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak devletin görevi olarak sayılmıştır. Örneğin, yatırımları cezbeden teşviklerin, uzun vadede toplum refahını olumlu etkileyeceği söylenebilir. Bu durumda devlete yüklenen bir görev olarak yasa koyucu, anayasal ilkelere riayet etmek koşuluyla yeni mali yükümlülükler koyabileceği gibi, yükümlülükleri tamamen ya da kısmen kaldırabilecektir⁵³. Vergi yükümlülüğünü kaldırarak veya bu yükümlülüğü azaltmak suretiyle vergi teşvik kuralıyla yapılan farklılaştırma toplumun refahında bir artışı amaçlıyorsa; o halde bu hüküm AY m. 5’e dayandırılabilir.

Anayasa’nın 167. maddesine göre devletin “*piyasaların sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alma görevi*” bulunmaktadır. Bir piyasanın sağlıklı ve düzenli işlemesi ise devletin piyasanın işleyişinde aktif bir rol oynayarak⁵⁴ müdahalelerde bulunmasıyla gerçekleşir.

⁴⁸ İrfan Türkoğlu, “Sosyal Devlet Bağlamında Türkiye’de Sosyal Yardım ve Sosyal Güvenlik”, *Akademik İncelemeler Dergisi*, C. 8, S. 3, Y. 2013, s. 278.

⁴⁹ Ateş, *Yatırım Vergi Teşvik Politikasının Hukuki Çerçevesi*, s. 91.

⁵⁰ Planlama ilkesinin kaynağına ilişkin bkz. Mehmet Akad, *Teori ve Uygulama Açısından 1961 Anayasası’nın 10. Maddesi*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1984, ss. 185-195.

⁵¹ Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 152.

⁵² I. Planlama; Ekonomik ve Sosyal Konsey

Madde 166 – (...) Planda milli tasarrufu ve üretimi artırıcı, fiyatlarda istikrar ve dış ödemelerde dengeyi sağlayıcı, yatırım ve istihdamı geliştirici tedbirler öngörülür; yatırımlarda toplum yararları ve gerekleri gözetilir; kaynakların verimli şekilde kullanılması hedef alınır. Kalkınma girişimleri, bu plana göre gerçekleştirilir (...).

⁵³ “Kanun koyucu, yasama yetkisinin genelliği ilkesi gereğince, Anayasa’nın 5. maddesinde belirtilen Devletin temel amaç ve görevlerini yerine getirebilmesi için anayasal ilkelere aykırı olmaması koşuluyla yeni mali yükümlülükler koyabileceği gibi mevcut mali yükümlülüklerin tümünü ya da bir kısmını kaldırma yetkisine de sahiptir. Ancak bu amaçla çıkarılacak kanunların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir” AYM, E. 2014/177, K.2015/49, 14.05.2015, RG. 11.06.2015, S. 29383, para. G-2-4.

⁵⁴ Sosyal devlet ilkesi, devlete, piyasa koşullarına müdahale etmesi için aktif görev yükler. Çünkü, sosyal devlet, insanlar piyasa koşullarında yarışırken, eşitsizliklerin ortaya çıkabileceği gerçeğine odaklanarak; toplumu oluşturan yurttaşların bu

Piyasaların sağlıklı ve düzenli işlemesi ise iç piyasa ve küresel piyasa koşullarına uygun tedbirlerin alınmasıyla söz konusu olmaktadır. Sosyal devletin bu fonksiyonunu hayata geçirme için önemli bir araç olan vergilendirme; küresel rekabete dayanan ekonomik düzende eski işlevini (salt mali amaçlı vergilendirme) kaybetmiştir⁵⁵. Piyasaların sağlıklı ve düzenli işlemesi için, vergi teşvik kurallarıyla yaratılan farklılaştırma, ilgili hükümle aynı amacı taşıyacaktır.

AYM kararlarında⁵⁶, ekonomik ve mali politikalar; sosyal devlet ilkesinin uygulama aracı olarak ele alınmaktadır. Ekonomi politikası, makroekonomik dengelerin hangi yönde ve nasıl değiştirileceğini kapsayan konulardır⁵⁷. Mali politikalar ise, ekonomi politikalarının bir parçası olarak, birtakım iktisadi ve sosyal amaçlara ulaşmak üzere mali araçların miktar ve bileşiminde yapılan ayarlamalar olarak ifade edilmektedir⁵⁸. Vergi teşvik kurallarının gerekçeleri göz önünde bulundurulduğunda bu yasaların, sosyal devlet ilkesiyle devlete yüklenen pozitif yükümlülüklerin bir parçası olduğu söylenebilir. Bununla birlikte, vergi teşvik kuralları ile sosyal devlet ilkesi arasındaki bağı açıklayabilecek iki temel argüman daha bulunmaktadır.

Bunlardan ilki, yasa koyucunun takdir yetkisinin sınırlarıyla ilişkilidir. Yasa koyucunun bir yasanın düzenlenmesinde oldukça geniş bir takdir yetkisi bulunmaktadır. Fakat, bu takdir yetkisi, anayasal sınırların aşılp aşılmadığı, takdir yetkisinin keyfiliğe dönüşüp dönüşmediği ve eşitlik

eşitsizliklerden en az zarar görmesini sağlamayı devletin görevi olarak saymaktadır (Nihat Bulut, *Sanayi Devriminden Küreselleşmeye Sosyal Haklar*, On İki Levha, İstanbul, 2009, s. 129). Bu durumda, işsizlik, eğitimsizlik, açlık gibi sorunlar toplumun ortak sorunlarıdır. Sosyal devlet, bu sorunların üstesinden gelmekle görevlidir (Bulut, *Sanayi Devriminden Küreselleşmeye Sosyal Haklar*, s. 129). Bazı durumlarda devlet bu görevini vergi teşvikleri aracılığıyla yerine getirir. Örneğin, bölgesel gelişmişlik farkını azaltmak amacı doğrultusunda, ekonomik açıdan daha az kalkınmış bölgelere yapılan yatırımlara daha fazla vergi avantajı sağlayan teşvik düzenlemeleri mevcuttur (Bkz. 5838 Sayılı Kanun Genel Gereğesi). Bu teşvik düzenlemeleri aracılığıyla sermayenin daha az gelişmiş bölgelere doğru hareketi sağlanarak; o bölgelerle, sosyo-ekonomik açıdan gelişmiş diğer bölgeler arasındaki farkın kapatılması amaçlanır. Bu gibi durumlarda vergi teşvikleri sosyal devletin pozitif bir yükümü niteliğine bürünmektedir.

Başka bir açıdan, uluslararası sermayenin güçlenerek, devletin ekonomik yaşamdan çekilmesini öngören bir süreci ifade eden küreselleşme; sermayenin artan gücü karşısında devletin sosyal niteliğini zorlamakta ve sosyal politikaları zayıflatmaktadır (Bulut, *Sanayi Devriminden Küreselleşmeye Sosyal Haklar*, s. 129). Sosyal devletin zayıflaması insan hakları ve insan onurunun korunması açısından olumsuz bir durum olmakla birlikte; devletlerin sosyo-ekonomik açıdan dışlanan kesimleri, sistem içerisine çekecek düzenlemeler yapması sosyal devlet idealinin canlı tutulması açısından oldukça önemlidir (Bulut, s. 130). Vergi teşvikleri tam da bu amaçla, uzun süredir kullanılagelen bir araç olmuştur.

Küreselleşmenin sosyal devlet üzerindeki bazı olumsuz etkilerine rağmen, uluslararası sermaye, devletler için yok sayılamayacak bir ekonomik kaynaktır. Bunun nedeni, sermayeyi cezbetmeyi başaran devletlerin, yapılan yatırımlar sayesinde makro ekonomik göstergelerde ciddi ilerlemeler elde etmesidir. Sosyal devlet ilkesinin uygulanabilirliği bir devletin ekonomik gelişmişliğiyle ilgilidir. Çünkü, ekonomik kalkınmanın sağlanmasıyla, toplumu oluşturan bireylerin insan onuruna uygun bir yaşam sürmeleri arasında oldukça yakın bir bağ bulunmaktadır. Bu bağ, ekonomik olarak iyi durumda olan bir devletin, sosyal devletin pozitif yükümlerini daha kolay yerine getireceği düşüncesine dayanmaktadır. Sosyal devletin gerçekleştirilebilmesi adına oldukça önem arz eden küresel sermayenin cezbedilmesi için en sık başvurulan yöntem ise vergi teşvikleridir.

⁵⁵ Tarık Gümüş, *Sosyal Devlet Anlayışının Gelişimi ve Dönüşümü*, On İki Levha, İstanbul, 2010, s.216.

⁵⁶ “*Ekonomik ve mali politikalar sosyal devletin gerçekleşmesini sağlayan araçlardır*” AYM, E. 2016/50, K. 2017/179, 28.12.2017, RG. 15.02.2018, S. 30333, para. 251; AYM, E. 2015/61, K. 2016/172, 02.11.2016, RG. 09.12.2016, S. 29913, para. 91; AYM, E. 2014/177, K. 2015/49, 14.05.2015, RG. 11.06.2015, S. 29383.

⁵⁷ Havva Arabacı, “Küresel Kriz Sonrası Türkiye’de Uygulanan Ekonomi Politikaları”, *Social Sciences Research Journal*, Vol. 6, Y. 2017, s. 2.

⁵⁸ Tokathioğlu, Selen, *Maliye Politikası*, s. 20.

ilkesinden ayrılmayı gerektiren düzenlemelerin haklı nedene dayanıp dayanmadığı hususlarında anayasal açıdan denetime tabidir⁵⁹. Bu kapsamda, anayasal denetim için yasa koyucunun meşru bir gerekçeye dayanması beklenir. Yasa koyucunun sosyal, ekonomik veya toplumsal bir gerekçesi bulunsa dahi anayasal denetimde geçerli olan hukuki gerekçelerdir⁶⁰. Vergi teşvik kurallarının hukuki gerekçesini oluşturması açısından en yakın anayasal temel sosyal devlet ilkesidir. Böyle bir yaklaşım, aynı zamanda, haklı neden anlayışının somutlaşmasına hizmet edecektir.

İkinci olarak, aynı mali güce sahip mükelleflerin farklı vergilendirilmesine yol açan vergi teşvikleri anayasal güvence altında olan eşitlik ilkesine aykırılık yaratır. Bu sebeple, vergi teşvik kurallarının anayasal güvence altında olan başka bir ilkeye dayandırılmasının; eşitlik ilkesine aykırılığı bir ölçüde meşrulaştıracağını düşünmekteyiz.

Vergi teşvik kurallarının kaynağının sosyal devlet ilkesi olarak kabul edilmesi durumunda cevaplanması gereken soru, sosyal devlet ilkesinin vergilendirme yetkisinin sınırlanmasında ne ölçüde bağlayıcı olacaktır?⁶¹

Öncelikle, sosyal devlet ilkesinin bireyin ve toplumun refahını artırmaya yönelik devlete aktif rol yükleyen tüm alanları kapsayacak ölçüde geniş tanımlanması nedeniyle böyle bir durumun söz konusu olacağını söylemek güçtür⁶². Özellikle, Türk hukuku açısından AY m. 5 hükmü, kanımızca, tüm vergi teşviklerinin dayandırılabilceği bir hükümdür.

Örneğin, Ar-Ge faaliyetlerini geliştirmek ve istihdam sağlamak amacıyla tasarlanan bir kuralın haklı nedeni sosyal devlet ilkesidir. Ar-Ge faaliyetlerini geliştirme amacıyla, ülkenin ekonomik çıkarı hedeflendiğinden; bu amaç büyüme ve kalkınmaya hizmet edecektir. İstihdamın sağlanması ise; hem büyüme ve kalkınmaya hem de ekonomik istikrarın sağlanmasına hizmet eden bir alt amaçtır. Her iki makro amaç da (ekonomik istikrar ile büyüme ve kalkınma) devletin AY m. 5’te yer alan “...*kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlama...*” göreviyle ilgilidir.

Bazı durumlarda, sosyal devlet ilkesinin çelişen amaçları nedeniyle vergi teşvik kurallarının hukuka uygun olup olmadığı sorunu gündeme gelebilir. Örneğin, vergi teşvik kuralı olarak yabancı yatırımcıları kapsayan yasalar, yabancılar üzerindeki vergi yükünü azaltarak, aynı verginin yükümlüsü olan ülke vatandaşlarına kıyasla sosyal devletin başka bir amacı olan sosyal vergi adaletini bozucu etkiye sahiptirler. Bu noktada sosyal devletin çelişen amaçları söz konusu olmaktadır. Bir yandan yabancı

⁵⁹ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 139.

⁶⁰ Burak Pınar, “İcra Hukukunda Menfaat Dengesizliği: Harç Muafiyetleri Harçlar Kanunu’nun 123’üncü Maddesi ile Tanınan Harç Muafiyetinin Yargıtay’ın Yeni İçtihadı Işığında Değerlendirilmesi”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, C. II, Ankara 2009, s. 1132-1133.

⁶¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 55.

⁶² Yasa koyucunun “keyfiliği”nin denetimi bu durumun istisnası olarak ele alınabilir. Bkz. Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 147.

yatırımın teşvikiyle ülke ekonomisine katkı sağlayacak bir tedbir, aynı zamanda ülkedeki vatandaşlar aleyhine vergi yükü dağılımını bozucu bir niteliğine bürünmektedir.

Sosyal devlet ilkesi, kesin ve belirli ölçülere dayandırılmadığı ve kendi içindeki çelişkiler nedeniyle, siyasi tercihlere geniş bir imkan tanımaktadır⁶³. Tanınan bu geniş takdir yetkisi nedeniyle, sosyal devlet ilkesinin çelişen amaçları söz konusu olduğunda, bu amaçlardan hangisinin önceleneceğine ilişkin kararın yasa koyucunun takdirinde olduğunu savunmak gerekir⁶⁴. Fakat, bu takdir yetkisi kamu yararı amacıyla kullanılmalıdır.

2.2. Vergi Teşviklerinin Hizmet Etmesi Gereken Meşru Amaç: Kamu Yararı

Haklı bir nedenin sunulması, eşitlik ilkesine aykırılık taşıyan vergi teşviklerini tek başına meşrulaştırmamaktadır. Sosyal devlet ilkesinden kaynaklanan amaçlarla verginin mali güçle orantılı olması ilkesinden ayrılmanın hangi durumda anayasaya uygun olacağının tespit edilmesi gerekmektedir⁶⁵. Bu noktada genel olarak kabul edilen ölçüt kamu yararadır⁶⁶. Sosyal devlet ilkesinden kaynaklanan amaçlar eğer kamu yararının bir gereği ise bu normların ön plana alınması mümkündür⁶⁷.

Kamu yararı, toplumsal sebepler olarak gösterilen⁶⁸; kamu sağlığı, kamu güvenliği ve kamu ahlakı gibi toplumun bütününe ilgilendiren çıkarlarla ilişkili bir kavramdır. Kamu yararının tanımlanmasında; bu yararın, toplumu oluşturan bireylerin ortak çıkarlarından oluştuğunu öne sürenler bulunmakla birlikte; kamu yararı anlayışı dahilinde toplumun çıkarını bireyin çıkarından üstün tutan görüşler de mevcuttur⁶⁹. “Kamu yararı” kavramı oldukça soyut ve genel bir ifade olsa dahi; doktrinde bu kavramı açıklamaya çalışan teoriler⁷⁰ bulunmaktadır.

Üstünlük teorisi, kamu yararını; çoğunluğun tercihlerinin toplamı olarak açıklamaktadır⁷¹. Bu durumda toplumu oluşturanların çoğunluğunun tercihi kamu yararı olarak kabul edilmektedir. Ancak, bu tercihlerin içeriği incelenmeksizin, azınlığın çıkarı her durumda feda edildiğinden, bu tür teoriler ahlaki yönden eleştirilmektedir⁷².

⁶³ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 147.

⁶⁴ Krş. Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 155; Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 147.

⁶⁵ Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 71.

⁶⁶ Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 71.

⁶⁷ Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 71.

⁶⁸ Roscoe Pound, “A Survey Of Social Interests”, *Harvard Law Review*, Vol. LVII, No. 1, Y. 1943, ss. 1-39.

⁶⁹ Nermin Tombaloğlu, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Yararı Kavramı”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 1, Y. 2014, s. 356.

⁷⁰ Benedikt Pirker, *Proportionality Analysis And Models Of Judicial Review*, Europa Law Publishing, Groningen, 2013, ss. 23-24.

⁷¹ Frank J. Sorauf, “The Public Interest Reconsidered”, *The Journal of Politics*, Vol. 19, No. 4, Y. 1957, ss. 616-619.

⁷² Aileen McHarg, “Reconciling Human Rights and the Public Interest: Conceptual Problems and Doctrinal Uncertainty in the Jurisprudence of the European Court of Human Rights”, *The Modern Law Review*, Vol. 62, No. 5, s. 675; Pirker, *Proportionality Analysis And Models Of Judicial Review*, s. 23.

Üniter fayda teorileri, insanlar için neyin iyi olduğuna, yani ideal olarak ne istemeleri gerektiğine dair nesnel faydaların tespit edilebileceği inancına dayanır⁷³. Bu nesnel faydaların nasıl tespit edileceği konusunda bir uzlaşıya varmak oldukça güçtür. Ayrıca, böyle bir kabul, iyi olan şeyleri belirleyenlerin, diğerlerine yönelttiği ahlaki bir dayatma anlamına gelebilir.

Ortak fayda teorisi, bireylerin sahip olduklarından farklı bir fayda kategorisi tanımlamayı amaçlar⁷⁴. Bununla birlikte bu faydalar; birey gruplarından ziyade, toplum tarafından belirlenmelidir. Fakat, bu anlayış, kamu yararı kavramını fiilen uygulanamaz hale getirecek şekilde daraltmaktadır⁷⁵. Çünkü, ortak faydaların belirlenmesinde toplumsal bir uzlaşının olması son derece güçtür.

AYM ise kamu yararı açısından belirli bir teoriye odaklanmamaktadır. AYM kararlarında kamu yararı; bireysel, özel çıkarlardan ayrı ve bunlara üstün olan toplumsal yarar olarak tanımlanmaktadır⁷⁶. Bu kapsamda, yasaların kamu yararının amacını gerçekleştirmek için yapılması gerekli görülmekte⁷⁷; yasaların kamu yararı dışında belirli bireylerin ya da grupların çıkarları gözetilerek yapılması yasaklanmaktadır⁷⁸.

AYM, kamu yararı kavramının objektif bir ölçüt olmaması nedeniyle, bu ölçütün, her somut olay temelinde ayrıca değerlendirilmesi gerektiği görüşündedir⁷⁹. Bu kapsamda, örneğin, vergi affi niteliğindeki bir yasa için kamu yararı şöyle ifade edilmiştir⁸⁰:

“Kanun koyucunun kamu giderlerinin daha etkin, ekonomik ve toplumun genel refahını dikkate alacak bir şekilde karşılanması amacıyla çeşitli önlemler alması ve bu amaçla kamunun birtakım alacaklarını yapılandırmak suretiyle bu alacaklara tahsil edilebilir nitelik kazandırmasında üstün bir kamu yararı bulunmadığı söylenemez.”

Vergi incelemesine bağlı yapılan tarh işlemi için kamu yararı şöyle açıklanmıştır⁸¹:

“Kamu alacağının tahsilinin güvenceye bağlanması ve tahsil imkânının artırılmasında kamu yararının bulunduğu açıktır. Bu itibarla kamu alacağının tahsili amacıyla matrah ve vergi artırımında bulunmasına rağmen ödeme şartlarını yerine getirmeyen mükellef hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmasında kamu yararına dayalı meşru bir amacın mevcut olduğu anlaşılmaktadır.”

⁷³ Sorauf, “The Public Interest Reconsidered”, ss. 622-623.

⁷⁴ Pirker, *Proportionality Analysis And Models Of Judicial Review*, s. 24.

⁷⁵ Pirker, *Proportionality Analysis And Models Of Judicial Review*, s. 24.

⁷⁶ AYM, E. 2018/99, K. 2021/14, t. 03.03.2021, RG. 07.05.2021-31477, para 102.

⁷⁷ AYM, E. 2020/53, K. 2021/35, t. 14.07.2021, RG. 20.10.2021-31634, para 23.

⁷⁸ AYM, E. 2018/99, K. 2021/14, t. 03.03.2021, RG. 07.05.2021-31477, para 102.

⁷⁹ AYM, E. 2021/9, K. 2022/4, t. 26.01.2020, RG. 12.04.2020-31807, para. 35.

⁸⁰ AYM, E. 2017/150, K. 2017/162, t. 29.11.2017, RG. 24.01.2018-30311, para. 15.

⁸¹ AYM, E. 2019/100, K. 2020/62, t. 22.10.2020, RG. 06.01.2021-31356, para. 21.

Doğal afet nedeniyle geriye yürüme yasağına aykırı olarak ek kurumlar ve gelir vergisi getiren yasa içinse şu açıklamalarda bulunulmuştur⁸²:

“Kamu alacağının tahsilinin güvenceye bağlanması ve tahsil imkânının artırılmasında kamu yararının bulunduğu açıktır. Bu itibarla kamu alacağının tahsili amacıyla matrah ve vergi artırımında bulunmasına rağmen ödeme şartlarını yerine getirmeyen mükellef hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmasında kamu yararına dayalı meşru bir amacın mevcut olduğu anlaşılmaktadır.”

Yukarıdaki kararlarda, AYM, kamu yararını kuralın amacından hareketle somut olayın şartlarına göre tespit etmektedir. Bu açıdan kamu yararı anlayışı haklı neden yaklaşımıyla bir ölçüde örtüşmektedir. Aradaki farklılık ise, AYM’nin benimsediği kamu yararı teorisinin yasaların belirli birey veya grupların çıkarları doğrultusunda değil; toplumsal yarara yönelik yapılmasını emretmesidir.

Maliye politikası aracı olarak sınıflandırılan⁸³ vergi teşviklerinin makro ekonomik amaçları, AYM’nin kamu yararı anlayışına uygun şekilde, kural olarak, toplum çıkarına yöneliktir.

Örneğin, bu makro ekonomik amaçlardan biri olan ekonomik istikrarın sağlanması, toplumun ekonomik çıkarlarıyla ilişkilidir. Ekonomik istikrar, tam istihdam ve fiyat istikrarının sağlanması alt amaçlarını içermektedir⁸⁴. Tam istihdam bir ülkedeki mevcut tüm üretim faktörlerinin tam kapasitede kullanılmasını ifade etmektedir⁸⁵. Tam istihdamın sağlanamaması nedeniyle üretim faktörlerinin atıl kalması ekonomik istikrarsızlığa sebep olacaktır⁸⁶. Fiyat istikrarının sağlanması ise, fiyatlar genel düzeyinin denge tutulmasıyla mümkündür⁸⁷. Şayet bu denge sağlanmazsa, enflasyon ve deflasyon olarak karşılaşılabilecek iki olumsuz durum ekonomiler için sorun teşkil edecektir.

Maliye politikasının bir diğer makro ekonomik amacı iktisadi büyüme ve kalkınmanın sağlanmasıdır. Ekonomik büyüme kavramı, ekonominin kalkınma düzeyiyle yani ekonominin sahip olduğu tasarruf ve yatırım olanaklarıyla ilişkilidir⁸⁸. İktisadi kalkınma ise, devletin toplumsal ihtiyaçları karşılamak üzere oluşturulduğundan bahisle, toplumun refah düzeyinin artırılması ile sağlanmaktadır⁸⁹. İktisadi kalkınma ve büyüme amacının gerçekleştirilmesinde, kişi başına düşen milli gelirin devamlı

⁸² AYM, E.1999/51, K.2001/63, t. 28.03.2001, RG. 29.03.2002-24710.

⁸³ Ufuk Selen, *Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Uygulamaları*, Ekin, Bursa, 2011, ss. 24-26.

⁸⁴ Bununla birlikte, dış ticaretin dengeli olması amacını, ekonomik istikrarın sağlanması amacıyla birlikte ele alan görüşler de bulunmaktadır. Örn. Bkz. Osman Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon, 2019, ss. 56-57.

⁸⁵ Tokathioğlu, Selen, *Maliye Politikası*, s. 24; Türk, s. 18; Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, *Kamu Maliyesi*, 4. B., Ekin, Bursa, 2012, s. 514.

⁸⁶ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, *Kamu Maliyesi*, s. 515.

⁸⁷ Tokathioğlu, Selen, *Maliye Politikası*, s. 27.

⁸⁸ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, *Kamu Maliyesi*, s. 515.

⁸⁹ Tokathioğlu, Selen, *Maliye Politikası*, s. 29.

⁹⁰ Tokathioğlu, Selen, *Maliye Politikası*, s. 29.

artırılması, ekonomik ve sosyal yapının daha iyi, daha güzel ve daha mükemmele doğru geliştirme çabaları önemli rol oynamaktadır⁹¹.

Yukarıda ele alınan teşvik politikası amaçlarının yalnızca tek bir makro ekonomik amaca hizmet ettiğini söylemek güçtür. Bu kapsamda örneğin, ihracatı artırmaya yönelik “dışsatım teşvikleri”nin, makro ekonomik amaçlardan yalnızca ödemeler bilançosunun düzenlenmesine değil; aynı zamanda yatırımları arttırma potansiyeli ile büyüme ve kalkınma amacına da katkı sağlayacağı düşünülebilir. Diğer bir açıdan bazı makro ekonomik amaçları gerçekleştirmeye hizmet eden vergi teşviklerinin de başka makro ekonomik amaçlara zarar verebileceği söylenebilir. Bu durum literatürde maliye politikaları arasındaki çatışma olarak açıklanır. Örneğin, bir ekonomide tam istihdam seviyesine yaklaştıkça, fiyatlar genel düzeyinin artacağı savunulur⁹². Bu nedenle, tam istihdamı sağlamaya yönelik politikalar enflasyon riskini de barındırmaktadır.

Ülke örnekleri incelendiğinde amaçlar arası öncelik sıralamasında birtakım farklılıklar görülür. Gelişmiş ülkelerde teşvik politikalarının amacı öncelikle mevcut kapasitenin tam istihdam düzeyinde kullanılması iken, gelişmekte olan ülkelerde önceliğin ekonomik kalkınmanın sağlanması olduğu ifade edilmektedir⁹³. Fakat tüm bu makro ekonomik amaçlar arasından hangisinin önceleneceğine ilişkin bağlayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Daha önce açıkladığımız üzere liberal anayasa metinlerinin “ekonomik yansız” tutumu, iktidara bu konuda bir serbestiyet tanımaktadır. Yine de, sınırlı kamusal kaynakların varlığı düşünüldüğünde, ülkenin koşulları dikkate alınarak “ülke ekonomisine” en faydalı amacın öncelenmesinin, kamu yararına daha çok hizmet edeceği düşünülebilir.

Örneğin, Türkiye’de uygulanan Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı⁹⁴’ndaki toplum çıkarına yönelik teşvik politikaları şöyle özetlenmiştir⁹⁵:

-Potansiyel dışsatım gücü olan malların teşvik tedbirleriyle rekabet gücüne kavuşması,

-Dışsatımın teşvikindeki ana amacın, dışsatımın artırılması ve dışsatıma özellikle sınai ürünlerin payının arttırılması olduğu,

⁹¹ Türk, *Maliye Politikası*, s. 19.

⁹² Türk, *Maliye Politikası*, ss. 21-22.

⁹³ Selen, *Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Uygulamaları*, s. 49.

⁹⁴ Kalkınma planları, TBMM tarafından onaylanan birer hukuk metinleridir. Planların yasa niteliğinde olup olmadığı tartışmalı olsa dahi; kamu gelirlerini ve kamu harcamalarını konu alan yasaların kalkınma planına uygun olması gerekmektedir (3067 Sayılı Kalkınma Planlarının Yürürlüğe Konması ve Bütünlüğünün Korunması Hakkında Kanun, K. 30.10.1984, RG. 06.11.1984-18567, m. 3.) Bu kapsamda, vergi teşviklerinin kalkınma planlarına uygun olup olmadığı meclis komisyonlarınca denetlenmelidir.

⁹⁵ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, *Yatırım Teşvik Politikaları*, Yayın No: Dpt. 2186 – ÖİK. 345, Ankara, 1989, ss. 31-32.

-Özendirme ve yönlendirme araçlarının, yatırımın konusuna kapasitesine, teknolojisine, istihdam ve ödemeler dengesine katkısı ile yer seçimine göre etkili ölçülerde farklılaştırılmış olarak kullanılması,

-Yurt dışında çalışan vatandaşların yapacakları yatırımlar ile kalkınmada öncelikli yörelerde ve organize sanayi bölgelerinde yapılacak yatırımlara ve dışarıya dönük yatırımlara ek önlemler sağlanması,

-Yatırımların yurt düzeyinde dengeli dağılımını yönlendirmek amacı ile özendirme önlemlerinin yörelere göre uygulanmasında farklılaştırmaya devam edilmesi,

-Emek yoğun yatırım projelerine öncelik verilmesi...,

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, vergi teşviklerinin makro ekonomik amaçlar gözetilerek tasarlanması ve bu nedenle toplum yararına yönelik olması bir kaide olarak kabul edilebilir. Bu nedenle vergi teşviklerinin kural olarak kamu yararı amacına hizmet ettiği söylenebilir. Fakat, her kuralda olduğu üzere bu kuralın da bir istisnası bulunmaktadır. Bu istisna, vergi teşviklerinin belirli gruba özgülenmesi durumudur. Çünkü, oy kaygısı, çıkar gruplarının baskısı ve sair politik nedenlerle vergi teşviklerinin belirli bir grubun çıkarına yönelik tasarlanma tehlikesi söz konusudur. İşte tam da bu tehlike karşısında “kamu yararı” tezinin koruyucu bir işlevi bulunmaktadır.

İstanbul Büyükşehir Belediye’sine bağlı kuruluş olan İSKİ (İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi)’ye yönelik düzenlenen vergi teşviki açısından “kamu yararı”nın koruyucu işlevi bir anlam ifade etmektedir. İlgili teşvik hükmüyle⁹⁶, İSKİ’nin faaliyetleri vergi, resim ve harçtan muaf tutulmuştur. AYM, ilgili vergi teşvik kuralını aşağıdaki gerekçeyle kamu yararına dayandırmıştır⁹⁷:

“İSKİ’nin görev alanı ile yetki ve sorumluluklarının çok geniş olmasından kaynaklı olarak üreteceği hizmetlerin maliyetlerinin yüksek olacağını ve bu maliyetlerin nihai tüketiciye yansıtacağını göz önünde bulunduran kanun koyucu, kurumun maliyetlerini azaltacak muafıklar öngörmüştür. Bu bağlamda, kamu yararı gözetilerek düzenlendiği anlaşılan kuralda, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesiyle çelişen bir yön de bulunmamaktadır.”

Oysa, diğer belediyelere bağlı su idarelerinin de İSKİ’ye benzer yetki ve sorumlulukları bulunmaktadır. Ayrıca, diğer su idarelerinin vergiden muaf tutulması da o illerdeki tüketicilerin vergi yüküne olumlu bir etki sağlayacaktır. Vergi muafiyetinin yalnızca İSKİ’ye sağlanmasıyla, İstanbul’da yaşayanlar üzerindeki vergi yükü hafifleyecek; böylece İstanbul dışında yaşayanların aleyhlerine farklı

⁹⁶ 2560 Sayılı İstanbul Su Ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, K. 20.11.1981, RG. 23.11.1981-17523, m. 21/a: “İSKİ’nin görevleri için kullandığı taşınmaz malları, tesisleri, işlemleri ve faaliyetleri her türlü vergi resim ve harçtan muafır.”

⁹⁷ AYM, E.2016/1, K.2017/81, t. 29.03.2017, RG. 20.04.2017-30044, para. 14.

bir muamele yapılmış olacaktır. Bu durumda bu düzenleme belirli bir grubun çıkarına yapılmış olacak, toplum çıkarı amacı arka planda kalacaktır. Bu nedenle ilgili düzenleme kamu yararına hizmet etmemektedir. Çünkü, kamu yararı, toplumun bir kesiminin çıkarını değil, tümünün çıkarını korumaktadır⁹⁸.

2.3. Kamu Yararına Ulaşmak İçin Kullanılan Vergi Teşviki Türleri⁹⁹

2.3.1. Verginin Temel Unsurları Bakımından Vergi Teşvikleri

2.3.1.1. Mükellefi Vergi Dışında Tutan Teşvikler (Vergi Muafiyetleri)

Vergi muafiyeti, vergi kanunlarıyla belirli kişilerin veya kişi gruplarının vergiyi doğuran olayı gerçekleştirse dahi, siyasal, sosyal veya ekonomik sebepler nedeniyle vergi dışı bırakılmasıdır¹⁰⁰. Yasa koyucu böyle bir yasama takdiri ile uygulanan vergi sisteminden bir sapma yaratır. Örneğin, geliri konu alan gelir vergisinde uygulanan bir muafiyet neticesinde tercihli gruplar vergi dışı kalacaktır. Bu tercihli gruplar, gelir elde etseler dahi, muafiyet kuralı gereği gelir vergisi ödemedikleri için diğer gelir elde edenlerden daha avantajlı bir konuma sahiptirler¹⁰¹.

2.3.1.2. Vergi Konusunu Vergi Dışında Tutan Teşvikler (Vergi İstisnaları)

Vergi istisnası, esasen vergi yasalarınca vergiye tabi kılınmış bir konunun kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılmasıdır¹⁰². Sosyal, politik, kültürel, iktisadi bazen de idari nedenlerle yasa koyucunun bu tedbire başvurduğu söylenebilir¹⁰³. Vergi teşvik türü olarak vergi istisnasına, Kurumlar Vergisi Kanunu m. 5/b’de düzenlenen yurtdışında iştirak edilen kazançlar ile Damga Vergisi Kanunu¹⁰⁴ ek m. 2’de düzenlenen ihracat işlemlerine tanınan istisna hükümleri örnek gösterilebilir. Yurt dışında iştirak edilen kazançları düzenleyen istisna hükmünün madde gerekçesi irdelendiğinde, ilgili düzenlemeyle,

⁹⁸ Krş. AYM, E. 2018/99, K. 2021/14, t. 03.03.2021, RG. 07.05.2021-31477, para 102.

⁹⁹ Yasa koyucunun uygulayacağı bu tedbirler, maliye literatüründe başlıca doğrudan-dolaylı vergi teşvikleri (bkz. Tekin, “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, ss. 303-307) ile yatırıma – ihracat/üretimle yönelik vergi teşvikleri (bkz. Esfender Korkmaz, “Vergi Teşvik Tedbirleri ve Yatırım İndirimi ile İhracatta Vergi İadesinin Türkiye Uygulaması”, *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, 1980, ss. 57-58, <https://dergipark.org.tr/tr/download/articlefile/7549>, (E.T. 03.11.2019)) olarak farklı tasnifler altında toplanmıştır. Çalışmanın amacı doğrultusunda vergi teşvik türleri konularına ve amaçlarına göre ayrılarak, bu ayırım alt başlıklardaki gibi sınıflandırılmıştır.

¹⁰⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 91.

¹⁰¹ Örneğin, GVK m. 29/4’te hakemlere ödenen ücretlerin gelir vergisinden müstesna olduğu düzenlenmiştir. Kural gereği, hakemlik yaparak gelir elde edenler muafiyet hükmünden yararlanarak hiç gelir vergisi ödemeyeceklerdir.

¹⁰² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 87.

¹⁰³ Gülay Akgül Yılmaz, *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2013, s. 162.

¹⁰⁴ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, K. 01.07.1964, RG. 11.07.1964-11751, Ek madde 2- “İhracat ve ihracata ilişkin olduğunun tevsiki kaydıyla aşağıda sayılan işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar (gümrük idarelerine verilen beyannameler dâhil) damga vergisinden müstesnadır.”

aynı kazanca ilişkin başka ÷lkeye ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerle, Türkiye’de ödenecek olan kurumlar vergisi arasında; vergi yükü açısından bir dengenin sağlanması amaçlanmıştır¹⁰⁵. İhracata tanınan bir teşvik olan damga vergisi istisnası ve diğer döviz kazandırıcı faaliyetlere yönelik istisna hükümlerinin getirilmesinin nedeni ise, yasanın genel gerekçesinde, “...vergisel nedenlerle ÷lke kaynaklarının başka ÷lkeler aracılığı ile uluslararası yatırıma yönelmesine yol açan unsurlar ortadan kaldırılarak bu şekilde ortaya çıkacak ekonomik kayıpların giderilmesi...” olarak açıklanmıştır¹⁰⁶.

Ayrıca, olağan uygulamadan farklı olarak, bir teşvik kuralıyla, bazı faaliyet alanlarındaki iktisadi işletmelere yönelik vergi kesintisi yapma yükümlülüğü ortadan kaldırılabilir. 5084 sayılı Kanun’un 3. maddesi ile Türk Vergi Sistemi’ne dahil olan “gelir vergisi stopajı teşviki” ile organize sanayi bölgeleri ve diğer teşvik edilen bölgelerde bu unsur bir teşvik türü olarak düzenlenmiştir. İlgili kanuna göre, bu bölgelerde istihdam edilen ücretlilerden yapılması gereken gelir vergisi kesintisi büyük oranda terkin edilmiştir. Böylece, olağan uygulamadan farklı bir şekilde, teşvik edilen alanlarda faaliyet gösteren iktisadi işletmelerin gelir vergisi kesintisi yapma yükümlülüğü büyük ölçüde azaltılmıştır¹⁰⁷.

Gelir Vergisi Kanunu, m. 94/1 hükmünde yer alan vergi kesintisi yapma ödevi vergi sorumlularına yüklenen bir sorumluluktur. İlgili hükümde işveren sıfatıyla vergi sorumlularına, ücretli çalıştırdıkları kimselerin ödemeleri gereken gelir vergisini, ücretlilerin maaşlarından keserek vergi idaresine ödeme yükümlülüğü düzenlenmiştir.

Vergi sorumlusu, VUK m. 8/2’de “...verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi” şeklinde tanımlanmıştır. Ancak bu tanım vergi sorumluluğunu yalnızca vergi borcunu ödeme ödevine indirgediği için eksik bir tanımdır¹⁰⁸. Çünkü vergi kanunlarından doğan sorumluluklar yalnızca vergi ödeme ödevini ihtiva etmez. Bu nedenle daha geniş bir tanımla, vergi mükellefinin ödevlerini kanun gereğince yerine getirmek zorunda olan kimseler “vergi sorumlusu” olarak nitelenmelidir¹⁰⁹.

Bu teşvik türünün işletmeler üzerindeki etkisinin dolaylı olduğunu söylemek gerekir. Çünkü, gelir vergisinin asli yükümlüsü bu durumda ücretli çalışanlardır. Dolayısıyla burada aslında vergi istisnası söz konusudur. Bu teşvik türü, genel olarak işletmelere sağlanan doğrudan bir teşvik unsuru

¹⁰⁵ 5520 Sayılı Kanun Gerekçesi, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasyai/donem22/yil01/ss1192m.htm>, (E.T. 10.12.2019).

¹⁰⁶ 5035 Sayılı Kanun Gerekçesi, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasyai/donem22/yil01/ss645m.htm>, (E.T. 10.12.2019).

¹⁰⁷ Sarısoy, *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikaları*, s. 109.

¹⁰⁸ Funda Başaran Yavaşlar, Tuğçe Karaçoban Güneş, Gizem Kapucu, Metin Kocatepe, *Vergi Hukuku ve Uygulama*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 102.

¹⁰⁹ Funda Başaran Yavaşlar, *20 Soruda Türkiye’de Temel Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s. 41.

olarak değerlendirilir. Oysa, burada vergi dışı bırakılan unsur, kesinti yapma ödevi değil, işçinin ücret geliridir.

2.3.1.3. Vergi Oranında İndirim Sağlayan Teşvikler (Düşük ya da Sıfır Oranlı Vergi)

Günümüzde birçok vergi sistemi, teşvik edilmek istenen iktisadi alanlara yönelik vergileri tamamen kaldırmak yerine, özendirilmek isteyen faaliyetlere yönelik daha düşük bir vergi oranı uygulama yolunu tercih etmektedir. Bu sayede, yasa koyucunun tercih ettiği faaliyet, aynı vergi yükümlüsü diğer kişi ve kurumlara göre daha az vergi yüküne tabi tutulmaktadır¹¹⁰.

İndirimli oran uygulaması, sektörlerin, bölgelerin ve işletme ölçeklerinin durumu dikkate alınarak belirlenmelidir. Muafiyet/istisna türü teşviklerden farklı olarak bu tedbir, indirimli de olsa bir vergi ödeneceği için, devletin vergi kaybını bir nebze de olsa önlemektedir¹¹¹.

AY m. 73/4 hükmü gereği ülkemizde, indirilecek verginin oranını değiştirme yetkisi Cumhurbaşkanlığı'na devredilebilmektedir. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 33. maddesinde yer alan yetki böyle bir yetkidir. Kambiyo satışlarının vergilendirilmesine ilişkin bu yetki yakın bir tarihte bir Cumhurbaşkanı Kararı¹¹² ile kullanılarak “*döviz kredisinin ödenmesine yönelik olarak, döviz kredisini kullanan ya da kullanımına aracılık eden banka tarafından kredi borçlusuna yapılan kambiyo satışlarında*” yüzde 0'a indirilmiştir¹¹³.

¹¹⁰ Tekin, *Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri*, s. 306.

¹¹¹ Sarısoy, *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikaları*, ss. 84-85.

¹¹² 14/05/2019 tarihli ve 1106 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı.

¹¹³ Cumhurbaşkanlığı'nın bu oranı yüzde 0'a indirmesi durumunda artık indirimli vergi oranı uygulamasından değil, istisna uygulamasından söz edilecektir. Buna karşın, AYM bir vergi oranının yüzde 0'a indirilmesini verginin kaldırılması olarak yorumlamamaktadır:

“Öte yandan, vergi oran ya da tutarlarının, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde Bakanlar Kurulu'na değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi tutarının Bakanlar Kurulu'na sıfıra kadar indirilmesi hiçbir zaman o verginin kaldırılması anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik koşullara göre dilediği zaman bu tutarı yasa ile belirlenen sınırlar içinde kalarak arttırabileceğinden, vergi tutarının Bakanlar Kurulu'na sıfıra kadar indirilmesinin verginin kaldırılması anlamını taşıdığı ve bunun verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturduğu yönündeki sav da yerinde görülmemiştir” (AYM, E. 2005/73, K. 2008/59, t. 21.02.2008, RG. 07.11.2008-27047).

2.3.1.4. Gider Olarak Gösterilme İmkânı Sağlayan Teşvikler (Gayri Safi Gelirden İndirim)

Matrah, verginin üzerinden hesaplandığı meblağ, miktar veya değerdir. Verginin alınmasına esas olacak değer ve miktarın ne olduğu, nasıl hesaplanacağını özel vergi kanunlarında belirlenir. Matrahın tespitinden sonra, tespit edilen tutar üzerine yine özel vergi kanunlarında belirlenen vergi tarifesi uygulanır ve ödenmesi gereken vergiye ulaşılır¹¹⁴.

Hangi verginin matrahının ne olduğu veya matrah yapısının nasıl olduğu, ilgili özel verginin düzenlendiği kanunla belirlenir. Örneğin, gelir vergisinde verginin matrahı “gelirin safi tutarı” olarak değer esasına dayandırılmışken, motorlu taşıtlar vergisinde aracın özellikleriyle nitelendirilmiş değeri esasına dayandırılmıştır¹¹⁵. Gider olarak gösterilme imkânı sağlayan teşvikler ise genel olarak, gelirin veya kazancın safi tutarının matrah olarak benimsendiği gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarında düzenlenmiştir.

Gelir ve kurumlar vergisinde tasarlanan matraha ulaşmak için, elde edilen gelirden (gayri safi gelir), gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerin indirilmesi gerekmektedir. Objektif safilik ilkesi olarak adlandırılan bu yaklaşım¹¹⁶, aynı zamanda verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin bir gereğidir¹¹⁷. Çünkü, mali gücü baz alan bir vergilendirme gerçek gelir üzerinden yapılmalıdır¹¹⁸. Bu durumda, gelirin elde edilmesi için katlanılan giderler, gayri safi gelirden indirilmelidir. Gelir Vergisi Kanunu m. 40 ile ticari kazançlar açısından tanınan indirimler bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Fakat, Gelir Vergisi Kanunu’nun sistematığı incelendiğinde her durumda matrahın tespitinin objektif safilik ilkesine göre yapılmadığı anlaşılır. Örneğin, GVK, m. 89/4-11 fıkralarıyla, çeşitli bağış ve yardımların matrahtan indirilebilmesi düzenlenmiştir. Oysa, bağış ve yardımlar “gelirin elde edilmesi için yapılan indirimler” niteliğinde olmadığından, objektif safilik ilkesine uygun bir indirim olarak ele alınamaz.

Kurumlar vergisinde matraha, gayri safi kurum kazancından kanunen indirilmesi kabul edilen giderler ve zararın indirilmesi ile ulaşılır. Böylece indirilecek hususlar ödenecek vergiye doğrudan etki edecektir. Bu kapsamda, örneğin, Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun¹¹⁹ m. 3’te belirtildiği üzere; bazı şartların gerçekleşmesi halinde Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacağı düzenlenmiştir.

¹¹⁴ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 18. B., Ankara, 2018, s. 145.

¹¹⁵ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 189.

¹¹⁶ Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 50.

¹¹⁷ Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, ss. 49-50.

¹¹⁸ Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 49.

¹¹⁹ 5746 Sayılı Kanun, K. t. 28.02.2008, RG. 12.03.2008-26814.

2.3.1.5. Giderleştirme Yönteminde Kolaylık Sağlayan Teşvikler (Özel Amortisman Yöntemleri)

Vergi kanunlarında hasılatı indirilebileceği düzenlenen giderlerin daha az vergi ödemeyi sağladığı ifade edilmişti. Teşvikten yararlananlar için, diğer yükümlülerin indirebileceğinden farklı gider kalemlerinin indirilebilmesi bir önceki başlığın konusunu oluşturmaktadır. Bu başlık altında işaret edilen ise, birtakım iktisadi faaliyetleri teşvik etmek amacıyla düzenlenen, gider türünden ziyade giderin indirilme yönteminde kolaylık sağlayan, hızlandırılmış amortismanlardır.

Amortisman, iktisadi işletmede kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye uğrayan iktisadi kıymetlerde meydana gelen gerçek değer kayıplarını karşılamak üzere getirilmiş bir gider indirim yöntemidir¹²⁰. Bir amortisman yöntemi olan hızlandırılmış amortismanlar, dayanıklı iktisadi kıymetlerin normal amortisman yöntemine nazaran daha kısa bir sürede giderleştirilmesine olanak tanımaktadır¹²¹. Bu özel amortisman yönteminden yararlananlar iktisadi kıymetlerin bedellerini daha kısa sürede indirebilecektir. Böylece, iktisadi kıymet tutarının enflasyon nedeniyle erimesi bir nebze olsun engellenmiş olacaktır. Özel amortisman yönteminden yararlananların sınırlı bir kesim olması nedeniyle, bu yöntem bir teşvik türü olarak ele alınmaktadır¹²².

2.3.2. Uluslararası Vergi Rekabeti Açısından Vergi Teşvikleri

2.3.2.1. Dar Kapsamlı Vergi Teşvikleri (Zararlı Tercihli Vergi Rejimleri)

Vergi teşvikleri uluslararası hukuk metinlerinde farklı isimlerle anılsalar dahi, mahiyeti itibarıyla aynı şeyi ifade ederler. Örneğin, Avrupa Birliği Hukuku'nda üye devletlerin teşvik kuralları devlet yardımı olarak değerlendirilirken; DTÖ kararlarında vergi teşvikleri, örgüt üyesi diğer devletler aleyhine ayrımcı bir muamele olarak değerlendirilebilmektedir. Uluslararası alandaki yaklaşımı en kapsayıcı şekilde açıklayan ayrımın OECD'nin yaptığı ayrım olduğu düşüncesiyle, vergi teşviklerini OECD'nin ele aldığı şekliyle açıklamak istiyoruz. Böyle bir ayrım yapılmasının sebebi ise, ilerde anlatılacağı üzere vergi teşvik kurallarını sınırlayan uluslararası anlaşmaların/yaptırımların varlığıdır.

Yatırımlar için ciddi bir maliyet unsuru olan vergiler, uluslararası sermayenin yatırım yaparken göz önünde bulundurduğu bir unsurdur. Bazı ülkelerin global vergi tabanından daha fazla pay almak için, vergi yükü dağılımında değişikliğe gitmesi, uluslararası yazında, vergi rekabeti olarak

¹²⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 151.

¹²¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 153.

¹²² Murat Türk, Fatih Coşkun Ertiş, "Maliye Politikası Aracı Olarak Vergi Teşviki Ve Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi: Bir Firma Örneği", *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, 6/2, 2018, s. 70; Rıdvan Önder, Mehmet Küçükkaya, "Özel Bir Amortisman Uygulama Yöntemi", *Mali Çözüm*, Mart-Nisan 2019, ss. 81-83; Ek olarak özel amortisman yönteminin düzenlendiği 7103 Sayılı Kanunun genel gerekçesinde, "...imalat sanayi ile Ar-Ge, yenilik tasarım faaliyetlerine yönelik makine ve teçhizat alımlarının KDV istisnası ve amortisman uygulama süresinin kısaltılmasını(n).." amaçlandığı belirtilmiştir, <https://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0914.pdf>, (E.T. 20.08.2020).

adlandırılır¹²³. Küresel ölçekte devletler, daha fazla yatırım çekebilmek için teşebbüsleri vergilendirmekten ziyade, teşebbüslerin vergi yüklerini hafifletme yönünde birbirleriyle rekabet halindedirler¹²⁴. Bir yandan yatırım çekebilmek diğer yandan müteşebbislerini uluslararası piyasalarda rekabet edebilecek güce ulaştırmak için girişimcilerin vergi maliyetleri düşürülmek istenmektedir. Vergi teşvikleri de bu kapsamda sıklıkla kullanılan bir araçtır.

Bir yandan kamu harcamalarında etkinlik sağlama ve kaynakların rasyonel kullanımı anlamında olumlu etkilere sahip olan vergi rekabeti¹²⁵; diğer yandan uluslararası yatırım kararlarının sapması sonucu bazı ülkelerin vergi gelirlerinde kayıpların ortaya çıkması nedeniyle yanlış kaynak dağılımına sebebiyet vererek, zararlı vergi rekabetine neden olmaktadır¹²⁶. Vergi rekabetinin olumsuzluklarını gidermek amacıyla OECD başta olmak üzere, çeşitli uluslararası kuruluşlar tarafından kapsamlı çalışmalar yapılmaktadır. Zararlı vergi rekabeti, OECD tarafından yürütülen çalışmalarda “zararlı vergi uygulamaları” ibaresi altında sıkça vurgulanmakta ve vergi rekabetinin “zararlı” özellikleri; OECD tarafından yapılan çalışmaların kaynak gösterilmesiyle ön plana çıkartılmaktadır¹²⁷.

Tercihli vergi rejimleri, yükümlülere vergi avantajı sağlayan, yapılan yatırımları ülkede tutmak veya portfolyo yatırımlarını ülkeye çekmek için oluşturulan rejimlerdir¹²⁸. Bu rejimler, temelde, ülke dışındaki yüksek finansal hizmetleri ülkeye çekmeyi hedeflerler¹²⁹. Bu rejimlere; fon yönetimi, taşımacılık rejimleri, finans ve leasing rejimleri örnek olarak gösterilebilir. Teşvik edilmek istenen bir ekonomik faaliyete yönelik olarak tasarlanan her tercihli vergi rejimi zararlı tercihli vergi rejimi olarak kabul edilmemektedir. OECD, bir tercihli vergi rejiminin, zararlı tercihli vergi rejimi olarak sınıflandırılması için, aşağıdaki dört temel niteliğin mevcut olup olmadığını göz önünde bulundurmaktadır¹³⁰.

¹²³ Coşkun Can Aktan, İstiklal Vural, “Vergi Rekabeti”, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, S. 22, Ocak Haziran 2004, s. 1 (ss. 1-14), https://www.researchgate.net/publication/318661132_VERGI_REKABETI, (E.T. 09.12.2019).

¹²⁴ Vergi rekabetinin ana nedenleri şöyle açıklanabilir: 1- Devletlerin vergi gelirlerini korumak zorunda olması. 2- Sermayenin yurtdışına çıkmasının engellenmesi ve yatırımların ülkeye çekilmesi için uygun bir vergi sisteminin sağlanması. George Melo, “Taxation in the Global Arena: Preventing the Erosion of National Tax Bases or Impinging on Territorial Sovereignty (A Critique of the OECD's Report: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue)”, *Pace International Law Review*, Vol. 12, Issue 1 (Spring 2000), ss. 188-189 .

¹²⁵ Bu görüş genellikle kamu tercihi teorisi ile ilişkilendirilir. Emrah Ferhatoğlu, “2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları”, *e-Akademi*, Mayıs 2006, S. 51, <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=2004%20GEN%DD%DELEMES%DD%20SONRASINDA%20AVRUPA%20B%DDRL%D%D0%DD%92NDE%20VERG%DD%20REKABET%DD%20VE%20SONU%20C7LARI%20&kimlik=264041981&url=makaleler/ferhatoglu-2.htm>, (E.T. 08.09.2020).

¹²⁶ Ersan Öz, Sevinç Yaraşır, “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 52. Seri*, Prof. Dr. Şerafettin Aksoy’a Armağan, Y. 2009, s. 6.

¹²⁷ Ferhatoğlu, 2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları.

¹²⁸ Emrah Ferhatoğlu, “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçler”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 7, S. 1, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ogusbd/issue/10988/131500>, (E.T. 19.02.2021).

¹²⁹ Volkan Yurdadoğ, Murat Albayrak, “OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti”, *Sosyoekonomi*, Y. 2017, Vol. 25/32, s. 142.

¹³⁰ OECD, *Harmful Tax Practices 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, 2019, s. 13.

-Bu vergi düzenlemeleriyle, coğrafi açıdan hareketli olan finans ve diğer hizmet faaliyetlerinden elde edilen gelirlere etkin vergi oranları uygulanmamakta ya da düşük oranlar uygulanmaktadır.

-Ülke dışından gelen yatırımlara yöneliktir. Bu kapsamda ya yalnızca yabancı yatırıma yönelik teşvik sunulur ya da yabancı yatırımın iç piyasadaki olumsuzluklardan etkilenmesi engellenir¹³¹.

-Şeffaflıktan yoksundur.

-Vergi politikalarına ilişkin etkin bilgi değişimi bulunmamaktadır.

Zararlı tercihli vergi rejimleri, diğer vergi sistemlerinde izlenen politikalar ile mükelleflerin yatırım ve finansal aktivitelerini yapacakları yeri karar vermelerinde bir sapmaya neden olur¹³². OECD, tercihli vergi rejimlerini gruplandırarak hangi rejimlerin zararlı olup olmadığını periyodik olarak belirlemektedir. Bu kapsamda, OECD tercih edilen vergi politikalarını; zararlı vergi rejimi, potansiyel zararlı vergi rejimi, kapsam dışı vergi rejimi ve zararlı olmayan vergi rejimi gibi başlıklar altında ele almakta¹³³ ve bu doğrultuda raporlar hazırlamaktadır. Örneğin, Türkiye’deki uygulama açısından, teknoloji geliştirme bölgeleri rejimi yukarıdaki kıstaslara göre denetime tutulmuş ve bu rejimin, genel olarak, zararlı vergi rejimi olmadığı yorumunda bulunulmuştur¹³⁴. Ek olarak, OECD, hazırladığı raporlarda bazı alanlardaki tercihli vergi rejimlerini sınıflandırmak üzere ek bir takım kriterler kullanmaktadır. Örneğin, bu kapsamda fikri mülkiyete ilişkin yapılan tercihli vergi rejimlerinin zararlı olup olmadığını belirlemek üzere ek bir takım kriterler belirlenmiştir¹³⁵.

OECD’nin bağlayıcı nitelikte olmayan (soft law) hükümler geliştiren bir uluslararası kurum olduğu gözetildiğinde konu hakkındaki çalışmaların ve yorumların ülkeler açısından bağlayıcı olduğu söylenemez. Bununla birlikte, bu önerilere uygun politikalar geliştirmenin uzun vadede yine devletlerin lehine sonuçlar doğuracağı düşünülür. Çünkü, zararlı vergi uygulamaları olarak adlandırılan bu hükümet politikaları, yalnızca diğer ülkelerin elde edeceği vergilerde bir azalmaya neden olmaz. Mali bozulum¹³⁶ olarak ifade edilen ve uygulayan ülkenin de vergi gelirlerinde ciddi bir azalmaya sebep olan bu uygulamalar, dibe doğru bir yarış (race to the bottom) olarak tasvir edilmektedir¹³⁷. Bunun nedeni, bu

¹³¹ Joann M. Weiner, Hugh J. Ault, “The OECD Report on Harmful Tax Competition”, *National Tax Journal*, Vol. 51, No. 3, s. 604.

¹³² OECD, *Harmful Tax Competition An Emerging Issue*, Y. 1998, s. 20.

¹³³ OECD, *Harmful Tax Practices 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, s. 17.

¹³⁴ OECD, *Harmful Tax Practices 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, s. 19.

¹³⁵ Detaylı bilgi için bkz. Bernhard Gilbey, Linda Pfatteicher, Tim Jarvis, “The Changing World of Prefential Tax Regime”, www.taxjournal.com, (E.T. 30.05.2020).

¹³⁶ Filiz Giray, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, S. 9, 2005, s. 111.

¹³⁷ OECD, *Harmful Tax Practices 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, s. 13.

şekilde sağlanan vergi teşviklerinin, nihayetinde tüm ülkeler açısından vergi gelirlerini azaltıcı etki yaratacağı düşüncesidir¹³⁸.

2.3.2.2. Geniş Kapsamlı Vergi Teşvikleri (Vergi Cennetleri)

Vergi cennetleri ile tercihli vergi rejimlerinin tanımlanmasında benzer bir yöntem izlenmiştir¹³⁹. Nitekim, OECD'nin 5 Nolu BEPS Eylem Planı'na ilişkin yayınladığı ilk çalışmada vergi cennetlerinin ihtiva ettiği özellikler, tercihli vergi rejimlerine benzer şekilde, aşağıdaki gibi sıralanmıştır¹⁴⁰:

- Düşük ya da sıfır oranlı vergi uygulaması,
- Etkin bilgi değişiminden yoksunluk,
- Şeffaflıktan yoksunluk,
- Ekonomik özden yoksun faaliyet

Bununla birlikte OECD'nin vergi cennetlerine ilişkin görüşü 2001 yılındaki İlerleme Raporu ile revize edilmiş, düşük ya da sıfır oranlı vergi uygulamaları ile ekonomik özden yoksun faaliyetin, vergi cennetlerini belirleyen temel özellikler olarak değerlendirilemeyeceği ifade olunmuştur¹⁴¹. OECD'nin güncel anlayışı benzer şekilde, şeffaflığın eksikliğini ve etkin bilgi değişiminden yoksunluğu bir vergilendirme bölgesinin vergi cenneti olarak nitelendirilmesi için temel özellikler olarak kabul eder¹⁴². Vergi cennetleri ile zararlı tercihli vergi rejimleri arasındaki en önemli farklılığın, vergi cenneti ülkelerde gerçekte bir iktisadi faaliyet olmaksızın işlemlerin sadece kağıt üzerinde gerçekleştirilmesi olduğu ifade edilir¹⁴³.

Vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelerde yatırımları cezbedebilmek için ya çok düşük vergi oranları uygulanmakta ya da cazip vergi kolaylıkları tanınmaktadır¹⁴⁴. Vergi cennetlerine ilişkin diğer ayırt edici husus ise, bu ülkelerin banka sırrı ve ticari sır gibi gerekçelerle bilgi değişiminde bulunmaktan kaçınmalarıdır¹⁴⁵. Vergi maliyetlerinin minimize edilmesi ve finansal gizliliğin sağlanması ile oluşan vergi cennetleri, özellikle çok uluslu şirketler için ciddi ekonomik avantaj sunmaktadır¹⁴⁶. Vergi cenneti

¹³⁸ OECD, *Harmful Tax Practices 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, s. 13.

¹³⁹ Yurdadoğ, Albayrak, "OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti", s. 142.

¹⁴⁰ OECD, *Harmful Tax Competition An Emerging Issue*, s. 23.

¹⁴¹ OECD, *The OECD's Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, 2001, ss. 7-10; Zeynep Nihan Çamurcu, "Vergi Cennetleri İle Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık", *International Journal of Public Finance*, Vol. 2, Issue. 2, 2017, s. 229.

¹⁴² OECD, *A Progress Report On OECD Work On Tax Havens*, <https://www.oecd.org/ctp/harmful/aprogressreportonoecdworkontaxhavens.htm>, (E.T. 25.05.2020).

¹⁴³ Yurdadoğ, Albayrak, "OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti", s. 142.

¹⁴⁴ Dhammika Dharmapala, James R. Hines Jr., "Which Countries Become Tax Havens?", *Journal of Public Economics*, Vol. 93, Y. 2009, s. 1058.

¹⁴⁵ Dhammika Dharmapala, "What Problems and Opportunities Are Created by Tax Havens?", *SSRN Electronic Journal*, No. 24/4, s. 663.

¹⁴⁶ Dharmapala, "What Problems and Opportunities Are Created by Tax Havens", s. 7.

olarak anılan bu yerler, diğer ülkelerin vergi gelirlerinde önemli ölçüde azalmaya sebep olmaktadır. Bunun nedeni ise, vergi cenneti olmayan ülkelerdeki mükelleflerin daha az vergi ödemek ve finansal gizlilikten yararlanmak amacıyla vergi cennetlerinde yatırım yapma eğiliminde olmasıdır¹⁴⁷.

Vergi cenneti olan ülkelerin, zararlı vergi rekabetine sebebiyet vermesi nedeniyle, bu uygulamaların önlenmesine yönelik uluslararası bir çaba ortaya konulmaktadır. Bu kapsamda, örneğin, Avrupa Birliği Ekonomik ve Mali İşler Konseyi (ECOFIN) çeşitli aralıklarla vergi alanında işbirliği yapmayan ülkeleri yayınlamakta ve bu listede yer alan ülkeler yaptırım tehdidi ile karşı karşıya kalmaktadır¹⁴⁸.

2.3.3. Süresi Bakımından Vergi Teşvikleri

2.3.3.1. Vergi Ertelemesi

Bir teşvik tedbiri olarak vergi erteleme; ödenecek hale gelen verginin tahsil edilmeyip gelecek dönemlere bırakılmasıdır¹⁴⁹. Vergi ertelemeleri gelir üzerinden alınan vergilerde belli bir süre vergiden kısmen ya da tamamen bağışıklık sağlar.

Vergi erteleme diğer teşvik türlerinde olduğu üzere hazine için bir gelir kaybına neden olmaktadır. Bu gelir kaybı, tahsili ertelenen verginin enflasyon nedeniyle değer kaybetmesiyle gerçekleşmektedir. Bununla birlikte vergi ertelemesinin en önemli avantajı, gerek teşvikten yararlanacaklar gerekse idare için yöntemin basit ve öngörülebilir olmasıdır¹⁵⁰.

2.3.3.2. Vergi Tatili

Hükümetlerin vergi politikaları doğrultusunda belirli bölgeler ve konularda, belirli bir süre veya tamamen vergi alınmamasına vergi tatili denilmektedir¹⁵¹. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinde düzenlenen kreş, bakımevi ve eğitim öğretim işletmelerinde uygulanan kazanç istisnası bir vergi tatilidir. Bu gruplardan birine giren iktisadi işletmelerin kazançları ilgili düzenleme ile, faaliyete geçtikleri dönemden başlamak üzere beş yıl vergilendirilmeyecektir.

Vergi tatilleri, vergi idaresinin yükünü hafifletmekte; yatırımcıların karmaşık teşvik düzenlemelerin ve yolsuzlukların getirdiği yükten kurtararak, yatırım yapılmasını kolaylaştırmaktadır¹⁵². Özellikle, yeni yatırımların teşvik edilmesinde etkili olan vergi tatili için önemli olan husus teşvikin süresidir. Uzun dönemli yatırımlar için çıkarılan kısa dönemli vergi tatilleri,

¹⁴⁷ OECD, *Harmful Tax Competition An Emerging Issue*, ss. 21-22.

¹⁴⁸ European Parliament, "Listing Of Tax Havens By The EU", <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/147404/7%20-%202001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF>, (E.T. 05.12.2020), s. 9.

¹⁴⁹ Özgür Saraç, "Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri", *Maliye Dergisi*, S. 159, Temmuz-Aralık 2010, s. 265.

¹⁵⁰ Giray, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, s. 77.

¹⁵¹ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s. 193.

¹⁵² Tekin, *Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri*, s. 305.

yatırımcı için cezbedici olmamakla birlikte; kısa dönem yatırımlar için yapılan uzun dönem vergi tatilleri de hazineye fazladan bir yük oluşturacaktır¹⁵³.

3. Meşru Amaç İle Vergi Teşviki Aracı Arasındaki İlişkinin Ölçülülüğü

3.1. Maddi Eşitlik İlkesinin Meşru İhlal Nedeni Olarak Haklı Neden Anlayışında Ölçülülük İlkesi

3.1.1. İlkenin Hukuki Dayanağı

Haklı nedenin sunulmuş olması; bir farklılaştırmayı eşitlik ilkesi açısından tek başına meşrulaştırmaz. Farklılaştırmanın haklı nedene dayandırılmasının ardından, haklı neden olarak ortaya konulan amaç ile ona ulaşmak için kullanılan vergi teşviki arasında ölçülülük ilkesine uygun bir ilişkinin olması gerekir¹⁵⁴.

Ölçülülük ilkesinin tarihsel gelişimi irdelendiğinde, ilke iki farklı görüşle ele alınmaktadır. İlk görüşü savunan yazarlar, ilkenin kökenlerini dağıtıcı adalet kavramına ve dolayısıyla bu kavramın temellerinin atıldığı antik dönem ve orta çağ eserlerine atfederler¹⁵⁵. İkinci görüşü savunan yazarlar, ölçülülük ilkesinin temellerini Prusya Devleti'ndeki bir uygulamaya, idarenin eylem ve işlemlerine getirilen bir denetim anlayışına dayandırır¹⁵⁶.

¹⁵³ Sarısoy, *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikaları*, ss. 85-86.

¹⁵⁴ Ölçülülük ilkesi kaynağını bir yasanın hukuki meşruluğunun nasıl sağlanacağına ilişkin hukuki sorundan alır (Bu ifade makale yazarına aittir). Bir yasanın meşruiyetinin nasıl sağlanacağına ilişkin iki temel görüş bulunmaktadır. İlki, girdi odaklı yaklaşımdır ki, bu yaklaşım yasaların “demokratik egemen” tarafından onaylanmasıyla meşruiyet kazanacağını savunur. Diğer yaklaşım ise, çıktı odaklı yaklaşımdır. Bu yaklaşıma göre bir yasa; temel hak ve özgürlükleri ihlal etmiyorsa, makul hedeflere hizmet ediyorsa, fayda maliyet analizi bakımından olumlu sonuç sağlıyorsa meşrudur.

Bu iki yaklaşım birbirini tamamen dışlamaz. Hatta büyük ölçüde birlikte uygulanabilir haldedir. Günümüzde, özellikle Avrupa hukuk sistemlerini ciddi ölçüde etkileyen çıktı odaklı yaklaşım, bir yasanın meşruluk kaynağına "yasanın uygulanmasını (law in action)" da dahil ettiği için "klasik yasa (law in the books)" anlayışının ötesine geçer. Bu nedenle, günümüzde yasa yapmanın itibarının büyük ölçüde yasanın sonuçlarına bağlı olduğu ifade edilir (Klaus Meßerschmidt, “The Race To Rationality Review And The Score Of The German Federal Constitutional Court”, *Legisprudence*, Vol. 6, No. 3, ss. 352-354).

¹⁵⁵ Amal Ienilieva, “Basic Approaches to the History of the Principle of Proportionality”, *Tom*, 26/65, No. 2-1, s. 11.

¹⁵⁶ Ienilieva, “Basic Approaches to the History of the Principle of Proportionality”, s. 11.

Ölçülülük ilkesi, başvuru alanının, sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını; sınırlama amacı açısından gerekli olmasını; araçla amaç arasında bir orantısızlığın bulunmamasını ifade eder¹⁵⁷. Ölçülülük ilkesinin kaynağını açıklayan başlıca teoriler ise şöyledir¹⁵⁸:

-Ölçülülük ilkesi, demokrasi ilkesine dayanır.

-Ölçülülük ilkesi, hukuk devleti ilkesine dayanmaktadır.

Ölçülülük ilkesini demokrasi anlayışına dayandıran ilk teori için kurucu şart demokrasi ilkesinin anayasalarda açık olarak tanınmasıdır. Şayet, demokrasi ilkesi anayasal bir statü olarak korunmuyorsa, anayasal olarak korunan diğer normlara uygulanacak bir ilke niteliğinde olmayacaktır¹⁵⁹.

Demokrasi ilkesinin içeriği ülkelerin demokrasi anlayışı ile doğrudan ilgilidir. Ayrıca, demokrasi ilkesinin içeriği genellikle anayasalarda doğrudan belirtilmemektedir. İlkenin kapsamı ise genel olarak mahkemeler aracılığıyla belirlenir¹⁶⁰. Bununla birlikte, tüm dünyada demokrasi anlayışına

¹⁵⁷ Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 116; “It is proportional if it is meant to achieve a proper purpose, if the measures taken to achieve such a purpose are rationally connected to the purpose and are necessary, and if the limiting of the constitutional right is proportional” “(Alınan tedbir) uygun bir amacı gerçekleştiriyorsa, böyle bir amaca ulaşmak için alınan tedbir rasyonel olarak amaca bağlıysa ve gerekliyse ve de (bu tedbir) anayasal hakkın sınırlandırılmasıyla orantılıysa, (o tedbir) ölçülüdür”, Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, s. 223 (parantez içi ifadeler yazara aittir);

AYM kararlarında ölçülülük ilkesi şöyle ifade olunmaktadır: “Ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gereklilik ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, orantılılık ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir” AYM, E. 2019/40, K. 2020/40, t. 17.07.2020, RG. 09.10.2020-31249, para. 74; AYM, E. 2019/2, K. 2020/28, t. 11.06.2020, RG. 11.09.2020-31241, para. 58; AYM, E. 2018/91, K. 2020/10, t. 19.02.2020, RG. 30.04.2020-31114, para. 70; AYM, E. 2019/115, K. 2020/31, t. 12.06.2020, RG. 19.08.2020-31218), para. 25. AYM bir kararında ölçülülük ilkesinin şöyle nitelemiştir: “Ölçülülük ilkesi, amaç ve araç arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade eder. Diğer bir ifadeyle bu ilke, farklı muamelenin öngörülen objektif amaç ile orantılı olmasını gerektirmektedir.” AYM, E. 2019/2, K. 2020/28, t. 11.06.2020, RG. 11.09.2020-31241, para. 35.

¹⁵⁸ Christian Rumpf, “Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği”, <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6438/crumpf.pdf>, (E.T. 27.10.2021), s. 44, Temel haklara ilişkin ölçülülük ilkesinin uygulandığı alanlar ABAD ve AİHM kararlarında; yasa koyucunun ve idarenin takdir yetkisine, hakların sınırlandırılmasına ve suç ile cezalar arasındaki dengeye ilişkin olmak üzere üç farklı başlıkta ele alındığı görülür (Paul Craig, “Proportionality, Rationality and Review”, *New Zealand Law Review*, 2010, s. 269. Temel hak ve özgürlükler bağlamında ölçülülük ilkesi demokratik toplum düzenine dayandırılmaktadır. Ölçülülük ilkesinin demokrasi anlayışı çerçevesinde, yalnızca temel hak ve özgürlükler bağlamında mahkemelerin kararlarında kullanıldığı düşünülür. Fakat, ölçülülük ilkesinin temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması rejimi haricinde başka bir takım kullanım alanları da bulunmaktadır.

Örnek olarak, Conseil d’Etat içtihatlarında şehir planlamasına ilişkin uyuşmazlıklarda ve disiplin yaptırımlarında da ilke uygulama alanı bulmaktadır (Sofia Ranchordas, Boudewijn de Waard, “Proportionality Crossing Borders: Why It Still Difficult to Recognise Sparrows and Cannons”, *The Judge and the Proportionate Use of Discretion*, Eds. Sofia Ranchordas, Boudewijn de Waard, 2016, s. 7). Başka bir örnek olarak, Dünya Ticaret Örgütü’nün Temyiz Organı kararlarında ölçülülük ilkesinin taraf devletlerin çıkarlarını dengelemek için de kullanıldığı gözlenir. Bu nedenle ilkenin mahkemelerde tüm kullanım alanlarını kapsayan başka bir kaynağın; demokrasi ilkesinden farklı bir yönünün bulunduğu söylenebilir. (Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, s. 213).

¹⁵⁹ Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, s. 214.

¹⁶⁰ Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, s. 216.

yön veren bazı hukuk metinleri mevcuttur. Demokrasi ile insan hakları arasındaki bağ, bu metinlerden biri olan Viyana Deklarasyonu’nda şöyle açıklanmıştır¹⁶¹:

“Demokrasi, kalkınma ve insan haklarına ve temel özgürlüklere saygı birbirine bağlıdır ve karşılıklı olarak birbirlerini desteklemektedir. Demokrasi, halkın kendi siyasi, ekonomik, sosyal ve kültürel sistemlerini belirleme konusunda özgürce ifade edilen iradesine ve hayatlarının her alanına tam katılımına dayanır. Yukarıdaki bağlamda, insan haklarının ve temel özgürlüklerin ulusal ve uluslararası düzeylerde geliştirilmesi ve korunması evrensel olmalı ve koşullara bağlı olmaksızın yürütülmelidir. Uluslararası toplum, tüm dünyada demokrasinin, kalkınmanın ve insan haklarına ve temel özgürlüklere saygının güçlendirilmesini ve teşvik edilmesini desteklemelidir.”

Viyana Deklarasyonu’nda belirtilen demokrasi anlayışı; toplumu oluşturan insanların siyasi, ekonomik, sosyal ve kültürel düzeyde yaşayışlarını tayin etme noktasında insan haklarını güçlendiren, egemen grupları veya kişileri ise sınırlandıran bir anlayıştır¹⁶². Ölçülülük ilkesini demokrasi ilkesine dayandıran görüşe göre, temel hakların sınırlandırılması rejimi olarak uygulanan ölçülülük ilkesi tam da bu noktada, insan hakları ile öne sürülen haklı nedeni dengelemek ve egemenlerin temel hak ve özgürlüklere müdahalesini sınırlandırmak amacıyla ortaya çıkmıştır¹⁶³. İlgili görüş gereği ölçülülük ilkesi, insan haklarına müdahale noktasında uygulanan bir anlayışla kavranmaktadır.

İkinci teori ise, ölçülülük ilkesini hukuk devleti ilkesine dayandırır. Ölçülülük ilkesinin iki kural arasındaki dengeyi sağlamak için “adalet” kaygısı neticesinde ortaya çıktığı düşünüldüğünde; bu felsefi açıklamaya en yakın pozitif temelin¹⁶⁴ hukuk devleti ilkesi olduğu ifade edilir. Böyle bir bağlantının kurulabilmesinin ön şartı, hukuk devleti ilkesinin birincil mevzuatlarda ve sözleşmelerde tanınmasıdır¹⁶⁵.

Türk Hukuk Sisteminde, ölçülülük ilkesi, 2001 Anayasa değişikliğiyle anayasal kural haline gelmiştir. 2001 değişikliği öncesinde ise ilkenin temelleri üç farklı görüş ile açıklanmıştır¹⁶⁶. Bu teorilerden ilki ölçülülük ilkesinin pozitif temelinin AY m. 13/2’ye; ikincisi AY m. 15/1’e

¹⁶¹ Vienna Declaration, Bölüm I, s. 8. <https://www.ohchr.org/en/professionalinterest/pages/vienna.aspx>, (E.T. 19.09.2020).

¹⁶² Jack Donnelly, “Human Rights, Democracy, and Development”, *Human Rights Quarterly*, 1999, Vol. 21, No. 3, s. 619.

¹⁶³ Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, s. 224.

¹⁶⁴ Fazıl Sağlam, *Temel Hakların Sınırlanması ve Özü*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Basın ve Yayın Yüksekokulu Basımevi, Ankara, 1982, ss. 117-118.

¹⁶⁵ Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, ss. 228-229. Örn. Alman Anayasası m. 28/1’e göre: “Eyaletlerdeki anayasal düzen, bu Anayasada belirlenen cumhuriyetçi, demokratik ve sosyal hukuk devleti ilkelerine uygun olmak zorundadır.”. Başka bir örnek olarak, Türkiye Cumhuriyeti Anayasa’sı m. 2’ye göre: “Türkiye Cumhuriyeti... hukuk devletidir”.

¹⁶⁶ Tahsin Fendoğlu, “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması (AY m. 13.)”, s. 132, <https://www.anayasa.gov.tr/media/4644/fendoglu.pdf>, (E.T. 10.08.2021).

dayandırmaktadır. Üçüncü görüş ise, ilkeyi, hukuk devleti ilkesinin zorunlu bir sonucu olarak kavramaktadır¹⁶⁷.

AYM, 2001 değişikliği öncesinde de ölçülülük denetimini uygulamaktaydı. AYM'nin yaptığı bu denetim, Mahkeme kararlarında, AY m. 13'te¹⁶⁸ belirtilen “*demokratik toplum gereklerine aykırı olmama*” ve “*öngörülükleri amaç dışında kullanılmama*” ile AY m. 15/1'te¹⁶⁹ belirtilen “*durumun gerektirdiği ölçüde*” lafzına dayandırılmaktaydı¹⁷⁰. Bu doğrultudaki bazı AYM kararları aşağıdaki gibidir:

“...Anayasa'nın 13. maddesinde belirtildiği biçimde, yasa koyucu tarafından yapılan temel hak ve özgürlüklerle ilgili sınırlamalar demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmayacakları gibi sınırlama ile öngörülen amaca elverişli ve ölçülü olmalıdır...”¹⁷¹

“...Düzenlemenin, yasa koyucunun takdiri dışında bırakılan anayasal ilkeleri zedelememesi ve demokratik toplum düzeninin esaslarına aykırı olmaması gerekir... Denetlenen kuralın kabul edilebilir sınırdan olmadığını belirtmek yeterlidir. Yapılan sınırlamayla sağladığı yarar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gerekir. Amaçla araç arasındaki makul ölçüyü aşmış görülen yeni sınırlamanın uygun olmadığı ortadadır... maddenin getirdiği sınırlama, amacı aşarak, seçme hakkının kullanılmasını demokratik toplum düzeninin gerekleriyle bağdaşmayacak biçimde zorlaştırdığından Anayasa'nın 13. ve 67. maddelerine aykırıdır.”¹⁷²

¹⁶⁷ Ölçülülük ilkesi ile hukuk devleti arasındaki ilişki şöyle açıklanmaktadır: “Ölçülülük ilkesi her şeyden önce hukuk devleti olmanın bir gereğidir” (Mehmet Hatipoğlu, “Kamu Görevlilerine Disiplin Cezalarının Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi”, TBB Dergisi, S. 143, Y. 2019, s. 184); “Federal Anayasa Mahkemesi içtihatlarında ve Alman doktrininde hakim olan görüş ölçülülük ilkesinin hukuk devleti ilkesinden türediği şeklindedir.” (Yüksel Metin, “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir İlke Midir?”, *SDÜFHD*, C. 7, S.1, s. 20); “Genellikle, ölçülülük ilkesinin hukuk devleti ilkesinin bir alt başlığı olduğu söylenmektedir” (Philip Kunig, “Das Verhältnismäßigkeitsprinzip Im Deutschen Öffentlichen Recht”, *Deutschland und Japan im rechtswissenschaftlichen Dialog*, Ed. Philip Kunig, Makoto Nagata, Carl Heymans Verlag, ss. 169-186'den Çev. Burak Çelik, Gökçen Doğan, Ahmet Çağrı Yıldız, “Alman Kamu Hukukunda Ölçülülük İlkesi”, *TAÜHFD*, 2019/1, s. 165); “Kanun koyucu, düzenlemeler yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır” (AYM, E. 2016/21, K. 2016/199, t. 28.12.2016, RG. 07.02.2017-29972, para. 6).

¹⁶⁸ “Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması

MADDE 13.- Temel hak ve hürriyetler, Devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünün, millî egemenliğinin, Cumhuriyetin, millî güvenliğinin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının, genel ahlâkın ve genel sağlığın korunması amacı ile ve ayrıca Anayasanın ilgili maddelerinde öngörülen özel sebeplerle, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak kanunla sınırlandırılabilir.

Temel hak ve hürriyetlerle ilgili genel ve özel sınırlamalar demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamaz ve öngörülükleri amaç dışında kullanılamaz.

Bu maddede yer alan genel sınırlama sebepleri temel hak ve hürriyetlerin tümü için geçerlidir”.

¹⁶⁹ “Temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının durdurulması

MADDE 15. –Savaş, seferberlik, sıkıyönetim veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve hürriyetlerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilir veya bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabilir.”

¹⁷⁰ Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, ss. 209-215; Onur Uçar, Ahmet Burçin Yereli, “Türk Hukuk Sisteminde Ölçülülük İlkesini Konu Edinen Başat Kurallar”, *Sosyoekonomi*, Vol. 27, No. 42, s. 213.

¹⁷¹ AYM, E. 2000/77, K. 2000/49, t. 21.11.2000, RG. 15.03.2002-24696, para. V-9.

¹⁷² AYM, E. 1986/17, K. 1987/11, t. 22.05.1987, RG. 18.09.1987-19578, para. A-1-1.

“... Haklı neden veya kamu yararının anlaşılabilir, amaçla ilgili, ölçülü ve adaletli olması gerekir. Getirilen düzenleme, herhangi bir biçimde, birbirini tamamlayan birbirini doğrulayan ve birbirini güçlendiren bu üç ölçütten birine uymuyorsa, eşitlik ilkesine aykırı bir yön vardır, denebilir. Çünkü, eşitliği bozduğu ileri sürülen kural, haklı bir nedene dayanmamakta ya da kamu yararı amacıyla yürürlüğe konulmamış olmaktadır.”¹⁷³

2001 Anayasa değişikliği sonrası ölçülülük ilkesi açık bir şekilde Anayasa’nın normatif yapısına eklenmiştir. 2001 değişikliği sonrası AYM ölçülülük ilkesini AY m. 13 çerçevesinde ele almıştır. Bununla birlikte Mahkeme, “Kanun koyucu, düzenlemeler yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır” prensibini de izlemiştir¹⁷⁴. Bu prensibin devamı olarak AYM, bir kuralın eşitlik ilkesine aykırılığını denetlerken, haklı neden ve ölçülülük denetimini birlikte uygulamaktadır¹⁷⁵.

Katıldığımız görüşe göre, AY m. 13’te düzenlenen ve temel hak ve özgürlüklerin sınırlama rejimi olarak sayılan ölçülülük, genel bir ilke olan ölçülülüğün bir parçasıdır. Çünkü, ölçülülük ilkesi bazı AYM kararlarında doğrudan hukuk devleti ilkesine dayandırılarak, yasa koyucunun takdir yetkisinin denetiminde de başvurulmuş bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁷⁶. Bu nedenle, temel hak ve özgürlükleri sınırlama rejimi olarak karşılaşılan ilgili düzenleme (AY m. 13) ilkenin bir boyutu olarak anlaşılmalıdır. Ölçülülük ilkesi ise, tüm devlet faaliyetleri için anayasal denetim ölçütü niteliğinde genel bir ilke olarak kavranmalıdır¹⁷⁷. Aynı zamanda, ölçülülük ilkesi, haklı nedenin sunulduğu ancak, hukuken korunan başka bir değer zarar gördüğünde uygulanan, iktidarın yasa koyucu sıfatıyla yaptığı işlemleri denetleyen bir araçtır¹⁷⁸.

Öte yandan iktisadi amaçlı vergi teşviklerinin sosyal devlet ilkesine dayandığı her zaman göz önünde bulundurulmalıdır. Ancak, bu durum sosyal devlet ilkesi kaynaklı normların, maddi eşitlik ilkesini tamamen dışladığı anlamına gelmemeli; bu durumda maddi eşitlik ilkesi vergi ödevlilerini koruyucu bir ilke olarak dikkate alınmalıdır¹⁷⁹. Bu nedenle, vergi teşviklerinin maddi eşitlik ilkesinden

¹⁷³ AYM, E. 1994/2, K. 1994/76, t. 25.10.1994, RG. 28.04.1998-23326, para. V-B-8.

¹⁷⁴ AYM, E. 2016/21, K. 2016/199, t. 28.12.2016, RG. 07.02.2017-29972, para. 6.

¹⁷⁵ “...Eşitlik ilkesi yönünden yapılacak anayasallık denetiminde öncelikle Anayasa’nın 10. maddesi çerçevesinde aynı ya da benzer durumda bulunan kişilere farklı muamelenin mevcut olup olmadığı tespit edilmeli, bu bağlamda aynı ya da benzer durumdaki kişiler arasında farklılık gözetilip gözetilmediği belirlenmelidir. Bundan sonra farklı muamelenin nesnel ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı ve nihayetinde nesnel ve makul bir temele dayanıyorsa söz konusu farklı muamelenin ölçülü olup olmadığı hususları irdelenmelidir...” AYM, E. 2019/48, K. 2019/74, t. 19.09.2019, RG. 19.11.2019-30953, para. 32; Benzer karar için bkz. AYM, E. 2016/205, K. 2019/63, t. 24.07.2019, RG. 31.10.2019-30934.

¹⁷⁶ “Kanun koyucu, anılan takdir yetkisi kapsamındaki düzenlemeleri yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle de bağlıdır....Bir kuralda öngörülen düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç arasında da ölçülülük ilkesi gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur.” AYM, E. 2019/74, K. 2020/29, t. 12.06.2020, RG. 18.07.2020-31188, para. 15; AYM, E. 2018/161, K. 2019/13, t. 14.03.2019, RG. 10.04.2019- 30741, para. 12.

¹⁷⁷ Metin, “Temel Hakların Sınırlanması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir İlke Midir?”, s. 21.

¹⁷⁸ Alice Ristrop, “Proportionally as a Principle of Limited Government”, *Duke Law Journal*, No. 55 (2), ss. 269-271.

¹⁷⁹ Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 70.

ayrılmalarının haklı gerekçelerini sunmak ve hangi durumda anayasaya uygun olacaklarını tespit edilmesi gerekmektedir¹⁸⁰. Bu tespitin yapılması için; sosyal devlet ilkesine dayanan normun kamu yararına uygun olması ve takip ettiği amacın gerçekleşmesi için ölçülü olup olmadığının sorgulanması önerilir¹⁸¹.

Vergi teşvik kurallarına ilişkin hukuki sorun, çatışan iki anayasal ilkenin nasıl dengeleneceğine ilişkindir. Çatışan iki ilkeden birinin diğerine üstünlüğü yerine; hiçbir anayasal ilkenin mutlak olmaması anlayışı¹⁸², bu hukuki sorunun çözümünde bir denge ihtiyacını doğurmaktadır. Kaldı ki, AYM'nin yasa koyucunun takdir yetkisinin sınırlarına¹⁸³ ilişkin yaptığı denetimde¹⁸⁴ kullandığı ölçülülük ilkesinin, eşitlik ilkesinin ihlal edildiği bir normda uygulanması evleviyetle kabul edilmelidir. AYM'nin yasa koyucunun takdir yetkisini hukuk devleti ilkesi ile sınırlaması anlayışı, eşitlik ilkesini de kapsar niteliktedir. Çünkü, eşitlik ilkesi hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir.

¹⁸⁰ Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 71.

¹⁸¹ Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, ss. 71-72.

¹⁸² Krş. Huber, "Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet", s. 51.

¹⁸³ "Hukuk devleti ilkesinin unsurlarından biri olan kanunların anayasaya uygunluğu prensibi, yasama fonksiyonu yerine getirilirken çıkarılan kanunların yargı organlarıncı denetime tabi tutulması, yargı fonksiyonu ile yasama fonksiyonunu karşı karşıya getirmektedir." (Bülent Beder, Mehmet Altundış, "Yasama ve Yürütme Fonksiyonlarının Yargı Bağımsızlığına Müdahalesi", *Yasama Dergisi*, S. 13, Y. 2009, s. 86) Yasa koyucunun takdir yetkisi olarak ele aldığımız bu gerilim, genel olarak, anayasa yargısının anayasayı yorumlayış biçiminin, halkın çoğunluğunun seçimiyle gelen parlamento'yu sınırlandırdığı gerekçesiyle eleştirilmektedir (Kemal Gözler, "Anayasa Yargısının Meşruluğu Sorunu", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, No. 61/3, ss. 136-141).

Katıldığımız görüşe göre, siyasi iktidarın, siyasi sorumluluk ve demokratik meşruiyet açısından bir denetime tabi olması bir zorunluluk teşkil etmektedir (Yüksel Metin, Türkiye'de Yargı Bağımsızlığına İlişkin Kimi Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *Anayasa Yargısı*, No. 27, 2010, s. 219). Demokrasi yalnızca çoğunluğun görüşü olarak dar anlamıyla yorumlanmamalı; ilkenin, çoğunluğun kararlarıyla temel hak ve özgürlüklere müdahalenin sınırlandırılması yönüyle de demokrasinin "çoğunluğun tiranlığını" engelleyici unsuru göz ardı edilmemelidir. Bu yönüyle anayasa yargısı, çoğunluğun sınırlanması açısından demokrasiye ve temel hak ve özgürlüklerin korunmasına hizmet etmektedir (Kadir Dede, "Anayasal Yargının Demokratik Meşruiyeti: Eleştiri ve Yanıtlar Üzerine Bir Değerlendirme", *Hacettepe HFD*, No. 4/1, 2014, ss. 130-138).

Bu durumda da, anayasa yargısının demokratik meşruluğu, mahkemelerin temel hakları yasama organlarından daha iyi koruyacakları yönündeki inanca dayanacaktır (Ergun Özbudun, "Anayasa Yargısı ve Demokratik Meşruluk Sorunu", *Demokrasi ve Yargı*, TBB, 04-05-06 Ocak 2005, s. 347, <http://tbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/demokrasi-ve-yargi.pdf>, (E.T. 10.08.2021).

¹⁸⁴ "Kanun koyucu, anılan takdir yetkisi kapsamındaki düzenlemeleri yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle de bağlıdır. ...Bir kuralda öngörülen düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç arasında da ölçülülük ilkesi gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur." AYM, E. 2019/74, K. 2020/29, t. 12.06.2020, RG. 18.07.2020-31188, para. 15; AYM. E. 2018/161, K. 2019/13, t. 14.03.2019, RG. 10.04.2019- 30741, para. 12.

3.1.2. Temel Hak ve Özgürlükleri Sınırlandırma Sınırı Olarak Ölçülülük İlkesinden Farkı

Vergi teşvik kurallarına tatbik edilen ölçülülük ilkesi temelde, eşitlik ilkesine aykırılığın haklı neden (sosyal devlet ilkesi) ile dengelenmesi zorunluluğuna dayanmaktadır. Bu boyutuyla vergi teşviklerine ilişkin ilkenin dayanağı; demokrasi ilkesi gereği uygulanılagelen ve temel hakların sınırlandırılması rejimi anlayışındaki¹⁸⁵ ölçülülük yaklaşımından farklılaşmaktadır.

Vergi teşviklerine ilişkin ilkenin denetimi, anayasacılık anlayışı içerisinde, ulusal yargı merciilerinin görev ve yetkisindedir. Fakat, ilkeyi, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması rejimiyle ele alan mahkemelerden AİHM ve ABAD'ın¹⁸⁶; birçok ulusal mahkeme kararını etkilediği söylemek mümkündür¹⁸⁷. Herhangi bir bireysel hakkın ihlal edilmemesine rağmen, ilkenin eşitlik ilkesi açısından göz önünde bulundurulması yeni geliştirilen bir yaklaşım olduğundan, denetim mercii olan ulusal mahkemeler tarafından hak ve özgürlük temelli anlayışın birikimine bağlı kalınacağı düşünülmektedir. İlkeyi, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması cihetiyle ele alan mahkemelerin kararları iki açıdan daha önem arz etmektedir. İlk olarak, ölçülülük ilkesinin uygulanması açısından temel hak ve özgürlükler rejimiyle; eşitlik ilkesine aykırılık tezinin ortak problemleri bulunmaktadır. Bu açıdan en büyük ortak sorun ölçülülük denetiminin yapılabilmesi için gerekli olan bilgiye mahkemelerin erişiminin sınırlı olmasıdır. Bu noktada her iki yaklaşımın da diğerinin deneyimine ihtiyacı bulunmaktadır. İkinci olarak, ölçülülük ilkesi eşitlik ilkesine aykırılık teziyle birlikte temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması rejimi için de bazı¹⁸⁸ ulusal mahkemelerde birlikte uygulanır haldedir. Bu birliktelik nedeniyle her iki ölçülülük anlayışı arasında büyük benzerlikler bulunmaktadır.

¹⁸⁵ İlgili görüş temelini, demokrasi ilkesi gereği insan haklarını sınırlandıran egemenlerin sınırlandırılması anlayışından alır. İnsan hakları öğretisine göre insan hakları bir bütünü oluşturan parçalardır (Jack Donnelly, *Teoride ve Uygulamada Evrensel İnsan Hakları*, Çev. Mustafa Erdoğan, Levent Korkut, Yetkin, 1995, s. 50.). Bu nedenle, haklar arasında önem ve hiyerarşi bakımından bir sıralama düşünülemez (Oktay Uygun, *Devlet Teorisi*, Onikilevha, İstanbul, 2017, s. 507).

Bu anlayış gereği iki hak arasındaki çatışmada bir hakkı tercih etmek, insan haklarının bütünlüğü ilkesine ve günümüz insan hakları anlayışına aykırılık teşkil edecektir (Lorenzo Zucca, "Conflicts of Fundamental Rights as Constitutional Dilemmas", *Sant'Anna Legal Studies*, Stals Research Paper, No. 16, 2008, s. 34). "Buna karşılık, çeşitli insan hakları arasında, değer ve nitelik açısından farklılıklar olduğu, dolayısıyla bu hakların bazı ölçütlere göre türlere ayrılıp, tasnif edilmesi gerektiğini ileri süren görüşler tartışma yaratabilmektedir... Bu tür görüşleri savunanlar, örneğin, insan haklarından yararlanabilmenin ancak yaşayan insanlar için söz konusu olabileceğini, dolayısıyla yaşam hakkının bütün öteki haklardan daha öncelikli bir hak olarak kabul edilmesi gerektiğini ileri sürerler" (Rona Albay, *İnsan Hakları Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2.B, 2015, İstanbul, s. 68).

¹⁸⁶ Her ne kadar AİHM ve ABAD kuruluş kanunlarında yüklenen görevleri nedeniyle iki farklı uluslararası yargı mercii olsa da, Avrupa Standartları'nın her iki mercinin kararlarını şekillendirdiği gözlemlenir. H. Burak Gemalmaz, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2008, s. 76. Örneğin, aynı eserdeki 178 nolu dipnotta belirtildiği üzere, AİHM'in bazı kararlarında ABAD kararlarına ve Temel Haklar Şartı'na yaptığı göndermeler bulunmaktadır.

¹⁸⁷ ABAD için bu iddia başka bir yazar tarafından da öne sürülmüştür. Bkz. Meßerschmidt, "The Race To Rationality Review And The Score Of The German Federal Constitutional Court", s. 349.

¹⁸⁸ Örn. Türk AYM ve Alman Federal Anayasa Mahkemesi.

Bu benzerliğin bir yansıması olarak, AYM'nin ilkeyi farklı amaçlarla kullandığı denetimler, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması rejimine ilişkin yaptığı denetimle büyük benzerlikler taşır¹⁸⁹. Yapılan denetimler, ölçülülük denetimi olarak ortak bir paydada birleştirilmekte ve her ne kadar iki farklı temele dayansa da birbirinden tamamen ayrı olarak ele alınmamaktadır. Bu nedenle bu çalışmada, ölçülülük ilkesine ilişkin klasik yaklaşımdan (temel haklar ve özgürlükleri sınırlandırma rejimi olarak ele alan görüş) ayıksı bir temellendirme iddiası ortaya sürülse dahi; klasik yaklaşımın tatbikinden her zaman yararlanılması ve yöntem arayışına katkı sağlamak amacıyla, mahkeme kararları irdelenirken, kategorilere ayırmaksızın, ilkenin –bütüncül bir yaklaşımla- ele alınması planlanmıştır.

3.1.3. İlkenin Anlamı ve İşlevi

Teorik açıdan klasik yaklaşımdan farklılaşmalar yalnızca eşitlik ilkesinin (maddi hukuk devleti ilkesi) ulusal mahkemelerce tatbiki durumunda kaynaklanmamaktadır. Bu iddiayı desteklemek için, ölçülülük ilkesine başvuran yargı merciilerinin kararları ve uluslararası hukuka yön veren metinler tespit edilerek incelenmiştir. Bu kapsamda, ulusal mahkeme kararlarına ve AİHM, ABAD gibi uluslararası mahkeme kararlarına ek olarak; Dünya Ticaret Örgütü'nün (DTÖ) uyuşmazlıklara ilişkin kararlarında da ölçülülük ilkesinin gözetildiği tespit edilmiştir.

DTÖ, kuruluş anlaşmasını onaylayan üye devletler arasındaki ticari ilişkileri düzenleyen bir kuruluştur¹⁹⁰. Üye devletler DTÖ kuruluş anlaşmasına ek olarak diğer DTÖ anlaşmaları ile de bağlıdırlar. DTÖ Anlaşmaları ise, kuruluş anlaşmasına ekli olarak onaylanan, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'ndan (GATT); Anlaşmazlıkların Halli Kural ve Yöntemleri Hakkındaki Mutabakat Metni'ne değin bir dizi anlaşmayı içerir¹⁹¹. Ölçülülük ilkesinin tatbik edildiği hukuki

¹⁸⁹ Örneğin, AYM, Reis Otomotiv kararında ayrımcılık iddiası taşıyan vergi uygulamasını mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak ele almıştır. İlgili kararda ilke, “Ölçülülük ilkesi “elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. “Elverişlilik” öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, “gereklilik” ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, “orantılılık” ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir” olarak tanımlanmıştır. AYM, Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş., Başvuru no. 2015/6728, t. 01/02/2018, para. 99.

AYM yasa koyucunun takdir yetkisinin denetiminde de ilkeyi aynı yaklaşımla ele almıştır: “Kanun koyucu, anılan takdir yetkisi kapsamındaki düzenlemeleri yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle de bağlıdır. Bu ilke ise elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik kuralın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, gereklilik kuralın ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını, orantılılık ise kural ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. Bir kuralda öngörülen düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç arasında da ölçülülük ilkesi gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur.” AYM, E. 2019/74, K. 2020/29, t. 12.06.2020, RG. 17.07.2020-31188, para. 15.

¹⁹⁰ Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması, m. 2/1, https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/04-wto.pdf, (E.T. 25.02.2021).

¹⁹¹ Anlaşmalara ilişkin daha fazla bilgi için bkz. WTO, Overview: A Navigational Guide, https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/agrm1_e.htm#:~:text=The%20WTO%20agreements%20cover%20goods,and%20keep%20open%20services%20markets, (E.T. 24.02.2021).

metinlere ise, Uyuşmazlık Çözüm Organı ve Temyiz Organı'nın DTÖ Anlaşmaları'na¹⁹² yönelik ihtilaflı durumlarda aldığı kararlarda rastlanır.

DTÖ Anlaşmaları'nda ölçülülük ilkesine ilişkin yazılı bir kural bulunmamasına rağmen, genellikle, yerli ekonomiyi korumaya ve ayrımcı tedbirlere yönelik ihtilaflarda, ilke uygulama alanı bulmaktadır¹⁹³. Bu kapsamda ortaya çıkan uyuşmazlık konularından biri, ayrımcı tedbirler uygulama yasağından istisna tanıyan GATT m. XX hükmüdür. İlgili hüküm gereği, üye devletlerin kamusal politikalar amacıyla ve istisna hükmünde belirlenen nedenlere¹⁹⁴ dayanarak aldıkları tedbirler anlaşmaya aykırı olmayacaktır. Bu muafiyetin kurucu şartı ise muafiyet hükmünün, gerek aynı koşullar altında bulunan ülkeler arasında keyfi ve haksız bir ayırım vasıtası olarak; gerekse uluslararası ticarete yönelik gizli bir kısıtlama aracı oluşturacak şekilde kullanılmamasıdır (GATT m. XX/I).

GATT m. XX konusunda verilen kararlarda iki aşamalı bir denetim izlenmektedir¹⁹⁵. Bunlardan ilki, uyuşmazlık konusu tedbirin istisna hükmünde yer alan nedenlerden (GATT m. XX/a-j) biri olup olmadığının denetimidir. Tedbirin istisna hükmü kapsamında değerlendirilmesi içinse, tedbir ile tedbirin uygulanmasındaki amaç, birbiriyle ilişkili ve bağlantılı olmalıdır¹⁹⁶. Bu durumun gerekçesi istisna hükmünde geçen “gerekli (*necessary*)” ve “ilişkili (*relating to*)” kelimelerine dayandırılmaktadır.

GATT m. XX. konusundaki öncül uyuşmazlıklardan *Thailand-Cigarettes* kararında istisna hükmündeki gereklilik şartının, Genel Anlaşma ile tutarlı veya daha az tutarsız olan alternatif başka bir tedbirin olmaması durumunda sağlanacağı ifade olunmuştur¹⁹⁷. Sonraki kararlarda ise yapılan denetimin ölçülülük denetimine benzer niteliğe büründüğü görülür. Bu kararlarda tedbirin istisna hükmü kapsamında değerlendirilebilmesi için makul ölçüde uygun olması aranır. Temyiz Organı'na göre makul ölçüde uygun bir tedbirin belirlenmesi için tedbirin ticarete verdiği zararlar birlikte farklı etkileri¹⁹⁸ de

¹⁹² Kapsanan anlaşmalar için bkz. DTÖ Anlaşması EK 2, m. 1, https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dsu_e.htm#appendix1, (E.T. 25.02.2021).

¹⁹³ João Dácio de Souza Pereira Rolim, *The Role of the Rule of Reason, The Standard of Reasonableness and the Principle of Proportionality in Assessing Fair Taxation*, Doktora Tezi, Queen Mary University of London, s. 145.

¹⁹⁴ GATT m. XX:

“ ...

a. Genel ahlakın korunması için gerekli

b. İnsan, hayvan ve bitkilerin hayatlarını ve sağlıklarını korunması için gerekli

... ”

g. tükenbilir doğal kaynakların korunmasına ilişkin ... ”

¹⁹⁵ Appellate Body Report, *United States – Standards for Reformulated and Conventional Gasoline* (WT/DS2/AB/R), para. 22.

¹⁹⁶ Andenas, Zleptnig, “Proportionality And Balancing In WTO Law: A Comparative Perspective”, s. 79.

¹⁹⁷ Panel Report, *Thailand - Restrictions On Importation Of And Internal Taxes On Cigarettes* (DS10/R - 37S/200), para. 75.

¹⁹⁸ Temyiz Organı'nın sigara pulu uygulaması kaynaklı bir uyuşmazlıkta diğer etkilere ilişkin değerlendirmesi için bkz. “Dominik Cumhuriyeti'nde yalnızca vergi makamlarının gözetiminde vergi pullarının yapıştırılmasını şart koşturmak, vergi pulları sahteciliğini, sigara kaçakçılığını ve vergi kaçakçılığını engellemeyecektir. Bu bağlamda Panel'de değinildiği üzere, vergi pullarına eklenen güvenlik özellikleri veya yollarda ve farklı ticari düzeylerde yapılan polis kontrolleri gibi uygulamaların vergi pulları sahteciliğini, vergi kaçakçılığını ve tütün ürünleri kaçakçılığını engellemede daha önemli bir rol oynayacaktır.” Appellate Body Report, *Dominican Republic-Measures Affecting The Importation And Internal Sale Of Cigarettes* (WT/DS302/AB/R), para. 70.

dikkate alınmalıdır¹⁹⁹. Bu dengeleme işlemi için (*weighing and balancing process*) alternatif tedbirlerin amacın gerçekleşmesine ne ölçüde katkı sağladığı tespit edilmelidir²⁰⁰.

İkinci aşamada, tedbirin, istisna hükmünün kurucu şartına (GATT m. XX/I) uygun olup olmadığı denetlenir. Bu aşamada yapılan denetim, istisna hükmünün kötüye kullanılmasını engellemek amacıyla yapılır²⁰¹. Uyuşmazlık konusu tedbir, aynı koşulların geçerli olduğu ülkeler arasında *keyfi ve haksız* bir ayrımcılık oluşturmamalı; bununla birlikte, ilgili tedbir, *uluslararası ticarette gizli bir kısıtlama vasıtası* olarak kullanılmamalıdır²⁰². Bu denetimde, tedbiri uygulayan devletin haklarıyla, hakkının ihlal edildiğini öne süren devletin çıkarları dengelenmeye çalışılır²⁰³.

US-Shrimps kararı bu denetimin uygulandığı ilke kararlardan biridir. Kararda karides avcılığını serfıtika şartına bağlayan ABD (Amerika Birleşik Devletleri) yasası; *keyfi ayrımcılık* ve *haksız ayrımcılık* kriterleri üzerinden incelenmiştir. Kararda, bir tedbirin GATT m. XX/I hükmüne aykırı olduğunun kabul edilmesi için; tedbirin, ayrımcı bir muamele niteliğinde olması şart koşulmuştur²⁰⁴. Şayet, ilgili tedbir ayrımcı bir muameleye yol açıyorsa; sonrasında, bu tedbirin keyfi veya haksız olup olmadığı değerlendirilmesi yapılmalıdır. İlgili kararda, ABD'nin bazı karides ihracçısı ülkelere serfıtika verirken, bazılarının başvurusunu reddetmesi ayrımcı bir muamele olarak değerlendirilmiştir. ABD, sözlü ve yazılı savunmasında deniz kaplumbağalarının neslinin korunması için böyle bir tedbir uyguladığını öne sürse de, Temyiz Organı, özellikle²⁰⁵, deniz kaplumbağalarının korunmasına yönelik uluslararası bir anlaşma gibi barışçıl çabalara girişilmeden getirilen bu tedbiri *haksız ayrımcılık* olarak nitelendirmiştir²⁰⁶. Ayrıca, serfıtika verme işleminin adil ve makul bir şekilde uygulanıp uygulanmadığına yönelik belirsizliğin *keyfi ayrımcılığa* yol açtığı düşünülmektedir. Temyiz Organı'na göre, şeffaf bir mekanizmanın olmaması nedeniyle başvuruları reddedilen ihracatçı üyeler; sertifika verilen üyelere karşı *keyfi ayrımcılığa* maruz bırakılmıştır²⁰⁷.

Dünya Ticaret Örgütü açısından ölçülülük ilkesinin mahiyeti yukarıdaki gibi açıklanmıştır. Anlaşılacağı üzere, ölçülülük ilkesi, uluslararası ticaret hukukunda devletlerin çıkarlarının

¹⁹⁹ Appellate Body Report, *European Communities – Measures Affecting Asbestos And Asbestos-Containing Products* (WT/DS135/AB/R), para. 170.

²⁰⁰ Appellate Body Report, *Korea – Measures Affecting Imports Of Fresh, Chilled And Frozen Beef* (WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R), para. 164.

²⁰¹ Appellate Body Report, *United States – Import Prohibition Of Certain Shrimp And Shrimp Products* (WT/DS58/AB/R), para. 15.

²⁰² Andenas, Zleptnig, “Proportionality And Balancing İn WTO Law: A Comparative Perspective”, s. 82.

²⁰³ Rolim, *The Role of the Rule of Reason, The Standard of Reasonableness and the Principle of Proportionality in Assessing Fair Taxation*, s. 161.

²⁰⁴ *US-Shrimps*, para 150.

²⁰⁵ Temyiz Organı dört farklı gerekçe ile haksız ve ayrımcı bir tedbir olarak nitelemiştir. Kısa özeti için bkz. Rolim, “The Role of the Rule of Reason, The Standard of Reasonableness and the Principle of Proportionality in Assessing Fair Taxation”, ss. 162-163.

²⁰⁶ *US –Shrimps*, para. 169.

²⁰⁷ *US –Shrimps*, para. 177.

dengelenmesinden, insan hakları hukukunda temel hak ve özgürlüklerin kısıtlanmasına; eşitlik ilkesinden aykırılığın giderilmesinden, ceza ile suçun ve müdahale ile saldırı/tehditin dengelenmesine değin farklı boyutlarda²⁰⁸ kullanılan evrensel bir hukuk ilkesidir. Uygulamadaki farklılık, dengenin taraflarında, dengelenecek değerde ve dengeleme için hangi alt ilkelere dayanılarak yararlanılacağından kaynaklanmaktadır. Bu farklılığa rağmen ilkenin uygulanmasında, her durumda, iki çatışan değer dengenmesi durumu söz konusudur. Bu nedenle uygulanma amacı bakımından ilke evrensel bir hukuk ilkesi olarak kavranmalıdır.

²⁰⁸ Ölçülülük ilkesinin doğasının farklı mahkemelerce farklı şekilde yorumlanması; uluslararası anlaşmazlıkların çözümü noktasında ilkenin yetersizliği olarak da değerlendirilmiştir. Crow, “A Taxonomy of Proportionality in International Courts”, s. 26.

II. BÖLÜM

VERGİ TEŞVİKLERİNİN ELVERİŞLİLİK ALT İLKESİNE UYGUNLUĞU

1. Genel Olarak Elverişlilik İlkesinin Anlamı

1.1. Doktrinde

Ölçülülük ilkesi, 19. yüzyılda Prusya Yüksek İdare Mahkemesi (*Preussisches Oberverwaltungsgericht*) tarafından uygulanmaya başlanmıştır¹. Yüzyıllar önce şekillenmeye başlayan ilke, günümüzde, devlet otoritesinin neredeyse tamamına egemen olan ve otoritenin karar alırken zorunlu olarak göz önünde bulundurduğu bir anlayışa kavuşmuştur². Prusya Yüksek İdare Mahkemesi'nin 1886 yılında verdiği bir kararda³, ölçülülük; tedbirlerin hedefe ulaşmaktan öteye geçmemesi olarak açıklanmıştır.

Elverişlilik alınan tedbirlerin, belirlenen hedeflere uygun olup olmadığının denetimidir⁴. Yapılan denetimde temel olarak iki sorunla karşılaşılmaktadır⁵. İlk olarak, yasa koyucunun yapmış olduğu düzenlemelerde, çoğunlukla, çeşitli amaçların bir araya gelmesinden oluşan bir amaçlar demeti söz konusudur⁶. Bu nedenle, yasa koyucunun hangi amacı güttüğü açıkça belli değildir. Örneğin, 5746 Sayılı Kanun m. 1'de yasa amacı şöyle ifade edilmiştir:

“Bu Kanunun amacı; Ar-Ge, yenilik ve tasarım yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile

¹ Maik Martin, Alexander Horne, “Proportionality: Principles and Pitfalls – Some Lessons from Germany”, *Judicial Review*, No. 13/3, ss. 172-173.

² Ienilieieva, *Basic Approaches to the History of the Principle of Proportionality*, s. 15.

³ “The protection from accidents . . . is indeed the task of the police; this task and the authority finds its limit, however, in that the chosen measures may not extends farther than they must to meet the goal of eliminating the danger” (YTÇ “Kazalardan koruma ... gerçekten polisin görevidir; Ancak bu görev ve yetki kendi sınırını, seçilen tedbirlerin tehlikeyi ortadan kaldırma hedefine ulaşmaktan öteye geçmemesinde bulur”). *Preußisches Oberverwaltungsgericht [PrOVG] July 3, 1886, 13 Entscheidungen des preußischen Oberverwaltungsgerichts [PrOVGE] 426, 427'den aktaran; Arturas Panomariovas, “Proportionality: From The Concept To The Procedure”, Jurisprudence, 2010, No. 2(120), s. 260.*

⁴ Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, s. 26; Kıta Avrupası Hukuk Sistemlerinde yapılan genel tanımlama böyle iken; Amerikan Yüksek Mahkeme kararlarında elverişlilik ilkesinin uygulanmadığı görülmektedir. Fakat, Mahkeme'nin uyguladığı rasyonel temel (bağlantı) denetimi (rational connection test) elverişlilik ilkesine benzer özellikler barındırmaktadır. Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, s. 303.

⁵ Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, s. 27.

⁶ Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, s. 27.

Ar-Ge'ye, yeniliğe ve tasarıma yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge ve tasarım personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmektedir.”

İkinci olarak tedbirin ne kadar “elverişli” olması gerektiği noktasında ise bir uzlaşa bulunmamaktadır⁷. Bununla birlikte elverişlilik ilkesine uygun bir kural için, tercih edilen aracın ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirme potansiyeline sahip olmasının yeterli olduğu düşünülür⁸. Vergi teşvik kuralları açısından elverişlilik ilkesinin denetimi, yasa koyucunun seçtiği teşvik aracının, yasa koyucunun amacına uygun olup olmadığının test edilmesidir.

Elverişlilik ilkesi, yasa amacının belirlenmesiyle başlayan bir süreçtir. Yasa amacına ulaşmak için başvuru yöntemleri ise çeşitlidir. Bu kapsamda, hükümet görüşüne başvurma⁹, yasa gerekçesini inceleme¹⁰ ve yasanın içeriğinin değerlendirilmesi¹¹ gibi metotlar geliştirilmiştir. Bu metotlar arasında yasa gerekçesini incelemenin, yasa yapımındaki iradeyi yansıtmaya nedeniyle en objektif yöntem olduğu kanaatindeyiz. Bununla birlikte, yasa metninde doğrudan vergi teşvikinin amacı verilmişse; yasa amacını o hüküm kabul etmek gerekir¹².

Teşvik yasasının amacı kamu yararına hizmet etmelidir. Daha önce ifade edildiği üzere, maliye politikası amaçları kural olarak kamu yararının gözetildiği amaçlardır. Bu nedenle, teşvik yasası belirli bir gruba özgü tasarlanmadığı takdirde, belirlenen amaç, hukuka uygun kabul edilmelidir.

Vergi teşvikleriyle maliye politikası amaçlarına ulaşmak isteyen yasa koyucunun başvuracağı araçlar çeşitlidir. Teşvik edilmesi amaçlanan konunun belirlenmesinin ardından, hangi teşvik aracının uygulanacağı kural olarak yasa koyucunun takdirindedir. Örneğin, yasa koyucu, doğrudan yabancı yatırımcı statüsündeki mükelleflerin elde ettiği geliri tamamen vergiden bağımsız tutabileceği gibi; aynı mükellef grubuna diğerlerinden daha düşük bir vergi oranını öngörerek de bu teşviki sağlayabilecektir.

Amacın tespit edilmesinin ardından, teşvik kuralının amaca uygun olup olmadığı sorgulanmalıdır. Örneğin, istihdamı artırma amacıyla düzenlenen bir teşvik kuralı bu amaca uygun

⁷ Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, s. 27.

⁸ Metin, “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir İlke Midir?”, s. 9: Yazara göre, elverişlilik ilkesinin gerekleri için, aracın başlangıçta ulaşılmak istenen amacı soyut düzeyde gerçekleştirmesinin mümkün görülmesi yeterlidir; Harbo, *The Function of Proportionality Analysis in European Law*, s. 23: Yazar, ABAD kararları özelinde elverişli araç; “vazgeçilmez” bir araç gibi katı bir formda nitelendirmemektedir, bununla birlikte yazara göre “elverişli araç”, “yararlı” bir araçtan daha katı ve daha geniş bir anlam içerir; Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, s. 305: Yazar, aracın, araçlar demeti içerisinde seçilen rasyonel bir tercih olmasının, “elverişlilik” ilkesinin gereklerini sağlamak için yeterli olduğunu ifade etmektedir.

⁹ Bkz. AİHM, *E.B.v. France*, Başvuru No. 43546/02, t. 22.01.2008, para. 70.

¹⁰ Bkz. AYM, *Mehmet Salih Baltacı*, Başvuru No. 2017/14768, t. 27.11.2019, para. 43

¹¹ Bkz. AYM, E. 2019/95, K. 2019/89, t. 14.11.2019, RG. 17.01.2020-31011, para. 29.

¹² Örn. 5746 Sayılı Kanun, m. 1; 4691 Sayılı Kanun, K. t. 26.06.2001, RG. 06.07.2001-24454, m. 1.

tasarlanmalıdır. Bu noktada, teşvik kuralının istihdamı artırma potansiyelinin olması elverişlilik ilkesi için yeterli görülebilir.

Bir teşvik kuralının, amacına potansiyel olarak hizmet edip etmediğini belirlemek, vergi teşvik kuralı ile yasa amacının karşılaştırılması sayesinde mümkün olabilir. Bir sonraki alt başlıkta açıklanacağı üzere AYM'nin elverişlilik ilkesini ele alış şekli böyledir. Bu durumda, elverişlilik denetimi yasa metni üzerinden yapılan bir incelemeye indirgenmiş vaziyettedir.

Bazı durumlarda, teşvik kuralının düzenlendiği yasa metni üzerinden yapılan inceleme elverişlilik denetimi için tek başına yeterli olmayabilir. Örneğin, istihdamı artırmak amacıyla ücret gelirlerine vergi indirimi öngören bir teşvik kuralı için ek bazı değerlendirmeler gerekecektir. Çünkü, ücret gelirlerinin daha az vergilendirilmesiyle istihdamın artması arasında olumlu bir ilişkinin bulunup bulunmadığı belirsizdir.

Bu belirsizliğin giderilmesi için yasa metniyle birlikte; yasanın toplum üzerindeki olası etkilerinin de göz önünde bulundurulması gerekir. Örneğin, ücret gelirlerine yönelik tasarlanan bir teşvik kuralıyla, çalışmayan kimselerin işe başlama istekleri arasında olumlu bir ilişki kurulabilir. Çünkü, vergi indirimi sayesinde ücret geliri elde edenlerin net maaşlarında bir artış olacaktır. Böyle bir artış, çalışma hayatına girmek için işsiz kimselere motivasyon sağlayabilir. Fakat, istihdamın artması yalnızca arza değil, işgücü piyasasındaki talep artışına da bağlıdır. Böyle bir kuralın işgücü talebini artırıp artırmayacağı da değerlendirilmelidir. Başka bir açıdan, böyle bir teşvik kuralı farklı gelir türü elde edenlerin tercihlerinde de bir etki yaratacaktır. Örneğin, böyle bir kural sonucu ticari kazanç elde edenler daha az vergi ödemek için ücretli çalışmaya yönelebilirler. Bu durumda da “gerçek” bir istihdam artışı sağlanmamış olacaktır.

Yukarıdaki örnekte olduğu gibi, teşvik aracı ile teşvik amacı arasındaki ilişki her durumda yasa metninden çıkarılamayabilir. Bu gibi durumlarda teşvik kuralının teşvik amacıyla ilişkisinin kurulabilmesi için, kuralın olası etkilerinin değerlendirilmesi gerekir. Teşvik kuralının etkisi ne kadar objektif bir yöntemle tahmin edilebilirse elverişlilik ilkesinin gereklerinin o ölçüde karşılanacağını düşünmekteyiz. Böyle bir yöntemin tespiti için mahkeme kararlarıyla birlikte literatürün de irdelenmesini zaruri görmekteyiz.

1.2. İctihatlarda

1.2.1. Ulusal Yüksek Mahkeme Kararlarında Elverişlilik İlkesi

1.2.1.1. Türk Anayasa Mahkemesi

AYM kararlarında elverişlilik, “öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olması” şeklinde tanımlanmaktadır¹³. Mahkeme’nin elverişlilik denetimi yaptığı kararlarda yapılan denetim, kuralın veya idari işlemin amacı ile yapılan müdahalenin birbirine uygun olup olmadığının test edilmesidir¹⁴. Fakat, Mahkeme’nin, her durumda somut bir elverişlilik denetimi yaptığı söylenemez¹⁵.

Mahkeme, elverişlilik denetimi yaptığı bazı kararlarında yasa koyucunun amacı ile kamu yararı arasındaki bağı vurgulamış¹⁶; bazı kararların da ise bu bağı açık bir şekilde ifade etmekten kaçınmıştır¹⁷:

“Müsadere yoluyla (araç) mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin suçla mücadelede caydırıcılığın sağlanması ve yeni suçların işlenmesinin önüne geçilmesi yönündeki amacı (amaç) gerçekleştirmek için elverişli bir araç olduğu...”¹⁹

“Millî güvenlik bakımından sakınca oluşturabilecek fiil veya durumları nedeniyle kişilerin kamu ihalelerine katılamamalarını düzenleyen kural (araç) kanun koyucu tarafından getirilen idari bir önlem

¹³ AYM, Mehmet Akdoğan ve diğeri, Başvuru No. 2013/817, t. 19.12.2013, para. 38; AYM, Fethi Yılmaz ve diğeri, Başvuru No. 2017/37121, t. 11.12.2019, para. 55; AYM, E. 2019/108, K. 2019/101, t. 15.12.2019, RG. 14.02.2020-31039, para. 12; AYM, E. 2019/106, K. 2019/100, t. 25.12.2019, RG. 14.02.2020-31039, para. 25.

¹⁴ AYM, E. 2022/18, K. 2022/16, t. 24.02.2022, RG. 15.04.2022-31810, para. 19; AYM, E. 2021/117, K. 2022/10, t. 26.01.2022, RG. 12.04.2022-31807, para. 20; AYM, E. 2021/9, K. 2022/4, t. 26.01.2022, RG. 12.04.2022-31807; AYM, E. 2021/98, K. 2022/9, t. 26.01.2022, RG. 08.04.2022-31803, para. 11; AYM, E. 2020/17, K. 2022/5, t. 26.01.2022, RG. 01.04.2022-31796, para. 24.

¹⁵ “Somut olayda müdahalenin kamu yararı amacını gerçekleştirmeye elverişli olduğu açıktır” AYM, Mehmet Apaydın, Başvuru No. 2015/13099, t. 08.01.2020, para. 49; “Somut olaydaki müdahalenin elverişliliğini veya gerekliliğini değerlendirmeyi gerektirir bir durum bulunmayıp...” AYM, Kudus-i Şerifte Kain Maryakop Ermeni Kilisesi Vakfı, Başvuru No. 2016/14982, t. 12.09.2019, para. 57.

¹⁶ “Herhangi bir ifade özgürlüğü sınırlamasına nazaran basın özgürlüğüne yönelik sınırlamaların bireylerin haber alma hakkını da temin ettiğinden daha katı ölçütlere tabi olması gerekir. Bu çerçevede anılan hususlar dikkate alındığında öngörülen tedbirin kuralla ulaşılmak istenen amaç bakımından zorunlu olmadığı, kuralda sınırlamayla hedeflenen kamu yararı ile ifade ve basın özgürlüğü arasında bulunması gereken...” AYM, E. 2019/70, K. 2019/81, t. 16.10.2019, RG. 05.12.2019-30969, para. 27.

“Kanunla yapılan düzenlemelerin etkili bir şekilde hayata geçirilebilmesi bakımından, öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilmesini sağlamak ve yasaklanan fiillerin işlenmesini önlemek çerçevesinde kamu makamlarının belirli bir takdir yetkisi olup somut olayda da müdahalenin kamu yararına dayalı meşru bir amacının olduğu kabul edilmelidir... İdari para cezası uygulanmak suretiyle başvuruçunun mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin yukarıda değinilen kamu yararı amacını gerçekleştirmek bakımından elverişli olduğunda kuşku bulunmamaktadır.” AYM, Elif Dursun Doğan, Başvuru No. 2017/26141, t. 10.12.2019, para. 19.

¹⁷ Verilen kararlar içerisinde koyu renkle belirtilen ibareler yazara aittir.

¹⁸ Vergi teşviklerine ilişkin içtihat sayısı fazla olmadığı için, AYM’nin ilkeye yaklaşımını ortaya koymak üzere farklı konulardaki içtihatlarından yararlanılmıştır.

¹⁹ AYM, Mehmet Salih Baltacı, t. 27.11.2019, para. 56.

niteliğindedir. Bu çerçevede millî güvenliğin sağlanması amacıyla (**amaç**) kuralda öngörülen sınırlamaların elverişli ve gerekli olmadığı söylenemez.”²⁰

“Sınırlamanın sözleşmeleri sona ermesi üzerine hastane personeline yapılacak ödemeler nedeniyle Vakıf bütçesi üzerinde ağır bir yük oluşmasının önüne geçilerek (**amaç**) Vakıf gelirlerinden kamu hizmetlerinin görülmesine aktarılacak kaynağın korunmasını sağlama amacına yönelik olduğu dikkate alındığında kuralla devir kapsamında sözleşmeleri sona eren personele kullanılmayan yıllık ücretli izin süreleri için Vakfın ödeme yapma zorunluluğunun ortadan kaldırılmasının (**araç**) belirtilen amacı gerçekleştirmeye elverişli olduğunda şüphe bulunmamaktadır.”²¹

“Kuralla, haklarında vergi dairelerince düzenlenen işlemlerden mükelleflerin haberdar edilmelerinin ve anılan işlemlere karşı idari ya da yargısal yollara başvurmaları için öngörülen sürelerin gecikmeksizin işlemeye başlamasının amaçlandığı (**amaç**) anlaşılmaktadır.... Söz konusu amaca ulaşma yönünden mükellefin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine tebliğ yapılamaması durumunda ikinci tebliğin tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yapılmasının (**araç**) elverişli ve gerekli bir araç olmadığı söylenemez.”²²

AYM kararlarında, kamu yararı kavramı muğlak bir şekilde tanımlandığı için; belirlenecek amaç noktasında yasa koyucunun oldukça geniş bir takdir alanı bulunmaktadır. Bu muğlaklık, özellikle, yasa amacının açık bir şekilde belirtilmediği durumlarda, elverişlilik ilkesinin tatbikini anlamsız kılmaktadır. Çünkü, böyle bir durumda aracın uygun olması gereken amaç; belirsiz ve spekülasyona açık bir haldedir. Bu nedenle elverişlilik ilkesinin uygulanabilirliği için kamu yararı kavramı somutlaştırılmalı ve yasa amacının ne olduğu açık bir şekilde tespit edilebilmelidir.

Bir yasa amacının nasıl tespit edileceği hususu; elverişlilik ilkesi açısından önem arz eden bir konudur. Mahkeme, yukarıdaki kararlara konu olan yasaların amaçlarına, uyumsuzluk konusu yasa gerekçelerini veya bizzat yasa metinlerini inceleyerek ulaşmıştır²³. Görüşümüze göre amacın objektif

²⁰ AYM, E. 2018/90, K. 2019/85, t. 14.11.2019, RG. 13.02.2020-31038, para. 45.

²¹ AYM, E. 2019/95, K. 2019/89, t. 14.11.2019, RG. 17.01.2020-31011, para. 31.

²² AYM, E. 2019/106, K. 2019/100, t. 25.12.2019, RG. 14.02.2020-31039, para. 26.

²³ AYM, Mehmet Salih Baltacı, t. 27.11.2019, para. 43 kararından verdiğimiz alıntı için mahkeme aynı kararda elverişli kabul ettiği “müsadere” kuralının madde gerekçesini irdemiştir: “237 sayılı Kanunun 54. maddesinin gerekçesinde müsadere, bir şeyin mülkiyetinin devlete geçmesini sonuçlayan bir yaptırım olarak tanımlanmış ve müsadere hukuki niteliğinin bir güvenlik tedbiri olduğunun kabul edildiği belirtilerek müsadereye hükmedilmesi için bir suçun işlenmesi zorunlu olmakla birlikte bu suçtan dolayı bir kimsenin cezaya mahkûm edilmesinin gerekmediği açıklanmıştır”. Buna rağmen, Mahkeme’nin hedeflenen amaç olarak ortaya koyduğu “suçla mücadelede caydırıcılığın sağlanması ve yeni suçların işlenmesinin önüne geçilmesi” madde gerekçesinde açıkça belirtilmemiştir.

AYM, E. 2018/90, K. 2019/85, t. 14.11.2019, RG. 13.02.2020-31038, para. 45 kararında elverişli araç olarak kabul edilen “kamu ihalelerine katılamama” tedbiri açısından kuralın gerekçesi “Madde ile kamu ihalelerine katılamayacak kişi ve kuruluşlar arasına terör örgütlerine iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu, Milli İstihbarat Teşkilatı veya Emniyet Genel Müdürlüğü tarafından bildirilen gerçek ve tüzel kişilerin eklenmesi öngörülmektedir” olarak belirtilmiştir. (<https://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0790.pdf>, (E.T. 10.02.2019). Kararda hedeflenen amaç olarak belirlenen “Millî güvenliğin sağlanması” ise, madde gerekçesinde veyahut genel gerekçede açık bir şekilde belirtilmemiştir.

tespit edilebilmesi için uygulanacak en iyi yöntem yasa gerekçelerinin incelenmesidir. Eğer, yasa gerekçesinde düzenleme amacı belirtilmemişse, yasa yapım tekniğinden kaynaklanan problemler nedeniyle, hedeflenen amaç sübjektif bir yaklaşımla tespit edilmiş olacaktır.

AYM'nin elverişlilik ilkesi nedeniyle uygulanan tedbiri ölçsüz bulduğu kararlar ise son derece sınırlıdır. 3622 sayılı Kanun'un 26. maddesi ile getirilen “*itiraz yoluna*” ilişkin karar, Mahkeme'nin bu doğrultuda verdiği örnek bir karardır. İlgili yasanın iptaline ilişkin ilk olarak, itiraz yolunun hangi idari işlemlere uygulanacağına ilişkin bir belirsizliğin bulunduğu öne sürülmüştür. Ayrıca, itiraz üzerine verilen kararların kesin olmasının, hak arama özgürlüğüne bir müdahale niteliğinde olduğu düşünülmektedir. Bu gerekçelerle ilgili kuralın hukuk devleti ilkesine aykırılık taşıdığı öne sürülmüş ve kural iptal davasına konu edilmiştir. AYM ise, kuralı, hak arama özgürlüğüne yapılan bir müdahale olarak değerlendirmiş ve kural ile getirilen aracın (itiraz yolu), hedeflenen “kamu yararı” amacına ulaşılması için elverişsiz olduğuna kanaat getirmiştir²⁴.

Bir başka AYM kararına konu olan, 5275 Sayılı Kanun'un 42. maddesi gereği “gereksiz olarak marş söylemek veya slogan atmak” fiili, “haberleşme ve iletişim araçlarından yoksun bırakma” cezasıyla müeyyideye bağlanmıştır. İptali istenen söz konusu düzenleme, AYM'ye göre AY m. 26'da düzenlenen ifade özgürlüğüne yapılan ölçülü bir müdahaledir²⁵. Bu görüşün aksine, karşı oy yazısında²⁶, kuralın yalnızca hükümlüyü değil, onun eş ve çocuklarını da cezalandırdığı gerekçesiyle, iletişim

AYM, E. 2019/95, K. 2019/89, t. 14.11.2019, RG. 17.01.2020-31011, para. 29 kararında iptali istenen kuralın, madde gerekçesi belirtilmemiş ve genel gerekçede de kurala ilişkin bir amaçtan söz edilmemiştir. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss524.pdf>, (E.T. 10.02.2019), ss. 53 vd. Kanımızca, kararda hedeflenen amaç olarak belirtilen “*vakıf bütçesi üzerinde ağır bir yük oluşmasının engellenmesi*” doğrudan iptali istenen kuralın içeriğinden yapılan bir çıkarımdır. Bkz. iptali istenen 11.10.2011 tarihli ve 663 sayılı Sağlık Alanında Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'ye 06.02.2014 tarihli ve 6518 sayılı Kanunun 122. maddesiyle eklenen mülga geçici 14. maddenin 3. fıkrası: “*Personele, memur ve sözleşmeli personel pozisyon statüsüne geçirilmeleri sebebiyle, iş mevzuatına göre Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu veya Türkiye Diyanet Vakfı tarafından herhangi bir tazminat ödenmez, kullanmamış oldukları yıllık ücretli izin süreleri için herhangi bir ödeme yapılmaz...*”.

AYM, E. 2019/106, K. 2019/100, t. 25.12.2019, RG. 14.02.2020-31039 kararında iptali istenen kuralın madde gerekçesinde, hedeflenen amaç zikredilmemiştir. “*Madde ile, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 101. maddesi değiştirilmekte ve (...) tebliğin nasıl yapılacağı düzenlenmektedir.*” <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss502.pdf>, (E.T. 01.02.2022).

²⁴ “*Böylece herhangi bir konuda yasa uyarınca kurulacak işlemlere karşı idari yargı yerlerine itiraz edilebileceği yolunda bir kural konularak tüm idari işlemlerin, daha doğrusu iptal davası yolu ile denetlenmesi gereken işlemlerin de bu kapsama alınması sonucu doğabilecektir. Bunun ise, yargısal denetimin etkilendiğini ortadan kaldırarak onu yalnızca biçimsel bir denetim durumuna getireceği, kamu yararını korumaya elverişli olmadığı ve "hukuk devleti" kavramı ile bağdaşmayacak sonuçlara yol açma olasılığını taşıdığı açıkça ortadadır.*” AYM, E. 1990/40, K. 1991/33, t. 01.10.1991, RG. 07.02.1992-21135, para. V-2-7.

²⁵ “*Kuralla, cezanın infaz hukukunun amacına uygun olarak infaz edilebilmesi, hükümlülerin haklarını kullanabilmesi ve yükümlülüklerini yerine getirebilmesi amacıyla ifade özgürlüğüne bir sınırlama getirilmekte olup bu sınırlama, ceza infaz kurumlarında düzenin temin edilmesi, dolayısıyla kamu düzeninin sağlanması amacıyla demokratik toplum düzeni bakımından alınması gereken tedbirler kapsamında kalmaktadır. Bu şekilde, demokratik toplum düzeni bakımından alınması gerekli tedbirler kapsamında hükümlülerin ifade özgürlüğü sınırlandırılırken, Kanun'da sınırlandırma aracının sınırlandırma amacına uygun ve orantılı şekilde kullanılmasını sağlayacak yasal güvencelere yer verilmiş, böylece cezaevi düzeninin sağlanması şeklindeki kamu yararı ile kişilerin ifade özgürlüğü arasında makul denge de kurulmuştur.*” AYM, E. 2013/67, K. 2013/164, t. 26.12.2013, RG. 27.03.2014-28954, para. V-19.

²⁶ AYM, E. 2013/67, K. 2013/164, t. 26.12.2013, RG. 27.03.2014-28954, Karşı Oy Yazısı, Osman Alifeyyaz Paksüt.

hürriyetine yapılan bu müdahalenin ölçüsüz olduğu öne sürülmüştür. Karşı oy gerekçesine göre, söz konusu tedbirle hükümlünün ifade özgürlüğüne getirilen bu sınırlama, aynı zamanda hükümlünün eş ve çocuklarına da getirildiği için, bu tedbir, uygulamanın amacına hizmet etmeyen elverişsiz bir tedbirdir.

Vergi teşvikleri hususuna gelince, AYM, vergi teşvik yasalarında kullanılan farklılaştırma kriterlerinin haklı nedenlere dayandığı gerekçesiyle; bu kuralları eşitlik ilkesine uygun kabul etmekte ve bu kuralların ölçülü olup olmadığını sorgulamamaktadır²⁷. Bu nedenle vergi teşviklerine ilişkin elverişlilik denetiminin yapıldığı bir karara rastlanmamıştır. Bununla birlikte vergilendirme alanında yasa koyucunun amacının sorgulandığı kararlar bulunmaktadır. Bu kararlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

*“Bilindiği gibi eşitlik, her yönüyle aynı hukuki durumda bulunanlar arasında sözkonusudur. Dava konusu Geçici 4. maddenin yürürlük tarihi olan 11/12/1985 gününde, adlarına vergi ve ceza tarhedilen ve vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayan bütün mükellefler aynı hukuki durum içindedir. Bunlar arasında bir ayırım yapılmış olsaydı, eşitlik ilkesi o taktirde zedelenirdi. Ancak, maddede öngörülen aftan yararlanmak için vergi borcu aslının 300.000 liradan az olması koşulunun getirilmesi, aftan yararlanacak mükellefleri, bu sınırı aşanlardan ayırarak bir eşitsizlik izlenimi veriyorsa da, böyle bir farklılaştırmada; **vergi ihtilaflarını azaltmak, gerekli inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak, idarenin ve yargının yükünü azaltmak** gibi önemli **kamu yararları** gözetilmiştir. Kanun koyucunun amacı, ayırım yapmak veya imtiyaz tanımak olmayıp, sınırlı bir ayla bu gibi kamu yararını sağlayıcı sonuçlar elde etmektir. Bu nedenlerle sözkonusu maddenin Anayasa'nın 10. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına aykırı bir yönü yoktur.”*²⁸

“Anayasa'nın 10. maddesindeki, eşitlik ilkesiyle aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara, değişik hukuksal durumda olanların ise farklı kurallara bağlı tutulması öngörülmektedir. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler için değişik kuralları ve uygulamaları gerekli kılabilir. Başka bir anlatımla, durum ve konumlarındaki farklılıkların doğurduğu zorunluluklarla, Anayasa'da öngörülen kamu yararı ya da başka nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırılıktan sözedilemez.

*Aynı hukuksal konumda olmalarına karşın vergi borcunu ve diğer yükümlülüklerini zamanında yerine getirenlerle, getirmeyenlerin **kamu yararı amacıyla** farklı kurallara bağlı tutuldukları anlaşıldığından iptali istenen kurallar eşitlik ilkesine aykırı görülmemiştir.”*²⁹

²⁷ Örn. AYM, E. 2012/87, K. 2014/41, t. 27.02.2014, RG. 26.07.2014-29072.

²⁸ AYM, E.1986/5, K.1987/7, t. 19.03.1987, RG. 12.11.1987-19632.

²⁹ AYM, E.1992/29, K. 1993/23, t. 24.06.1993, RG. 23.12.1999-23915.

1.2.1.2. Alman Federal Anayasa Mahkemesi

Alman Federal Anayasa Mahkemesi içtihatlarında ölçülülük denetimi amacın hukuka uygun olduğunun kabulüyle başlamaktadır. Mahkeme, tıpkı Türk AYM’de olduğu üzere yasa gerekçeleri ve yasa metni üzerinden hedeflenen amacı saptamaktadır. Sonrasında, Mahkeme, tercih edilen aracın, kuralın amacına uygun olup olmadığını denetlemektedir³⁰.

Mahkeme’ye göre devletin yaptığı bir müdahale, hedeflenen amaca ulaşmaya objektif olarak katkı sağlıyorsa “elverişli” bir müdahaledir. Bu noktada, aracın amaca ulaşmak için ne derece katkısı olduğunun önemi yoktur, amaca katkı sağlamış olması bir aracın elverişli olarak addedilmesi için yeterlidir. Bununla birlikte, müdahale açık bir biçimde amaca hizmet etmiyor ya da neticesinde amaca aykırı sonuçlar ortaya çıkarıyorsa o halde, müdahalenin elverişsiz olduğundan söz edilir³¹.

Elverişlilik denetimine ilişkin Mahkeme’nin en bilinen içtihadı, avlanma belgesi verilmesi için, silah eğitimi sertifikasını şart koşan bir düzenlemeye ilişkindir³². Kararda, şahin avcılığı için ön şart olan silah eğitimi sertifikasının “amaca hizmet eden uygun bir araç olmadığı” ifade edilmiştir. Kararın gerekçesine göre, şahin avcılığında ateşli silahlar kullanılmadığından, avlanma belgesi için işin gerekleriyle ilgisi olmayan yeterlilikler istenmesi ölçülülük ilkesiyle bağdaşmayacaktır.

Federal Anayasa Mahkemesi için yasa koyucunun seçtiği araç, yasanın amacına potansiyel olarak (soyut düzeyde) katkı sağlıyorsa, aracın elverişli olduğundan söz edilir. Belirli süreli iş sözleşmelerini sınırlandıran bir kural ile ilgili olarak Mahkeme, işvereni, “ya çalışanla istihdam ilişkisini kalıcı hale getirmesi” ya da “ilave işçi ihtiyacının karşılanması için belirli süreli bir istihdam ilişkisi kurulması” arasında bir tercih zorunluluğunda bırakan kuralı elverişli olarak nitelemiştir³³. Mahkeme yasa ile ulaşılmak istenen amaç olarak, makul bir nedene dayanmayan belirli süreli sözleşmelerinin istisna olarak kalması, böylelikle belirsiz süreli iş sözleşmelerinin, olağan iş sözleşmeleri olarak varlığını devam ettirmesinin hedeflendiğini tespit etmiştir³⁴. Mahkeme’ye göre, belirli süreli iş sözleşmelerinin süre yönünden sınırlandırılması, yasa koyucunun izlediği amaca bir ölçüde de olsa katkı sağlayacaktır³⁵. Bu nedenle yasa koyucunun seçtiği araç elverişli bir araçtır.

³⁰ Dieter Grimm, “Proportionality in Canadian and German Constitutional Jurisprudence”, *University of Toronto Law Journal*, No.57, 2007, ss. 387-390.

³¹ Philip Kunig, “Das Verhältnismäßigkeitsprinzip Im Deutschen Öffentlichen Recht”, *Deutschland und Japan im rechtswissenschaftlichen Dialog*, s. 161.

³² BVerfGE, 1 BvL12/63, t. 07.04.1964’den aktaran Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, s. 125.

³³ BVerfGE, 1 BvL 7/14, t. 06.06.2018, para. 49-50 https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2018/06/1s20180606_1bvl000714en.html (E.T. 10.02.2020) (İngilizce metin).

³⁴ BVerfGE, 1 BvL 7/14, t. 06.06.2018, para. 52.

³⁵ BVerfGE, 1 BvL 7/14, t. 06.06.2018, para. 49.

Mahkeme'ye göre seçim hakkının ihlali durumunda ölçülülük ilkesi "katı" olarak uygulanmalıdır. Bu kapsamda vasi atanmış bazı grupları seçme hakkından mahrum bırakan Federal Seçim Yasası'nın ilgili maddesini denetleyen Mahkeme, düzenlemenin anayasal gereklilikleri karşılamadığı sonucuna varmıştır³⁶. Mahkeme'ye göre ilgili kuralda, genel oy hakkı ile halkın siyasi iradesinin ortaya konulması açısından seçimlerin işlevinin korunması gerekliliği, çatışan değerlerdir. Mahkeme'ye göre, seçimlerin işlevini korumak için getirilen kuralın genel oy hakkını sınırlandırması, ölçülülük denetimi ile meşruiyet kazacaktır³⁷. Mahkeme, ilgili kararda gayet "katı" bir yaklaşım izlemiştir. Çünkü, cezai sorumluluğa sahip olmayan ve bir psikiyatri hastanesinde hapsedilen kişilerin oy kullanamamasını düzenleyen kural ile seçim hakkına yapılan müdahale, Mahkeme'ye göre ölçsüz bulunmuştur. Mahkeme, oy hakkına sahip olma açısından gereken yeterliliğin; cezai sorumluluğun olmaması, vasi atanması veya bir akıl hastanesinde kapalı olunması gibi unsurlardan çıkarılamayacağı görüşündedir³⁸. Bu nedenle Mahkeme, yasa koyucunun seçtiği aracı elverişli bir araç olarak değerlendirmemiştir³⁹.

Mahkeme'ye göre, başka bir menfaati zedeleyen kuralların uygulanmasında idareye verilen yetki, elverişlilik ilkesi göz önünde bulundurularak kullanılmalıdır. Gıda ve yem düzenlemelerini barındıran ilgili yasanın bir gereği olarak, yasaya aykırı uygulamalar yapan kişiler, tüketicilerin bilinçlendirilmesi amacıyla ifşa edilmektedirler. Mahkeme'ye göre⁴⁰, tercih edilen aracın (ifşa) elverişliliği, yalnızca doğru bilgilerin yayımlandığı sürece mümkündür. Mahkeme'ye göre, bir yandan işletme çıkarlarını olumsuz etkileyen diğer taraftan ise kamu yararı gereklerince yayınlanan listenin, yetkili idare tarafından özenle düzenlenmesi gerekir⁴¹. Bu noktada liste düzenlenirken yetkili idare, yasaya aykırı uygulamalarını düzelten şirketleri yayınlarken bu durumu belirtmeleri gerekir. Ayrıca idare, listenin yanıltıcı veya yanlış bilgi içermemesini sağlamakla yükümlüdür.

Mahkeme, vergi hukuku alanında yasa koyucunun takdir yetkisini oldukça geniş yorumladığı için⁴², elverişsiz olarak gösterilen bir teşvik kuralına rastlanmamıştır.

³⁶ BVerfGE, 2 BvC 62/14, t. 29.01.2019, para. 140,

https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2019/01/cs20190129_2bvc006214en.html, (E. T. 10.02.2020) (İngilizce metin).

³⁷ BVerfGE, 2 BvC 62/14, t. 29.01.2019, para. 59.

³⁸ BVerfGE, 2 BvC 62/14, t. 29.01.2019, para. 130-135.

³⁹ BVerfGE, 2 BvC 62/14, t. 29.01.2019, para. 135.

⁴⁰ BVerfGE, 1 BvF 1/13, t. 21.03.2018,

<https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/EN/2018/bvg18-032.html>, (E.T. 13.02.2020) (İngilizce metin).

⁴¹ BVerfGE, 1 BvF 1/13, t. 21.03.2018, para. 40.

⁴² Örn. BVerfGE, 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, t. 05.02.2022, para. 55.

1.2.1.3. ABD Yüksek Mahkemesi

Anayasal olarak “iktidarın sınırlanması gerekliliği” hususunda ABD Yüksek Mahkemesi’nin geliştirdiği birtakım standartların olduğunu söylemek gerekir. Mahkeme’nin öncül kararları yasa koyucunun bir kuralı çıkarırken, meşru bir amaç için ele alıp almadığı ile alınan önlemlerin bu amaç için makul ve uygun olup olmadığına ilişkin bir denetimi ihtiva etmektedir⁴³. Mahkeme’nin ilk kararlarındaki bu yaklaşımı –ölçülülük kavramını kullanmasa dahi- Prusya Mahkemesi’nin öncül kararlarına benzerlik göstermektedir⁴⁴. Fakat, günümüz anlayışında, bir hak ve hürriyetin -her durumda- ölçülülük ilkesine riayet ederek sınırlandırılmasını kapsayan -üçlü test- yaklaşımı, ABD Yüksek Mahkemesi tarafından kabul görmemektedir⁴⁵. ABD Yüksek Mahkemesi’nin hak ve özgürlüklerin sınırlanması rejimi için geliştirdiği anlayış, ölçülülük ilkesinden farklı⁴⁶ temellere dayanmaktadır.

Mahkeme’nin, kategorik olarak öne çıkan haklar⁴⁷ noktasında iktidarın takdir yetkisini daha katı denetlediği görülür⁴⁸. Bu hakların ihlali söz konusu olduğu durumlarda Mahkeme, hak ve menfaatler arasında hiyerarşik bir değerlendirme yapmakta; sonrasında ölçülülük denetimine benzer bir denetim uygulamaktadır⁴⁹.

Mahkeme’nin bazı durumlarda uyguladığı ve rasyonel temel denetimi (rational basis test / minimal scrutiny) olarak ifade edilen yaklaşımının ise, elverişlilik ilkesine karşılık geldiği savunulmaktadır⁵⁰. Bununla birlikte, Mahkeme’nin yaptığı denetim, geleneksel olarak, tek bir aşamadan oluşmakta, gereklilik ve orantılılık denetimini ihtiva etmemektedir. İlgili denetim sosyal ve ekonomik

⁴³ Mahkemenin şu kararlarda uyguladığı denetimin ölçülülük denetimine çok benzediği söylenir: *Home Building & Loan Assn. v. Blaisdell*, 290 US 398, t. 08.01.1934; *US v. Hudson*, 299 US 498, t. 11.01.1937; *Welch v. Henry et al.*, 305 US 134, t. 21.11.1938. Bkz. Alec Stone Sweet, Jud Mathews, “All Things in Proportion? American Rights Doctrine and the Problem of Balancing”, ss. 39-41, https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1029&context=fss_papers, (E.T. 01.03.2020).

⁴⁴ Sweet, Mathews, “All Things in Proportion? American Rights Doctrine and the Problem of Balancing”, ss. 39-41.

⁴⁵ E. Thomas Sullivan, Richard S. Frase, *Proportionality Principles in American Law: Controlling Excessive Government Actions*, Oxford University Press, 2009, ss. 51-52; Metin, “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir İlke Midir?”, s. 48.

⁴⁶ Doktrinde, Mahkeme’nin ölçülülük yaklaşımı üçe ayrılarak sınıflandırılmaktadır. Bunun nedeni Amerikan Anayasa Mahkemesi’nin ölçülülük ilkesini her durumda –klasik kullanımıyla (elverişlilik-gereklilik-orantılılık)- tatbik etmemesidir. Ölçülülük ilkesine benzer bir denetimin yapıldığı yaklaşımlar; katı denetim (strict scrutiny), ılımlı denetim (intermediate scrutiny) ve rasyonel temel denetimi veya minimal denetim (rational basis test or minimal scrutiny) olarak kategori edilmiştir. Sullivan, Frase, *Proportionality Principles in American Law: Controlling Excessive Government Actions*, ss. 53-62; Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, s. 284; Gayle Lynn Pettinga, “Rational Basis With Bite: Intermediate Scrutiny by Any Other Name”, *Indiana Law Journal*, Vol. 62/3, ss. 779-780.

⁴⁷ Özellikle, din, soy, ırk ve cinsiyet kökenli ayrımcılık içeren uygulamalar ve temel hak ve hürriyetlerin ihlali noktasında böyle bir denetim uygulanmaktadır, Anita K. Blair, “Constitutional Equal Protection, Strict Scrutiny, and the Politics of Marriage Law”, *Catholic University Law Review*, Vol. 47, 1998, ss. 1235-1240.

⁴⁸ Sullivan, Frase, *Proportionality Principles in American Law: Controlling Excessive Government Actions*, ss. 52-53.

⁴⁹ Sullivan, Frase, *Proportionality Principles in American Law: Controlling Excessive Government Actions*, s. 53.

⁵⁰ Sullivan, Frase, *Proportionality Principles in American Law: Controlling Excessive Government Actions*, s. 62.

normların eşit koruma ilkesine aykırı olup olmadığı durumlarda tatbik edilmektedir⁵¹. Bu kapsamda yapılan denetimde, ayrımcı sınıflandırma içeren bir yasanın rasyonel temele dayanması için; yasanın getiriliş amacının eşit koruma ilkesine uygun olup olmadığı test edilmektedir. Rasyonel temel denetimi, bu yönüyle, Kıt'a Avrupasında uygulanan meşru amaç/haklı neden yaklaşımına benzer olsa da, bu denetimin, elverişlilik denetimi olarak ele alınması noktasında ciddi şüpheler bulunmaktadır. Çünkü, Yüksek Mahkeme'nin yaptığı bu denetim, elverişlilik denetiminden farklı olarak, iktidarın yanlış gerekçelendirdiği eylemleri engelleme mekanizması olarak yorumlanmaktadır⁵².

Rasyonel temel denetimi açısından, Mahkeme'nin içtihatları incelendiğinde, yeknesak bir uygulamanın olmadığı gözlenir⁵³. Bu nedenle Amerikan Doktrini, Mahkeme'nin rasyonel temel yaklaşımını; geleneksel rasyonel temel denetimi ve katı rasyonel temel denetimi olarak ayırmaktadır⁵⁴.

Geleneksel rasyonel temel denetimi, elverişlilik denetimini ihtiva etmeyen bir denetimdir ve yasa koyucuya bu hususta, sınırsız bir yetki sunmaktadır. Bu denetim, ekonomik ve sosyal düzenlemelere ilişkin yapılmaktadır⁵⁵. Sosyal ve ekonomik alanı düzenlemek için yapılan yasalarda, rasyonel bir temelin bulunmasının anayasaya uygunluk için yeterli olduğu ifade edilmektedir⁵⁶. Bu alanda yapılan sınıflandırmalar sonucu bazı eşitsizlikler ortaya çıksa dahi bu durum eşit koruma ilkesinin ihlali olarak yorumlanmamaktadır⁵⁷. Sosyal ve ekonomik alandaki neredeyse tüm yasa koyucu

⁵¹ “The groups selected for inclusion in the plan and the eligibility conditions imposed must not exclude individuals or groups on an arbitrary or unreasonable basis, and must not result in inequitable treatment of individuals or groups in the light of the provisions and purposes of the public assistance titles of the Social Security Act” (YTÇ “Tasarıya dahil edilmek üzere seçilen gruplar ve empoze edilen uygunluk koşulları, bireyleri veya grupları keyfi veya haksız bir nedenle dışlamamalıdır ve Sosyal Güvenlik Yasası kamu yardımı başlıklarının hükümleri ve amaçları ışığında bireylere veya gruplara haksız muameleye neden olmamalıdır”) *Jefferson v. Hackney*, 406 U. S. 535, 558, t. 30.05.1972.

⁵² Moshe Cohen-Eliya, Iddo Porat, *Proportionality and Constitutional Culture*, Cambridge University Press, 2013, ss. 64-65.

⁵³ Sullivan, Frase, *Proportionality Principles in American Law: Controlling Excessive Government Actions*, ss. 51-53.

⁵⁴ Raphael Holoszy-Pimentel, “Reconciling Rational-Basis Review: When Does Rational Basis Bite?”, *New York University Law Review*, Vol. 90:2070, s. 2074; Sullivan, Frase, *Proportionality Principles in American Law: Controlling Excessive Government Actions*, ss. 61-65; Pettinga, *Rational Basis With Bite: Intermediate Scrutiny by Any Other Name*, s. 787.

⁵⁵ “While classification is permissible in an ordinance imposing a license fee either for the purposes of regulation or revenue, the distinctions created by such an ordinance must bear some reasonable and just relation to the subject-matter of the classification, and to the proposed purposes of the ordinance; and if an arbitrary and improper classification is made, the ordinance cannot be sustained, as a person discriminated against by such an ordinance is deprived of the equal protection of the law, and suffers the deprivation of his property without due process of law” (YTÇ “Düzenleme veya gelir amacıyla bir lisans ücreti dayatan bir kuralla yapılan sınıflandırma meşru olsa dahi, bu tür bir kuralla yaratılan ayrımlar, sınıflandırmanın konusu ve amaçlarıyla bazı makul ve adil ilişkiler taşımalıdır; ve eğer keyfi ve uygunsuz bir sınıflandırma yapılırsa, böyle bir kural ile ayrımcılığa uğrayan bir kişi, kanunların eşit ölçüde korumasından mahrum kaldığı ve hukuka uygun olmaksızın mülkünden yoksun bırakıldığı için, kural geçerliliğini sürdüremez”) *Metropolis Theatre Co. v. City of Chicago*, 228 U. S. 61, 66, t. 07.04.1913.

⁵⁶ “In the area of economics and social welfare, a State does not violate the Equal Protection Clause merely because the classifications made by its laws are imperfect. If the classification has some 'reasonable basis,' it does not offend the Constitution simply because the classification 'is not made with mathematical nicety or because, in practice, it results in some inequality’” (YTÇ “Ekonomi ve sosyal refah alanında, bir devlet, yalnızca yasalarla yapılan sınıflandırmalar kusurlu olduğu için Eşit Koruma İlkesini ihlal etmez. Sınıflandırma bazı 'makul temellere' sahipse, yalnızca matematiksel kesinlikle yapılmadığı veya pratikte bazı eşitsizliklerle sonuçlanması nedeniyle, Anayasa'yı ihlal etmez.”) *Dandridge v. Williams*, 397 U. S. 471, 485, t. 06.04.1970.

⁵⁷ *Dandridge v. Williams*, 397 U. S. 471, 485.

amaçlarının rasyonel bir temeli olduğunun kabul edilmesi⁵⁸; sosyal ve ekonomik amaçlarla yapılan sınıflandırmaların eşit koruma ilkesi açısından denetlenmemesine⁵⁹ neden olmaktadır.

Katı rasyonel temel denetimi ise, geleneksel denetimin sınırlı inceleme alanını genişleten daha detaylı bir denetimdir⁶⁰. Bu denetim, özellikle, eşit koruma ilkesine aykırı bir kuralın, “şüpheli sınıflandırma” olarak ifade edilen, dezavantajlı kesimlere yönelik (ırk, cinsiyet, yabancılik, vb.) ayrımcı bir muamele içerdiği durumlarda yapılır⁶¹. Geleneksel denetimdeki iktidarın amaçlarına ve seçtiği araçlara neredeyse sınırsız bir meşruiyet kazandıran yaklaşım⁶², bu durumda yerini yasa koyucunun sınırlandırılmasına yönelik daha derin ve katı bir incelemeye bırakır.

Şüpheli sınıflandırma içeren uyuşmazlıklardan biri *Cleburne* davasıdır⁶³. Uyuşmazlık konusu kural, başka gruplara yönelik bir prosedür yok iken, engellilere yönelik bakım evi kurmayı özel kullanım iznine tabi kılmıştır. İlgili kuralın amacı, taraf devletin açıklamalarından hareketle, engellilere yönelik bakım evinin kentin meşru çıkarlarına yönelik bir tehdit oluşturmasının engellenmesi olarak belirlenmiştir⁶⁴. Mahkeme, söz konusu amacın önyargılı bir temele dayandığı gerekçesiyle meşru olmadığı kanaatindedir.

*Metropolitan davası*⁶⁵, Mahkeme’nin katı rasyonel temel denetimi yaptığı kararlardan bir diğeridir. Alabama eyalet meclisinde çıkarılan ve yabancı (Alabama’da kurulmayan) sigorta şirketlerinin daha fazla vergilendirilmesini öngören söz konusu kural, eşit koruma ilkesine aykırılık gerekçesiyle Yüksek Mahkeme’ye taşınmıştır. Düzenlemeye göre, Alabama’da faaliyet gösteren ve Alabama’da kurulmamış olan bir sigorta şirketi, aynı faaliyeti yapan Alabama’da kurulmuş bir sigorta şirketine göre yaklaşık dört kat fazla vergi ödeyecektir. Ayrıca kural gereği, yabancı sigorta şirketlerinin ödeyeceği vergi, Alabama’ya fiziki veya finansal olarak yatırım yapıldığı düzeyde, “yerli” şirketlerin ödediği vergi düzeyine inecektir.

⁵⁸ Sullivan, Frase, Proportionality Principles in American Law: Controlling Excessive Government Actions, s. 62; Holoszy-Pimentel, Reconciling Rational-Basis Review: When Does Rational Basis Bite, s. 2074.

⁵⁹ “In this case, we need not look beyond the actual purpose of the legislature. As is often true, this legislation is the product of multiple and somewhat inconsistent purposes that led to certain compromises” (YTÇ “Bu durumda, yasama organının gerçek amacının ötesine bakmamıza gerek yoktur. Çoğu zaman olduğu gibi, bu mevzuat, belirli tavizlere yol açan çok sayıda ve kısmen tutarsız amaçların ürünüdür.”) *United States. R. Retirement Bd. v. Fritz*, 449 U.S. 166, 181, 09.12.1980.

⁶⁰ Sullivan, Frase, Proportionality Principles in American Law: Controlling Excessive Government Actions, s. 63.

⁶¹ Sullivan, Frase, Proportionality Principles in American Law: Controlling Excessive Government Actions, ss. 63-64.

⁶² “Unless a classification trammels fundamental personal rights or is drawn upon inherently suspect distinctions such as race, religion, or alienage, our decisions presume the constitutionality of the statutory discriminations, and require only that the classification challenged be rationally related to a legitimate state interest” (YTÇ “Bir sınıflandırma temel kişisel hakları çiğnemedikçe veya ırk, din veya yabancılik gibi doğası gereği şüpheli ayrımlara dayandırılmadıkça, kararlarımız meşru ayrımların anayasaya uygunluğunu varsayar ve sadece, itiraz edilen sınıflandırmanın meşru bir devlet çıkarıyla rasyonel olarak ilişkili olmasını gerektirir”) *New Orleans v. Dukes*, 427 U. S. 297, 303, t. 11.11.1975.

⁶³ *Cleburne v. Cleburne Living Ctr.*, 473 U.S. 432, t. 01.07.1985.

⁶⁴ *Cleburne v. Cleburne Living Ctr.*, 473 U.S. 432, 448, t. 01.07.1985.

⁶⁵ *Metropolitan Life Ins. Co. v. Ward*, 470 U.S. 869, t. 26.03.1985.

Mahkeme, yasa koyucunun ilk amacını, alt derece mahkemesinin çıkarımlarından hareketle, Alabama’da yerli sigorta şirketlerinin kurulmasını teşvik etmek olarak belirlemiştir⁶⁶. Mahkeme, söz konusu amacı, federe devletler arasında yapılan ticarete yük getirdiği gerekçesiyle (Commerce Clause), meşru bir amaç olarak kabul etmemiştir. Kararın verilmesinde, vergi teşvikinin diğer federe devlet şirketlerini olumsuz etkilemesinin önemi büyüktür. Eğer ilgili düzenleme, ABD eyaletleri dışında kurulmuş şirketlere yönelik bir yük öngörseydi, Mahkeme’nin sınıflandırmanın amacını rasyonel kabul edeceği görüşündeyiz.

Mahkeme, yasa koyucunun ikinci amacını, Alabama varlıklarına ve devlet tahvillerine yapılan sermaye yatırımlarının teşvik edilmesi olarak belirlemiştir. Mahkeme’ye göre bu amaç, yukarıda bahsedilen aynı gerekçelerle, ayrımcı bir sınıflandırma içermektedir⁶⁷. Çünkü, yabancı şirketlerin ödeyeceği vergi, yaptıkları yatırıma göre azalırken yerli şirketler her durumda daha uygun bir vergi oranına sahiptir. Mahkeme’ye göre ilgili kural, yabancı şirketler için ayrımcı bir uygulama yarattığı için meşru değildir.

Mahkemenin “katı rasyonel temel denetimini” uyguladığı kararlar yukarıdaki kararlar ile sınırlı değildir⁶⁸. Katı rasyonel temel denetimini uyguladığı kararlarda, Mahkeme’nin elverişlilik denetimini açıkça zikretmediğini, bununla birlikte bir kuralın rasyonel temelini derinlemesine incelediği kararlarında, tercih edilen aracı, hedeflenen amaç üzerinden denetlediğini söylemek mümkündür. Vergi teşvik kuralları, eyaletler arası ticarete aşırı yük getiren bir düzenleme niteliğindeyse bu denetim çerçevesinde ele alınmaktadır.

1.2.2. Uluslararası Mahkeme Kararlarında Elverişlilik İlkesi

1.2.2.1. ABAD

ABAD, ölçülülük ilkesinden pek çok konuda faydalanmaktadır. Ancak, bu ilke açıkça Avrupa Birliği Anlaşması m. 5, f. 1’de anılmakta olup, söz konusu düzenleme şu şekildedir: “...*Birlik yetkilerinin kullanımı ikincilik (subsidiarite) ve ölçülülük ilkelerine tabidir*”. Bu nedenle, ölçülülük ilkesinin ilk kullanım alanı Birlik ile üye devletler arasındaki yetki paylaşımıdır⁶⁹.

⁶⁶ *Metropolitan Life Ins. Co. v. Ward*, 470 U.S. 869, 876, t. 26.03.1985.

⁶⁷ *Metropolitan Life Ins. Co. v. Ward*, 470 U.S. 869, 882, t. 26.03.1985.

⁶⁸ Benzer kararlar için bkz. *Quinn v. Millsap*, 491 U.S. 95, t. 15.06.1989; *Hooper v. Bernalillo County Assessor*, 472 U.S. 612, t. 24.06.1985; *Allegheny-Pittsburgh Coal Co. v. County Comm’n*, 488 U.S. 336, t. 18.01.1989; *Romer v. Evans*, 517 U.S. 620, t. 20.05.1996.

⁶⁹ Adelina Adinolfi, “The Principle of Reasonableness in European Union Law”, *Reasonableness and Law*, Eds. Giorgio Bongiovanni, Giovanni Sartor, Chiara Valentini, Springer, Y. 2009, s. 384.

ABAD, temel özgürlüklerin sınırlandırılmasının hukuka uygunluğu denetiminde de ölçülülük ilkesini kullanmaktadır. Özellikle, bir ulusal tedbirin, yabancılar ve vatandaşlar arasında ayrımcı uygulama yaratıp yaratmadığı denetlenirken, ölçülülük ilkesinden yararlanılmaktadır⁷⁰. Bu kapsamda, vergi teşvik kuralları ile temel haklara yapılan müdahalelerde, ölçülülük ilkesi bir denetim aracı olarak ele alınmaktadır⁷¹.

Ayrıca, vergi teşvikleri ile ilgili olarak, devlet yardımlarına ilişkin Avrupa Birliği Anlaşması m. 107, f. 2'nin uygulanmasında da ilkeye başvurulmaktadır⁷². Çünkü, ABAD'a göre, vergi avantajı sağlayan ulusal tedbirler, devlet kaynaklarının transferini içermese de, alıcıları diğer vergi mükelleflerinden daha elverişli bir konuma yerleştirmeleri nedeniyle, devlet tarafından verilen bir destek niteliğindedir⁷³. Fakat, ayırım gözetmeksizin tüm müteşebbislere uygulanabilen, genel bir tedbir niteliğindeki vergi avantajları, "devlet yardımı" olarak değerlendirilmemektedir⁷⁴.

Son olarak, KDV ile ilgili kararlarda da (Örn. 2006/112 Sayılı Direktif, m. 65) ilkeye atıflar mevcuttur⁷⁵. KDV mevzuatı ile ölçülülük ilkesi arasındaki bağ ise direktif hükümleri gereği kurulmaktadır⁷⁶.

Mahkeme, aracın ölçülü olup olmadığını değerlendirirken, bu değerlendirmenin, üye devletler tarafından paylaşılan bir anlayışa dayanmasını bir zaruriyet olarak görmemektedir⁷⁷. Bu anlayışın bir sonucu olarak, Mahkeme'nin ilkeyi uygulamasında diğer mahkemelerden ayrıştığı yönleri bulunmaktadır⁷⁸. Bununla birlikte, Mahkeme, ölçülülük ilkesinin bir alt ilkesi olan elverişlilik daha önce değindiğimiz mahkemelere benzer şekilde tanımlar. Mahkeme kararlarında elverişlilik ilkesi,

⁷⁰ Harbo, *The Function of Proportionality Analysis in European Law*, s. 20.

⁷¹ Örn. ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, t. 26.04.2018.

⁷² Bir vergi teşvikinin devlet yardımı olup olmaması noktasında seçicilik unsuruna (desteğin sadece belli teşebbüslere ya da ürünlere sağlanıp/sağlanmadığı) ilişkin yapılan denetimde teşvik kuralıyla ölçülülük ilkesi arasında bir bağ kurulur (ECJ, C-52/19 P, *Banco Santander v Commission*, t. 06.10. 2021, para. 121). Mahkeme'ye göre, genel vergi sisteminden sapma yaratan bir muafiyetin gerekçelendirilmesi için bu muafiyetin ölçülülük ilkesine uygun olması gerekmektedir (ECJ, C-55/19 P, *Prosegur Compañía de Seguridad v Commission*, t. 06.10.2021, para. 122).

⁷³ ECJ, C-20/15 P and C-21/15 P, *Commission v World Duty Free Group*, t. 21.12.2016, para. 56.

⁷⁴ ECJ, C-20/15 P and C-21/15 P, *Commission v World Duty Free Group*, t. 21.12.2016, para. 56; ECJ, C-6/12 P, t. 18.07.2013, para. 18.

⁷⁵ ECJ, C-21/20, *Balgarska natsionalna televizija*, t. 16.09.2021, para. 57; C-610/19, *Vikingo Fövällalkozópara*, t. 03.09.2020, para. 66.

⁷⁶ Örn. 2006/112 Sayılı Direktif, m. 65.

⁷⁷ ECJ, C-36/02, *Omega Spielhallen- und Automatenaufstellungs-GmbH v Oberbürgermeisterin der Bundesstadt Bonn*, t. 14.10.2004, para. 37.

⁷⁸ Bu durumun temelinde ise, gerek AİHM'in gerekse ulusal mahkemelerin devletlerin takdir yetkisini oldukça geniş yorumlamaları yatmaktadır. ABAD ise, birincil mevzuat ile yetki noktasında taraf devletlere getirilen sınırlama nedeniyle devletlerin takdir yetkisi kıstasını daha dar ele almaktadır. Wolf Sauter, "Proportionality in EU Law: A Balancing Act?", *Cambridge Year Book of European Legal Studies*, Vol. 15, Y. 2013, s. 465.

“kullanılan araçların arzulan hedefe ulaşmak için uygun olup olmadığının tespit edilmesi gerekliliği” olarak ele alınmaktadır⁷⁹.

Mahkeme, özellikle taraf devletlerin uyguladığı “ayrımcı muameleleri” konu alan kararlarında, elverişlilik ilkesini katı olarak uygulamaktadır. Örneğin, *Bela Mühle v Grows Farm* kararında Mahkeme, yağsız süt tozu stoklarını eritmek amacıyla, bu materyallerin hayvan yemi olarak kullanılmasını zorunlu kılan kuralı ayrımcı ve orantısız olarak nitelemiştir⁸⁰. Mahkeme’ye göre, kullanımı zorunlu tutulan süt tozları, benzer yemlere göre üç kat daha fazla maliyetli olduğundan ilgili düzenleme, sektörel dengeyi ve yem tedarikçileri için piyasayı bozucu etki yaratacaktır. Bu nedenle ABAD’a göre kural, taraf devlet savunmasının aksine, Avrupa Birliği Anlaşması’nda düzenlenen “ortak tarım politikası” amacına hizmet etmemektedir⁸¹.

ABAD’ın elverişlilik ölçütünü –ölçülülük ilkesi yaklaşımına benzer şekilde- standart bir formda uygulamadığı görülür⁸². Mahkeme, Topluluk Hukuku kaynaklı araçların, ilgili kuralın amacına uygunluğunu incelerken “yumuşak” bir yaklaşıma sahipken, ulusal tedbirleri denetlediği kararlarında daha katı bir tutuma sahiptir⁸³. Şöyle ki, ulusal kurallara yapılan elverişlilik denetimi, Topluluk Hukuku kaynaklı bir ihlalden farklı olarak, tutarlılık denetimini (consistency test) de kapsayacak şekilde yapılır⁸⁴.

Mahkeme, ulusal bir tedbiri incelerken, yalnızca tedbirin elverişli olup olmadığına bağlı kalmamaktadır. Mahkeme’ye göre, taraf devletin, denetim konusu kurala ilişkin genel politikasının da tutarlı olması gerekir⁸⁵. Buna karşılık Mahkeme, Topluluk tedbirleri hakkında somut bir denetim yapma konusunda oldukça isteksizdir⁸⁶.

Tercih edilen aracın, topluluk hedeflerine uygunluğunun denetimde, topluluk tedbirleri ile ulusal tedbirlerin amaçları ve araçları arasında bir değerlendirme yapılır. *Commission v Denmark Davası*⁸⁷, bu değerlendirmenin yapıldığı davalardan biridir. Avrupa Komisyonu’nun başvurusu; Topluluk Hukuku gereği “ortak ulaşım politikası” hedefine rağmen; Danimarka’nın yerleşik

⁷⁹ ECJ, C-547/14, *Philip Morris Brands and Others*, t. 04.05.2016, para. 165; ECJ, C-491/01, *British American Tobacco (Investments) and Imperial Tobacco*, t. 10.12.2002, para. 122; ECJ, C-62/14, *Peter Gauweiler and Others v Deutscher Bundestag*, t. 16.06.2015, para. 67.

⁸⁰ ECJ, C-114/76, *Bela Mühle v Grows Farm*, t. 05.07.1977.

⁸¹ ECJ, C-114/76, *Bela Mühle v Grows Farm*, t. 05.07.1977, para. 7.

⁸² ABAD’nin yumuşak bir tutum izlediği kararlar için bkz. ECJ, C-36/02, *Omega*, t. 14.10.2004; ECJ, C-6/01, *Associação Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas (Anomar) and Others v Estado português*. İlgili kararlarda Mahkeme, somut bir elverişlilik denetimi yapmamıştır.

⁸³ Harbo, *The Function of Proportionality Analysis in European Law*, s. 27.

⁸⁴ Harbo, *The Function of Proportionality Analysis in European Law*, s. 27.

⁸⁵ Harbo, *The Function of Proportionality Analysis in European Law*, s. 61.

⁸⁶ Aurelien Portuese, “Principle of Proportionality as Principle of Economic Efficiency”, *European Law Journal*, Vol. 19, No. 5, 2013, s. 630.

⁸⁷ ECJ, C-541/16, *Commission v Denmark*, t. 12.04.2018.

olmayanlara yönelik sınırlı yükleme ve boşaltma noktaları belirlemesine ve yerleşik olmayanların bu noktaları kullanmasının zorunlu tutulmasına ilişkin itirazlarını içermektedir. Avrupa Komisyonu'na göre, yerleşik olmayanlara getirilen bu sınırlama (kabotaj kılavuzu), 1072/2009 sayılı AB Tüzüğü'nün kabotaj operasyonları düzenlemesine ve tüzüğün hedefine uygun değildir. Mahkeme'ye göre ise, ilgili tüzük, kabotaj konusunu düzenlemiş olmakla birlikte, bu konuda açık ve net bir tutum ortaya koymadığı için, taraf devletlerin bu alanda takdir yetkisinin bulunduğu kabul edilmelidir⁸⁸. Ayrıca, ilgili tüzüğün kabotaj hükümlerinin amacı ile taraf devletin getirdiği kuraldaki amaç aynıdır⁸⁹. Her iki düzenlemenin de ortak amacı, yerleşik olmayanların yaptığı taşımacılık faaliyetlerinin kalıcı ve sürekli bir duruma dönüşmesini engellemektedir. Bu nedenle Mahkeme'ye göre, taraf devletin seçtiği tedbir, ilgili tüzüğün amacına uygun, elverişli bir araçtır.

Vergi teşviklerini devlet yardımları başlığı altında sınıflandıran Mahkeme'nin, yaptığı elverişlilik denetimini *Anged* kararı⁹⁰ üzerinden açıklamak istiyoruz. İlgili uyumsuzluk İspanya Katalonya bölgesinde kurulan belli bir büyüklükteki işletmelere getirilen ve işletmelerin satış alanlarıyla orantılı olarak alınan bir vergi kuralına ilişkindir. Karar'daki hukuki sorun ise, satış alanı vergisinden bazı işletmelerin muaf tutulmasının, Topluluk Hukuku tarafından korunan yerleşme serbestisi ve ayrımcılık yasağını engelleyip engellemediğidir⁹¹. İspanyol Anayasa Mahkemesi'nin talebi sonrası verilen ön kararda, ABAD hukuki sorunu İspanyol Mahkeme'sinin sorularını dikkate alarak iki farklı açıdan incelemiştir. İlk sorun, vergi teşvikini düzenleyen İspanyol yasası, diğer taraf devlet vergi yükümlülerinin temel hak ve özgürlüğüne aykırılık taşımakta mıdır? Bu noktada ABAD'ın kabul ettiği eşit muamele yükümlülüğünün; yalnızca doğrudan yerleşme serbestisini sınırlayan ayrımcılıkları değil, aynı zamanda diğer farklılaştırma kriterlerinin uygulanmasıyla birlikte aynı sonuca götüren tüm gizli ayrımcılık biçimlerini de kapsadığını belirtmek gerekir⁹². ABAD'a göre, ilgili yasada farklılaştırma kriteri olarak satış alanı büyüklüğü gibi nesnel bir kriterin belirlenmesi nedeniyle yasanın yerleşme serbestisini ayrımcı bir şekilde engellemediği düşünülmektedir⁹³.

Anged kararında elverişlilik ilkesine ilişkin bir denetimin açıkça yapılmamasına rağmen, Hukuk Sözcüsü Kokott'un görüş yazısında bu denetimin yapıldığı gözlenir. İlgili görüşünde Kokott, 2500 m2 üzeri satış alanına sahip işletmelere getirilen vergiyi, çevreyi koruma ve şehir planlanması amacı bakımından elverişli bulmuştur⁹⁴. Bunun nedeni ise, küçük satış alanına sahip işletmelerin şehir planına

⁸⁸ ECJ, C-541/16, *Commission v Denmark*, t. 12.04.2018, para. 44.

⁸⁹ ECJ, C-541/16, *Commission v Denmark*, t. 12.04.2018, paras. 52-55.

⁹⁰ ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, t. 26.04.2018.

⁹¹ ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, t. 26.04.2018, paras. 14-18.

⁹² ECJ, C-385/12, *Hervis Sport-es Divatkereskedelmi*, t. 05.02.2014, para. 30; ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, t. 26.04.2018, para. 30.

⁹³ ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, t. 26.04.2018, para. 35.

⁹⁴ ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, Opinion Of Advocate General Kokott, t. 09.11.2017, para. 46-52.

entegre edilmesinin kolay olması olarak gösterilmiştir. Ayrıca, büyük satış alanına sahip işletmeler çevreyi daha fazla kirleteceği için, bu işletmelere daha fazla vergi yükü öngören düzenleme çevreyi koruma amacına uygun bulunmuştur.

İkinci sorun ise, ilgili kuralın bir devlet yardımı sayılıp sayılmayacağıdır. Çünkü ABA m. 107 hükmünce üye ülkeler için bu yardımlar açık bir şekilde yasaklanmıştır. Fakat bir vergi teşviki her durumda devlet yardımı olarak nitelendirilmemektedir. Yerleşik içtihat gereği bir teşvikin devlet yardımı olarak nitendirilmesi için⁹⁵, bir takım şartlar bulunmaktadır. İlk olarak, bu teşvik, devlet tarafından veya devlet kaynakları aracılığıyla verilen bir destek olarak kabul edilmelidir. İkinci olarak, yapılan destek üye devletler arasındaki ticareti etkilememelidir. Üçüncüsü, destek, sadece belli teşebbüslere ya da ürünlere sağlanmalıdır. Dördüncüsü, bu destek rekabeti bozmalı veya bozma tehdidinde bulunmalıdır.

Bu dört şart arasında en belirleyici olanı ise teşvikin belli teşebbüs veya ürünlere sağlanıp sağlanmadığıdır. *Anged* kararında, bu şart değerlendirilirken, üye devletin standart vergi sistemindeki vizyonu, yapılan teşvik arasındaki tutarlılık tartışılmıştır⁹⁶. Mahkeme, çevre ve şehir planlaması amacıyla yapılan farklılaştırmayı; ekonomik, sosyal veya çevresel gerekçeler gözetilen, standart vergi sistemine uygun bir plan olarak kabul etmiştir. Çünkü, satış alanının büyümesiyle birlikte artacak olan insan kalabalığı, çevre üzerinde daha büyük olumsuz etkilere neden olacaktır. Bu nedenle de satış alanı büyüklüğüne göre vergi yükünün farklılaştırılması çevresel gerekçelerle tutarlıdır. Sonuç olarak, daha fazla veya daha az çevresel etkiye sahip teşebbüsleri birbirinden ayırt etmek için belirlenen satış alanı kriteri, izlenen hedeflerle tutarlı bulunmuştur⁹⁷. Bu nedenle de ilgili kural bir devlet yardımı olarak değerlendirilmemiştir.

⁹⁵ ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, t. 26.04.2018, para. 37; ECJ, C - 20/15 P ve C - 21/15 P, *Commission v World Duty Free Group ve Diğerleri*, t. 21.12.2016, para. 53.

⁹⁶ ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, t. 26.04.2018, para. 39-53.

⁹⁷ ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, t. 26.04.2018, para 53-56.

1.2.2.2. AİHM

AİHM, devletlerin, AİHS’te düzenlenen temel hak ve özgürlüklere uygun olarak davranıp davranmadığını denetleyen bir mahkemedir⁹⁸. AİHM, yaptığı denetimde bazı hukuk ilkelerini⁹⁹ de göz önünde bulundurmaktadır¹⁰⁰. Bu ilkelerden biri olan ölçülülük ilkesi, Mahkeme’nin içtihatlarıyla yarattığı bir olgu olarak yorumlanır¹⁰¹.

Belgian Linguistic davası, Mahkeme’nin elverişlilik ilkesine ilişkin yaklaşımını detaylı olarak açıkladığı kilit bir davadır¹⁰². Dava, orta öğretim diplomasının onaylanması için dil yeterliliğini gerekli kılan bir düzenlemeyi konu almaktadır. Mahkeme’ye göre kural ayrımcılık yasağını çiğnemeyen bir tedbirdir. Çünkü kural, öğrenciler arasındaki iletişimde kullanılacak ortak bir dili ve çoğunlukla aynı dilin konuşulduğu bir bölgedeki dil birliğini amaçlamaktadır¹⁰³. Bu amaç, kamu yararını gözeten, objektif bir amaçtır.

Mahkeme, sosyal politika amaçları söz konusu olduğunda ise, aracın elverişliliğinden ziyade amacın meşruluğuna ilişkin bir değerlendirme yapmaktadır. Bu kararlarda, uyuşmazlık konusu kuralın objektif ve makul bir nedene dayandığının kabulü durumunda, ölçülülük denetiminin somut olarak yapılmadığı gözlenir. Mahkeme, toplum ve toplumsal ihtiyaçlar hususunda doğrudan bilgi sahibi olmaları nedeniyle taraf devletleri; sosyal ve ekonomik gerekçelerle kamu yararının takdirinde, uluslararası mahkemeden daha iyi bir konumda kabul etmektedir¹⁰⁴. Bu yüzden Mahkeme, açıkça makul olmayan bir nedene dayanmadığı sürece, devletlerin politik tercihlerine saygı göstermekte, bu noktada elverişlilik denetimini yapmamaktadır¹⁰⁵. Açıkça makul olmayan bir nedenin (*manifestly without reasonable foundation*) bulunup bulunmadığına ilişkin yapılan denetim ise ulusal makamların uyuşmazlığa konu müdahaleleri yaparken hareket ettiği nedenlerin soruşturulması ile mümkün olmaktadır¹⁰⁶.

Vergi teşvikleri, mülkiyet hakkına ayrımcı müdahale teşkil edip etmediği bakımından Mahkeme’nin inceleme alanına girebilmektedir. Örneğin, *Burden* davasında Mahkeme, evli çiftlere

⁹⁸ AİHM, 50 Soruda AİHM, s. 3, https://www.echr.coe.int/Documents/50Questions_TUR.pdf, (E.T. 23.02.2021).

⁹⁹ Greer’a göre bu ilkeler, etkili koruma, yasallık, demokrasi, ortaklık, özerklik, AB mevzuatının uyumlaştırılması, çoğulculuk, yetki ikamesi ve ölçülülüktür. Steven Greer, *The Margin of Appreciation: Interpretation and Discretion Under The European Convention On Human Rights*, Human Rights Files No. 17, Council of Europe Publishing, 2000, ss. 14-20.

¹⁰⁰ Rolim, *The Role of the Rule of Reason, The Standard of Reasonableness and the Principle of Proportionality in Assessing Fair Taxation*, s. 76.

¹⁰¹ Harbo, *The Function of Proportionality Analysis in European Law*, s. 63.

¹⁰² AİHM, *Relating To Certain Aspects Of The Laws On The Use Of Languages In Education In Belgium v Belgium* (Merits), Başvuru No. 1474/62; 1677/62; 1691/62; 1769/63; 1994/63; 2126/64, t. 23.07.1968.

¹⁰³ AİHM, *Relating To Certain Aspects Of The Laws On The Use Of Languages In Education In Belgium v Belgium*, t. 23.07.1968, para. 42.

¹⁰⁴ AİHM, *Stec and Others v. The United Kingdom*, Başvuru No. 65731/01 ve 65900/01, t. 12.04.2006, para. 52.

¹⁰⁵ AİHM, *Stec and Others v. The United Kingdom*, t. 12.04.2006, para. 52.

¹⁰⁶ AİHM, *James and Others v The United Kingdom*, Başvuru No. 8793/79, t. 21.02.1986, para. 46.

sağlanan miras vergisi muafiyetinin diğer sivil ilişki türlerine tanınmamasını bu açıdan değerlendirmiştir. Mahkeme, ilgili kararda, ekonomik ve sosyal alanda devletlerin geniş takdir yetkisinin bulunduğunu yinelemiştir¹⁰⁷. Bununla birlikte, ayrımcı bir muamelenin söz konusu olması için, öncelikle, iki durum arasında karşılaştırılabilir bir ilişkinin varlığı gerekmektedir. Örneğin, Mahkeme’ye göre, evlilik ilişkisiyle kız kardeşler arasındaki ilişki karşılaştırılabilir değildir¹⁰⁸. Çünkü, ilk gruptaki ilişki sözleşmeye, diğer ilişki kan bağına dayanmaktadır. Dolayısıyla bu iki farklı grubun farklı vergilendirilmesi devletlerin takdir yetkisindedir. Bu nedenle ilgili kararda Mahkeme, somut bir ölçülülük denetimi yapmaksızın; yapılan müdahalenin, ayrımcılık yasağına aykırı olmadığına karar vermiştir¹⁰⁹.

Devletlerin ekonomik ve sosyal alanlardaki müdahalelerinde taraf devletlerin takdir yetkisini oldukça geniş olarak yorumlayan Mahkeme, özellikle cinsiyete veya cinsel yönelime dayalı muamelelerde, taraf devletin takdir yetkisini dar yorumlamaktadır¹¹⁰. Mahkeme; cinsiyet, cinsel yönelim, etnik köken ve uyuşma dayanarak sınıflandırma içeren, sosyal ve ekonomik politikaların kuvvetli bir haklı nedene dayanması gerektiği düşüncesindedir¹¹¹. Bu gibi durumlarda açıkça makul olmayan bir nedenin olup olmadığına yönelik yapılan denetimin daha katı uygulandığı söylenebilir.

Vergilendirme alanında taraf devletlere tanınan geniş takdir yetkisi nedeniyle, Mahkeme’nin vergi teşvikleri açısından elverişlilik denetimini uyguladığı bir karara ise rastlanmamıştır.

2. Vergi Teşvik Kurallarının Yasa koyucunun Amacına Hizmet Edebilirliğinin Belirlenmesi

2.1. Mahkeme Kararlarından Çıkarımlar: Nitel Yöntem

Yargı organları tarafından yapılan elverişlilik denetimi, taraf devletin açıklamalarına, yasa metinlerine ya da yasa gerekçelerine dayandırılarak temellendirilmektedir. Yapılan denetimde, hedeflenen amacın ne olduğunun belirlenmesi ise nihai olarak, mahkemelerin takdirindedir. Ayrıca, tercih edilen aracın hedeflenen amaç doğrultusunda olup olmadığının kararı, mahkemelerin görev ve sorumluluğundadır.

¹⁰⁷ AİHM, *Burden And Burden v. The United Kingdom*, Başvuru No. 13378/05, t. 29.04.2008, para. 60.

¹⁰⁸ AİHM, *Burden And Burden v. The United Kingdom*, t. 29.04.2008, para. 62.

¹⁰⁹ AİHM, *Burden And Burden v. The United Kingdom*, t. 29.04.2008, para. 65.

¹¹⁰ AİHM, *X and Others v. Austria*, Başvuru No. 19010/07, t. 19.02.2013, para. 140.

¹¹¹ Jed Meers, “Problems With The “Manifestly Without Reasonable Foundation” Test”, *Journal of Social Security Law*, No. 27/1, 2020, para. 18.

Mahkemeler, ilkenin uygulanmasında, birbirinden farklı yaklaşımlar geliştirmiştir¹¹². Bununla birlikte, mahkemelerin elverişlilik tanımları birbirleriyle benzerdir¹¹³. Bu nedenle, ilkenin uygulanmasında bazı ortak hususlar bulunmaktadır. Örneğin, ele aldığımız mahkemelerin tamamı, vergilendirme alanında, yasa koyucuya, hedeflenen amaç ve uygulanan aracın seçimi hususunda oldukça geniş bir takdir yetkisi tanımaktadır¹¹⁴. Bu nedenle vergi teşviklerine ilişkin elverişlilik denetiminin bulunduğu kararlar oldukça sınırlıdır.

Hedeflenen amaç belirlenirken, yasa koyucunun iradesi ön plana alınmalıdır. Bunun sebebi yasa koyucunun teşvik normu tasarlamak için sahip olduğu takdir yetkisidir. Hedeflenen amacı belirleme hususunda yetki yasa koyucunun ise, yasa koyucunun iradesi en iyi yansıtan yorum yöntemi tercih edilmelidir. Bu yorum yöntemi tarihi yorumdur. Amacın belirlenmesinde, yasa koyucunun o tarihteki iradesini dikkate almayan farklı yorum yöntemleri geliştirilecek olursa, bu durum yasa koyucunun teşvik amacı belirleme serbestisine bir müdahale niteliği taşıyacaktır.

Amaç ve araç arasındaki ilişkinin kurulması ise tamamen mahkemelerin takdirindedir. Bu nedenle de yapılan denetimler mahkemelerin subjektif yorumlarını barındırmaktadır. Nitel yöntem olarak sınıflandırdığımız bu metodun, aracın amaca uygunluğu gerçekten denetleyip denetlemediği belirsizdir. Örneğin, Alman Federal Anayasa Mahkemesi'nin seçmen olabilme ehliyetini düzenleyen kurala ilişkin kararında, cezai sorumluluğa sahip olmayan ve bir psikiyatri hastanesinde hapsedilen kişilerin oy kullanamamasını düzenleyen yasayı elverişlilik ilkesine aykırı bulduğunu ifade etmiştik¹¹⁵. Mahkeme, bu aykırılığı, aracın oy kullanma yeteneğini ölçüp ölçmeme açısından belirsiz kriterler içerdiği gerekçesine dayandırmıştı. Oysa, varsayımsal olarak, bu şartlardaki bir seçmenin oy kullanma yeteneğinin olmadığı kabulü de gayet mümkündür.

Yukarıdaki kararlar birlikte önceki başlıkta “katı” elverişlilik denetimi olarak sınıflandırılan kararların, amaç-arac denetimini daha somut bir şekilde gerçekleştirdiği söylenebilir. Fakat, “katı denetim” olarak ifade edilen kararların oldukça sınırlı sayıda olduğunu da eklemek gerekir. **Genel**

¹¹² Matthias Klatt, Moritz Meister, *The Constitutional Structure of Proportionality*, Oxford Publishing, Y. 2012, s. 145.

¹¹³ “Elverişlilik öngörülen sınırlamanın ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını... ifade etmektedir.” AYM, E. 2020/21, K. 2020/53, t. 01.10.2020, RG. 17.11.2020-31307, para. 31; “bir önlem, izlediği meşru hedeflere ulaşmak için uygun olmalı” ECJ, C-126/15, *Commission v Portugal*, t. 29.06.2017, para. 33; “İstenilen sonucu potansiyel olarak katkı sağlayan yasal hükümler elverişlidir. Yalnızca amaca ulaşma olasılığı yeterlidir.” BVerfGE, 1 BvR 1679/17, t. 30.06.2020, para. 102.

¹¹⁴ “Vergi hukuku alanında, eşitlik ilkesi, hem vergilendirilebilir nesnenin seçimi hem de vergi oranının belirlenmesi açısından yasama organına geniş bir takdir payı bırakmaktadır.” BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, Leitsätze 3; “Devlet, genel ekonomik veya sosyal strateji önlemleri söz konusu olduğunda her zaman olduğu gibi... geniş bir takdir payına sahiptir” AİHM, *Burden And Burden v The United Kingdom*, para. 54; “Vergilendirmede genel kural, kanunla belirlenmiş konu ve kişilerden vergi, resim ve harç alınmasıdır. Kanun koyucu, kimi durumlarda vergi kapsamına alman konuyu, kimi durumlarda kişileri vergi dışında tutabileceği gibi verginin tümünden ya da bir bölümünden de vazgeçebilir. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerde sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı birtakım muaflık, istisna ve indirimler tanınması, kanun koyucunun takdirine bağlı bir konudur” AYM, E. 2019/55, K. 2020/44, t. 10.09.2020, RG. 27.10.2020-31287.

¹¹⁵ Bkz. II. Bölüm, Başlık 1.2.1.2.

olarak, elverişlilik denetiminde izlenen yöntem varsayımsal bir nitelendirmeye dayanır¹¹⁶. Bilimsel verileri dikkate almayan bu denetim, subjektif bir değerlendirmenin ötesine geçememektedir. Örneğin, yatırım indirimi teşvikinin her zaman yatırımları artıracığı veyahut ekonominin gelişmesine katkı sağlayacağı varsayılır. Oysa, literatürde, bazı teşviklerin amacına ulaşmadığını gösteren bilimsel çalışmalar mevcuttur¹¹⁷. Bu nedenle böyle bir kabul her durumda doğru olmayabilir. Bunun yerine, **araçla amaç arasında olumlu bir ilişki olup olmadığı varsayımlara değil, bilimsel çalışmalara dayalı bir yöntemle ele alınmalıdır. Böylece, elverişlilik ilkesinin objektif bir şekilde uygulanması mümkün olacaktır.**

2.2. Elverişli Aracın Etkinlik Analizleri Vasıtasıyla Tespiti (Nicel Yöntem)

2.2.1. Teorik Açıdan

Yasa koyucunun, elverişlilik ilkesine uygun bir kural tasarlamasının önünde temel bir engel bulunur. Bu engel; yetersiz ve belirsiz bilgi problemidir¹¹⁸. Çünkü, bir yasanın uygulanmasıyla ortaya çıkacak etkileri rasyonel bir şekilde tahmin etmek için birçok faktörün göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Uygulamada ise, bir kuralın elverişliliği değerlendirilirken kullanılan yöntemler; uzman görüşleri, mahkeme içtihatları ve bir takım varsayımlarla sınırlıdır¹¹⁹.

Vergi teşvik kuralları açısından ise, bu denetimin daha kesin ve objektif olarak yapılabilmesine imkan sağlayan bir takım etkinlik analizleri mevcuttur. Nicel yöntem olarak ayırt ettiğimiz bu yöntem, bir teşvik kuralının öngörülen amaca ulaşmaya elverişli olup olmadığının iktisadi veriler ışığında değerlendirilmesini konu edinir. Katıldığımız görüşe¹²⁰ göre, iktisadi amaçlarla yapılan etkinlik analizleri¹²¹ esasen bir aracın amacına ulaşıp ulaşmadığını ölçen bir teknik olarak, elverişlilik denetiminin objektif bir şekilde yapılmasına hizmet eden veriler üretebilirler. İktisadi alanda yapılan bu analizler vergi teşvik kurallarına uygulandığında, hedeflenen amaca ne ölçüde ulaşılacağına daha objektif bir şekilde tespit edilmesi mümkündür. Örneğin, istihdamın teşvik edilmesi için yapılan bir düzenlemenin, olası etkisinin tahmini için etkinlik analizleri kullanılabilir. Bu nedenle, teşvik

¹¹⁶ Krş. Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, s. 28.

¹¹⁷ Örn. Sebastian James, “Vergi Teşvikleri, Vergisel Olmayan Teşvikler ve Yatırımlar: Bulgular ve Politika Uygulamaları”, Çev. Ömer Faruk Bayrakçı, *Dünya’da ve Türkiye’de Vergi Teşviklerinin Etkinliği*, Ed. Nevzat Saygılıoğlu vd., 2019, İstanbul, ss. 60-62.

¹¹⁸ Krş. Bernhard Schlink, “Proportionality In Constitutional Law: Why Everywhere But Here?”, *Duke Journal Of Comparative & International Law*, Vol. 22/29, s. 299.

¹¹⁹ Krş. Schlink, “Proportionality In Constitutional Law: Why Everywhere But Here”, s. 299.

¹²⁰ Portuese, “Principle of Proportionality as Principle of Economic Efficiency”, s. 623.

¹²¹ “Etkinlik, hedeflere ulaşma derecesini ve istenilen etki ile gerçekleşen etki arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir.” Yusuf Akan, Gürkan Çalmaşur, “Etkinliğin Etkinliğin Hesaplanmasında Veri Zarflama Analizi Ve Stokastik Sınır Yaklaşımı Yöntemlerinin Karşılaştırılması (TRA1 Alt Bölgesi Üzerine Bir Uygulama)”, *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 10. Ekonometri ve İstatistik Sempozyumu Özel Sayısı, 2011, s. 14.

kurallarına ilişkin yapılan etkinlik analizleri, elverişlilik denetiminin daha kesin ve objektif bir standartta yapılmasına katkı sağlayacaktır. Ayrıca, analizlere dayanılarak hazırlanan teşvik yasalarıyla, ölçülülük ilkesinin gerekleri henüz yasa yapım sürecindeyken yerine getirilmiş olacaktır.

Öte yandan, böyle bir yöntemin geliştirilmesi, siyasi iktidarın keyfi bir şekilde vergi teşvik kuralı tasarlamasını engelleyecektir. Çünkü, siyasi iktidarların, politik üstünlük sağlamak amacıyla ekonomiyi bir araç olarak kullanması mümkündür¹²². Örneğin, siyasi iktidar, yalnızca seçim kampanyasını destekleyenlerin bulunduğu sektörlere vergi teşviki sunabilir. Bu gibi siyasi saiklerle tasarlanan bir vergi teşviki; aynı kamu kaynağıyla kamu yararına daha çok hizmet edecek başka bir tedbiri geri planda bırakacaktır. Uzun yıllar yürürlükte kalacak bir vergi teşvikinin, kısa vadeli siyasi çıkarların bir sonucu olma durumu engellenmelidir. Bir hukuk devletinde, vergi teşvikleri iktidarın siyasi ajandasına göre keyfi şekilde belirlenmemelidir. Bu durumun önüne geçmek için, elverişlilik ilkesiyle birlikte ölçülülük ilkesinin tüm alt ilkelerinin objektif bir anlayışla ele alınması gerekmektedir.

2.2.2. Etkinlik Analizine Konu (Makro Ekonomik) Amaçlar

2.2.2.1. Yatırım İklimini İyileştirme Amaçlı Vergi Teşvikleri

Bir teşvik kuralının, yasa koyucunun belirlediği amaca hizmet edip etmediğinin ölçülmesi, kurala ilişkin yapılacak etkinlik analizleri ile mümkündür. Çünkü, iktisadi literatürde ele alınan etkinlik analizleri, kullanılan araç ile istenilen amaç arasındaki etkileşimi konu edinmektedir¹²³. Bu açıdan, vergi teşvik kurallarına ilişkin yapılan en kapsamlı çalışmaların; yatırım iklimi çalışmaları olduğu gözlenir.

Türk literatüründe yatırım ortamı veya yatırım çevresi olarak da isimlendirilen yatırım iklimi, yatırımcıların yatırım yapmaya karar verirken, neyin olmasını istediği veya neyin olmasını istemediği ile ilgilidir¹²⁴. Bu kavram genel olarak doğrudan yabancı yatırımlar (DYY) için yapılan araştırmalarda kullanılsa da, yatırım iklimi tezi esasen tüm yatırımlar açısından uygun bir ortam yaratılmasını hedefler. Yatırım iklimi; piyasaların işleyişini iyileştirmek, işlem maliyetlerini düşürmek gibi amaçlarla birlikte; işe başlama, işi sürdürme ve işi bırakma ile ilgili riskleri azaltmak için yapılan politikalar, düzenlemeler ve kurumsal reformlar olarak tanımlanır¹²⁵.

¹²² Turgay Uzun, “Kamu Tercihi Ve Anayasal İktisat Kuramı Üzerine Bir Değerlendirme”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Y. 2009, s. 15.

¹²³ Portuese, *Principle of Proportionality as Principle of Economic Efficiency*, s. 623.

¹²⁴ Mehmet Kaya, *Yatırım İklimini Belirleyen Unsurlar: Türkiye Uygulaması*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2015, s. 30.

¹²⁵ World Bank Group, *Investment Climate Reforms An Independent Evaluation of World Bank Group Support to Reforms of Business Regulation*, 2015, s. xiii.

Dünya Bankası öncülüğünde, bir ülkede yapılan düzenlemelerin yatırım iklimine etkileri çeşitli etkinlik analizleri ile ölçülmektedir. Bu analiz kümesi literatürde, iş yapma (doing business) göstergeleri olarak ifade olunmaktadır. Bu göstergeler sayesinde, yapılan düzenlemelerin, sosyal faydaları ve ülke ekonomisine etkisi bir dereceye kadar ölçülebilmektedir¹²⁶. Bu doğrultuda vergi oranında yapılan değişikliklerin etkisinin iktisadi işletmelerin gelirlerine, iktisadi işletmelerin karlılığına, milli gelire ve istihdama olan etkisi belirlenebilir durumdadır. Örneğin, yapılan bir çalışmaya¹²⁷ göre, seçilmiş bir bölgede vergi oranındaki %1’lik bir azalmanın; firma gelirlerini %3.7, firma satışlarını %0.9, istihdamı ise %1 oranında artıracığı savunulmaktadır¹²⁸. Vergi oranındaki azalmanın sağladığı sonuçların bilimsel bir metot ile hesaplanabilirliği, bir vergi teşvik kuralının elverişliliğinin değerlendirilmesi açısından oldukça anlamlıdır.

Buna rağmen, üretilen verilerin, bir kuralın elverişli olup olamayacağına ilişkin doğrudan başvurulacak bir kaynak olmayacağını söylemek gerekir. Örneğin, yukarıda verdiğimiz çalışmada, vergi indirimlerinin her durumda firma gelirlerini artıracığı sonucuna ulaşılmıştır. Bunun nedeni iş yapma göstergelerinin, uluslararası organizasyonlar tarafından farklı amaçlar ile üretilmesidir¹²⁹. İlgili kuruluşlar, kamu yararını gözeterek bu çalışmaları yapmamaktadırlar. Dolayısıyla bu veriler, doğrudan elverişliliği ölçmediği gibi, tam anlamıyla tarafsız bilgiler de değildir. Özellikle teşviklerin etkilerinin değerlendirilmesi açısından tercih edilen anket yönteminin bilimsel değeri oldukça şüphe uyandırıcıdır. Çünkü bir yatırımcıya teşviklerin yararlı olup olmadığı sorulduğunda cevabın olumlu olması muhtemeldir¹³⁰. Bu nedenle teşvik kurallarının etkilerinin, tarafsız bir şekilde üretilen veriler aracılığıyla değerlendirilmesi isabetli olacaktır. Bunun içinse, üretilmiş bir veriden hareket etmek yerine, bu verilerin teşvik kuralının amacıyla bağlantılı olarak, her kural için en baştan üretilmesi gerekecektir. Yine de, yatırım iklimi çalışmaları, ölçüm teknikleri açısından yol gösterici bir niteliğe sahiptir.

¹²⁶ Bu ölçüm tekniklerinin gelişim süreci ve günümüzde kullanılan ölçüm teknikleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. The World Bank, *Doing Business in 2005 Removing Obstacles to Growth*, 2005, ss. 9-16.

¹²⁷ Bkz. Austan Goolsbee, “The Impact of the Corporate Income Tax: Evidence from State Organizational Form Data”, *Journal of Public Economics*, No. 88, 2004, ss. 2283-2299.

¹²⁸ The World Bank, *Doing Business in 2005*, s. 24.

¹²⁹ Dünya Bankası için bu veriler üç soruya cevap aramak için üretilir: 1. Devletler özel sektörü teşvik için ne zaman düzenleme yaparlar? 2. Reform yapan devletlerin özellikleri nelerdir? 3. Düzenleme değişikliğinin, ekonomik veya yatırım faaliyetinin farklı yönleri üzerindeki etkileri nelerdir?. World Bank Group, *Doing Business 2020 Comparing Business Regulation in 190 Economies*, 2020, s. 2.

¹³⁰ James, “Vergi Teşvikleri, Vergisel Olmayan Teşvikler ve Yatırımlar: Bulgular ve Politika Uygulamaları”, s. 48.

2.2.2.2. İstihdamı Artırma Amaçlı Vergi Teşvikleri

Giriş bölümünde vergi teşvik kurallarının amaçlarından söz ederken, yasa gerekçelerinde ifade olunan amaçlardan birinin istihdamın artırılması olduğunu ifade edilmişti. Bir teşvik kuralının, potansiyel olarak istihdamı artırıp artırmayacağına yönelik yasa koyucu varsayımlarının ya da mahkemeler tarafından yasanın amacı olarak belirlenen hedeflere dayalı bir çıkarımın tarafsız bir değerlendirmeden uzak olduğu kanaatindeyiz. Bunun yerine, etkinlik analizlerinin kullanılmasıyla yapılan bir değerlendirme daha somut ve isnat edilebilir bir temele haiz olacaktır.

Bilimsel çalışmalarda kullanılan yöntemler sayesinde, bir teşvik kuralının istihdamı artırma amacına uygun bir araç olup olmadığına yönelik daha isnat edilebilir bir yargıya ulaşmak mümkündür. Vergi teşvikleri ile istihdam arasındaki ilişki açısından en yaygın kullanılan teknik ise, ek bir istihdam sağlamak için vazgeçilen kamu gelirinین hesaplandığı maliyet-etkinlik analizleridir¹³¹. Örneğin, Amerikan literatüründe yapılan bir çalışmada¹³², bazı işletmelere yönelik getirilen hızlandırılmış amortisman teşvikinin amacına uygun sonuçlar sağlayıp sağlamadığı incelenmiştir. Teşvik kuralı nedeniyle, vazgeçilen kamu geliri ise 2017-2022 yılları arasında yaklaşık 119.4 milyar dolar olarak tahmin edilmiştir¹³³. İlgili çalışmada, teşvik amacının istihdamı artırma ve ücret düzeylerini yükseltme olmasına rağmen, ek bir istihdamın maliyeti, 53.000 dolar gibi “görece yüksek bir tutar” olarak hesaplanmış ve de yapılan teşvik nedeniyle ücret seviyelerinde bir artışın olmadığı sonucuna ulaşılmıştır¹³⁴. Yapılan bu hesaplama yöntemi temel olarak, 2002 yılında yürürlüğe giren yasanın 2002-2012 yılları arasında gerçekleşmiş etkilerine dayandırılmıştır¹³⁵.

Yapılan analizlerin nesnel veri üretmesinin önündeki temel sorun ise, bir teşvik kuralı sonrasındaki istihdam artışının ne kadarlık bir bölümünün ilgili kuralla bağlantılı olduğunun tespitidir¹³⁶. Yapılan çalışmalarda¹³⁷ aynı veya benzer bir kuralın geçmiş yıllardaki etkisi üzerinden bir değerlendirme yapılmaktadır.

İstihdamı artırma amaçlı teşvik normlarının amacı, yalnızca bağımlı çalışan kişi sayısının artırılması olarak daraltılmamalıdır. Teşvik normunun amacına ulaşması için serbest ve bağımlı

¹³¹ James, “Vergi Teşvikleri, Vergisel Olmayan Teşvikler ve Yatırımlar: Bulgular ve Politika Uygulamaları”, s. 67.

¹³² Daniel G. Garrett, Eric Ohrn and Juan Carlos Suárez Serrato, "Tax Policy and Local Labor Market Behavior", *American Economic Review*, Vol. 2(1), Y. 2020, ss. 83-100.

¹³³ The Joint Committee on Taxation, “Estimated Budget Effects of the Conference Agreement for H.R. 1 the Tax Cuts and Jobs Act”, JCX-67-17, 2017, <https://www.jct.gov/publications/2017/jcx-67-17/>, (E.T. 20.11.2020).

¹³⁴ Garrett, Ohrn, Serrato, “Tax Policy and Local Labor Market Behavior”, s. 97.

¹³⁵ Garrett, Ohrn, Serrato, “Tax Policy and Local Labor Market Behavior”, ss. 83-84.

¹³⁶ Cailin R. Slattey, Owen M. Zidar, “Evaluating State And Local Business Tax Incentives”, *Nber Working Paper Series*, Working Paper 26603, s. 15, <https://www.nber.org/papers/w26603>, (E.T. 21.11.2020).

¹³⁷ Bu kapsamda panel veri ve kesit veri gibi analiz yöntemlerine başvurulmaktadır. Sibel Selim , O. Murat Koçtürk, Pınar Eryiğit, “Türkiye’de Yatırım Teşvikleri ve Sabit Yatırımların İstihdam Üzerine Etkisi: Panel Veri Analizi”, *Ege Akademik Bakış*, C. 14, S: 4, Y. 2014, s. 662.

çalışanlar arasındaki etkileşimin her durumda göz önünde bulundurulması gerekir. Çünkü bir yandan serbest çalışmayı teşvik eden normun, diğer taraftan bağımlı çalışma açısından caydırıcı olması, kuralın genel istihdama etkisi açısından tezatlık yaratacaktır.

İlgili analizlerde, genel olarak, ek bir istihdam yaratmanın kamuya yüklenen maliyetinin maddi değeri hesaplanır. Fakat, ek bir istihdam maliyetinin ölçülmesi bir vergi teşvik kuralının elverişli olup olmayacağını değerlendirmede, doğrudan yararlanılacak bir kriter değildir. Çünkü elverişlilik ilkesi bir teşvik kuralının etkin olup olmadığının ölçülmesi olarak yorumlanmamalıdır.

İstihdamın artırılmasını amaçlayan bir vergi teşvik normunun elverişliliğini tespit etmek için, ilgili teşvik kuralının, istihdam artışına sebep olup olmayacağının potansiyel olarak belirlenmesi yeterlidir¹³⁸. Bu doğrultuda, teşvik kuralıyla birlikte sağlanacak tahmini istihdam artışının belirlenmesi; elverişlilik ilkesinin gerekleri için kullanılabilir bir veri olacaktır. Ayrıca, orantılılık denetiminin yapılması için yasa amacı neticesinde ortaya çıkan faydanın netleştirilmesi gerekecektir. Bu nedenle teşvik kuralının yaratacağı tahmini istihdam artışı da ortaya konulmalıdır. Fakat, bu husus elverişlilik ilkesinin konusuna girmemektedir.

2.2.2.3. Milli Geliri Artırma Amaçlı Vergi Teşvikleri

Vergi teşvik kurallarının gerekçelerinde “yatırımların artırılması”, “üretimin teşviki” gibi ülke ekonomisini geliştirmeye yönelik özel amaçların belirlendiğini ifade edilmişti. Teşvik düzenlemelerinin yasa kayıtlarında bahsedilen bu alt amaçların, yapılan düzenleme ile amaçlanan etki yönünden; gerçekleşme potansiyelinin olup olmadığının, nesnel bir yöntemle tahmin edilebilir durumdadır.

Vergi teşviklerinin genel ekonomiye olan etkisinin yaygın olduğu düşünülür¹³⁹. Fakat her ülkenin şartları içerisinde bu etkilerin aynı olmadığı gözlenir¹⁴⁰. Yapılan çalışmalarda, aynı oranda bir vergi indiriminin veya benzer bir vergi muafiyetinin sonuçları açısından yatırım iklimi kaynaklı farklılıklar gözlenir¹⁴¹. Bu nedenle, bu etkiler bölgesel ve zamansal faktörler dikkate alınarak hesaplanmalı ve genellemelerden kaçınılmalıdır.

¹³⁸ Örnek olarak, Özel Ekonomik Bölge'nin kurulmasına yönelik Haiti'de yapılan bir vergi teşvik düzenlemesi ile birlikte, bu düzenlemeden yararlanan sadece bir şirketin ek 7.000 istihdam yaratacağı tahmin edilmektedir. World Bank, *FIAS The Facility for Investment Climate Advisory Services 2016 Annual Review*, Y. 2017, s. 40.

¹³⁹ Soledad Artiz Prillaman, Kenneth J. Meier, “Taxes, Incentives, and Economic Growth: Assessing the Impact of Pro-business Taxes on U.S. State Economies”, *The Journal of Politics*, V. 76, No. 2, 2014, ss. 364-365.

¹⁴⁰ Çünkü vergi teşvikleri, yatırımcıların yatırım yapmaya karar verirken dikkate aldıkları faktörlerden yalnızca biridir; bununla birlikte yatırımcılar sermayenin değeri, kaynakların ve kamu hizmetlerinin mevcudiyeti, beşeri sermayenin kalitesi, nakliye maliyetleri gibi durumları da göz önünde bulundururlar. Prillaman, Meier, “Taxes, Incentives, and Economic Growth: Assessing the Impact of Pro-business Taxes on U.S. State Economies”, s. 365.

¹⁴¹ Stefan Van Parys, “The Effectiveness Of Tax Incentives in Attracting Investment: Evidence From Developing Countries”, *Dans Reflets Et Perspectives De La Vie Économique*, Y. 2012/3, ss. 133-138.

İktisadi alanda yapılan ve teşvikleri etkinlik açısından değerlendiren çalışmalar genellikle; vergi teşvikleriyle yapılan bir düzenlemenin kişi başına düşen gelire etkisini ölçmeye odaklanmaktadır¹⁴². Vergi teşviklerinin ülke ekonomisine katkı sağlama amacıyla çıkarılan birer hukuk kuralları olduğu düşünüldüğünde, bir teşvik düzenlemesinin kişi başına düşen milli gelire etkisini ölçen çalışmaların elverişlilik denetimi açısından somut bir dayanak oluşturacağı söylenebilir. Bunun nedeni, üretimin ve yatırımın artması gibi birçok etkinin kişi başına düşen gelir üzerinde doğrudan sonuç doğurmasıdır¹⁴³. Elverişlilik ilkesi bağlamında, bir teşvik kuralının kişi başına düşen milli geliri artırdığı ölçüde, bu kuralın, üretimi ve yatırımı artırma amaçları için elverişli bir araç olacağı kabul edilebilir.

Vergi oranlarındaki bir değişimin ya da vergi tabanının değiştirilmesinin kişi başına düşen gelir üzerindeki tahmini etkisini ölçmeye çalışan birçok çalışma bulunmaktadır. Yapılan çalışmalarda, istihdama etkinin ölçüldüğü çalışmalardaki gibi genel olarak panel veri tekniği¹⁴⁴ kullanılır¹⁴⁵. Bu çalışmalar¹⁴⁶; kişi başına düşen geliri etkileyen diğer faktörleri (enflasyon, nüfus artışı vb.) de hesaba katarak, ölçüm tekniğinin yalnızca vergi teşvikinin etkilerini hesaplamasını hedefler.

Gerek istihdama yönelik tahmini verilerin gerekse vergi teşvik kurallarının milli gelire etkisinin tamamıyla doğru olması mümkün değildir. Neticede bu metod türlerinin tamamı nicel bir tahmin üretmektedir. Yine de bu yöntemler atfedilebilir veriler üretmesi nedeniyle, nitel bir tahminden ya da varsayımdan daha somut bir kaynak olarak ele alınabilir.

¹⁴² Örnek bir çalışma için bkz. Ergete Ferede, Bev Dahlby, “The Impact Of Tax Cuts On Economic Growth: Evidence From The Canadian Provinces”, *National Tax Journal*, Y. 2012, 65 (3), ss. 563–594.

¹⁴³ Trimisiu Tunji Siyanbola at all, “Tax incentives and industrial/economic growth of subSaharan African States”, *Journal of Advanced Research in Business and Management Studies*, I. 2, Y. 2017, s. 79.

¹⁴⁴ Bu teknik iktisadi değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisini incelemektedir. Örneğin, ileri teknoloji ihracatı ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki; kişi başına düşen milli gelir düzeylerindeki değişim ile ileri teknoloji ihracatının toplam sanayi ihracatı arasındaki payına ilişkin verilerle kurulmaktadır. (Ümit Yıldız, “BRICS Ülkeleri Ve Türkiye’de Yüksek Teknoloji İhracatı Ve Ekonomik Büyüme İlişkisinin Panel Veri Analizi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 53, Y. 2017, s. 28) Bu kapsamda basitçe ifade etmek gerekirse; ileri teknoloji ihracatının toplam ihracat arasındaki payı arttıkça, kişi başına düşen milli gelirden de artış meydana geliyorsa aralarında olumlu bir ilişki olduğu söylenebilir. Böyle bir ilişkinin tespiti; milli geliri artırmak isteyen bir yasa koyucunun teşvik etmesi gereken faaliyetleri belirlemede anlamlı bir veri olarak ele alınabilir.

¹⁴⁵ Örnek olarak, Salla Naomi Stausholm, *Rise Of Ineffective Incentives: New Empirical Evidence On Tax Holidays in Developing Countries*, Copenhagen Business School, Y. 2017, s. 51, <https://pdfs.semanticscholar.org/fdba/feca20d0c39b9b73523b474777fd5e37cff3.pdf>, (E.T. 20.11.2020); Parys, “The Effectiveness Of Tax Incentives In Attracting Investment: Evidence From Developing Countries”, ss. 129-141.

¹⁴⁶ Alexander Klemm, Stefan Van Parys, *Empirical Evidence on the Effects of Tax Incentives*, IMF Working Paper, 2009, ss. 4-8; Cyrille Schwellnus, Jens Arnold, “Do Corporate Taxes Reduce Productivity And Investment At The Firm Level? Cross-Country Evidence From The Amadeus Dataset”, *CEPII*, Working Paper No 2008-19, ss. 8-11.

2.2.2.4. Doğrudan Yabancı Yatırımı Artırma Amaçlı Vergi Teşvikleri

Ülke dışındaki yatırımcıyı cezbetmek için doğrudan yabancı yatırımlara yönelik, vergi mevzuatlarında bir takım teşvik kuralları bulunmaktadır. Tüm bu düzenlemelerin, elverişli olup olmadığının belirlenmesi açısından önereceğimiz gösterge, vergi teşvikleri ile doğrudan yabancı yatırımların ilişkisini inceleyen çalışmalarda kullanılan ekonometrik modellere¹⁴⁷ dayanmaktadır¹⁴⁸.

Bu ölçüm tekniği, vergi oranındaki azalmanın doğrudan yabancı yatırımlar üzerindeki etkisine odaklanmaktadır. Bu tekniğin kullanıldığı çalışmalar, doğrudan yabancı yatırımların vergi teşvikleriyle etkileşimini ölçerken, yatırım iklimi ortamını da göz önünde bulundurur¹⁴⁹. Örneğin bu kapsamda yapılan bazı çalışmalarda, gelişmiş ülkelerde yapılan vergi oranındaki indirimin, gelişmekte olan ülkelerde yapılan aynı oranda bir indirimden daha olumlu sonuçlara sebebiyet verdiği saptanmıştır¹⁵⁰.

Yapılan düzenlemenin potansiyel etkilerini ortaya koyan bu çalışmalar, elverişlilik ilkesinin gereklerine ilişkin anlamlı veriler üretmektedir. Çünkü, bir teşvik kuralının amacına ulaşma potansiyeline sahip olup olmamasına ilişkin üretilen her türlü veri, elverişlilik ilkesi açısından somut bir dayanak noktası oluşturacaktır. Yasa koyucunun amaçları doğrultusunda uyarlanmak suretiyle, yurtdışından gelen yatırımları artırma amacı taşıyan bir vergi teşvik kuralının, doğrudan yabancı yatırımlar üzerindeki olası etkilerini ölçen teknikler, bu kuralın elverişli olup olmadığını tespit etmek adına kayda değer birer gösterge niteliğindedir.

¹⁴⁷ Bu yöntemler doğrudan yabancı yatırımları etkileyen faktörler olarak dışa açıklık oranı, faiz oranı, reel döviz kuru, net uluslar arası rezervler, enflasyon oranı ve GSYİH miktarı gibi verileri baz alarak; doğrudan yatırımla bu iktisadi değerler arasında bir nedensellik bağı kurmaya çalışmaktadır (Fatma Turan Koyuncu, “Türkiye’de Seçilmiş Makroekonomik Değişkenlerin Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkisinin Yapısal Var Analizi: 1990-2009 Dönemi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C. 2, S. 1, Y. 2010, s. 58). Bu sayede, bu yöntemler, doğrudan yatırımları olumlu etkileyen faktörlerin tespit edilmesine hizmet etmektedir.

¹⁴⁸ Literatürde genel olarak gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere yönelik yapılan çalışmalar, vergi oranındaki değişikliklerin DYY’leri nasıl etkilediğine yöneliktir. Bu çalışmalardan farklı olarak, Sahra-altı ülkelerine ilişkin yapılan analizler genel olarak vergi tatillerinin etkilerine odaklanırken, araştırma geliştirme faaliyetlerine yönelik teşviklerin irdelendiği çalışmalar, bu teşviklerin yatırımlara ve ekonomik büyümeye etkisine odaklanmaktadır. (Stefan Van Parys, Sebastian James, “The Effectiveness Of Tax Incentives in Attracting Investment: Panel Data Evidence From The CFA Franc Zone”, *International Tax Public Finance*, Y. 2010, No. 17, ss. 401-402. Yöntemlerin uygulanma amaçları etkinlik kaygısı taşıdığı için, aynı yöntemlerin elverişlilik ilkesi için doğrudan kullanılması doğru bir yaklaşım olmayacaktır. İlgili yöntemlerin elverişlilik ilkesi açısından anlam ifade eden veriler üretmesi için; yöntemlerin, potansiyel itibarıyla bir teşvik kuralının yatırımlara ve ekonomik büyümeye etkisini ölçebilecek ekonometrik modeller olarak uyarlanması gerekmektedir.

¹⁴⁹ Parys, James, “The Effectiveness Of Tax Incentives in Attracting Investment: Panel Data Evidence From The CFA Franc Zone”, s. 401.

¹⁵⁰ Parys, James, “The Effectiveness Of Tax Incentives in Attracting Investment: Panel Data Evidence From The CFA Franc Zone”, s. 401.

2.2.2.5. Diğer Amaçlar Nedeniyle Vergi Teşvikleri

Vergi teşviklerinin amaçları yukarıdaki başlıklarla sınırlı değildir. Elverişlilik ilkesine uygun bir etki analizinin nasıl yapılması gerektiğini yukarıda sayılmayan bazı amaçlar üzerinden açıklamak istiyoruz.

İlk olarak, yasa amacına en çok hizmet eden analiz yöntemi uygulanmalıdır. Örneğin, ülkeye döviz girişi sağlama amaçlı bir teşvik kuralı için yukarıdaki başlıklarda ele alınan ekonometrik analizlerin yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Bunun yerine, benzer amaçlı bir yasa ile geçmişte yapılan bir teşvik kuralının etkisi değerlendirilebilir. Örneğin, Katma Değer Vergisi Kanunu, m. 13, f. i’de bedeli Türkiye’ye döviz olarak getirilmek kaydıyla konut ve işyerlerinin ilk teslimi KDV’den istisna edilmiştir. Bu istisnadan bir vergi döneminde kaç kişinin yararlandığı, ülkeye giren döviz miktarı, tahakkukundan vazgeçilen vergi miktarı gibi veriler beyannamelerin incelenmesiyle elde edilebilir durumdadır. Bu durumda, ortada bir idari kayıt varken, tahmin yöntemlerine başvurmaya gerek yoktur. Çünkü, daha kesin bir bilgi elverişlilik ilkesinin objektif bir yaklaşımla kavranmasına daha çok hizmet edecektir.

İkinci olarak, etki analizi yaparken, literatürdeki birikimden yararlanmalıdır. Örneğin, araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) yatırımlarına yönelik teşviklerin, uzun vadede büyüme ve kalkınmaya katkı sağlayacağı düşünülmektedir¹⁵¹. Ayrıca, Ar-Ge teşviklerinin; rekabet avantajı sağlama, yabancı sermayeyi çekme, verimlilik artışı sağlama ve teknolojik bağımlılığı azaltma gibi yaygın etkileri¹⁵² olduğu söylenmektedir. Bu araştırmalarda, Ar-Ge teşvik kuralları ile sayılan amaçlar arasında olumlu bir ilişkinin olduğu ifade edilmiştir. Bu doğrultuda, sayılan amaçlar nedeniyle Ar-Ge teşviki tasarlayan yasa koyucu, elverişlilik ilkesinin gereklerini yerine getirmiş kabul edilebilir. Örneğin, büyüme ve kalkınma amacıyla tasarlanan bir Ar-Ge teşviki elverişli kabul edilmelidir. Çünkü, büyüme ve kalkınma amacıyla teşvik kuralı arasındaki uygunluk bilimsel araştırmalarla da desteklenmektedir.

Üçüncüsü, bir vergi teşvik normu tasarlanırken, aynı amaç doğrultusunda, yürürlükte olan diğer teşvik kuralları da göz önünde bulundurulmalıdır. Örneğin, KVK m. 32/A, f. (2), b. b.)’de Cumhurbaşkanı tarafından teşvikin büyüklüğü belirlenirken hangi kıstasların göz önünde bulundurulacağı düzenlenmiştir. Hükme göre, vergi teşvikinin büyüklüğü, illerdeki kişi başına düşen milli gelir veya illerin sosyo ekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınarak belirlenmelidir. Hüküm, örtülü bir şekilde, iller arası gelişmişlik düzeylerinin mukayese edilebileceği verileri açıklamaktadır. Böyle bir veriye dayanılarak teşvik miktarında değişikliğe gidilmesi hükmün amacına uygun kabul

¹⁵¹ Sami Taban, Mehmet Şengür, “Türkiye’de Ar-Ge ve Ekonomik Büyüme”, *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 14, Y. 14, S. 1, s. 356.

¹⁵² Güzel, “Ar-Ge Harcamaları ve Vergi Teşvikleri: Belirli Ülkeler Karşısında Türkiye’nin Durumu”, ss. 32-33.

edilmelidir. Çünkü, burada, farklı gelişmişlik düzeyleriyle verilen teşvik miktarı arasındaki ilişki bilimsel verilere dayanılarak kurulmaktadır.

Son olarak, ihtiyaç duyulan analizler periyodik olarak yapılıyor olmalıdır. Örneğin, teşvik amacının büyüme ve kalkınma olduğu durumda, yalnızca ekonomik değil, toplumu oluşturan bireylerin yaşam refahını da içeren bir değerlendirme gerekir. Bu değerlendirme için kullanılabilecek bir yöntem olan refah endeksleri; bireylerin ekonomik ve sosyal yaşamlarındaki değişimleri dikkate almaktadır. Bu kapsamda, örneğin, Türkiye İstatistik Kurumu, illerin yaşam endekslerini belirleyerek, eğitim, sağlık, altyapı vb. alanlarda kişilerin yaşam refahındaki artışı periyodik olarak hesaplamaktadır¹⁵³.

3. Değerlendirme: Nicel Yöntemin Uygulanabilirliği ve Bunu Sağlamaya Yönelik Bir Öneri

3.1. Nicel Yöntemin Uygulanabilirliği

Elverişlilik ilkesi bakımından yasa koyucunun ve mahkemelerin farklı görevleri bulunmaktadır. Yasa koyucu elverişlilik ilkesine uygun bir yasa hazırlamakla görevlidir. Mahkemeler ise elverişlilik ilkesine uygunluk denetiminde rol oynamaktadır. Yasa koyucunun ve mahkemelerin birbirinden farklı işlevleri olsa dahi, hukukun uygulanması noktasında bu iki erk, birbirini dışlayıcı değil, birbirlerini tamamlayıcı bir role sahiptir.

Etkinlik analizlerinin yasa yapım sürecinde dikkate alınmasıyla bir teşvik kuralının başlangıçtan itibaren elverişli olması sağlanabilir. Kaldı ki, nicel yöntem olarak sınıflandırdığımız analizler, düzenleyici etki analizi uygulamalarıyla hali hazırda, birçok ülkede, siyasi karar alma sürecinde uygulanmaktadır¹⁵⁴. Düzenleyici etki analizleri yapılmasının altında ise, iki temel gerekçe yatmaktadır¹⁵⁵. Bunlardan ilki siyasi karar alma sürecinde kanıt odaklı bir yaklaşım geliştirmek, diğeri ise karar alma sürecindeki şeffaflığı artırmaktır¹⁵⁶. Kanıt odaklı bir yaklaşım geliştirme amacı, elverişlilik ilkesinin gerekleri ile düzenleyici etki analizi çalışmalarını ortak bir paydada buluşturmaktadır.

¹⁵³ TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Search/Search?text=ya%C5%9Fam%20endeksi>, (E.T. 14.04.2022); Örneğin, bireylerin çalışma hayatından memnuniyeti; istihdam oranı, işsizlik oranı, ortalama günlük kazanç ve işinden memnuniyet oranı gibi alt faktörler üzerinden hesaplanmaktadır. Buna benzer endekslerin özellikle bölgeler arası gelişmişlik farklarının ortaya çıkarılması için bir anlam ifade edeceğini düşünmekteyiz. Çünkü, bu amaçla yapılan teşviklerde, yalnızca maddi olarak ifade edilen sonuçlardan öte, teşvik kuralıyla birlikte ayırt edilen bölgelerde veyahut ayırt edilen gelir türlerinde meydana gelen sosyal refah artışlarının da gözetilmesi gerekecektir.

¹⁵⁴ Örn. Fransa, ABD, Almanya, Hollanda, Kanada, Meksika vb. Bkz. Birol Ekici, Mehmet Çelik, “Düzenleyici Etki Analizi: Analiz Süreci ve Uygulama”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 40, S. 1, Mart 2007, ss. 148-152.

¹⁵⁵ Alberto Alemanno, “Courts And Regulatory Impact Assessment”, *Handbook Of Regulatory Impact Assessment*, Eds: Claire E. Dunlop, Claudio M. Radaelli, 2016, s. 127.

¹⁵⁶ Alemanno, “Courts And Regulatory Impact Assessment”, s. 127.

3.1.1. Düzenleyici Etki Analizi Uygulamaları Yapan Ülke Örnekleri

Düzenleyici etki analizi, gerek yasama organı tarafından gerekse idare tarafından yapılan kuralların olası etkilerini sistematik ve açık bir şekilde ortaya koyarak, karar alıcılara alternatif çözüm önerileri sunmaktadır¹⁵⁷. Böylelikle, bu çalışmalar, karar alıcıları daha sistemli ve geniş bir biçimde düşünmeye ve dengeli karar vermeye yönlendirmektedir¹⁵⁸. Bu çalışmalar, düzenlemelerin hazırlanması aşamasına, düzenlemeden etkilenenlerin de katılımını temin ederek hem hedeflenen sonuçlara daha kolay bir biçimde ulaşılmasını sağlayan, hem de düzenlemelerin kalitesini, etkinliğini ve sürecin demokratikleşmesini artırma amacını güden çalışmalardır¹⁵⁹.

Yapılan bu çalışmalar esasen çıkarılan kuralın zarardan çok faydasının olup olmadığının araştırılmasıdır¹⁶⁰. İleriye yönelik bir düzenlemenin sağladığı faydaların ve istenen sonuçların en uygun maliyetli olacak şekilde tahmin edilmesi için; çözülmek istenen sorunun amacı ve önemi anlaşılmalı, sonrasında bir dizi olası çözüm yolu değerlendirilmeli ve nihayetinde araçlar arasında mukayese yapabilmek için her bir aracın olası etkileri ortaya konulmalıdır¹⁶¹.

OECD'ye göre iyi bir norm, amacın belirlenmesi ile başlayan bir süreçtir¹⁶². Bu kapsamda düzenlenmenin gerekli olup olmadığının değerlendirilmesi ve amaca en etkili ve verimli şekilde nasıl ulaşılabileceğinin tespiti gerekir¹⁶³. Düzenleyici etki analizi uygulaması her ülke ve her kurum içerisinde farklılıklar göstermekteyken, temel prensipler üzerinde¹⁶⁴ uygulayıcı ülkelerin ve kurumların mutabık kaldığı bazı ilkeler vardır¹⁶⁵. Mandelkern Raporu'nda belirtildiği üzere, kaliteli/iyi bir düzenleme yapmak için gerekli olan ilkelerden bir tanesi de ölçülülük ilkesidir¹⁶⁶. Rapora göre bir kuralın ölçülü olması için: düzenlemenin sağladığı avantajlarla koyduğu sınırlamalar arasında bir denge olmalıdır¹⁶⁷.

¹⁵⁷ Osman Nacak, "Politika Yapım Sürecinde Kullanılan Yeni Bir Yöntem: Düzenleyici Etki Analizi", *Sakarya İktisat Dergisi*, C. 5, S. 4, 2016, s. 3; Hasan Kaymak, "Düzenleyici Etki Analizi", *Maliye Dergisi*, S. 146, Mayıs-Aralık 2004, s. 112.

¹⁵⁸ Nacak, "Politika Yapım Sürecinde Kullanılan Yeni Bir Yöntem: Düzenleyici Etki Analizi", s. 3.

¹⁵⁹ Nacak, "Politika Yapım Sürecinde Kullanılan Yeni Bir Yöntem: Düzenleyici Etki Analizi", s. 3; Kaymak, "Düzenleyici Etki Analizi", s. 112.

¹⁶⁰ Cass R. Sunstein, Robert W. Hahn, "A New Executive Order for Improving Federal Regulation - Deeper and Wider Cost-Benefit Analysis", *University of Pennsylvania Law Review*, 2002, ss. 1498-1499.

¹⁶¹ Reeve T. Bull, Jerry Ellig, "Statutory Rulemaking Considerations And Judicial Review Of Regulatory Impact Analysis", *Administrative Law Review*, No. 70/4, Y. 2018, s. 875.

¹⁶² OECD, *Recommendation Of The Council On Regulatory Policy And Governance*, 2012, s. 10.

¹⁶³ OECD, *Recommendation Of The Council On Regulatory Policy And Governance*, s. 10.

¹⁶⁴ OECD, *Recommendation Of The Council On Regulatory Policy And Governance*, ss. 6-19.

¹⁶⁵ Gülay Atar, *Düzenleyici Etki Analizi Ve Türkiye'de Belediye Gelirleri Üzerine Bir Uygulama "Konaklama Vergisi Örneği"*, Marmara Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010, s. 23.

¹⁶⁶ Mandelkern Group on Better Regulation Final Report, t. 13.11.2001, <https://www.smartreg.pe/reports/Mandelkern%20Report%20on%20Better%20Regulation%202001.pdf>, (E.T. 14.03.2022), s. 9; Ekici, Çelik, *Düzenleyici Etki Analizi: Analiz Süreci ve Uygulama*, s. 141.

¹⁶⁷ Mandelkern Group on Better Regulation Final Report, s. 9; Benzer şekilde düzenleyici etki analizi çalışmalarına ilişkin OECD raporlarında da ölçülülük ilkesine vurgu yapılmaktadır, OECD, *Best Practice Principles for Regulatory Policy, Regulatory Impact Assessment*, 2020, s. 17.

Bu doğrultuda düzenlemenin olumsuz etkilediği kesimlere yüklediği bedel ile çıkar sağladığı kesimlere sunduğu avantajlar arasında adil bir ölçü olması gerekmektedir¹⁶⁸.

Bir düzenlemenin etkilerini belirlemek için çok farklı analiz türleri kullanılabilir. Düzenleyici etki analizi çalışmalarında kullanılan analiz türleri; fayda maliyet analizi, maliyet etkinlik analizi, sosyal düzenleme testi ve risk analizidir¹⁶⁹. Vergi teşviklerinin elverişlilik ilkesine uygunluğunun sınanması ile düzenleyici etki analizi çalışmalarının bağlantısı ise yapılan fayda analizlerinde ortaya çıkmaktadır. Çünkü, fayda analizleri tercih edilen aracın, olumlu etkisini hesaplamaktadır. Düzenleyici etki analizleri açısından yapılan fayda analizleri aracın verimli olup olmadığını ölçerken¹⁷⁰, aynı zamanda aracın muhtemel sonuçları hakkında veri üretmektedir. Bu hesaplama sonucunda tercih edilen araçla yasa koyucunun amacının örtüşüp örtüşmediğine ilişkin anlamlı bilgilere ulaşmak mümkün olacaktır.

Düzenleyici etki analizleri, yasa koyucunun veya idari kurumun düzenleme yapmadan önce başvurduğu bir metot olarak (ex ante impact assesment) uygulanmaktadır¹⁷¹. Bununla birlikte mevzuatın kalitesinin artırılması için mevcut düzenlemelerin de değerlendirilmesi (ex post impact assesment) yapılabilir¹⁷². Sonuçlarının ortaya çıkması nedeniyle yürürlükte olan bir düzenlemenin etkisini ölçmek daha kolay olacaktır¹⁷³.

Düzenleyici etki analizleri ülkelerin idari ve yasal sistemine göre değişiklik gösterir¹⁷⁴. Analizin hangi aşamada (kuralın hazırlanma aşaması içerisinde hazırlık, yasama veya onay aşamalarından hangisinde?) ve ne seviyede (kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ vb.) yapılacağı veya analizin kapsamı (bütün düzenlemeler veya belli bir mali etkinin üzerindeki düzenlemeler gibi) nedeniyle oluşan bu farklılığı¹⁷⁵ ortaya koymak amacıyla seçilen bazı ülke uygulamaları aşağıdaki gibidir.

¹⁶⁸ Mandelkern Group on Better Regulation Final Report, s. 9.

¹⁶⁹ OECD, *Regulatory Impact Analysis A Tool For Policy Coherence*, 2009, ss. 34-46.

¹⁷⁰ Ekici, Çelik, *Düzenleyici Etki Analizi: Analiz Süreci ve Uygulama*, s. 144.

¹⁷¹ OECD, *Recommendation Of The Council On Regulatory Policy And Governance*, ss. 10-11.

¹⁷² Birol Ekici, *Düzenleyici Etki Analizi Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Tüzük, Yönetmelik ve Diğer Düzenlemelerde Uygulanması*, TEPAV, Y. 2006, s. 63.

¹⁷³ Ekici, *Düzenleyici Etki Analizi Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Tüzük, Yönetmelik ve Diğer Düzenlemelerde Uygulanması*, s. 63.

¹⁷⁴ OECD, *Best Practice Principles for Regulatory Policy, Regulatory Impact Assessment*, s. 19.

¹⁷⁵ Kaymak, "Düzenleyici Etki Analizi", s. 114.

3.1.1.1. Hollanda

Hollanda Hukuk Sisteminde düzenleyici etki analizleri yasal temelini 2011 tarihli bir kabine kararından almaktadır¹⁷⁶. İlgili düzenleme ile “daha verimli, etkili ve şeffaf bir idari ve siyasi karar alma süreci yaratmak” ve “olabildiğince az düzenleme baskısı ile gerçekten gerekli ve orantılı bir mevzuat oluşturmak” amaçlanmıştır¹⁷⁷.

IAK, Hollanda hükümeti tarafından, uygulayıcılara doğru politika ve mevzuatı oluşturma konusunda bir temel sağlamak amacıyla geliştirilmiştir¹⁷⁸. IAK, politika oluşturma sürecinin tüm aşamalarında gereken verilerin kullanılmasını sağlamaktadır. Bu nedenle, IAK süreci, üç aşamadan oluşur¹⁷⁹. Bu aşamalar; problem analizi, müdahale seçimi ve etki değerlendirmesidir.

Hollanda hükümeti tarafından yayınlanan rehberde, bir düzenlemenin etkisinin nasıl ölçüleceğine ilişkin birtakım yöntemler önerilmiştir. Bu yöntemler; beyin fırtınası, sorgulama, paydaş analizi, problem ağacı, hedef ağacı, bir siyasi danışmana başvuru, uzman toplantısı olarak açıklanmıştır¹⁸⁰. Fakat, bu yöntemler düzenleme için düşünülen araçların maliyet ve faydalarını ölçmekten uzak gözükmemektedir. Hollanda uygulamasında etki değerlendirmeleri için seçilen yöntemler, kolektif bir bilinçle doğru aracı tespit etmeye yöneliktir¹⁸¹. Nesnel veriler üretmek ve bu verilere dayanmak seçilen yöntemler için bir zorunluluk oluşturmamaktadır. Bu nedenle IAK sisteminin vergi teşvikleri bakımından elverişlilik denetimi için gereken nicel veriyi üretmekten uzak olduğu söylenebilir.

¹⁷⁶ Kst-29515-330, t. 14.04.2011, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-29515-330.html>, (E.T. 10.11. 2020).

¹⁷⁷ OECD, *Netherlands Ex Ante Regulatory Impact Assessment*, 2020, ss. 7-8.

¹⁷⁸ CILC, *The IAK, Integrated Impact Assessment Framework*, <https://www.cilc.nl/the-iaak-integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving/>, (E.T. 09.11.2020).

¹⁷⁹ CILC, *The Integrated Impact Assessment Framework For Policy And Legislation a Practical Guide*, <https://www.cilc.nl/cms/wp-content/uploads/2018/02/IAK-English-02-11-2017.pdf>, (E. 09.11.2020).

¹⁸⁰ CILC, *The Integrated Impact Assessment Framework For Policy And Legislation a Practical Guide*, s. 27.

¹⁸¹ Beyin fırtınası, sorgulama, paydaş analizi, problem ağacı ve hedef ağacı gibi yöntemlerin bir moderatörün eşliğindeki katılımcılar vasıtasıyla yapılması ve bu grubun değerlendirmeleri ile yol haritası çizilmesi önerilmiştir. CILC, *The Integrated Impact Assessment Framework For Policy And Legislation a Practical Guide*, ss. 29-35.

3.1.1.2. ABD

ABD’de düzenleyici etki analizlerinin yasal temelini, başkanlık kararnameleri¹⁸² ve 2003 yılında yayınlanan bir sirküler¹⁸³ oluşturur. İlk kararnameden itibaren hükümetler, federal düzenlemelerin gözden geçirilmesini sağlamak için birbirleriyle benzer bir yaklaşım içerisinde olmuşlardır¹⁸⁴. Bununla birlikte düzenlemenin konusuna göre düzenleyici etki analizinin içeriğine ilişkin ek birtakım kurallar getiren yasalar da bulunmaktadır¹⁸⁵.

Yayınlanan bir başkanlık kararnamesinde düzenleyici etki analizlerinin halkın refahının artırılması, halk sağlığı ve güvenliğinin korunması gibi amaçlarla getirildiği ifade edilmiştir¹⁸⁶. İlgili kararnamede düzenleyici etki analizi; tedbirin amacına uygun sonuçlar üretip üretmeyeceğine ilişkin kanıta dayalı bir değerlendirme olarak açıklanmıştır¹⁸⁷. Ayrıca, fayda ve maliyetlerin öncelikli olarak niceliksel ölçütler üzerinden belirleneceği kararlaştırılmıştır¹⁸⁸. İlgili sirkülere göre iyi bir düzenleyici analiz; önerilen tedbire niye ihtiyaç duyulduğunun açıklanmasını, alternatif yaklaşımların incelenmesini ve önerilen tedbirin nicel ve nitel fayda-maliyetlerinin değerlendirilmesini içermelidir¹⁸⁹. Nicel ve nitel değerlendirme için gereken analiz yöntemlerinin nasıl uygulanması gerektiği de ilgili sirkülerde belirtilmiştir¹⁹⁰.

Düzenlemenin konusuna göre ise yapılan analizlerin etki değerlendirmeleri farklılaşmaktadır. Örn. çevreye etkisi olan düzenlemelerde maliyetler arasında karbondioksit salınımı ve çevreye etkilerinin ölçülmesi gibi bir unsur (damage function¹⁹¹) söz konusu olabiliyorken, toplum sağlığına etkili bir düzenlemede tıbbi etkilerin ölçülmesi (medical cost¹⁹²) gerekecektir.

¹⁸² Executive Order 12866 of September 30, 1993, https://www.reginfo.gov/public/jsp/Utilities/EO_12866.pdf, (E.T. 10.11.2020); Executive Order 13563 of January 18, 2011, <https://www.govinfo.gov/app/details/CFR-2012-title3-vol1/CFR-2012-title3-vol1-eo13563> (E.T. 10.11.2020); Executive Order 13771 of January 30, 2017, <https://www.federalregister.gov/documents/2017/02/03/2017-02451/reducing-regulation-and-controlling-regulatory-costs>, (E.T. 10.11.2020).

¹⁸³ OMB Circular A-4, September 17, 2003, <https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/circulars/A4/a-4.pdf>, (E.T. 10.11.2020).

¹⁸⁴ Joseph E. Aldy vd., “Co-Benefits And Regulatory Impact Analysis: Theory And Evidence From Federal Air Quality Regulations”, *HKS Faculty Research Working Paper Series*, Y. 2021, s. 1.

¹⁸⁵ Bkz. National Environmental Policy Act, The Regulatory Flexibility Act, The Unfunded Mandates Reform Act, the Paperwork Reduction Act vb.

https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/inforeg/inforeg/regpol/RIA_Checklist.pdf, (E.T. 10.11.2020).

¹⁸⁶ Executive Order 12866, t. 30.10.1993, Regulatory Planning and Review.

¹⁸⁷ Bull, Ellig, “Statutory Rulemaking Considerations And Judicial Review Of Regulatory Impact Analysis”, s. 876.

¹⁸⁸ Executive Order 12866, Sec 1 (a).

¹⁸⁹ Circular A4, s. 2.

¹⁹⁰ Circular A4, ss. 3-46.

¹⁹¹ U.S. Environmental Protection Agency Office of Policy, *Guidelines For Performing Regulatory Impact Analysis*, 1983 (Reprinted: 1991), s. 30.

¹⁹² U.S. Department of Health and Human Services, *Guidelines For Regulatory Impact Analysis*, Y. 2016, s. 33

Bir kuralın ekonomik etkilerinin ölçülmesi ise yasa metinlerinde geçen bazı ibareler nedeniyle doğrudan ya da dolaylı olarak yasal bir zorunluluk kabul edilmektedir¹⁹³. Örneğin, Toksik Maddeler Kontrol Yasası’nda geçen¹⁹⁴ “*kuralın makul ölçüde tespit edilebilir ekonomik sonuçlarının belirlenmesi*” gerekliliği ile Enerji Politikası ve Koruma Yasası’ndan geçen¹⁹⁵ -“*enerji tasarrufuna ilişkin düzenlemelerin ekonomik olarak gerekçelendirilip gerekçelendirilmediğinin değerlendirilmesi*” gerekliliği yasa metinlerinde doğrudan düzenlenmiştir. Dolaylı olarak yapılan düzenlemeler ise genellikle “*makul derecede gerekli*” ibaresiyle yasa metinlerinde yer bulmaktadır¹⁹⁶.

Ekonomik analizlerin birçok düzenleme için yapılmasına rağmen, vergi düzenlemelerine ilişkin düzenleyici etki analizleri yapılmamaktadır. Bunun nedeni ise ilgili sirküler gereği¹⁹⁷ vergi kurallarının düzenleyici etki analizi yükümlülüğü kapsamında değerlendirilmemesidir¹⁹⁸.

3.1.1.3. Birleşik Krallık

Birleşik Krallık’ta daha iyi norm yapma gerekliliği 2006’da çıkarılan Yasama ve Düzenleyici Reform Yasası’ndan¹⁹⁹ kaynaklanmaktadır. İlgili yasa gereği, düzenleyici faaliyetlerin “*şeffaf, hesap verilebilir, orantılı ve tutarlı şekilde*”²⁰⁰ yürütülmesi kamu otoriteleri için bir zorunluluk arz etmektedir. Kural değişikliklerinin muhtemel etkilerini ve uygulanacak bir dizi seçeneği ortaya koyması ve de idari birimlere başarılı bir düzenleme yapma konusunda yardımcı olması nedeniyle düzenleyici etki analizleri Birleşik Krallık’ta anahtar bir araç olarak kabul edilir²⁰¹. Yetkilendirilen idari birimler²⁰² vasıtasıyla düzenleyici etki analizleri sistem içerisinde uygulanır haldedir.

1980’li yıllardan itibaren uygulanan düzenleyici etki analizleri neticesinde; risk değerlendirmelerini, piyasa başarısızlığı analizlerini, bir işlemin ardından maddi ve maddi olmayan

¹⁹³ Edward Morrison, “Judicial Review of Discount Rates Used in Regulatory Cost-Benefit Analysis”, *University of Chicago Law Review*, No. 65:1333, 1998, s. 1351.

¹⁹⁴ 15 U.S.C. § 2605 - U.S. Code – Unannotated Title 15, Commerce and Trade § 2605, Regulation Of Hazardous Chemical Substances And Mixtures, (a) Scope of regulation, (c) Promulgation of subsection (a) rules, (D) “*the reasonably ascertainable economic consequences of the rule, after consideration of the effect on the national economy, small business, technological innovation, the environment, and public health.*”

¹⁹⁵ 42 U.S.C. § 6295 - U.S. Code - Unannotated Title 42. The Public Health and Welfare § 6295. Energy conservation standards (o) Criteria for prescribing new or amended standards, (B)(i) “*In determining whether a standard is economically justified, the Secretary shall, after receiving views and comments furnished with respect to the proposed standard, determine whether the benefits of the standard exceed its burdens by, to the greatest extent practicable, considering*”.

¹⁹⁶ Morrison, “Judicial Review of Discount Rates Used in Regulatory Cost-Benefit Analysis”, s. 1352.

¹⁹⁷ Circular A4, s.14.

¹⁹⁸ Greg Leiserson, Adam Looney, *A Framework for Economic Analysis of Tax Regulations*, Economic Studies at Brookings, 2018, s. 5.

¹⁹⁹ Legislative and Regulatory Reform Act 2006, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/51/contents>, (E. 11.11.2020)

²⁰⁰ Legislative and Regulatory Reform Act 2006, Section 21, (2), (a); “*regulatory activities should be carried out in a way which is transparent, accountable, proportionate and consistent*” (YTÇ “*düzenleyici faaliyetler şeffaf, hesap verebilir, orantılı ve tutarlı bir şekilde gerçekleştirilmelidir*”).

²⁰¹ Gül Fulya Baskıcı, “Uluslararası Uygulamalar Işığında Düzenleyici Etki Analizi ve Türk Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi Açısından Uygulanabilirliği”, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2007, s. 98.

²⁰² OECD, *Determinants Of Quality In Regulatory Impact Analysis*, 2009, ss. 25, 30.

etkilerinin hesaplanmasını ve de alternatif araçların fayda-maliyet analizlerini içeren kapsamlı bir rehber²⁰³ yayınlanmıştır²⁰⁴. Bu rehber, düzenleme öncesi ekonomik ve sosyal etkilerin nasıl hesaplanacağına ilişkin bir dizi metod sunmaktadır.

Birleşik Krallık'ta düzenleyici etki analizlerin konusunu, yasalar ve idari kurallar oluşturmaktadır. Bu analizler, kamu sektörü, gönüllü kuruluşlar ve ilgili diğer kesimler üzerinde ortaya çıkan ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerin değerlendirilmesi için yapılmaktadır²⁰⁵. Örneğin, ticari faaliyetlere²⁰⁶ etkisi olan bir kural konusunda, düzenleyici etki analizi yapılması yasal bir zorunluluktur. Çünkü, Küçük İşletme, Girişim ve İstihdam Yasası'nın ikinci bölümünde bir kuralın iş hayatına etkisinin ekonomik açıdan ölçülmesi zorunluluğu düzenlenmiştir²⁰⁷. İlgili analizin nasıl yapılacağı ise yayınlanan bir rehberde²⁰⁸ açıklanmıştır. Fakat, yine ilgili yasa gereği, vergi hukukuna ilişkin düzenlemeler bu zorunluluktan müstesna tutulmuştur²⁰⁹.

3.1.1.4. Danimarka

Danimarka'da düzenleyici etki analizi uygulamaları; 1993 yılında, yasa tasarıları için bakanlıkların “olabildiğince” niceliksel etki değerlendirmelerini içeren analizler yapmalarını öngören bir sirkülerle başlamıştır²¹⁰. Güncel uygulama gereği, bakanlıklar, genel olarak yasa teklifi öncesi özellikle tasarımın iş dünyasına etkisini değerlendiren analizler yapmakta ve bunu yaparken düzenlemeden etkilenen paydaşların değerlendirmelerini de göz önünde bulundurmaktadır²¹¹. Yapılacak düzenleyici etki analizleri, kamu kesimi, iş dünyası, vatandaşlar, çevre ve ihtiyari olarak kadın-erkek eşitliği açısından bir kuralın etkilerini kapsayacak nitelikte olmalıdır²¹².

²⁰³ HM Treasury, *The Green Book*, Y. 2003,

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/685903/The_Green_Book.pdf, (E.T. 12.10.2020).

²⁰⁴ Jonathan B Wiener, “Better Regulation in Europe”, *Current Legal Problems*, Eds. Jane Holder, Colm O’cinnéide, Oxford University Press, Y. 2006, s. 469.

²⁰⁵ Ekici, *Düzenleyici Etki Analizi Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Tüzük, Yönetmelik ve Diğer Düzenlemelerde Uygulanması*, s. 105.

²⁰⁶ Small Business, Enterprise and Employment Act, 2015, Sec. 27, (2): “Business activities” means any activities carried on (a) by a business for the purposes of the business, or (b) by a voluntary or community body for the purposes of the body” (YTÇ “Ticari faaliyetler “(a) işin amaçları doğrultusunda bir işletme tarafından veya (b) bir ihtiyari organ veya topluluk organı tarafından kuruluşun amaçları doğrultusunda yürütülen faaliyetler anlamına gelir”).

²⁰⁷ Small Business, Enterprise and Employment Act, Sec. 23, (3).

²⁰⁸ Department For Business, Energy, Industrial Strategy, *Better Regulation Framework Interim Guidance*, 2020, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/872342/better-regulation-guidance.pdf, (E.T. 13.10.2020).

²⁰⁹ Small Business, Enterprise and Employment Act, Sec. 22, (4), (a), (i).

²¹⁰ OECD, *Better Regulation in Europe Denmark*, 2010, s. 82.

²¹¹ OECD, *Better Regulation in Europe Denmark*, s. 72.

²¹² Ekici, *Düzenleyici Etki Analizi Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Tüzük, Yönetmelik ve Diğer Düzenlemelerde Uygulanması*, s. 72.

Danimarka uygulamasında, mali kurallar açısından elverişlilik ilkesinin gereklerine uygun çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmalar Maliye Bakanlığı tarafından bakanlık sitesi üzerinden ilan edilmektedir²¹³.

Yapılan bir analiz çalışmasında²¹⁴, elektrik tüketimi konulu, bir mali yükümlülük olan ve hem tüketicilerden hem de üreticiler üzerinden alınan PSO (Public Service Obligation) yükümlülüğün kaldırılması durumunda ortaya çıkacak olası etkiler değerlendirilmiştir. Bu değişiklik, esas olarak, yenilenebilir enerji alanında faaliyet gösteren şirketlerin vergi yükünün azaltılması amaçlanmaktadır. Değişikliğin ardından kamu gelirlerinde yaşanacak azalmanın ise şahsi vergiler üzerinde yapılacak bir artış ile telafi edilmesi planlanmaktadır²¹⁵. Yapılacak değişikliğin olası etkileri; işletmeler üzerindeki vergi yükünün azalması, hane halkı üzerindeki vergi yükünün azalması ve yenilenebilir enerji üretiminin teşviki olmak üzere üç başlık altında değerlendirilmiştir. Bu değerlendirmenin yapılabilmesi içinse, olası değişiklik sonrası hane halkı enerji tüketiminden, sanayi enerji tüketimine; merkezi hükümet gelirinde oluşacak değişimden, ilgili düzenlemenin sosyo-ekonomik sonuçlarına kadar birtakım etkiler ekonometrik yöntemlerle hesaplanmıştır²¹⁶.

Tüm bu çabalar neticesinde ilgili değişikliğin ticari işletmelerin enerji tüketimi üzerindeki etkisi olarak, işletmelerin vergi yükünün azalmasıyla birlikte enerji tüketiminin artacağı sonucuna ulaşılmıştır²¹⁷. Ayrıca, şahsi vergilerin daha geniş tabanlı olması nedeniyle, bu vergilerde yapılacak artışın, kamu maliyesi açısından, PSO'larda yapılan indirimi telafi edeceği düşünülmektedir. Çünkü, PSO'lardan elde edilen vergi gelirinde azalma olsa dahi, daha geniş tabanlı bir verginin artırılması sayesinde sonuç olarak kamu gelirlerinde bir azalma olmayacaktır²¹⁸. Enerji tüketimi açısından ise talebin artacağı, bu fazla talebin enerji ithalatı ve yerli enerji üretimi ile karşılanacağı öngörülmektedir. Bu ihtiyacı karşılamak için üretilecek enerjinin, AB mevzuatı gereği fosil yakıt tüketiminin kotaya tabi olması nedeniyle, çoğunluklu olarak yenilebilir enerji kaynaklarından elde edileceği düşünülmektedir²¹⁹.

²¹³ Yayınlanan raporlar için bkz. <https://www.skm.dk/aktuelt/publikationer/skatteoeconomiske-analyser/>, (E.T. 14.11.2020)

²¹⁴ Skatteministeriet, "Afgifts- Og Tilskudsanalysen På Energiområdet, Delanalyse 2 Omkostninger Til Offentlige Forpligtelser", <https://www.skm.dk/aktuelt/publikationer/%C3%B8vrige-publikationer/afgifts-og-tilskudsanalysen-paa-energiomraadet-delanalyse-2-omkostninger-til-offentlige-forpligtelser/>, (E.T. 19.11.2020).

²¹⁵ Bkz. Model 1, Skatteministeriet, "Afgifts- Og Tilskudsanalysen På Energiområdet, Delanalyse 2 Omkostninger Til Offentlige Forpligtelser", s. 7.

²¹⁶ Skatteministeriet, "Afgifts- Og Tilskudsanalysen På Energiområdet, Delanalyse 2 Omkostninger Til Offentlige Forpligtelser", s. 8.

²¹⁷ Skatteministeriet, "Afgifts- Og Tilskudsanalysen På Energiområdet, Delanalyse 2 Omkostninger Til Offentlige Forpligtelser", s. 8.

²¹⁸ Skatteministeriet, "Afgifts- Og Tilskudsanalysen På Energiområdet, Delanalyse 2 Omkostninger Til Offentlige Forpligtelser", s. 8.

²¹⁹ Skatteministeriet, "Afgifts- Og Tilskudsanalysen På Energiområdet, Delanalyse 2 Omkostninger Til Offentlige Forpligtelser", s. 9.

3.1.2. Türkiye’de Durum

Düzenleyici etki analizi (DEA), Türk Mevzuatı’nda “*Taslağın bütçeye, mevzuata, sosyal, ekonomik ve ticarî hayata, çevreye ve ilgili kesimlere etkilerinin ne olacağını göstermek üzere hazırlanan ön değerlendirme*” olarak tanımlanmıştır²²⁰. İlgili yönetmelik parlamenter sisteme göre kodifiye edilmiş olup, DEA zorunluluğu; yıllık muhtemel etkisi 30 milyon TL’nin üzerinde olan yasa ve kanun hükmünde kararnamelerle ilişkilendirilmiştir²²¹. Buna rağmen, yönetmeliğe göre, yasa koyucunun yasa yapım sürecinde DEA yapma zorunluluğunun bulunmamaktadır. Bunun gerekçesi ise yine aynı yönetmeliğin kapsamını açıklayan hükümdür²²². İlgili yönetmelik, TBMM’ye bir yüküm yüklememekte; bakanlar kurulu, başbakanlık ve ilgili kamu kurumlarına böyle bir ödev yüklemektedir²²³. Ayrıca, cumhurbaşkanlığı sistemiyle birlikte; bakanlar kurulu ve başbakanlık teşkilatı kaldırıldığı için, ilgili kurumların yasa tasarısı hazırlama gibi bir işlevi kalmamıştır.

Buna rağmen, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda gelir ve giderleri etkileyen yasa tekliflerinde uyulması gereken bir takım hususların belirlendiği görülür. Bu konudaki ilk kural, kamu gelirlerinin azalmasına yol açan teşvik kurallarının getireceği mali yükün, orta vadeli program ve mali plan çerçevesinde, en az üç yıllık dönem için hesaplanarak, yasa tekliflerine ekleneceğidir²²⁴. Vergi teşvik yasalarıyla tahakkukundan vazgeçilen vergiler kamu gelirinde azalmaya neden olacağından, bu yasalar kamu gelir ve giderlerini etkileyecektir. Fakat, uygulamada mali yükün hesaplandığı yasa teklifleri oldukça nadirdir²²⁵. Vergi teşvik kuralları özelinde bu yük yasa hazırlık sürecinde hesaplanmamaktadır. Vergi teşvik kurallarının listelendiği bütçe yasalarında²²⁶ ise vergi

²²⁰ Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, RG. 17.02.2006-26083 , m. 3/ç.

²²¹ Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m. 24/1.

²²² Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m. 1: “*Bu Yönetmeliğin amacı; Başbakanlık, bakanlıklar, bağlı, ilgili, ilişkili kurum ve kuruluşlar ile diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından hazırlanacak kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, Bakanlar Kurulu kararı eki kararlar ve diğer düzenleyici işlemlerin taslak metinlerinin hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir*”

²²³ “Öte yandan milletvekillerinin sunacağı kanun teklifleri için DEA yapılması mecburiyeti yoktur. TBMM İçtüzüğü kanun tekliflerinin sadece gerekçeleriyle birlikte sunulması gerektiğini düzenlemektedir.”, Ahmet A. Cilavdaroğlu, “Türkiye’de Parlamenter Sistemde Düzenleyici Etki Analizi Uygulamaları ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemindeki Geleceği”, *Akdeniz İİBF Dergisi*, No. 19/2, Y. 2019, s. 290.

²²⁴ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, K. 10.12.2013, RG. 10.12.2013-25326, m. 14.

²²⁵ Cilavdaroğlu, “Türkiye’de Parlamenter Sistemde Düzenleyici Etki Analizi Uygulamaları ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemindeki Geleceği”, s. 281.

²²⁶ Bütçe kanunlarında vergi teşviki ifadesi yerine vergi harcamaları ifadesi kullanılmaktadır. Vergi harcaması, devletin gelir toplamını azaltan, standart vergi sisteminden ayrılan ayrıcalıklar olarak tanımlanmaktadır (Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu, “2018 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısı Raporu”, Y. 2017, C.1, s. 774, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss503.pdf>, (E. T. 21.03.2021). Bu haliyle çalışmamızda ele aldığımız vergi teşvikleri kavramına oldukça benzeyen bir tanım olsa da, bütçe kanunlarının standart vergi sistemini tanımlamaktan kaçınan tavrı (*Standart vergi sistemine ilişkin varsayımlara göre bu listedeki unsurların değişebileceği kaçınılmazdır.* (“2018 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısı Raporu”, s. 129.) nedeniyle, bu iki kavramın birebir örtüştüğünü söylemek güçtür. Bize kalırsa, standart vergi sistemi; eşitlik ilkesine aykırılık taşıyan tüm kuralların çıkarılması sonrası, geriye kalan kuralların oluşturduğu sistem olarak tanımlanmalı ve bu sistemi varsayımsal temellere dayandırmaktan şiddetle kaçınılmalıdır.

teşvikleri ile oluşan toplam mali yükün “vazgeçilen gelir yöntemiyle” hesaplandığı görülür²²⁷. Fakat yapılan bu hesaplama elverişlilik ilkesine ilişkin objektif bir değerlendirme niteliği taşımamaktadır. Çünkü mali yük hesaplaması, yapılan teşviklerin mali getirisine ya da diğer makro ekonomik amaçlara hizmet edebilirliğine yönelik bir veri niteliğinde değildir.

5018 Sayılı Kanun’un yasa koyucuya yüklediği bir diğer sorumluluk, bütçelerin; kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanması, uygulanması ve kontrol edilmesidir²²⁸. Bu sorumluluk, bütçe yasalarına ekli olarak gösterilen vergi teşviklerini de kapsamaktadır. Fayda-maliyet analizlerinin, tüm vergi teşvik kuralları için uygulanması durumunda bir yandan önceki teşvik normlarının amacını gerçekleştirip gerçekleştiremeyeceğinin belirlenmesi, diğer yandan hazırlık sürecinde yapılan analizler ile bir normun elverişli olup olmadığının tespiti mümkün olabilecektir. Fakat, uygulamada vergi teşvikleri için böyle bir analiz yapılmamaktadır. Ayrıca, 5018 Sayılı Kanun’un m. 13, f. 1, b. k. maddesine göre²²⁹, bütçelerin ekonomik sonuçların öngörülmesini sağlayacak şekilde hazırlanması ödevlenmiştir. Bunun için bir bütçe unsuru olarak ele alınan vergi teşviklerinin; ekonomik sonuçlarını öngörülebilir kılacak tekniklerin kullanılması gerekecektir. Düzenleyici etki analizleri de bu sorunun çözümünde geliştirilen uluslararası bir standart olarak ele alınabilir.

3.1.3. Yasa Yapım Sürecinde Sorumluluk: Rasyonel Yasa Koyucu

Yasaların, üst norm olan anayasaya uygunlukları, hem geçerliklerini belirleyen hem de niteliklerini etkileyen bir unsurdur²³⁰. Üst norm olan anayasaya uygunluk ile birlikte, hukuk sistemleri yasa yapım tekniğini düzenleyen birtakım kurallar içerir. Özellikle, eşitsizlik doğuran normlar söz konusu olduğunda bu eşitsizliğin bir gerekçeye dayandırılması hukuk devleti ilkesinden kaynaklanır. Bu gerekçelendirmenin derecesi hususunda yasa koyucunun ne ölçüde bir sorumluluğu bulunmaktadır? Bu konuda bir uzlaşmaya varmak son derece zordur.

Yasa koyucunun yasa yapım sürecinde rasyonel davranması, demokratik hesap verilebilirlikten²³¹ türeyen bir beklentidir. Temsil ilişkisinin bir sonucu olarak, yasa koyucu, neyi niçin

²²⁷ Örn. “2018 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısı Raporu”, s. 774, Tablo: Vergi Türleri İtibariyle Toplam Vergi Harcaması Tahminleri.

²²⁸ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, m. 13, f.1, b.c.

²²⁹ “Bütçeler, program yapısı esas alınarak kurumsal ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Cumhurbaşkanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır.”

²³⁰ Nihan Yancı Özalp, “Türkiye’de Yasa Yapımı: Nicelik Sorunu mu, Nitelik Sorunu mu?”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, S. 61, Y. 2006, s. 272.

²³¹ “Demokratik yasa yapım süreci meşruiyetini siyasi iktidarın hesap verebilirliğinden alır” Niels Petersen, “The German Constitutional Court And Legislative Capture”, *I-CON*, Vol. 12, No. 3, 2014, s. 652.

yaptığını seçmenlere izah edebilmelidir. Yasa koyucu, bir yasaı tasarlarırken, somut gerekçelere dayandığı ölçüde, hesap verilebilirlik açısından daha tatmin edici bir yöntem izlemiş olacaktır. Çünkü, kanıt odaklı yaklaşım, nitel bir gerekçeden daha ikna edici bir yöntemdir.

Rasyonel yasa koyucu tezi; yasanın etkilerini öngörmenin yasa koyucunun doğasından kaynaklandığını öne süren sonuç odaklı yaklaşımla²³² bağlantılıdır. Çünkü, rasyonel davranan bir yasa koyucunun elverişlilik ilkesinin gereklerine de hakim olması gerekmektedir. Daha önce değindiğimiz üzere, bazı durumlarda bir kuralın elverişli olup olmadığını belirlemek için kuralın etkilerinin de değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle rasyonel bir yasa koyucu, kuralın etkilerini öngörebilmelidir.

Bu yaklaşıma yalnızca felsefi bir tartışmanın ötesinde, mahkeme kararlarında da örtülü olarak değinilir. Esasında bu kararlar, haklı neden/meşru amaç denetimlerinde ortaya çıkan, mahkemelerin yasa koyuculardan olan beklentilerine ilişkindir.

AİHM'e göre hukuk sisteminin kendi içerisinde tutarlı olması; yasa koyucudan beklenen bir gerekliliktir. Örneğin, eğer bir devlet tek bir eşcinselin çocuk sahibi olmasına izin verirken, eşcinsel bir çiftin ebeveyn olmasını yasaklıyorsa; bu sistem kendi içerisinde bir tutarsızlık barındıracaktır²³³. Mahkeme'ye göre, böyle bir tutarsızlığın varlığında meşru bir amaçtan söz edilemeyecektir.

AİHM, bazı durumlarda yasa koyucudan kanıt odaklı bir argüman geliştirmesini beklemektedir. Mahkeme kararlarında, toplumdaki savunmasız gruplara yönelik ayrımcı uygulamalar söz konusu olduğunda, devletlerin takdir yetkisini oldukça dar yorumlanmaktadır²³⁴. Ayrıca, böyle bir ayrımın meşru amaç doğrultusunda yapıldığının kabulü için de oldukça kuvvetli bir nedene dayandırılması gerekmektedir²³⁵. Mahkeme, bu kuvvetli nedenin açıklanması için taraf devletlerden, bilimsel bir çalışmaya veya veriye dayalı bir argüman geliştirmelerini dahi isteyebilmektedir²³⁶.

Yasa koyucunun rasyonel olmasına ilişkin beklentiler yalnızca uluslararası mahkeme kararlarında yer almamaktadır. Ulusal mahkeme içtihatlarında da, yasa koyucunun takdir yetkisinin kullanımına ilişkin birtakım ölçütler yer almaktadır. Örn. AYM kararlarında bu açıklamalar haklı neden denetiminde yapılmaktadır.

AYM, bir kararında “haklı neden” i niteleyerek; “*sınıflandırmanın anlaşılabilir bir farklılığa dayanması, sınıflandırmanın kanunun amacı ile ilişkili, akla uygun ve adil olması, nedensiz haksız ve*

²³² Bkz. Meßerschmidt, “The Race To Rationality Review And The Score Of The German Federal Constitutional Court”, s. 354.

²³³ AİHM, *X and Others v. Austria*, t. 19.02.2013, para. 151.

²³⁴ AİHM, *Guberina v. Hırvatistan*, Başvuru No. 23682/13, t. 22.03.2016 (final 12.09.2016), para. 73.

²³⁵ AİHM, *Guberina v. Hırvatistan*, t. 22.03.2016 (final 12.09.2016), para. 73.

²³⁶ AİHM, *X and Others v. Austria*, t. 19.02.2013, para. 142.

keyfi olmaması” gerektiğini ifade etmiştir²³⁷. AYM’nin haklı nedenle getirdiği somutlaştırıcı ölçüler olarak, “gereklilik”, “zorunluluk”, “işin özelliklerine ve ereklerine uygunluk”, “dengeli ve makul görülebilecek ölçüler”, “adaletli ve eşit ölçüler” gibi birbirinden farklı ifadelerin kullanıldığı görülür²³⁸. Haklı nedene ilişkin getirilen bu ölçüler, aynı zamanda, takdir yetkisinin kullanımına ilişkin yasa koyucudan beklentileri de yansıtmaktadır.

Gerçekten de bir yasa oluşturulurken yasa koyucunun takdir yetkisini sınırsız olarak kavramak, henüz başlangıçta, yasa koyucunun politik amaçlarını kurallaştırmasında dahi bir tutarsızlık içerisinde olmasına neden olabilir. Bu doğrultuda, (daha) iyi bir yasa yapım sürecinin amacın belirlenmesiyle başlayacağı belirtilir²³⁹.

Türkiye uygulamasında yasa koyucunun gerekçelendirme yükümlülüğü, genel olarak, Meclis İçtüzüğü²⁴⁰’nde düzenlenmiş olsa dahi, gerekçenin içeriğine ilişkin bir düzenleme söz konusu değildir. 5018 Sayılı Kanun’un yasa koyucuya yüklediği fayda maliyet analizi yükümlülüğü düzenleyici etki analizleri için yasal bir dayanak teşkil etmektedir²⁴¹. Fakat, gerek fayda-maliyet analizinin kapsamına ilişkin belirsizlik; gerekse analiz yapmaya muktedir teknik birimin bulunmaması nedeniyle, bu analiz yöntemleri uygulanamamaktadır.

Yasa yapımın süreci esasen yasa koyucunun sorumluluğundadır. Fakat, etki analizlerinin teknik bir işlem olması nedeniyle, bu konudaki sorumluluğun uzman kurumlara devredildiği gözlenir. Mevcut uygulamadaki aksaklığın yaşanmaması için, düzenleyici etki analizi çalışmalarından sorumlu kurumun ve analizin içeriğinin açıkça belirlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca, vergi teşvikleri açısından düzenleyici etki analizleri, eşitlik ilkesine aykırılığın meşrulaştırılması için önerilen objektif bir araçtır. Eşitlik ilkesi ise; yalnızca bir hak ve özgürlük olmayıp; devletin eylem ve işlemlerinde her zaman gözetmesi gereken bir ilkedir. Bu kapsamda, eşitlik ilkesine aykırılığın objektif bir biçimde meşrulaştırılması amacıyla sunduğumuz öneriler; eşitlik ilkesinin korunmasına ve uygulanmasına hizmet edecektir. Bu nedenle, eşitliğin korunması ve hayata geçirilmesiyle görevli bir devlet anlayışında; sunduğumuz önerilerin gerçekleştirilmesi, devletin pozitif bir yükümlülüğü olarak ele alınabilir.

²³⁷ AYM, E. 2006/159, K. 2010/47, t. 24.03.2010, RG. 18.05.2010-27585.

²³⁸ Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 158; Çağlar, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Eşitliğin Dar Yorumu”, s. 64.

²³⁹ OECD, *Recommendation Of The Council On Regulatory Policy And Governance*, s. 10.

²⁴⁰ Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü, Karar No. 584, K. 05.03.1973.

²⁴¹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, m. 13, f.1, b.c., m. 13, f. 1, b. k.

3.2. Nicel Yönteme İlişkin Verileri Hazırlayacak Merci Sorunu

Yasa hazırlık sürecinde yapılan düzenleyici etki analizleri genellikle düzenlemenin konusuyla ilişkili devlet kurumuna devredilir. Fakat bazı ülkelerde, analiz çalışmaları devlet kurumuyla birlikte veya devlet kurumu yerine bağımsız kuruluşlara da yaptırılmaktadır. Bu anlayış, yapılan analizlere yönelik dış denetim imkanı sağladığı için daha objektif bir süreç sunmaktadır. Bu doğrultuda, düzenleyici etki analizinin ilk kullanıldığı ülke olan ABD’de, analizler, merkezi denetleyici kurum olan Bütçe ve Yönetim Ofisi (Office of Management and Budget) gözetiminde bağımsız düzenleyici ajanslar tarafından yapılmaktadır²⁴². Amerikan uygulamasının gelişmesinde, Amerikan İdari Usul Yasası’nın (American Procedure Act) ve yargı kararlarının etkileri gözlenmekte iken, Avrupa uygulamalarında genel olarak bakanlıkları yetkilendirme usulüyle düzenleyici etki analizleri uygulanır haldedir²⁴³. Örneğin, Birleşik Krallık’ta, analiz çalışmaları yapmak üzere her bakanlıkta ayrı ayrı mevzuat geliştirme birimi (Better Regulation Unit) bulunur²⁴⁴. Kabine içerisinde bulunan Mevzuat Geliştirme İcra Kurulu (The Better Regulation Executive) yasa tasarıları öncesi düzenleyici etki analizi çalışmaları yapmaktadır²⁴⁵. Ayrıca bir de Düzenleyici Politika Komitesi bulunmaktadır, ki bu ticari hayatı etkileyen düzenlemelerin etkilerini değerlendirmek üzere kurulmuş bağımsız danışma organıdır²⁴⁶.

Öte yandan, düzenleyici etki analizlerinin yasa yapım sürecinde uygulanabilmesi için; bu analizlerin sistematik ve zorunlu olma unsurlarına haiz olması gerekmektedir²⁴⁷. Sistematik unsurun sağlanması, analizlerin tutarlı ve periyodik olarak yapılmasıyla; zorunluluk unsuru ise bu analizlerin gönüllü bir faaliyet niteliğinde olmamasıyla mümkündür. Sorumlu tutulacak birim bir kamu otoritesi olabileceği gibi, bağımsız bir kuruluşun da olması muhtemeldir. Ayrıca, analizin içeriği ve analiz yapmakla görevlendirilen birim açıkça belirtilmeli ve kurulacak birim tarafsız olmalıdır. Vergi teşviklerine ilişkin böyle bir birimin Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde kurulması daha isabetli olacaktır. Fakat, baskı gruplarının teşvik kuralları üzerindeki etkisi düşünüldüğünde; sorumlu birimin, kamu kurumları ile bağımsız kuruluşlar tarafından birlikte oluşturulması daha doğru bir yaklaşım olabilir.

Sistematik unsurun sağlanması için tercih edilen kamu birimi veyahut bağımsız kuruluşun, analiz yapmaya yetkin olması gerekir. Çünkü yapılan etki analizlerinin konusuna göre ciddi farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Örneğin, sağlık alanında yapılan bir düzenlemede ekonomik etkilerin yanı sıra; bu

²⁴² Ekici, *Düzenleyici Etki Analizi Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Tüzük, Yönetmelik ve Diğer Düzenlemelerde Uygulanması*, s. 32.

²⁴³ Claudio M. Radaelli, Fabrizio De Francesco, “Regulatory Impact Assessment”, *The Oxford Handbook Of Regulation*, Eds. Martin Cave, Robert Baldwin and Martin Lodge, 2010, s. 4, <https://strathprints.strath.ac.uk/41173/>, (E.T. 16.11.2020).

²⁴⁴ Department For Business, Energy, “Industrial Strategy, Better Regulation Framework Interim Guidance”, s. 7

²⁴⁵ Department For Business, Energy, “Industrial Strategy, Better Regulation Framework Interim Guidance”, s. 7

²⁴⁶ Department For Business, Energy, “Industrial Strategy, Better Regulation Framework Interim Guidance”, s. 7

²⁴⁷ Radaelli, Francesco, “Regulatory Impact Assessment”, s. 2.

düzenlemenin ölüm oranına ve sosyal refaha olan etkisinin de hesaplanması gerekecektir. Benzer şekilde vergi teşvik kuralları için, vazgeçilen gelir nedeniyle kuralın kamu ekonomisine olan etkisi ile birlikte, ilgili kuralın makro ve mikro düzeydeki ekonomik birimlere olan etkilerinin belirlenmesi gerekecektir. Bu nedenle kurallar konusuna göre tasnif edilmeli ve konu özelinde en iyi sonuç veren analiz çalışmasına başvurulmalıdır.

Zorunluluk unsuru ise, etki analizlerinin bağlayıcı kurallarla zorunlu hale getirilmesi ile sağlanacaktır.

3.3. Çözüm Önerisi

Elverişlilik ilkesine uygun vergi teşvik hükümlerinin düzenleyici etki analizi çalışmalarıyla gerçekleştirilebileceği kanaatindeyiz. Bu süreç amacın net olarak belirlenmesiyle ve gerekçelendirilmesiyle başlayacak bir süreçtir²⁴⁸. Buna rağmen, vergi teşvik yasalarının gerekçelerinde, hükmün amacı her zaman net bir şekilde belirtilmemektedir. Elverişlilik ilkesinin objektif bir şekilde uygulanması için, teşvik hükmünün gerekçesi, makro ekonomik amaçları ve alt amaçları kapsayacak şekilde ayrıntılı olarak açıklanmalıdır.

Aracın elverişli olup olmadığının tespiti ise teşvik kuralının düzenlenme amacına hizmet edip etmediğiyle ölçülür. Literatürde teşvik araçlarının etkilerini inceleyen araştırmalar genellikle ex post (sonrası) değerlendirmeleri içerir. Fakat bir teşvik hükmünün yasa yapım sürecinde ölçülü olup olmadığının tespiti ex ante (öncesi) değerlendirmelere ilişkindir. Bu nedenle, bir teşvik hükmünün elverişliliği; geleceğe yönelik değerlendirmeler içeren analiz yöntemlerinin kullanılmasını zorunlu kılmaktadır.

Bununla birlikte bu analiz çalışmalarında daha önce belirttiğimiz²⁴⁹ dört hususun göz önünde bulundurulması gerekir:

- İlk olarak, yasa amacına en çok hizmet eden analiz yöntemi uygulanmalıdır.
- İkinci olarak, etki analizi yaparken, literatürdeki birikimden yararlanmalıdır.
- Üçüncüsü, bir vergi teşvik normu tasarlanırken, aynı amaç doğrultusunda, yürürlükte olan diğer teşvik kuralları da göz önünde bulundurulmalıdır.
- Son olarak, ihtiyaç duyulan analizler periyodik olarak yapılıyor olmalıdır.

²⁴⁸ “Bu bölümde problemin çözümü ile ulaşılmak istenen amaç, mümkün olduğunca açık bir şekilde tespit edilmeli ve ortaya konulmalıdır. Hedefler, bunlara ulaşmak ve onları gerçekleştirmek için kullanılan araçlarla karıştırılmamalıdır. Hiçbir şekilde hedefler, çözüm yöntemi ve metodunu önceden belirlememelidir. Eğer mümkünse, hedefler daima rakamsal verilerle gösterilmelidir.” 2007/6 Sayılı Başbakanlık Genelgesi, RG. 03.04.2007-26482, Düzenleyici Etki Analizi Rehberi, Başlık 2.

²⁴⁹ Bkz. Bölüm II, Başlık 2.2.2.5.

Siyasi karar alma sürecine ilişkin olarak düzenleyici etki analizleri, siyasi iktidarın hesap verme yükümlülüğünü genişletmektedir. Hesap verme yükümlülüğünün genişletilmesi ise siyasi iktidarlar tarafından istenmeyen bir durumdur. Bu nedenle, düzenleyici etki analizi uygulamalarının siyasi saiklerle yürürlükten kaldırılma tehlikesi bulunmaktadır. Bu tehlikenin önlenmesi için düzenleyici etki analizi yapma yükümlülüğü anayasal bir ödev olarak düzenlenmelidir.

Etki analizlerine dayandırılan bir kuralın elverişlilik ilkesine uygunluğu rasyonel bir şekilde temellendirilmiş olacaktır. Böyle bir yöntemin vergi teşvikleri özelinde ayrı bir değeri bulunmaktadır. Çünkü, vergi teşvikleri nedeniyle tahakkukundan vazgeçilen vergiler, toplam kamu geliri miktarını ciddi şekilde etkilemektedir. Örneğin, Türkiye’de 2017 yılındaki vergi harcamalarının toplam tutarı, genel bütçe vergi gelirlerinin yüzde 23,6’sına tekabül etmektedir²⁵⁰. Böyle büyük bir kamu gelirinden vazgeçilmesi tek başına yasa koyucunun takdir yetkisi teziyle açıklanmamalıdır. Bu nedenle yapılacak anayasal denetiminde, en az ihlalin ortaya çıktığı elverişlilik denetimi dahi katı bir şekilde uygulanmalıdır.

²⁵⁰ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Vergi Harcamaları Raporu”, Ankara, Y. 2018, s. 284.

III. BÖLÜM

VERGİ TEŞVİKLERİNİN GEREKLİLİK ALT İLKESİNE UYGUNLUĞU

1. Genel Olarak Gereklilik İlkesinin Anlamı

1.1. Doktrinde

Elverişlilik ilkesinde olduğu üzere, gereklilik ilkesinde de tanım olarak bir uzlaşının varlığı görülür. Gereklilik ilkesi müdahalenin, en az kısıtlayıcı tedbirle (*least restrictive mean*) yapılmasını¹ emreder. Bu tedbirin elverişli olması gereklilik ilkesinin ön şartıdır. Yapılan müdahale ölçülülük ilkesinin geniş uygulama alanı gözetildiğinde; bir hak ve özgürlüğe olabileceği gibi, bir kurala veya uluslararası sözleşmelerle korunan başka bir devletin çıkarına da olabilir. İlkenin uygulandığı hukuk düzenine göre ortaya çıkan değişkenliğe rağmen, önemli olan, zarar gören değere neden olan tedbirin en az zarar veren tedbir olup olmadığıdır. Bu bağlamda, ilkenin uygulanabilir olması için alternatif en az bir aracın daha bulunması gerekir². Gereklilik denetimi, tedbirin ardında yatan sebepten ziyade, yasa koyucu tarafından amaçlara ulaşmak için seçilen yöntemlerle ilgilidir³.

En az kısıtlanacak olan “şey”in ne olduğu, ilkenin tatbik edileceği hukuki soruna göre değişkenlik gösterecektir. Örneğin, temel hak ve özgürlükler söz konusu olduğunda buradaki en az kısıtlanması gereken “şey” ilgili hak ve özgürlüktür. Vergi teşvikleri açısından, en az kısıtlanacak olan “şey” ise eşitlik ilkesidir.

Hak temelli anlayışta devletlerin müdahaleleri hakların çekirdeğine yapılan sınırlandırmalara karşı her zaman korunur⁴. Bu nedenle, kamu yararına dayanılsa dahi; hak ve özgürlüğe müdahalenin doğal bir sınırı bulunur. Fakat, vergi teşviklerinde eşitlik ilkesine aykırılığın bir sınırı bulunmamaktadır. Bunun temel nedeni, çatışmanın iki farklı birincil kural (anayasal kural) arasında yaşanmasıdır. Sosyal devlet ve eşitlik ilkesi arasında yaşanan bu çatışmada, yasa koyucu, kamu yararı amacıyla, sosyal devlet ilkesini ön plana almaktadır. Bununla birlikte, gereklilik ilkesi nedeniyle; eşitlik ilkesine ihlalin derecesi olabildiğince az olmalıdır.

¹ Pirker, *Proportionality Analysis And Models Of Judicial Review*, s. 29; Lurie, “Proportionality and the Right to Equality”, s. 175; Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, s. 317; Harbo, *The Function of Proportionality Analysis in European Law*, s. 14; Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, s. 30.

² Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, s. 30.

³ Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, s. 320.

⁴ Julian Rivers, “Proportionality And Variable Intensity Of Review”, *Cambridge Law Journal*, No. 65/1, Y. 2006, s. 180.

Gereklilik ilkesinin uygulanabilirliğine ilişkin temel endişe, elverişlilik ilkesine benzer şekilde, tedbirlerin gelecekteki etkisini değerlendirmenin yarattığı belirsizliktir⁵. Amacına ulaşmak için alternatif tüm araçları değerlendirmesi beklenen yasa koyucunun; bu değerlendirmeyi nasıl yapacağını belirlenmesi, ilkenin uygulanabilmesi için oldukça önemlidir. Alternatif araçlar kümesinin tespiti, hukuk sistemlerince ispat yükünün nasıl düzenlendiğine göre değişkenlik göstermektedir. Bu yükümlülük, yasa koyucu için gerekçelendirme yükü (*burden of justification*) olarak ele alınmaktadır. Bu yükümlülüğün ağırlığı arttıkça; gereklilik denetimi daha somut ve rasyonel bir kimliğe bürünecektir.

Uygulanabilirliğe ilişkin bir diğer endişe ise, araç demetinin kapsamına ilişkindir. Yasa koyucu en az ihlal eden aracı, hangi benzer araçlar sepeti içerisinde belirlemelidir? İlk yöntem bu kümenin, aynı amaç için daha önce kullanılan araçların; tüm yasama geçmişinden analiz edilmesi sonucu oluşturulması olabilir. İkinci yöntem olarak, kapsam biraz daha genişletilerek, yasama geçmişiyle oluşturulan kümeye bilimsel literatür taraması eklenebilir. Üçüncü yöntem, kapsamın en geniş tutulduğu haliyle, farklı hukuk sistemlerini ve tüm bilimsel literatürün dahil edilmesiyle, aynı amaca yönelik tüm uygulanabilecek araçları kapsayan bir sepetin oluşturulması olarak belirlenebilir. Bu yöntemler arasından üçüncü yönteme yaklaştıkça, gereklilik denetimi daha somut ve rasyonel bir kimlik kazanacaktır.

1.2. İçtihatlarda

1.2.1. Ulusal Yüksek Mahkeme Kararlarında Gereklilik İlkesi

1.2.1.1. Türk Anayasa Mahkemesi

AYM, gereklilik ilkesini, “*getirilen kuralın ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olması*” olarak tanımlamaktadır⁶. Yapılan bu kapalı tanımlamanın bazı kararlarda açıklandığı görülür. Bu kararlarda gereklilik; “*ulaşılmak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmasının mümkün olmaması*” olarak ifade edilmektedir⁷.

AYM’nin yaptığı gereklilik denetiminde, ilkenin tanımlandığı şekliyle ele alınmadığı görülür. Bu noktada AYM’nin denetimi genellikle, elverişlilik ilkesiyle bütünleşik olarak yapılmaktadır⁸. Bu

⁵ Pirker, *Proportionality Analysis And Models Of Judicial Review*, s. 29.

⁶ AYM, E. 2016/132, K. 2017/154, t. 15.11.2017, RG. 26.12.2017-30282, para. 11; AYM, E. 2017/142, K. 2017/150, t. 01.11.2017, RG. 04.01.2018-30291, para. 11; AYM, E. 2019/89, K. 2021/10, RG. 07.05.2021-31477, para. 99.

⁷ AYM, E. 2018/99, K. 2021/14, t. 03.03. 2021, RG. 07.05/2021-31477, para. 87; AYM, E. 2017/21, K. 2020/77, t. 24.12.2020, RG. 08.04.2021-31448, para. 49.

⁸ “...İtiraz konusu kuralla, ödeme şartlarının yerine getirilmemesi durumunda mükellef hakkında vergi incelemesi yapılabilmesi imkânı öngörülmek suretiyle vergi borcunun doğru ve eksiksiz bir şekilde ödenmesinin ve böylece kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınmasının amaçlandığı görülmektedir. Bu itibarla söz konusu amaca ulaşma yönünden matrah ve vergi artırımına ilişkin ödeme şartlarına uymayan mükellef hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmasının elverişli ve gerekli

kararlarda AYM, aynı amaca ulaşan daha hafif bir tedbirin var olup olmadığını denetlemek yerine, tedbirin yasa koyucunun amacına hizmet edip etmediğini denetlemektedir. Neticede tedbir amaca uygun bulunursa, “*tedbirin elverişli ve gerekli bir araç olmadığı söylenemez*” veya “*tedbir elverişli ve gereklidir*” ifadeleri ile denetim nihayete ermektedir. Bununla birlikte AYM’nin bazı kararlarında gereklilik ilkesi, daha somut ve tanımına uygun bir şekilde uygulanmıştır. Örneğin, AYM’nin önüne gelen bir uyuşmazlıkta, milli güvenliğe tehdit oluşturan yapı, oluşum veya gruplara ya da terör örgütlerine aidiyeti veya iltisakı ya da bunlarla irtibatı olan özel radyo ve televizyon kuruluşları ile yayınevi ve dağıtım kanallarının kapatılması düzenleyen bir kural itiraz konusu edilmiştir. İtiraz konusu kuralı AY m. 13, m. 26 ve m. 28 yönünden inceleyen Mahkeme, gereklilik ilkesine riayet edilip edilmediğini daha hafif bir müdahale aracı olan geçici kapatma ve toplatma kararları üzerinden sorgulamıştır⁹. Mahkemeye göre, AY m. 28’de düzenlenen geçici kapatma ve toplatma kararlarında dahi mahkeme kararına ihtiyaç duyulurken; böyle bir yargısal denetim mekanizması olmaksızın getirilen kalıcı kapatma tedbirinin, basın ve ifade özgürlüğüne en ağır müdahaleyi oluşturan tedbir olacağı ve ilgili tedbiri getiren düzenlemeyle, daha az sınırlama oluşturacak araçların göz ardı edildiği düşünülmektedir¹⁰. Bu gerekçelerle Mahkeme, ilgili kuralın gereklilik ilkesiyle bağdaşmadığına karar vermiştir. Yapılan denetimde Mahkeme, aynı temel hak ve özgürlüğü sınırlayan fakat farklı kurallarda yer alan diğer araçlarla bir mukayesede bulunarak ihlalin hafif ya da ağır olduğuna kanaat getirmiştir.

AYM başka bir kararında ise, sigortalının yaşlılık aylığı tahsis talebinde bulunmadan önce çalıştığı işten fiilen ayrılmasını zorunlu kılan kuralı gereklilik ilkesine aykırı bulmuştur¹¹. Mahkeme gerekçesini, yasa koyucunun sosyal güvenlik sisteminin düzenli bir şekilde işleyişinin sağlanması amacına daha hafif bir tedbirle ulaşabileceğine dayandırmıştır. Şöyle ki, yaşlılık aylığı tahsis talebinde bulunan sigortalının ya da SGK’nın, tahsis talebinde bulunulduğunu işverene bildirmesi ve SGK ile işveren kayıtlarının buna göre düzenlenmesi gibi, amaca, fiilen işten ayrılma şartından daha hafif tedbirlerle ulaşılabilecekken; daha ağır bir müdahale olan fiilen işten ayrılmanın zorunlu kılınmasının gereklilik ilkesine aykırı olduğu vurgulanmıştır¹². Kararda, Mahkeme’nin tespit ettiği daha az müdahalede bulunan alternatif aracın, soyut bir akıl yürütme yöntemiyle elde edildiği söylenebilir.

AYM’nin başka bir gereklilik denetimi yaptığı karar, kamulaştırılan arazilerde değer artırıcı unsurlar sebebiyle uygulanacak objektif değer artırıcı unsur oranına bir üst sınır getirmek suretiyle bu

bir araç olmadığı söylenemez.” AYM, E. 2019/100, K. 2020/62, t. 22.10.2020, RG. 06.01.2020-31356, para. 25; Benzer anlayışın hüküm sürdüğü kararlar için bkz. AYM, E. 2020/21, K. 2020/53, t. 01.10.2020, RG. 17.11.2020-31307, para. 34; AYM, E. 2019/89, K. 2021/10, t. 04.02.2021, RG. 07.05.2021-31477, para. 100; AYM, E. 2018/73, K. 2019/35, t. 24.07.2019, RG. 29.11.2019-30963, para. 28.

⁹ AYM, E. 2017/21, K. 2020/70, t. 24.12.2020, RG. 08.04.2021-31448, para. 49-54.

¹⁰ AYM, E. 2017/21, K. 2020/70, t. 24.12.2020, RG. 08.04.2021-31448, para. 51

¹¹ AYM, E. 2019/104, K. 2021/3, t. 14.01.2021, RG. 03.03.2021-31412, para. 15.

¹² AYM, E. 2019/104, K. 2021/3, t. 14.01.2021, RG. 03.03.2021-31412, para. 15.

oranı %50 ile sınırlandırılan kurala ilişkindir. AYM'ye göre, kanunun genel gerekçesinde belirtildiği üzere objektif değer artışı uygulamasıyla taşınmazın değerinde %100, %200 ve hatta %300'lere varan oranlarda artış yapılmasını gerektiren durumlara uygulamada sıklıkla karşılaşılmamasına rağmen; böyle bir kuralla, araziye emsallerine göre daha değerli kılan olumlu özelliklerinin önemli ölçüde bedele yansıtılmasını engelleyebilecek şekilde oransal sınırlama getirilmesi gereklilik ilkesiyle bağdaşmayacaktır¹³. Bu kararda AYM'nin mukayese ettiği oransal sınırları belirlerken, doğrudan yasa koyucunun açıklamalarından yararlandığı görülür.

Başka bir itiraza konu kural¹⁴ ise, sermaye şirketlerinin “*faiz,kâr, ikramiye gibi menfaatler ile bedele inkılap eden pay ve tahvil bedelleri*” için zamanaşımına uğramış söz konusu borçlarına karşılık oluşturan değerlerin devlete intikalini öngörmektedir. Kuralı, mülkiyet hakkına müdahale cihetiyle inceleyen AYM, günümüz koşullarında devletin gelir sağlamak için vergi ve benzeri başka araçlara başvurabileceği, bu yönüyle amaca ulaşmak için daha hafif araçlar öngörülmesi mümkün iken; sadece sermaye şirketlerini kapsayan bir araca başvurulmasının gerekli olmadığı görüşündedir¹⁵. AYM'nin, vergi ve benzeri başka araçlar olarak ele aldığı benzer amaçlara hizmet eden araç kümesine, yukarıdaki kararda olduğu gibi, soyut bir akıl yürütme yöntemiyle ulaştığı söylenebilir. Vergi teşviklerine ilişkin ise, AYM'nin gereklilik denetimi yaptığı bir kararı bulunmamaktadır.

1.2.1.2. Alman Federal Anayasa Mahkemesi

Mahkeme'nin anlayışına göre gereklilik ilkesinin temel şartı, sınırlamanın en yumuşak araçla yapılmış olması; başka bir ifadeyle, güdülen amacı gerçekleştirmeye aynı derecede elverişli araçlar arasından en az müdahalede bulunan aracın seçilmiş olmasıdır¹⁶.

Mahkeme, gereklilik denetimi yaptığı kararlarda her zaman standart bir denetim uygulamamaktadır. Elverişlilik ilkesinde değindiğimiz üzere gereklilik ilkesinin tatbikinde de Mahkeme; her zaman katı bir denetim yapmamaktadır. Örneğin, toplu iş sözleşmelerini düzenleyen bir yasa üzerine yaptığı incelemede Mahkeme, istenen etkinin fiilen ortaya çıkıp çıkmadığının belirsizliğine rağmen, sendikalar arasındaki ilişkiyi ve toplu iş görüşmelerinin yapısal koşullarını düzenleyen yasa için “gerekli” nitelimesinde bulunmuştur¹⁷. Mahkeme böyle nitelendirmesinin gerekçesini, yasa koyucunun amacı olan, çalışanlar arasında işbirliğine yönelik teşvikler sunmak ve toplu iş sözleşmeleri

¹³ AYM, E. 2018/156, K. 2019/22, t. 10.04.2019, RG. 14.05.2019-30774, para. 37.

¹⁴ 2308 Sayılı Şirketlerin Müruru Zamana Uğrayan Kupon Tahvilât ve Hisse Senedi Bedellerinin Hazineye İntikali Hakkında Kanun, K. 12.06.1933, RG. 26.06.1933-2437, m. 1, m. 4.

¹⁵ AYM, E. 2018/136, K. 2019/21, t. 10.04.2019, RG. 20.06.2019-30807, para. 28.

¹⁶ Metin, Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi, s. 127.

¹⁷ BVerfGE, 1 BvR 1571/15, 1 BvR 1477/16, 1 BvR 1043/16, 1 BvR 2883/15, 1 BvR 1588/15, t. 11.07.2017, para Key Considerations of the Senate/2/a, <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/EN/2017/bvg17-057.html> (E. T. 20.04.2021) (İngilizce Metin).

arasındaki çatışmaları önlemenin başka bir yolunun bulunmamasına bağlamıştır¹⁸. Kaldı ki, başka bir elverişli aracın bulunmaması nedeniyle, itiraz konusu kural elverişli ise, bu kuralın aynı zamanda gerekli olduğu kabul edilmelidir.

Aynı şekilde, Mahkeme, telekomünikasyon yoluyla istihbarat amaçlı veri toplamayı düzenleyen kural ile kişisel verilerin korunmasına yapılan müdahaleyi gerekli olarak nitelemektedir¹⁹. Mahkeme'ye göre, Federal Hükümet'in istihbarat amaçlı topladığı veriler, tehlikelerin erken tespit edilmesine ve dış politika ile güvenlik konularında daha fazla bilgi sahibi olunmasına hizmet etmektedir. Yine Mahkeme'ye göre, stratejik telekomünikasyon gözetimi olarak adlandırılan ve başlangıçta değersiz olan verileri kapsamlı şekilde analize tabi tutularak anlamlı veriler üreten bu aracın, temel hakka daha az müdahalede bulunan karşılaştırılabilir bir muadilinin bulunmadığı öne sürülmüştür. Fakat, Mahkeme, verilerin yabancı kuruluş veya devletlerle paylaşımında daha katı bir denetim yapmaktadır. Çünkü Mahkeme'ye göre, verilerin paylaşılması durumunda, kişilerin hak ve özgürlüğünün, paylaşılan kurum tarafından ne ölçüde korunacağı belirsizdir²⁰. Bu belirsizlik, verilerin diğer kuruluşça saklanması ve işlenmesi sürecinin Federal Hükümet tarafından net bir şekilde anlaşmalar yoluyla belirlenmesiyle giderilmeli ve paylaşılan verilerin hukuki sınırlara riayet edilerek kullanılacağını denetleyen adli bir gözetim birimi oluşturulmalıdır²¹.

Ekonomik ve mali etkileri olan kurallarda Mahkeme kararlarının, her durumda, doğrudan temel hak ve özgürlükleri sınırlandırma rejimiyle ilişkili olmadığı görülür²². Bu kapsamda ölçülülük denetimi, Mahkeme'nin yakın tarihli bir kararında, Avrupa Merkez Bankası'nın işleyişine ilişkin bir kuralın Topluluk Hukuku'nda verilen yetkiyi aşıp aşmadığının bir değerlendirmesi (*ultra vires*) olarak ele alınmıştır²³. Davada hukuki sorun, yıllık %2 enflasyon hedefinin tutturulması için üye devletlerin tahvillerini alıp satma gibi yetkilerle donatılan Avrupa Merkez Bankası Kamu Sektörü Satın Alma Programı'nın (PSPP), ABA m. 123/1 de düzenlenen ulusal merkez bankalarına karşı tarafsızlık yükümlülüğünü ihlal edip etmediğidir. Çünkü, tahvili alınan üye devletler ekonomik açıdan daha avantajlı bir konuma erişmektedir. ABAD'ın kararlarına atıfta bulunan Federal Mahkeme, para politikasının bir parçasını oluşturan tahvil satın alma programının, ancak içerdiği tedbirlerin ölçülü

¹⁸ BVerfGE, 1 BvR 1571/15, 1 BvR 1477/16, 1 BvR 1043/16, 1 BvR 2883/15, 1 BvR 1588/15, t. 11.07.2017, para. Key Considerations of the Senate/2/a.

¹⁹ BVerfGE, 1 BvR 2835/17, t. 19.05.2020, para. 144, https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2020/05/rs20200519_1bvr283517en.html (E. T. 20.04.2021) (İngilizce Metin).

²⁰ BVerfGE, 1 BvR 2835/17, t. 19.05.2020, para. 253.

²¹ BVerfGE, 1 BvR 2835/17, t. 19.05.2020, para. 259-264.

²² Örn. BVerfGE, 2 BvR 859/15, t. 05.05.2020, para. 97,

https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2020/05/rs20200505_2bvr085915en.html (E. T. 04.05.2020) (İngilizce Metin).

²³ BVerfGE, 2 BvR 859/15, t. 05.05.2020, para. 97.

olması halinde geçerli bir şekilde benimseneceğini vurgulamıştır²⁴. Federal Mahkeme, ilgili kararda hukuki uyumsuzluğu, ABA m. 5/1-2 (yetkide ölçülülük) ve ABA m. 123/1 de düzenlenen ulusal merkez bankalarına karşı tarafsızlık yükümlülüğü üzerinden değerlendirerek bir yetki aşımı olup olmadığını denetlemiştir. Öncelikle, Federal Mahkeme'nin ultra vires incelemesinde kendini yetkili gördüğünü belirtmek gerekir. Çünkü, Federal Mahkeme'ye göre, birlik entegrasyonu nedeniyle Avrupa Merkez Bankası'na dolaylı olarak yapılan yetki devri; Alman Devleti'nin egemenlik hakkına ve demokratik toplum ilkesi gereğince Alman vatandaşlarının kendi kaderlerini tayin haklarına müdahalede bulunma hakkı tanımamalı ve AB kurumlarına yapılan yetki devri anlaşmaların ötesinde genişletilmemelidir²⁵.

ABAD kararında²⁶, Avrupa Merkez Bankası'na üye ülkelerden tahvil ihraç etme gibi yetkiler veren PSPP yerine, ana faiz oranlarını düşürmek veya özel sektör varlıklarını satın almak gibi başka yollarla enflasyon riskine karşı koymanın mümkün olmayacağını belirtilmiştir²⁷. Bu nedenle ABAD'a göre bu tedbir gereklidir. Federal Mahkeme'ye göre ise, Avrupa Merkez Bankası'na verilen yetkinin ABA m. 5'te düzenlenen, yetkide ölçülülük ihlal etmektedir²⁸. Çünkü, yetkide ölçülülük denetlendiğinde, programın gerekliliği noktasında, tahvil ihraç işlemlerinin enflasyona etkisiyle birlikte, üye devletler üzerinde doğuracağı sosyo-ekonomik sonuçlar da dikkate alınmalıdır²⁹. Federal Mahkeme'ye göre yapılan denetim yetkide ölçülülük açısından yapılması beklenen gereklilik denetimini ihtiva etmemektedir. Çünkü gereklilik denetimi için, öncelikle ilgili kuralın üye devletlere yüklediği yükler göz önünde bulundurulmalıdır. Federal Mahkeme'ye göre, Avrupa Merkez Bankası'na verilen yetkilerin getirdiği yükler; tahvil ihracının gayrimenkuller ve borsa üzerindeki etkisi, tahvil ihracının ihraç edilen ülke üzerindeki etkisi, tahvilin saklandığı banka üzerindeki etkisi gibi parametreler üzerinden ölçülmesi durumunda, hukuka uygun bir gereklilik denetiminin yapılması mümkündür³⁰.

Mahkeme'nin ekonomik ve sosyal alanı düzenleyen kurallara ilişkin başka bir kararı işsizlik ödeneğini düzenleyen ve işsizlik ödeneği alan kişilerin işbirliği halinde hareket etmelerini öngören bir kurala ilişkindir. İlgili kurala göre bu işbirliği, işsizlik ödeneği alan kimselere, iş entegrasyon sözleşmesi ve ikame idari işlemlerde belirtilen yükümlülükleri (özellikle iş arama için yeterli çaba sarf ettiklerini gösterme yükümlülüğü) yüklemektedir³¹. Ayrıca iptale konu kuralla birlikte, yükümlülükler aykırı

²⁴ ECJ, C-62/14, *Peter Gauweiler and Others v Deutscher Bundestag*, t. 16.06.2015, para.66; BVerfGE, 2 BvR 859/15, t. 05.05.2020, para. 128.

²⁵ BVerfGE, 2 BvR 859/15, t. 05.05.2020, para. 102-111.

²⁶ Bu karar, Alman Federal Anayasa Mahkeme'sinin başvurusu üzerine ön aşamada verilmiştir.

²⁷ ECJ, C-493/17, *Weiss and Others*, t. 11.12.2018, para. 80-81; BVerfGE, 2 BvR 859/15, t. 05.05.2020, para. 131.

²⁸ BVerfGE, 2 BvR 859/15, t. 05.05.2020, para. 167.

²⁹ BVerfGE, 2 BvR 859/15, t. 05.05.2020, para. 168.

³⁰ BVerfGE, 2 BvR 859/15, t. 05.05.2020, para. 168-175.

³¹ BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019, para. 14,

https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2019/11/Is20191105_1bv1000716en.html, (E. T. 07.05.2021) (İngilizce Metin).

davrananlara, ödenekten yapılacak bir kesintiden, ödeneğin hiç verilmemesine değin bir takım yaptırımlar düzenlenmiştir³². Mahkeme'ye göre, bu kural kişilerin hareket özgürlüğünü sınırladığı için; müdahalenin ölçülü olup olmadığı denetlenmelidir³³. Mahkeme, ayrıca, kuralın uygulanmasıyla; devletin, insanlara yaşamaya devam etmeleri için asgari şartları sağlama yükümlülüğünün ihlali söz konusu olabileceğinden; burada katı bir denetimin yapılması gerektiğini belirtmiştir³⁴. Mahkeme'ye göre, yaptırım hükümleri ne kadar uzun süre yürürlükte kalırsa, yasama organının yalnızca varsayımlarla temellendirdiği bir ölçülülük anlayışına dayanması daha az kabul edilebilir bir hal alacaktır. Bu nedenle, kuralın yürürlükte bulunduğu süre arttıkça, yasama organından, yaptırımların uygun, gerekli ve orantılı olduğuna ilişkin daha ikna edici bulgular sunması beklenmektedir³⁵. Mahkeme, ölçülülük denetimini, sosyal devletin gereği olarak devletin asgari yaşam sunma yükümlülüğü ile yaptırım hükmü arasında uygulamıştır. Gereklik ilkesi açısından yaptığı denetimde Mahkeme, yaptırımları tek tek denetlemiştir. İlk yaptırım işbirliği yükümlülüğün ihlalinde işsizlik ödeneğinden %30'luk bir kesinti öngörmektedir. Mahkeme'ye göre, %30 luk bir kesinti oranına ilişkin, daha az kısıtlayıcı diğer araçların eşit derecede etki göstermeyeceği varsayımına dayanılması kabul edilebilir durumdadır. Her ne kadar %30'luk bir yaptırım oranı münferit deliller açısından şüpheli dursa da, bu konuda yasama organının takdir payının bulunduğu belirtilmiştir³⁶. İkinci yaptırım ise %60'lık bir kesinti öngörmektedir. Mahkeme'nin kesinti oranının iki katına çıktığı ikinci yaptırıma ilişkin uyguladığı gereklik denetiminde, yasama organının takdir yetkisi tezi oldukça dar yorumlanmıştır. Çünkü, Mahkeme'ye göre, ihlal ne kadar şiddetliyse yasa koyucunun kanıta dayanma yükümlülüğü o kadar fazla olacaktır. Oysa, somut olayda, bu denli yüksek ölçekte bir yaptırımın uygun ve gerekli olduğuna dair ikna edici bulgulara rastlanmamıştır³⁷. Tekrarlanan ihlal durumunda uygulanan yaptırımın en az kısıtlayıcı tedbir olup olmadığına ilişkin şüphe oldukça fazladır ve buna rağmen yasa koyucu kuralın ölçülülüğüne ilişkin ikna edici delil sunmaktan uzaktır³⁸.

Mahkeme kararlarında, ekonomik ve sosyal alanı düzenleyen bir diğer uyumsuzluk konusu kural ise vergi teşviklerine ilişkindir³⁹. Bu kararı esasen orantılılık denetiminde inceleyeceğimiz⁴⁰ için, bu aşamada, Mahkeme'nin vergi teşvik kurallarına ilişkin yaklaşımını özetlemekle yetiniyoruz. Mahkeme'nin argümanları şu şekildedir:

³² BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019, para. 15.

³³ BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019, para. 128.

³⁴ BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019, para. 132.

³⁵ BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019, para. 134.

³⁶ BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019, para. 178-183.

³⁷ BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019, para 189.

³⁸ BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019, para 199.

³⁹ BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014.

⁴⁰ Bkz. Bölüm IV, Başlık 1.2.1.2.

- Yasa koyucu tarafından getirilen tedbirin gerekli olup olmadığı, eşitlik ilkesi çerçevesinde, kapsamlı bir anayasal denetim standardına tabidir⁴¹.
- Bir konunun vergi dışında bırakılması, ancak, ulaşılmak istenen amaca daha az eşitsizlikle aynı etkide ulaşılmasını sağlayan başka bir araç yoksa gereklidir⁴².
- Vergi dışı bırakmaya ilişkin hükmün yarattığı eşitsizliğin büyüklüğüne göre daha katı bir denetim uygulanmalıdır⁴³. Vergiden muafiyet ne kadar genişse, eşitsizlik marjı o denli büyük olacak ve sonuç olarak, gerekçelendirme yükü o kadar yoğun olacaktır⁴⁴.

1.2.1.3. ABD Yüksek Mahkemesi

Mahkeme'nin öncül kararlarında bir kuralın gerekli olup olmadığı değerlendirmesinin yasa koyucunun yetkisinde olduğu şöyle ifade olunmuştur: *"Oklahoma kuralı bir çok durumda gereksiz, zarar verici bir koşul taşıyabilir. Ancak yeni kuralın avantaj ve dezavantajlarını dengelemek mahkemelerin değil, yasama organının görevidir"*⁴⁵. Bu kararın altında yatan düşünce ise, Mahkeme'nin başka bir kararında şöyle açıklanır⁴⁶: *"Son kararlarımız, yasama aklını sınamak veya açıklanan politikanın kamu refahını ihlal edip etmediğini karar vermek için üst bir yasama organı olarak bulunmadığımızı açıkça ortaya koymaktadır"*⁴⁷.

Mahkeme'nin dar sınırlama yaklaşımı (narrow tailoring) ile gereklilik denetimi arasında benzerliklerin bulunduğu savunulur⁴⁸. Mahkeme kararlarında, dar sınırlama yaklaşımı olarak ele alınan denetimde, kamu yararına önemli ölçüde hizmet eden kuralların, özgürlükleri dar bir şekilde sınırlaması gerekliliği ifade edilir⁴⁹. Bu denetim, LRM (least restrictive alternative – en az kısıtlayıcı araç) testi, "minimum gerekli tercih" yaklaşımı (minimum necessary preferences) ve "tedbirin gereksiz yük yüklememesi" (undue burden) terimleriyle Mahkeme içtihatlarında dağınık bir şekilde yer almaktadır.

⁴¹ BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, para. 141.

⁴² BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, para. 142.

⁴³ BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, para. 119; Lepsius, Constitutional Review of Tax Laws and the Unconstitutionality of the German Inheritance Tax, s. 1208.

⁴⁴ BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, para. 172; Lepsius, Constitutional Review of Tax Laws and the Unconstitutionality of the German Inheritance Tax, s. 1208.

⁴⁵ *Williamson v. Lee Optical, Inc.*, 348 U.S. 483, 487, t. 28.03.1955.

⁴⁶ Mark Strasser, "Narrow Tailoring, Compelling Interests, And Free Exercise: On Aca, Rfra And Predictability", *University Of Louisville Law Review Online*, Vol. 53, Y. 2016, s. 471.

⁴⁷ *Day-Brite Lighting, Inc. v. Missouri*, 342 U.S. 421, 423, t. 03.03.1952.

⁴⁸ Sweet, Mathews, "All Things in Proportion? American Rights Doctrine and the Problem of Balancing", s. 7.

⁴⁹ *Ward v. Rock Against Racism*, 491 U.S. 781, 796–800, t. 22.06.1989; Lars Noah, "When Constitutional Tailoring Demands the Impossible: Unrealistic Scrutiny of Agencies?", *The George Washington Law Review*, Vol. 85, Y. 2017, s. 1465.

Fakat, Mahkeme, katı denetimle (strict scrutiny) incelediği ihlallerde, seçilen aracın en az kısıtlayıcı araç olmasında daha ısrarcıdır⁵⁰. Bu kapsamda, özellikle ırk temelli ayrımcılık şüphesi taşıyan uyuşmazlıklarda gereklilik denetimine benzer bir denetimin uygulandığı söylenebilir.

İrksal sınıflandırmalar içeren bir tedbir, dar sınırlama yaklaşımını karşılıyorsa, anayasal düzene uygundur⁵¹. Mahkeme’ye göre yasa koyucunun, ırksal sınıflandırmalar içeren kurallarda, kamusal bir faydaya ulaşmak için zorlayıcı ve dar kapsamlı önlemleri tercih ettiğini kanıtlama yükümlülüğü bulunmaktadır⁵². Bununla birlikte, Mahkeme kararlarında dar sınırlama yaklaşımı oldukça dağınık ve tutarsız bir şekilde uygulanmıştır. Örneğin, *Sherbert* kararında “hiçbir alternatif aracın hak ihlaline neden olmaksızın bu amacı gerçekleştirmeyeceğinin kanıtlanması” olarak ele alınan⁵³ bu denetime, *Wygant* kararında farklı bir açıdan yaklaşıldığı görülür.

Wygant kararında uygulanan dar sınırlama denetimi, yapılan pozitif ayrımcı muamelenin diğer bireylere yükleyeceği yükün ağırlığı üzerinden gerçekleştirilmiştir. Kararda, bir azınlık çalışanına karşılık, azınlık olmayan bir çalışanın çıkarılmasını öngören kurala ilişkin, işe alma durumunda uygulanan pozitif ayrımcılığın, işten çıkarmaya uygulanan prosedür kadar müdahaleci olmadığını belirtilmiştir⁵⁴. Bunun nedeni olarak ise, işe alım şartlarının düzenleyen pozitif ayrımcı kuralların, diğer bireylere genellikle birkaç fırsattan sadece birini engelleyen bir yük yüklerken; işten çıkarmaların ise, belirli bireylere ırk eşitliğini sağlamanın tüm yükünü yükleyerek çoğu zaman hayatlarının ciddi şekilde kesintiye uğramasına neden olacağı öne sürülmüştür⁵⁵.

Gratz kararında yaptığı denetimde Mahkeme, Michigan Üniversitesi’nin azınlık gruplarına dahil bireylere üniversiteye başvuru için 100 üzerinden 20 puan vererek ödüllendiren başvuru şartlarını incelemiştir⁵⁶. Yargıç Rehnquist, böyle yüksek bir oran ile ödüllendirilmenin istisnai katkıyı aştığını, bu durumda kabul şartını asıl belirleyenin bireylerin tabi olduğu ırkları olduğu tespitinde bulunmuştur⁵⁷. Benzer bir karar olan *Grutter* kararında Mahkeme, ırksal farklılaştırma yapan bir kabul programının, tercih edilen ırksal ve etnik grupların üyesi olmayan bireylere gereğinden fazla yük getirmemesi gerektiğini belirtmiştir⁵⁸.

⁵⁰ *Wygant v. Jackson Bd. of Educ.*, 476 U.S. 267, 280, t. 19.05.1986.

⁵¹ *Adarand Constructors, Inc. v. Peña*, 515 U.S. 200, 237, t. 12.06.1995.

⁵² *Johnson v. California*, 543 U.S. 499, 505, t. 23.02.2005; Jennifer Mason McAward, “Good Faith And Narrow Tailoring In Fisher V. University Of Texas”, *Loyola Law Review*, Vol. 59, Y. 2013, s. 81.

⁵³ *Sherbert v. Verner*, 374 U.S. 398, 407, t. 17.06.1963.

⁵⁴ *Wygant v. Jackson Bd. of Educ.*, 476 U.S. 267, 282, t. 19.05.1986.

⁵⁵ *Wygant v. Jackson Bd. of Educ.*, 476 U.S. 267, 283, t. 19.05.1986.

⁵⁶ *Gratz v. Bollinger*, 539 U.S. 244, t. 23.06.2003.

⁵⁷ *Gratz v. Bollinger*, 539 U.S. 244, 273-274, t. 23.06.2003; Luiz Antonio Salazar Arroyo, “Tailoring The Narrow Tailoring Requirement In The Supreme Court’s Affirmative Action Cases”, *Cleveland State Law Review*, Vol. 58, s. 665.

⁵⁸ *Grutter v. Bollinger*, 539 U.S. 306, 341, t. 23.06.2003.

Bu karmaşaya çözüm için Mahkeme'nin sistematik bir yapı geliştirme çabası, dezavantajlı grupların istihdamını sağlamaya yönelik bir kurala ilişkin verilen azınlık görüşünde yer bulur⁵⁹:

“Pozitif ayrımcı bir kuralın amacına ulaşmak için dar sınırlama yaklaşımı uygulanıp uygulanmadığını belirlerken, beş faktörün alakalı olabileceğini düşündüm: (i) alternatif hukuk yollarının etkinliği; (ii) tedbirin planlanan süresi; (iii) istihdam edilecek azınlık çalışanlarının yüzdesi ile azınlık grup üyelerinin ilgili nüfus veya iş gücü içindeki yüzdesi arasındaki ilişki; (iv) işe alma planının karşılanamaması durumunda feragat hükümlerinin mevcudiyeti; ve (v) tedbirin masum üçüncü şahıslar üzerindeki etkisi”.

1.2.2. Uluslararası Mahkeme Kararlarında Gereklilik İlkesi

1.2.2.1. ABAD

ABAD kararlarında yapılan ölçülülük denetiminde, eğer bir tedbir elverişli bulunursa ve tedbir Avrupa Birliği Kurumlarının ya da üye devletlerin takdir yetkisi dahilinde değerlendirilmezse sonraki adımda gereklik denetiminin yapıldığı görülür⁶⁰. ABAD kararlarında gereklik ilkesi *“meşru hedeflere ulaşmak için gerekli olan birkaç elverişli önlem arasında bir seçim yapıldığında, en az zahmetli olana (the least onerous) başvurulması”* olarak ifade olunur⁶¹.

Gereklik denetiminin tatbik edildiği bir kararda, Portekiz Hükümeti'nce sigara kullanımını azaltmak üzere Portekiz Tüketim Vergisi Kanunu'nda düzenlenen bir dizi kural ile kurallara ilişkin yayınlanan Bakanlık Kararnamesi'nin, 2008/118 sayılı AB Direktifinin 9. maddesinin birinci fıkrasını⁶² ihlal edip etmediği incelenmiştir⁶³. Portekiz Hükümeti tarafından yapılan düzenlemeler, sigara üreten şirketlere parekende satışa sunabilecekleri sigara miktarından, tüketim vergisinin ödenme usulüne ilişkin ek vergi yükümlülüklerine değin bir takım tedbirler içermektedir⁶⁴. Mahkeme yaptığı incelemede, tüketim vergilerini düzenleyen AB direktif ve kararları ile Portekiz Hükümeti'nin ulusal mevzuatında yaptığı bu düzenlemeler arasında ölçülülük ilkesi çerçevesinde bir denge kurmaya çalışmıştır. Çünkü Mahkeme'ye göre, üye devletlerin iç hukuklarında izledikleri hedeflere ulaşırken, AB mevzuatında belirtilen hedeflere ve ilkelere en az zarar veren araçları kullanmaları gerekmektedir⁶⁵. Mahkeme,

⁵⁹ *United States v. Paradise*, 480 U.S. 149, 187, t. 25.02.1987.

⁶⁰ Harbo, *The Function of Proportionality Analysis in European Law*, s. 34.

⁶¹ ECJ, C-189/01, *Jippes and Others*, t. 12.07.2001, para. 81; ECJ, C-558/07, *S.P.C.M. and Others*, t. 07.07.2009, para. 41; ECJ, C-343/09, *Afton Chemical*, t. 08.07.2010, para. 45.

⁶² *“The chargeability conditions and rate of excise duty to be applied shall be those in force on the date on which duty becomes chargeable in the Member State where release for consumption takes place.”*

⁶³ ECJ, C-126/15, *Commission v Portugal*, t. 29.06.2017, para. 63.

⁶⁴ ECJ, C-126/15, *Commission v Portugal*, t. 29.06.2017, para. 7-8.

⁶⁵ ECJ, C-126/15, *Commission v Portugal*, t. 29.06.2017, para. 64.

Portekiz Cumhuriyeti'nin savunmalarında belirttiği üzere vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önlenmesi ile halk sağlığının korunması amaçlarıyla yapılan düzenlemenin elverişli olduğu kanaatindedir⁶⁶. Fakat, alınan tedbirlerin gerekliliği hususunda Mahkeme, Portekiz Hükümeti ile aynı görüşte değildir. Çünkü, direktif hükmü göz önünde alındığında sigara üzerinden alınan tüketim vergisi uygulamasını Topluluk Hukuku'ndan farklı olarak uygulamak yerine; hedeflenen amaçlar, Topluluk Hukuku kural ve ilkelerine daha az zarar veren araçlarla ulaşılabilir durumdadır⁶⁷. Neticede, Portekiz Hükümeti'nin izlediği meşru amaçlar, yalnızca sigara üzerinden alınan tüketim vergisi oranını artırmak ile de ulaşılabilirliğinden, itiraz konusu kurallar kısmi olarak gerekli bulunmamıştır⁶⁸.

Vergi teşviklerinin, topluluk kurallarıyla yasaklanan devlet yardımı sayılıp sayılmayacağının denetiminde; Mahkeme, öncelikle, ilgili muafiyetin üye devlette uygulanan vergi sisteminin doğal bir parçası olup olmadığının tespitine odaklanmaktadır. Mahkeme, daha sonra, bu muafiyetin, tutarlılık ve ölçülülük ilkelerine uyup uymadığının denetlenmesini lüzum görmektedir⁶⁹. Fakat, bu kapsamda bir gereklilik denetimi, Mahkeme kararlarından ziyade, Kokott'un *Anged* kararına ilişkin görüşünde açık bir şekilde görülebilir⁷⁰.

Kokott, ilgili görüşünde, işletmelerin satış alanı büyüklüğüne göre artan oranlı bir vergi getiren; satış alanı küçük olan işletmelere ise vergi kolaylığı sağlayan İspanyol teşvik kuralını⁷¹ ölçülülük ilkesi bağlamında değerlendirmiştir. Görüş yazısında, ABA ile korunan yerleşme serbestisinin, diğer Avrupa Birliği kişileri açısından, ayrımcı bir şekilde sınırlandırılıp sınırlandırılmadığına yönelik bir ölçülülük denetimi yapılmıştır⁷². Kokott'a göre, temel özgürlüklerin sınırlandırılmasının gerekçesi olarak; ağır basan bir sebep olan kamu yararına dayanan üye devlet, bu kuralın elverişli ve gerekli olduğunu ispat etmelidir. Bununla birlikte üye devletin ispat yükü, aynı koşullar altında bu amaca ulaşılmasını mümkün kılacak başka makul hiçbir önlemin olmadığını kanıtlamasını gerektirecek kadar geniş olmamalıdır. Vergi muafiyetinin sağlanmasında belirlenen eşikler ise, demokratik olarak yetkilendirilmiş yasama organı tarafından belirlenmelidir. Bu noktada, muafiyet sınırının ne olduğunun veyahut eşiğin nasıl belirlendiğinin ampirik olarak kanıtlanmasına lüzum bulunmamaktadır⁷³. Büyük şirketlere de muafiyet tanıyan, daha yüksek bir eşik değerini, daha az külfet yükleyen bir yöntem olacağı düşünülse de; bu yeni tedbir, eşit derecede elverişli bir tedbir olmayabilir⁷⁴. Çünkü, yasa koyucunun amacı olan kentsel

⁶⁶ ECJ, C-126/15, *Commission v Portugal*, t. 29.06.2017, para. 67.

⁶⁷ ECJ, C-126/15, *Commission v Portugal*, t. 29.06.2017, para. 78-79.

⁶⁸ ECJ, C-126/15, *Commission v Portugal*, t. 29.06.2017, para. 79.

⁶⁹ ECJ, C-78/08, *Paint Grapos and Others*, t. 08.09.2011, para. 82-83.

⁷⁰ ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, Opinion Of Advocate General Kokott, t. 09.11.2017, para. 42-58.

⁷¹ *Anged* kararını elverişlilik denetiminde detaylı olarak ele aldığımız için; burada, yalnızca, Kokott'un gereklilik denetimine ilişkin görüşlerine yer verilmiştir.

⁷² ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, Opinion Of Advocate General Kokott, t. 09.11.2017, para. 52.

⁷³ ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, Opinion Of Advocate General Kokott, t. 09.11.2017, para. 53.

⁷⁴ ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, Opinion Of Advocate General Kokott, t. 09.11.2017, para. 54.

planlama ve çevresel kaygılar; muafiyet hükmünün çevreye daha fazla zarar veren büyük işletmeleri kapsar şekilde düzenlemesi ile giderilemeyecektir.

Vergi teşviklerinin ölçülü olup olmadığının denetimi; devlet yardımlarına ilişkin seçicilik unsurunun incelenmesi aşamasında da söz konusu olmaktadır⁷⁵. Vergi teşviklerine ilişkin yapılan seçicilik denetimde öncelikle teşvikin yapıldığı ülkedeki genel vergi sisteminin yapısı araştırılmaktadır⁷⁶. Sonrasında, yapılan teşvikin vergi sisteminin doğasından ve yapısından kaynaklı olup olmadığı denetlenmektedir⁷⁷. Eğer bu teşvik belirli teşebbüslere veya belirli malların üretimine yönelik tasarlanmayıp, genel vergi sisteminin bir parçası olarak kabul ediliyorsa; devlet yardımı kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu kapsamda örneğin, artan oranlı bir tarifenin belirlenmesiyle yapılan farklılaştırma kuralı olarak genel vergi sisteminin bir parçası olarak kabul edilmektedir⁷⁸.

Bu kapsamda ele alınan bir kararda Mahkeme, Cebelitarık Hükümeti'nin kurumlar vergisi reform önerisini seçici olarak nitelendirilmiştir⁷⁹. Önerilen vergi reformuyla birlikte, kurumların vergilendirilmesi çalışan sayısı ve işgal edilen işyeri büyüklüğüne bağlı olarak belirlenecektir⁸⁰. Denizaşırı şirketlerin (offshore) yapısal özellikleri dikkate alındığında; ilgili düzenleme, bu şirketlerin vergiden muaf olmasına neden olacaktır⁸¹. Çünkü, bu şirketlerin çalışanları ve fiziki bir işyerleri bulunmamaktadır⁸². Mahkeme'ye, göre bir düzenleme avantajtan yararlanan teşebbüsleri karakterize edecek özellikteyse bu durumda seçici bir avantajın varlığı kabul edilmelidir⁸³. Dolayısıyla, önerilen vergi reformunda benimsenen esaslar offshore şirketlerinin karakteristik özellikleriyle birlikte değerlendirildiğinde; böyle bir düzenleme deniz aşırı şirketlere seçici bir avantaj sağlayacaktır⁸⁴.

1.2.2.2. AİHM

Mahkeme'nin gereklilik ilkesini dayandırdığı hukuk kuralları, ölçülülük ilkesinin diğer alt ilkelerine nazaran AİHS metninde daha açıkça görülebilir. Şöyle ki, gereklilik ilkesinin AİHS'in 8-11. maddelerinde geçen "demokratik toplum için gerekli" lafzından türetildiği öne sürülmektedir⁸⁵. "Demokratik toplum için gerekli" başlığı altında yapılan denetimin diğer mahkemelerden ayırt edici özellikleri bulunmaktadır. Mahkeme'nin yerleşik içtihadına göre, "demokratik bir toplumda gereklilik"

⁷⁵ ECJ, C-55/19 P, *Prosegur Compañía de Seguridad v Commission*, t. 06.10.2021, para. 122

⁷⁶ ECJ, C-562/19 P, *Commission v Poland*, t. 16.03.2021, para. 31.

⁷⁷ ECJ, C-562/19 P, *Commission v Poland*, t. 16.03.2021, para. 32.

⁷⁸ ECJ, C-562/19 P, *Commission v Poland*, t. 16.03.2021, para. 42.

⁷⁹ ECJ, C-106/09 P, *Commission and Spain v Government of Gibraltar and United Kingdom*, t. 15.11.2011.

⁸⁰ ECJ, C-106/09 P, *Commission and Spain v Government of Gibraltar and United Kingdom*, t. 15.11.2011, para. 12.

⁸¹ ECJ, C-106/09 P, *Commission and Spain v Government of Gibraltar and United Kingdom*, t. 15.11.2011, para. 102.

⁸² ECJ, C-106/09 P, *Commission and Spain v Government of Gibraltar and United Kingdom*, t. 15.11.2011, para. 102.

⁸³ ECJ, C-106/09 P, *Commission and Spain v Government of Gibraltar and United Kingdom*, t. 15.11.2011, para. 104.

⁸⁴ ECJ, C-106/09 P, *Commission and Spain v Government of Gibraltar and United Kingdom*, t. 15.11.2011, para. 106-107.

⁸⁵ Harbo, *The Function of Proportionality Analysis in European Law*, ss. 73-74.

denetimi açısından AİHM, müdahalenin “zorunlu toplumsal ihtiyaca” tekabül edip etmediğini ve izlenen meşru amaçla ölçülü olup olmadığını belirlemelidir⁸⁶.

Mahkeme’nin kararlarında gereklilik ilkesinin istikrarlı bir şekilde, ölçülülük ilkesinin bir alt ilkesi olarak ele alındığını söylemek güçtür. Bunun nedeni ise, Mahkeme’nin ölçülülük ilkesini uygularken ihlal edilen hakkın türüne göre farklı ölçütler kullanması ve ölçülülük ilkesine bütüncül yaklaşmasıdır. Örneğin, iş ilişkisinin tarafları açısından özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkına ilişkin Mahkeme’nin içtihatlarıyla oluşturduğu ölçülülük yaklaşımı aracın kişiler üzerindeki etkilerinden; kişinin mahremiyetine müdahale derecesine değin bir dizi denetim unsurunu barındırmaktadır⁸⁷. Oysa, mülkiyet hakkına ilişkin ölçülülük ilkesi, araç ile güdülen meşru amaç arasında makul ve dengeli bir orantılı ilişkinin olup olmadığı ve müdahalenin başvurucuya “olağan dışı ve aşırı” bir külfet yükleyip yüklenmediği üzerinden sorgulanmaktadır⁸⁸. Bununla birlikte Mahkeme’nin bazı kararlarında bu aşama, ulusal mahkemelerin anlayışına benzer şekilde, en az müdahalede bulunan araç (the least intrusive) kriterini doğrudan barındırır haldedir.

Bu doğrultuda aldığı bir kararda Mahkeme, Macaristan’da muhalefet partisi üyelerinden iki kişiye parlamentodaki söz ve hareketleri nedeniyle, parlamento kanunu uyarınca kesilen para cezasını ifade özgürlüğüne müdahale (AİHS m. 10) kapsamında değerlendirmiştir⁸⁹. İlgili Daire, karar gerekçesini, temel olarak, bu tedbirin iptal edilebilmesi için başvurularda yeterince usuli güvence tanınmadığına dayandırmıştır⁹⁰. Büyük Daire’nin yargılamasında ise bu gerekçenin genişletildiği gözlenir⁹¹. Büyük Daire’ye göre, yaptırımlar belirlenirken uyarı veya kınama gibi daha az müdahaleci tedbirler dikkate alınmadığından ve usuli güvencelerin yetersizliği nedeniyle ilgili tedbir “demokratik bir toplumda gerekli” olarak değerlendirilmemelidir.

Ayrıca, işverenin yükümlülükleri açısından, işçinin özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkına getirilen sınırlamalar için Mahkeme’nin içtihatlarıyla oluşturduğu yaklaşım; “en az kısıtlayıcı araç” denetimini doğrudan barındırır haldedir⁹².

En az kısıtlayıcı araç denetimi, AİHM kararlarında birbirinden farklı haklar için hakimlerin ayrıkısı oylarında da görülebilir durumdadır. Örneğin, Yargıç Nussberger ve Jaderblom, peçenin tamamen yasaklanması yerine insan hakları raporlarındaki tavsiyelere dayanarak; aynı amaca,

⁸⁶ AİHM, *Couderc And Hachette Filipacchi Associes v. France*, Başvuru No. 40454/07, t. 10.11.2015, para. 92.

⁸⁷ AİHM, *Lopez Ribalda And Others v. Spain*, Başvuru No. 1874/13 ve 8567/13, t. 17.10.2019, para. 116.

⁸⁸ AİHM, *Allan Jacobsson v. Sweden; Allard v. Sweden; Gashi v. Croatia* kararlarından aktaran; Gemalmaz, *Mülkiyet Hakkı Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6*, s. 140.

⁸⁹ AİHM, *Karacsony And Others v. Hungary*, Başvuru No. 42461/13 ve 44357/13, t. 17.05.2016, para. 84.

⁹⁰ AİHM, *Karacsony And Others v. Hungary*, Başvuru No. 42461/13 ve 44357/13, t. 17.05.2016, para. 133-136.

⁹¹ AİHM, *Karacsony And Others v. Hungary*, Başvuru No. 42461/13 ve 44357/13, t. 17.05.2016, para. 85.

⁹² AİHM, *Lopez Ribalda And Others v. Spain*, Başvuru No. 1874/13 ve 8567/13, t. 17.10.2019, para. 116.

farkındalığı artırma ve eğitim vasıtasıyla yurttaşları bilinçlendirme gibi daha yumuşak yöntemlerle de ulaşılabileceğini ifade etmiştir⁹³. Yargıç Pinto De Albuquerque ve Turkovic'e göre ise, mahkumların yakınlarıyla olan iletişim hürriyetini tamamen kaldırmak yerine; iletişim kısıtlamaları, tehditin gerekçelendirildiği ölçüde ve en az kısıtlayıcı şekilde uygulanmalıdır⁹⁴. Örneğin, ziyaretler ulusal güvenlik için tehdit oluştuyorsa ziyaretleri tamamen kaldırmak yerine, ziyaretçileri daha sıkı denetleme gibi bir yöntem uygulanabilir.

AIHM'in bazı kararlarında⁹⁵ ise, en kısıtlayan araç kriterinin kasıtlı olarak göz ardı edildiği görülür. Örneğin, bu kapsamdaki bir kararda AIHM, zorunlu aşıları olmayı reddeden çocukların okul öncesi eğitimine kayıt olamamasını veya aşı ödevinden imtina eden çocukların kayıtlarının iptal edilmesine ilişkin bir aracı, AIHS m. 8/2 kapsamında özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkı kapsamında değerlendirmiştir⁹⁶. Mahkeme'ye göre; okul öncesi eğitimden dışlanma, bu küçük çocukların kişiliklerini geliştirmeleri ve gelişimsel bir pedagojik ortamda, sosyal beceriler ve öğrenme becerileri kazanmaya başlamaları için önemli bir fırsatın kaybı anlamına gelecektir⁹⁷. Buna karşılık, davalı devletin sunduğu bilimsel veriler, başka ülke uygulamaları ve de müdahil devletlerin açıklamaları üzerinden⁹⁸ yaptığı değerlendirmeye göre Mahkeme, dengenin karşı tarafında yer alan iki temel çıkar belirlemiştir. İlki, erken çocukluğun aşılama için bilimsel olarak en uygun dönem olduğudur. İkincisi ise, tıbbi engeller nedeniyle aşı olamayan çocukların okul öncesi eğitime devam edebilmeleri diğer çocuklar arasında aşılama oranının çok yüksek olmasına bağlı olmasıdır. Mahkeme'ye göre, toplumsal dayanışmaya dayanan bu kamusal çıkarlar neticesinde alınan tedbir, toplum sağlığını korumak için ölçütlü ve tutarlıdır⁹⁹. Mahkeme'ye göre, bu amaca ulaşmak için daha az müdahaleci araçların kavramsal olarak mevcudiyeti bu sonucu değiştirmeyecektir.

Mahkeme'nin, vergi teşvikleri özelinde gereklilik denetimi yaptığı bir kararı bulunmamaktadır.

⁹³ AIHM, *S.A.S. v. France*, Başvuru No. 43835/11, t. 01.07.2014, Opinion Of Judges Nussberger and Jäderblom, para. 24.

⁹⁴ AIHM, *Khoroshenko v. Russia*, Başvuru No. 41418/04, t. 30.06.2015, Opinion of Pinto De Albuquerque and Turkovic, para. 16.

⁹⁵ AIHM, *Vavricka And Others v. The Czech Republic*, Başvuru No. 47621/13, 3867/14, 73094/14, 19298/15, 19306/15 ve 43883/15, t. 08.04.2021.

⁹⁶ AIHM, *Vavricka And Others v. The Czech Republic*, Başvuru No. 47621/13, 3867/14, 73094/14, 19298/15, 19306/15 ve 43883/15, t. 08.04.2021, para. 294.

⁹⁷ AIHM, *Vavricka And Others v. The Czech Republic*, Başvuru No. 47621/13, 3867/14, 73094/14, 19298/15, 19306/15 ve 43883/15, t. 08.04.2021, para. 306.

⁹⁸ AIHM, *Vavricka And Others v. The Czech Republic*, Başvuru No. 47621/13, 3867/14, 73094/14, 19298/15, 19306/15 ve 43883/15, t. 08.04.2021, para. 213, 218, 223.

⁹⁹ AIHM, *Vavricka And Others v. The Czech Republic*, Başvuru No. 47621/13, 3867/14, 73094/14, 19298/15, 19306/15 ve 43883/15, t. 08.04.2021, para. 306.

2. Vergi Teşvikleri Açısından Maddi Eşitlik İlkesini En Az Kısıtlayıcı Tedbirin Tespiti

2.1. Mahkeme Kararlarından Çıkarımlar: “Olabildiğince” Gerekli

Gereklilik ilkesi, tercih edilen aracın, makul mevcut alternatif araçlarla “en az kısıtlama” kriteri bakımından mukayese edilmesini öngörmektedir¹⁰⁰. Örneğin, AİHM, bir kuralın “gereklilik ilkesine” aykırı olup olmadığını tespit ederken ya *Karacsony and Others v. Hungary* kararında¹⁰¹ olduğu gibi soyut bir akıl yürütme yöntemiyle daha az kısıtlayan bir tedbiri örnek göstererek tezini savunmakta ya da *Vavricka and Others v. The Czech Republic* kararında¹⁰² olduğu gibi, tarafların sunduğu deliller üzerinden kanıta dayalı bir yaklaşım sergilemektedir.

Mahkemelerin uyguladığı gereklik denetiminde, elverişlilik denetiminde olduğu üzere, temel sorun, bilgi eksikliğidir. Bu eksiklik, gereklik aşamasında daha ağır bir şekilde hissedilir. Çünkü, mahkemelerin, aynı oranda etkili olası tedbirlerin ne olduğunu belirlemek ve bu tedbirlerin etkilerini hesaplamak için oluşturulmuş kurumları bulunmamaktadır. Ayrıca, mahkemelerin görev ve yetkilerinde böyle bir bilgiyi üretmek yok iken, tedbirin en az müdahaleci araç olup olmadığının açıkça ortaya konulması beklenmemelidir. Görece somut delillere dayanan kararlarda da, bu bilgilerin tarafların¹⁰³ iddia ve savunmalarından edinildiği gözlenir. Tarafların sunduğu verilere dayalı olarak yapılan bir değerlendirme; denetimin tarafsızlığı hususunda birtakım şüpheler doğurmaktadır.

Tüm potansiyel tedbirler arasındaki böyle bir ilişkinin mahkemelerce tespit edilmesi, yapılan denetimin hukuki denetim sınırlarında kalabilmesi için farklı soruların cevaplanması zorunluluğunu doğuracaktır. Örneğin, yasa koyucunun takdir yetkisinin sınırı nedir? Yapılan denetim hukuki bir denetimi aşp, yerindelik denetimine mi dönüşmektedir? Ayrıca, gereklik denetiminin, ölçülülük ilkesinin bir alt ilkesi olarak anayasalarda açıkça düzenlenmediği unutulmamalıdır. Ölçülülük ilkesinin alt ilkeleri ve bu ilkelerin kapsamı mahkemelerce içtihat edilip, uygulanır durumdadır. Bu denetim her ne kadar ölçülülük ilkesiyle bağlantılı olarak anayasal hükümlere dayandırılrsa da, ilkenin içeriği sonuç itibarıyla bir yargı yorumudur. Bu nedenle de başka bir soru olarak; yasa koyucunun yargı yorumuna kati suretle uyma gibi bir yükümlülüğü bulunmakta mıdır?

Bu soruları cevaplamadan önce gereklik ilkesinin nasıl uygulanabileceğini açıklamak istiyoruz. Eğer bu ilke “en az müdahale eden araç” veya “en az kısıtlayıcı tedbir” olarak ele

¹⁰⁰ Sweet, Mathews, “All Things in Proportion? American Rights Doctrine and the Problem of Balancing”, ss. 7-8.

¹⁰¹ AİHM, *Karacsony And Others v. Hungary*, Başvuru No. 42461/13 ve 44357/13, t. 17.05.2016, para. 85.

¹⁰² AİHM, *Vavricka And Others v. The Czech Republic*, Başvuru No. 47621/13, 3867/14, 73094/14, 19298/15, 19306/15 ve 43883/15, t. 08.04.2021, para. 213, 218, 223.

¹⁰³ AYM’nin norm denetiminde taraflar değil tek bir taraftan bahsedilebilir. O da düzenlemenin iptalini isteyen taraftır.

alınıyorsa, ilkeye, ancak; elverişli diğer araçların tespit edilmesi ve verdikleri zararların mukayese edilmesiyle ulaşılabilir¹⁰⁴. Bu işlemin ise, dört aşamalı bir sorgulama gerektireceğini düşünmekteyiz¹⁰⁵:

-Verilen zarar nedir?

-Zarar neye ve/veya kime verilmektedir?

-Diğer elverişli araçlar ile kuralın öngördüğü araç hangi veri/kanıt/delil üzerinden karşılaştırılabilir?

-Elverişli diğer araçlar nelerdir?

İlk olarak, maddi eşitlik ilkesine aykırılık nedeniyle böyle bir denetimin yapıldığı her zaman göz önünde bulundurulmalıdır. Fakat, zararın verildiği “şey”in eşitlik ilkesi olduğunu söylemek oldukça güçtür. Burada esasen maddi eşitlik ilkesini ihlalin yarattığı “zarar” mevzu bahis olmalıdır. Kime/neye “zarar” verildiğinin belirlenmesi için, Amerikan Yüksek Mahkemesi’nde azınlık görüşü olarak ifade edildiği üzere¹⁰⁶, kuralın etkilediği “3. kişiler”, göz önünde bulunduracağımız temel kriterdir. Buradaki “3. kişiler”i oluşturan ilk grup, teşvikten yararlanmayan aynı statüdeki diğerleridir. Çünkü, eşitlik ilkesinden sapmadan doğrudan etkilenen kimselerin, aynı statüde olup daha ağır vergi yüküyle karşı karşıya kalanlar olduğu açıktır. Fakat, “3. kişiler” tabiri yalnızca bu grupla sınırlanmamalıdır. Vergi teşviki nedeniyle zarar gören “3. kişiler” grubuna “kamu” da dahil edilmelidir. Bu yaklaşımımızın kaynağını Alman Federal Anayasa Mahkemesi’nin daha önce değindiğimiz bir kararı üzerinden açıklamak istiyoruz.

Federal Mahkeme’ye göre, sosyal devlet ilkesi nedeniyle devlet, insanlara, insan onuruna yaraşır bir şekilde yaşam sağlamakla yükümlüdür¹⁰⁷. Federal Mahkeme’nin ilgili kararında, temel yardımları kesintiye uğrayanların taşıdığı yükün, bu kimselerin insan onuruna yaraşır bir şekilde yaşam sağlayabilmeleri ile de ölçülü olması vurgulanmıştır¹⁰⁸. Çünkü burada kural ile işsizlik ödeneğine

¹⁰⁴ Bu alanda oldukça fazla eser veren Robert Alexy’nin tanımını da eklemek istiyoruz. “*This principle requires that of two means promoting P1 that are, broadly speaking, equally suitable, the one that interferes less intensively in P2 ought to be chosen*”. Robert Alexy, “Constitutional Rights, Balancing, and Rationality”, *Ratio Juris*. Vol. 16, No. 2, Y. 2003, ss. 135-136. Robert Alexy tanımında gereklilik ilkesini “daha az yoğun müdahale”de bulunan aracın kullanılması olarak ele almaktadır. Bu tanımını büyük ölçüde Alman Federal Anayasa Mahkemesi içtihatlarına dayandırsa da; Mahkeme’nin, müdahalenin yoğunluğunu, gereklilik ilkesinin bir unsuru olarak ele aldığını söylemek güçtür. Alman Federal Anayasa Mahkemesi kararlarını tahlil ederken değindimiz üzere, Federal Mahkeme kararlarında, müdahalenin yoğunluğu, yasa koyucunun gerekçelendirme yükümlülüğü ile ilgili bir mevzu olarak ele alınmaktadır.

¹⁰⁵ Bu ifade yazar tarafından üretilmiş olmakla birlikte; Robert Alexy’inin weight formula olarak ifade ettiği yaklaşım (Robert Alexy, “Constitutional Rights and Proportionality”, *Revus*, No. 22, Y. 2014, <https://4648166bb28cb81a2d6de5568ec30a527c4c1e70.vetisonline.com/revus/2783>, E.T. 17.10.2021, para. 10) ve bu yaklaşıma Klatt ve Meister tarafından getirilen eleştiri (Klatt, Meister, *The Constitutional Structure of Proportionality*, ss. 111-117) ifadenin üretilmesinde ciddi ölçüde ilham kaynağı olmuştur.

¹⁰⁶ *United States v. Paradise*, 480 U.S. 149, 187, t. 25.02.1987.

¹⁰⁷ BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019, para. 118.

¹⁰⁸ BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019, para. 133.

getirilen kesintiye yapılacak ölçülülük denetiminde; anayasal açıdan üzerinde durulması elzem olan bir diğer konu da, devletin sosyal devlet ilkesi nedeniyle ortaya çıkan bir yükümlülüğüdür. İşsizlik ödeneğinin kesintiye uğraması, aynı zamanda sosyal devlet ilkesiyle yasa koyucunun takdir yetkisi arasında farklı bir anayasal gerilime neden olmaktadır¹⁰⁹. Nihayetinde, Federal Anayasa Mahkemesi'nin bu kararı, ölçülülük denetiminde oldukça farklı bir boyuta ışık tutmaktadır.

Vergi teşvikleri açısından ortaya çıkan zararın kime verildiğinin tespitinde de göz önünde bulundurulması gereken farklı bir boyut söz konusudur. Eşitlik ilkesine aykırılığın haklılığını kamu yararına dayandırarak açıklayan bir anlayış; kamuya verilen bir zararı da göz önünde bulundurmalıdır. Vergi teşvikleri vergi harcaması mahiyetinde olduğundan sonuç itibarıyla kamu gelirlerinde bir azalma yaratmaktadır. Toplam kamu gelirlerindeki bir azalma ise, esasında yalnızca teşvikten yararlanmayanlara değil, tüm kamuya verilmiş bir zarar olarak ele alınmalıdır. Çünkü, toplam kamu gelirindeki bir azalma, sosyal devlet ilkesinin pozitif yükümlülükleri noktasında devletin müdahale imkanını daraltacaktır. Bu nedenle, kamu gelirlerinde yaşanacak olan azalma sonuç olarak toplum refahını olumsuz yönde etkilemiş olacaktır. Haklı neden anlayışını ölçülülük ilkesinden tamamen bağımsız tutmak yerine; her iki ilkenin de hukuki meşruiyet sorununu çözmeye yönelik getirildiği unutulmamalıdır. Bu nedenle kamu yararının bir haklılaştırma kriteri olarak kabul edildiği bir durumda, kuralın kamuya olan olumsuz etkileri de her zaman göz önünde bulundurulmalıdır.

Ölçülülük ilkesindeki çatışma her zaman kural ile bireye yüklenen yük arasında gerçekleşmemektedir. Yukarıdaki kararda olduğu üzere, bir kuralın devletin diğer anayasal yükümlülüklerine teması durumunda; birden çok “değer”in çatışması söz konusu olmaktadır. Bu nedenle vergi teşviklerine ilişkin ölçülülük denetimi, temel hak ve özgürlüklere yönelik yapılan denetimden çok daha karmaşık bir yapıya bürünmektedir. Yapılan ölçülülük denetimi her ne kadar eşitlik ilkesine aykırılık temelli olsa da; bu çatışma, gözetilmesi zorunlu olan bazı anayasal ilkeler ve kurallara temas eder haldedir.

Eğer yasa koyucu bir teşvik hükmünde haklı neden olarak kamu yararını öne sürüyorsa; kural nedeniyle kamuya yüklenen külfetler de gerekçelendirme yükümlülüğünün bir parçası olarak ele alınmalıdır. Bu nedenle, kuralın haklı nedenini oluşturan kamu yararının, “zarar” a uğrayanlar kavramını genişleteceği düşüncesindeyiz. Çünkü haklı neden tezini kamu yararı üzerinden açıklayan bir yasa koyucunun, teşvik kuralları nedeniyle kamuya yüklenen yükü de dikkate alması gerekçelendirmenin “tutarlılığı” için bir zarurettir. Ayrıca, kuralın kamu üzerinde yarattığı/yaratacağı olumsuz maliyetin, ölçülülük denetimine konu edilebilmesi ise, ancak bu aşamada, kamuya verilen zararın/külfetin göz önünde bulundurulmasıyla mümkün olacaktır.

¹⁰⁹ BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019, para. 121.

Bir kuralın kamuya yüklediği külfetin ölçülmesi oldukça zordur. Fakat, vergi teşvikleri açısından bu konuda hukuk bilimine ışık tutacak bilimsel kaynaklar bulunmaktadır¹¹⁰. Oldukça uzun süredir, teşviklerin iktisadi etkileri nitel ve nicel açıdan araştırma konusu edilmiştir. Vergi teşviklerinin zararları/maliyetleri olarak başlıklandırılan bu çalışmalarda, zararın ne olduğu ve kimlere verildiğine yönelik, gereklilik denetimi için ihtiyaç duyulan nesnel veriler üretilmeye çalışılmıştır. Bu çalışmalardan bazılarında yararlanılarak¹¹¹, teşviklerin zararları, gereklilik ilkesine ilişkin görüşümüz paralelinde, başlıca üç başlık altında toplanmıştır:

- Vazgeçilen gelir¹¹²: Vergi teşviklerinin kamuya en büyük zararı bu unsurdur. Daha önce açıkladığımız üzere verginin teşvikleri ile vazgeçilen kamu geliri hesaplanıp bütçe kanunlarında gösterilir haldedir¹¹³.

- Teşvikten yararlananlar ile yararlanmayanlar arasında oluşan sapma: Bu çerçevede bir teşvik kuralının teşvikten yararlanmayanlara verdiği “ölçülebilir” zarar açıklanmalıdır. Teorik olarak, vazgeçilen gelir nedeniyle oluşan kamu harcamasının, teşvikten yararlanamayanlar/tüm mükellefler sayısı ile oranlanmasıyla; teşvikten yararlanmayan mükelleflere yüklenen kamu harcaması tutarının maddi miktarına ulaşılabilir. Bu maddi yükün teşvikten yararlanmayanların sayısına bölünmesiyle; vazgeçilen gelirin teşvikten yararlanmayan bir mükellefe yüklediği fazladan yükün ortalama tutarına ulaşılabilir. Sonrasında ise, bu rakam bireysel vergi yükü veya toplam vergi yükü hesaplamalarında kullanılabilir¹¹⁴. Vergi mükelleflerinin sayısı ve vazgeçilen gelir tutarı, teşvik hangi özel vergiye yönelik düzenlenecekse, yalnızca o verginin mükellefleri ile sınırlı tutulmalıdır. Bu yükün hesaplanması için vazgeçilen gelirin hesaplanmasının ardından mükelleflerin verdiği beyannameler yeterli olacaktır.

- Teşvik kurallarının uygulanması için harcanan idari giderler: Bu unsur, kamuya verilen başka bir zarara işaret etmektedir. Bu zarar genellikle, teşvikten yararlanmanın idari birimlerin takdirine bırakıldığı durumlarda söz konusu olur¹¹⁵. Zarar ise, teşvik birimi oluşturmanın kamuya yüklediği; personel gideri gibi sayılarak tüketilebilecek ve hesaplanabilecek maliyetlerdir.

¹¹⁰ Örn., vazgeçilen gelir yöntemi ile, bir vergi teşvik hükmü nedeniyle tahakkukundan vazgeçilen vergi geliri miktar olarak hesaplanır haldedir.

¹¹¹ Howell H. Zee, Janet G. Stotsky, Eduardo Ley, “Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries”, *World Development*, Vol. 30, No. 9, s. 1501; James, “Vergi Teşvikleri, Vergisel Olmayan Teşvikler ve Yatırımlar: Bulgular ve Politika Uygulamaları”, ss. 56-58, 63.

¹¹² Hesaplanma yöntemi için bkz. James, Vergi Teşvikleri, “Vergisel Olmayan Teşvikler ve Yatırımlar: Bulgular ve Politika Uygulamaları”, s. 58.

¹¹³ Örneğin bkz. Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu, 2018 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısı Raporu, 2017, C.1, s. 774.

¹¹⁴ Bireysel vergi yükü ve toplumsal vergi yükü hesaplamaları için bkz. Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, ss. 180-182.

¹¹⁵ James, “Vergi Teşvikleri, Vergisel Olmayan Teşvikler ve Yatırımlar: Bulgular ve Politika Uygulamaları”, ss. 62-63.

Bununla birlikte kamuya verilen zarar, rant elde etmek için kuralın kötüye kullanılmasının verdiği zarar¹¹⁶, teşvik olmasa da yatırım yapacaklara teşvik sağlanması ile israf edilen kamu kaynağı¹¹⁷ veyahut teşvik nedeniyle ortaya çıkabilecek olan sosyal maliyetler olarak genişletilebilse de, bu zararların somut bir şekilde hesaplanması mümkün değildir. Asıl amacın, elverişli araçların mukayese edilmesine imkan sağlayacak ölçek geliştirmek olduğu düşünüldüğünde, buna benzer zarar türlerinin amaca hizmet etmeyeceğini düşünmekteyiz.

Tüm bu zararlar, benzer bilimsel çalışmalarda genellikle kural sonrası (ex post) elde edilen veriler üzerinden hesaplanmaya çalışılır. Kuralın yürürlüğünden sonra etkileri daha somut bir şekilde tespit edilebileceğinden böyle bir yöntem, kuralın henüz hazırlık aşamasında verebilecek potansiyel zararların öngörülmesinden daha basittir. Fakat, elverişlilik ilkesinin tatbiki noktasında da belirttiğimiz üzere, ölçülülük ilkesine uygunluk için, kuralın hazırlık aşamasında (ex ante) da bu ilkeye riayet edilmesi şarttır. Kuralın yürürlüğe girmesinden öncesinde yapılan böyle bir olası zarar değerlendirmesi için ise, düzenleyici etki analizi çalışmaları yol gösterici niteliktedir. Bu açıdan elverişlilik ilkesinde değindiğimiz üzere Danimarka Maliye Bakanlığı'nın çalışmaları oldukça dikkat çekicidir.

Öncesi ve sonrası olarak ikiye ayırdığımız her iki metot için de, bir takım bilimsel analiz yöntemleri kullanılmaktadır. Bu yöntemlerin kullanılmasıyla olası zararlar karşılaştırılabilir hale gelebilir. Zararların bu şekilde mukayese edilmesi ise; bir teşvik kuralının en az kısıtlayıcı araç olup olmadığı sorusuna bir cevap olabilir. Fakat, bu yöntemlerle teşvikin kamu yararına ve aynı statüde olup teşvikten yararlanmayanlara olan olumsuz etkisi kümülatif olarak hesaplanmalıdır. Ayrıca, bu bilgiden fazlasının gereklilik denetimi için bir anlamı bulunmadığı düşüncesindeyiz. Çünkü, temel sorun olan “bilgi eksikliği”nin spekülasyon zarar tanımlamaları ve hesaplamalarıyla giderilemeyeceği kanaatindeyiz.

Gereklilik ilkesinin uygulanmasına yönelik bir diğer sorun ise; elverişli araçlar kümesinin hangi alternatif tedbirleri ihtiva edeceğidir? Örneğin, milletvekillerine kesilen para cezasına alternatif elverişli araçlar olarak uyarı ve kınama cezaları sayılmıştı¹¹⁸. Amaç hukuka aykırı bir eylemi cezalandırmak ise bu konudaki alternatif tedbirler sayılarak tüketilebilir. Fakat, ekonomik ve mali amaçlar güdülen teşvik kurallarının alternatifleri sayılamayacak kadar çoktur. Ki, bu kapsam arazi temini, sigorta teşviki gibi vergi teşviklerinin ötesinde birtakım iktisadi teşvik araçlarını da barındırmaktadır. Bu kümenin kapsamı, bilimsel çalışmalarda aynı amaçlar için önerilen iktisadi araçlardan, başka hukuk düzenlerinde aynı amaçlar için kullanılan araçlara değin genişletilebilir.

¹¹⁶ Zee, Skotsky, Ley, “Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries”, s. 1501.

¹¹⁷ James, “Vergi Teşvikleri, Vergisel Olmayan Teşvikler ve Yatırımlar: Bulgular ve Politika Uygulamaları”, ss. 61 vd.

¹¹⁸ AİHM, *Karacsony And Others v. Hungary*, Başvuru No. 42461/13 ve 44357/13, t. 17.05.2016, para. 85.

Fakat tüm elverişli araçların tespit edilmesi her durumda mümkün olmamamaktadır. Bu nedenle metot önerimiz “olabildiğince gerekli” olarak adlandırılmıştır. Özellikle, vergi teşviklerinde, yapılacak vergi oranı ve vergi tabanı değişikliği ile, aynı kuralla bile yeni bir elverişli araca ulaşılabileceğinden, bu küme sonsuza değin uzayabilecek haldedir. Bu küme, imkansızlık kısıtı nedeniyle azami sayıda aracı kapsayacak şekilde ele alınamaz haldedir. Bunun yerine, oluşturulacak asgari bir kümenin hukuki açıdan gerekçelendirilmesiyle; diğer alternatif araçlar kümesinin, “olabildiğince gerekli”liğe ilişkin beklentileri karşılayacağı kanaatindeyiz. Bu sınırlamanın ancak anayasal bir temele dayandırılmasıyla makul bir yaklaşımın geliştirilebileceği düşüncesindeyiz. Bu nedenle makul bir yaklaşım eşitlik ilkesini her zaman göz önünde bulundurmalıdır. Hukuki sorunun eşitlik ilkesine aykırılık olduğu bir durumda, eşitlik ilkesine aykırılığı daha yoğun etkileyen araçlar yerine; daha az etkileyen araçları barından bir yaklaşımla söz konusu alternatif araçlar kümesi oluşturulabilir.

2.2. Vergi Teşvik Kuralları ile Aynı Amaca Hizmet Eden Muadil Araçlar

2.2.1. Gelir Vergisi Teşvikleri İçin Oluşturulacak Asgari Küme

Diğer elverişli araçların temel niteliği, kuralda düzenlenen araçla eşit ölçüde elverişli olmalarıdır¹¹⁹. Eşit ölçüde elverişlilik ise, alternatif araçların, kural amacını gerçekleştirebilme kapasitesi ile ilgilidir. Esasında burada tartışılan unsur, alternatif araçların “fayda”sidir. Vergi teşvikleri açısından bu fayda, tüm kamuya ve teşvikten yararlanlara sağlanmaktadır. Olası alternatif araçların faydasının ölçülmesi muadil araçların tespiti için bir ön şart niteliğindedir.

Vergi teşviklerinin mali etkileri kadar sosyal ve ekonomik etkilerinin de olduğu kabul edilir. Fakat bir aracın etki edeceği tüm faydaları ele almak ilkenin kapsamını aşacaktır. Bu kaygı daha çok iktisat biliminin konusudur¹²⁰. Ayrıca “fayda”yı bu denli genişletmek muadil araçların tespit edilmesi hususunda iki temel problem yaratacaktır. Birincisi, topluma sosyal, ekonomik ve mali faydalar yayacak her vergi teşvik aracının farklı faydası olacaktır. Bu nedenle bu yöntem, her biri eşsiz nitelikte olan araçların eşit muadilini bulmayı ciddi ölçüde zorlaştıracaktır. İkincisi, ölçülemeyen faydaların (birey/toplum refahının maddi olmayan boyutu) ölçülmesi gibi bir durumla karşılaşılacaktır ki; bu durum da gereklilik ilkesinin tatbikini imkansız kılacaktır. Ayrıca, yasa koyucunun amacı ile sınırlı olarak, tüm faydaların birbirleriyle kıyaslanması gereklilik ilkesinin konusuna girmeyecektir. Bu noktada, gereklilik ilkesinin kapsamı, amaca yönelik fayda sağlayan araçların tespitiyle ve bir aracın “eşit” ölçüde elverişli olup olmadığı sorunuyla sınırlıdır. Bu nedenle örneğin, yasa koyucunun amacı eğer istihdam sağlamak ise, alternatif elverişli araçların da istihdam sağlamaya yönelik faydalarının

¹¹⁹ ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, Opinion Of Advocate General Kokott, t. 09.11.2017, para. 57-58; Robert Alexy, “Constitutional Rights and Proportionality”, para. 6; BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, para. 142.

¹²⁰ Bu konudaki bir araştırma için bkz. Benjamin Russo, “A Cost-Benefit Analysis Of R&D Tax Incentives”, *Canadian Journal of Economics*, Vol. 37, No. 2, ss. 314-315.

bulunması yeterli olacaktır. Bu faydanın tespiti ise, elverişlilik ilkesinde değindiğimiz nicel yöntemle mümkün olabilir.

Muadil araçlar kümesini belirlerken temel hukuki gerekçemiz eşitlik ilkesine ihlalin yoğunluğu olmuştur. Örneğin, gelir vergisi ve kurumlar vergisinde yapılan teşvikler için eşitlik ilkesine yapılan ihlalin diğer teşviklere nazaran daha yoğun olacağı düşüncesindeyiz. Bunun temel nedeni ise, bu vergilerin safi gelir üzerinden alınıyor oluşudur. Bu vergiler, gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerle (objektif safilik ilkesi); kişilerin ve bakmakla yükümlü olduklarının, insan onuruna yaraşır bir şekilde hayat sürmesi için yapılan giderleri (subjektif safilik ilkesi), “vergilendirilebilir gelir”in hesabında gözetilen bir yapıya sahiptir¹²¹. Öte yandan, özellikle geçmiş yılların zararlarını dikkate alan gelir vergilerinde, mükelleflerin mali güçleri diğer vergilere nazaran daha uzun bir dönem dikkate alınarak hesaplandığı için; bu vergilerin, verginin mali güçle orantılı olma ilkesine daha uygun olduğu belirtilmektedir¹²². Daha önce belirttiğimiz üzere vergi hukukunda eşitlik, aynı mali güçte olanların aynı; farklı mali güçte olanların farklı vergilendirilmesidir. Eşitlik ilkesinin uygulanması için mükelleflerin mali güçlerinin ölçülmesi temel şarttır. Diğer vergilerde, özellikle dolaylı vergilerde ise eşitlik ilkesinin vergi hukukundaki karşılığı olan verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, bu vergilerin konusu ve düzenlendikleri özel vergi kanunlarının sistematigi nedeniyle oldukça sınırlı bir şekilde uygulanmaktadır. Bu vergilerde subjektif safilik ilkesini gözetilen bir yapıda değildirler. Objektif safilik ilkesi ise oldukça sınırlı bir düzeyde uygulanmaktadır¹²³. Ayrıca bu vergilerin dönem aralıkları gelir vergilerine kıyasla daha kısadır. Dolayısıyla bu vergiler, mükelleflerin mali güçlerini gelir vergileri kadar yansıtamamaktadır. Bu nedenle, bir gelir vergisi teşviki yerine, verginin mali güçle orantılı olması ilkesini (eşitlik ilkesi) daha az gözetilen, diğer vergilerle sağlanacak bir teşvikle, eşitlik ilkesine aykırılığın yoğunluğu azalacaktır.

Vergi hukukunda eşitliği “görece” gerçekleştiren gelir vergileri hususunda bir teşvik hükmünün gerekçelendirme yükümlülüğü açısından en az bir elverişli iktisat politikası aracı ve en az bir elverişli diğer vergi teşviki ile mukayese edilmesi şarttır. Kümeye en az bir tane vergi dışı iktisat politikası aracının daha eklenmesinin nedeni; eğer eşit ölçüde elverişli bir iktisat politikası aracı mevcut ise; bu durumda eşitlik ilkesine aykırılığın ortadan kalkacağı düşüncesine dayanır. Çünkü, vergi harici teşvik araçlarının, anayasalarca korunan eşitlik ilkesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır. Örneğin, gelir vergisine muafiyet hükmü tanımak yerine; teşvikten yararlananlara nakdi destek sağlayan bir aracın

¹²¹ Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, ss. 50-52.

¹²² Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, ss. 52-53.

¹²³ Örneğin, Katma Değer Vergisi Kanunu’nda indirimler yalnızca vergilerle sınırlı tutulmuştur (KDVK, m. 29). Benzer durum Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda da görülür (ÖTVK, m. 9).

kullanılması halinde, başından beri tartıştığımız eşitlik ilkesine aykırılık tezi tamamen ortadan kalkacaktır.

2.2.2. Diğer Vergi Teşvikleri İçin Oluşturulacak Asgari Küme

Kural ile getirilen aracın gelir vergileri harici diğer vergi teşvikleri olduğunda; kuralın eşitlik ilkesine aykırılığı devam etmektedir. Çünkü, verginin mali güçle orantılı olma ilkesi bütün vergiler için geçerlidir¹²⁴. Özellikle, Türk Anayasası'nın m. 73/1 hükmü göz önünde bulundurulduğunda, bu durum tartışmasızdır¹²⁵. Diğer vergi teşvikleri için oluşan hukuka aykırılık, bu teşviklerin düzenlendiği vergiler için de verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin geçerliliğinden kaynaklanır.

Diğer vergi teşvikleri kümesi içinde servet vergilerinin eşitlik ilkesine ihlalin yoğunluğu bağlamında harcama vergilerinden farklılıkları mevcuttur. Çünkü, servet vergileri, verginin mali güçle orantılı olması ilkesini harcama vergilerinden daha iyi yansıtmaktadır. Servet vergileri şahsileştirilebilen vergiler olduğu için mali gücün tespit edilmesi açısından harcama vergilerine kıyasen verginin mali güçle orantılı olması ilkesine daha uygundur¹²⁶.

Diğer vergi teşvikleri açısından, asgari araçlar kümesinde gereklilik ilkesine uygun bir araç olarak gelir vergileri teşviklerine ihtiyaç yoktur. Bunun nedeni, daha önce ifade ettiğimiz üzere, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine daha uygun bir vergi tedbiri eşitlik ilkesine yapılan ihlalin yoğunluğunu artıracaktır. Fakat, konu diğer vergi teşvikleri olduğunda da bir asgari kümenin belirlenmesi mümkündür. Bu durumda servet vergileri için oluşturulacak asgari küme en az bir harcama vergisini ve en az bir vergi dışı iktisadi teşvik aracını barındırıyor olmalıdır. Bu durumda da, harcama vergileri için asgari küme en az bir vergi dışı iktisadi teşvik aracını barındırmalıdır. Vergi dışı iktisadi teşvik araçları eşitlik ilkesini ihlal etmediği için her durumda asgari kümede yer almalıdır.

2.2.3. Elverişli İktisat Politikası Araçlarına Yönelik Çekinceler

Öncelikle, elverişli araçlar olarak ifade ettiğimiz, vergi teşviki dışındaki iktisat politikası teşviklerini somutlaştırmak istiyoruz. Bu kapsamda ele alınan araçlardan bazıları olarak; yatırım bağıışı, ayni veya nakdi parasal desteklemeler, sübvansiyonlu kredi ve kredi garantileri, sigorta primi işçi ve işveren desteği, arsa-arazi temini gibi araçlar sayılabilir¹²⁷.

¹²⁴ Funda Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 46.

¹²⁵ Funda Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, s. 46.

¹²⁶ Örn. Emlak Vergisi Kanunu m. 8/2 de kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığına belgeleyenlere ilişkin Cumhurbaşkanı'na vergi oranından indirim yapma yetkisi verilmiştir. Her ne kadar sürekli bir indirim unsuru olmasa da, bu kapsamda vergi oranında yapılacak indirimler, kişilerin subjektif durumunu dikkate alarak, kişinin insan onuruna yaraşır bir şekilde hayat sürmesini gözettiği için, verginin mali güçle orantılı olması ilkesini daha çok yansıtmaktadır.

¹²⁷ Özgün Akduran, Sezai Temelli, "Politik İktisadın Yeni Gözdesi Olarak Teşvik Politikaları: Son Dönem İçerisinden Türkiye'ye Bakış", *Finansallaşma, Devlet ve Politik İktisat*, NotaBene Yayınları, Ankara, 2015, s. 228; Güzide Tatar Candan,

Türkiye uygulamasında, bu araçların yer aldığı kuralların düzenlenmesindeki amaç, vergi teşvik kurallarındaki yasa koyucu amaçlarına oldukça benzemektedir. Örneğin, bireysel emeklilik hesaplarına ek devlet katkısı öngören Bireysel Emeklilik ve Yatırım Sistemi Kanunu’nda bu teşvikin yapılma amacı şöyle açıklanmıştır¹²⁸: “*Bu kanunun amacı, kamu sosyal güvenlik sisteminin tamamlayıcısı olarak, bireylerin emekliliğe yönelik tasarruflarının yatırıma yönlendirilmesi ile emeklilik döneminde ek bir gelir sağlanarak refah düzeylerinin yükseltilmesi, ekonomiye uzun vadeli kaynak yaratarak istihdamın artırılması ve ekonomik kalkınmaya katkıda bulunulmasını teminen, gönüllü katılıma dayalı ve belirlenmiş katkı esasına göre oluşturulan bireysel emeklilik sisteminin düzenlenmesi ve denetlenmesidir*”. Vergi teşvikleri ile diğer teşvik araçlarının aynı kapsamda ele alındığı¹²⁹ Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı’nın amacı ise şöyledir¹³⁰: “*Bu kararın amacı; kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesine, üretim ve istihdamın artırılmasına, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma- geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesine, uluslararası doğrudan yatırımların artırılmasına, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılmasına, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir*”.

Bu konuda çekincemiz ise, vergi dışı teşvik araçlarının, her durumda elverişli olmasının önünde bulunan bir takım imkansızlıklardır. Örneğin, sigorta primi teşviki gibi bir araç, yasa koyucunun amacını yalnızca işçi çalıştıran işletmelere yönelik olarak daraltacaktır. Ayrıca, diğer teşvik araçlarından yararlanıcı olanlar, genellikle büyük işletmeler olacaktır. Yatırım yeri tahsisi gibi bir araç ise, küçük işletmeleri kapsayan bir amaca hizmet etmeyecektir. Dolayısıyla, küçük ve orta büyüklükteki işletmelere yönelik bir teşvik politikası amaçlandığında; eşit elverişlilikte olan vergi dışı teşvik araçlarının sayısı büyük ölçüde azalacaktır. Bu nedenle asgari kümeye dahil olacak vergi dışı teşvik

“Türkiye’de Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Politikaları”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 27, Y. 2017, s. 160; Mehmet Dağ, Muhammet Çelik, “Yatırım Teşvikleri Nedir? Kavram ve Kapsamı Üzerine Bir Değerlendirme”, *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 7, S. 2, Y. 2018, s. 872.

¹²⁸ 4632 Sayılı Kanun, K. t. 28.03.2001, RG. 07.04.2001-24366, m. 1.

¹²⁹ 2012/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, RG. 19.06.2012-28328, m. 4:

...

“(3) Bölgesel teşvik uygulamaları: EK-2B’de iller itibarıyla karşılarında numaraları belirtilen sektörler, EK-2A’da ilin bulunduğu bölgedeki şartları sağlamaları halinde aşağıdaki desteklerden yararlandırılabilir.

a) Gümrük vergisi muafiyeti.

b) KDV istisnası.

c) Vergi indirimi.

ç) Sigorta primi işveren hissesi desteği.

d) Yatırım yeri tahsisi.

e) Faiz desteği (3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 6 ncı bölgelerdeki yatırımlar için).

f) Gelir vergisi stopajı desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).

g) Sigorta primi desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)...”

¹³⁰ Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı, m. 1.

araçları belirlenirken; bu araçların teşvik amacına hizmet edebilirliğinin özenle sorgulanması gerekmektedir.

3. Değerlendirme: Metot İçin Hukuki Dayanak, Eleştiriler ve Çözüm Yolları

3.1. Soyuttan Somuta: Gerekçelendirme Yükümlülüğünün Ağırlığı

Metot önerimizi büyük çoğunlukla mahkeme kararlarına dayandırma nedenimiz, ölçülülük ilkesinin tatbikini en kapsamlı şekilde ele alan kaynağın, mahkemeler olmasına dayanır. Özellikle, ABAD kararlarında, yasa koyucu sıfatıyla devletlerin, nitel ve nicel bilgilere dayanarak karar verme yükümlülükleri uzun zamandır kabul gören bir yaklaşımdır¹³¹. Daha önce değindiğimiz üzere bu yaklaşıma Alman Federal Anayasa Mahkemesi ve AİHM kararlarında da rastlanır.

Ölçülülük ilkesi yasa koyucu için aynı zamanda gerekçelendirme yükümlülüğü mahiyetindedir. Çünkü, ölçülülük ilkesi yasa koyucunun kural koymadaki iradesini amaç yönünden test etmektedir. Haklı neden ve ölçülülük ilkesi temelli testler yasa koyucuya yöneltilir, karşılığında ise yasa koyucudan, ilgili kuralın bu testlere uygun olduğunu gerekçelendirmesi beklenir. Bu gerekçelendirme yükümlülüğü kaynağını ölçülülük ilkesinin korunduğu hukuk kurallarından alır. Ölçülülük ilkesi anayasal düzeyde korunuyorsa; bu gerekçelendirme yükümlülüğü, normlar hiyerarşisine dayanan bir sistemde, bir yasanın hukuki meşruiyeti ile bağlantılı olacaktır.

Ölçülülük ilkesinden kaynaklanan gerekçelendirme yükümlülüğü, anayasal açıdan **demokrasi ilkesiyle de yakın ilişkilidir.** Çünkü temsili demokrasilerde, seçilenler seçmenler adına karar aldıklarında, karar gerekçesinin seçmenlere açıklanması, bu sisteme ilişkin doğal bir beklentidir. Bu nedenle, örneğin, Türkiye’de Meclis İç Tüzüğü’ne yasaların gerekçeli hazırlanması gibi bir yükümlülük eklenmiştir. Fakat, yasa koyucuların gerekçelendirme yükümlülüklerinin içeriği tekdüze değildir. Bazı ülkeler etki analizlerine bu kapsamda yer verirken, bazı ülkeler içinse yalnızca nitel bir gerekçelendirme bu yükümlülülük için yeterli görülür. Alman Federal Anayasa Mahkemesi kararlarında gereklilik ilkesine ilişkin yapılan denetimde, anayasal ilkelere yapılan ihlalin büyüklüğünün bir ölçüt olarak kullanıldığından bahsedilmişti. Mahkeme’ye göre, ihlalin büyüklüğü arttıkça, yasa koyucunun daha ikna edici bulgulara dayanma zorunluluğu doğmaktaydı¹³². Ölçülülük ilkesinin uygulanmasındaki temel problem olan yetersiz ve belirsiz bilgi problemi böyle bir yaklaşımla çözülebilir.

¹³¹. Herwig C.H. Hoffman, “The Duty Of Care In Eu Public Law-A Principle Between Discretion And Proportionality”, *Rewiew of European Administrative Law*, Y. 2020, No. 2, s. 95.

¹³² BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019, para 199-200.

Ölçülülük ilkesi bilimsel gerçeklere ve ikna edici bulgulara dayanan bir gerekçelendirme yükümlülüğü olarak ele alınmalıdır. Buradaki ikna edici bulgulara ulaşmak durumunda olan yasa koyucudur. Çünkü, yasa koyucudan, bir yasa tasarlarlarken, yasanın öngörülebilir sonuçlarını da göz önünde bulundurması beklenmektedir¹³³. Hatta, bir yasanın sonuçlarının, ilgili yasanın meşruluğuyla ilişkili olduğu iddia edilmektedir¹³⁴. Sonuç odaklı bu yaklaşıma göre, bir yasanın olası sonuçlarını göz önünde bulundurmak için, kanıta dayalı bir yaklaşım geliştirilmelidir¹³⁵.

Hukuk alanında yasaların meşruiyetiyle ilişkili görülen bu yaklaşımlar; siyaset biliminde yerini “kanıt odaklı politika” tezlerine¹³⁶ bırakır. Günümüz tartışmalarında bu olgu “**kanıt odaklı yasa yapımı**” olarak ifade edilmektedir¹³⁷. Bu kapsamda, kanıta dayanan yasa yapım sürecine yönelik çabalar, hesap verilebilirlik ve şeffaflık gibi iyi yönetim ilkeleri üzerinden değerlendirilmektedir¹³⁸. Bu görüşü savunanlar, kanıtlara dayalı kural oluşturan yasa koyucunun, hesap verilebilir ve şeffaf bir demokrasiye daha çok hizmet edeceğini düşünmektedir.

Hukuk alanında ölçülülük ilkesi için¹³⁹, siyaset biliminde ise kanıt odaklı politika anlayışının uygulanması için¹⁴⁰ düzenleyici etki analizi önerilmektedir. Bu yaklaşımlar, disiplinler arası terim ve metot farklılıkları nedeniyle aynı sorunu değişik kavramlarla açıklamaktadırlar. Buna rağmen, her iki yaklaşım da siyasi iktidarın “bilim” ışığında sınırlandırılması gerekliliğine dayanmaktadır.

Yasa koyucunun bilimsel gerçeklere dayanma yükümlülüğüne ilişkin teorik açıklamalar yukarıdaki gibidir. Görüşümüz ise, kanıta dayanma yükümlülüğünün ölçülülük ilkesi açısından “içkin” olduğu yönündedir¹⁴¹. Gereklilik ilkesi açısından yasa koyucunun gerekçelendirme yükümlülüğünün

¹³³ Meßerschmidt, “The Race To Rationality Review And The Score Of The German Federal Constitutional Court”, s. 354.

¹³⁴ Meßerschmidt, “The Race To Rationality Review And The Score Of The German Federal Constitutional Court”, s. 354.

¹³⁵ Meßerschmidt, “The Race To Rationality Review And The Score Of The German Federal Constitutional Court”, s. 354.

¹³⁶ Örn. Ömer Faruk Köktaş, Özer Köseoğlu, “Kanıta Dayalı Kamu Politikası Yapımı: Sosyal Bilim Araştırması ve Kamu Politikaları İlişisini Yeniden Dizayn Etmek için Bir Fırsat Mı?”, *Yasama Dergisi*, No. 29, ss. 32-57; Ahmet Alptekin Cilavdaroğlu, *Türkiye’de Parlamenter Sistem İçinde Kanıta Dayalı Politika Yapımı*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara, 2019.

¹³⁷ Örn. Rob van Gestel, Jurgen de Poorter, “Putting Evidence-Based Law Making To The Test: Judicial Review Of Legislative Rationality”, *The Theory And Practice Of Legislation*, Vol. 4, No. 2, Y. 2016, ss. 155- 185.

¹³⁸ Köktaş, Köseoğlu, Kanıta Dayalı Kamu Politikası Yapımı: Sosyal Bilim Araştırması ve Kamu Politikaları İlişisini Yeniden Dizayn Etmek için Bir Fırsat Mı, s. 38.

¹³⁹ Alemanno, “Courts And Regulatory Impact Assessment”, ss. 133-140

¹⁴⁰ Cilavdaroğlu, Türkiye’de Parlamenter Sistem İçinde Kanıta Dayalı Politika Yapımı, ss. 188-200.

¹⁴¹ Görüşümüzü, Dworkin’in soyut haklar kuramı üzerinden açıklamak istiyoruz. Soyut bir hak, belirli durumlarda diğer siyasi amaçlara karşı nasıl tartışılacağı veya uzlaştırılacağı gösterilmeyen genel siyasi bir amaç olarak ifade edilir (Ronald Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Harvard University Press, 1977, s. 93; Ahmet Ulvi Türkbağ, *Kanıtlanamayana Kanıtlamak: Ronald Dworkin’in Hukuk Kuramı*, 3. B., Derin Yayınları, İstanbul, 2012, ss. 98-99). Eşitlik, insan onuru ve ifade hürriyeti gibi haklar, soyut haklara örnek gösterilir (Dworkin, *Taking Rights Seriously*, s. 93). Eşitlik ilkesinin kapsamı gerçekten de, son derece spekülatif bir niteliktedir. Belki de bu bilinmezliğin bir sonucu olarak, gerçeklik ve meşruiyet arasındaki bağ bu ilkenin tatbikinde daha sıkı hissedilir. Özellikle, konu dezavantajlı kesimlere yönelik ayrımcılığın giderilmesi olduğunda; “yasal eşitlik” ile birlikte “fiili eşitlik” olgusu da gündeme gelir .

Fiili eşitliğin ise ancak, yasal düzenlemelerden etkilenenler üzerinde oluşan gözlemlenebilir sosyal etkiler üzerinden ölçüleceği düşünülür (Jürgen Habermas, *Between Facts and Norms: Contributions to a Discourse Theory of Law and Democracy*, Çev.

karşılanması için; bu yükümlülüğün gerçeklere dayanan bir niteliğe haiz olması beklenir. Çünkü gereklilik ilkesi, gerçek olasılıkların (*factually possible*) tartışıldığı bir aşamadır¹⁴². Üstelik bu gerçekler, vergi teşvikleri için, beyannameler üzerinden yapılan incelemeler, vazgeçilen gelirin ve teşvik maliyetlerinin hesaplanması gibi yöntemler aracılığıyla ulaşılabilir/tahmin edilebilir haldedir.

Vergi teşvikleri için eşitlik ilkesine ilişkin ihlalin büyüklüğü bir takım kriterler vasıtasıyla belirlenebilir durumdadır. Bunun için iki kriter önermekteyiz. **İlk kriter vergi teşvikinin büyüklüğünün değerlendirilmesidir.** Sunulan teşvik miktarı arttıkça, teşvikten yararlanmayanların üzerlerindeki vergi yükü artacaktır. Vergi teşviki oransal veyahut miktar olarak ne kadar büyükse, teşvikten yararlanmayanlara yönelik ayrımcı uygulama o ölçüde derinleşmiş olacaktır. Örneğin, vergi indirimleri, vergi muafiyetlerine kıyasen teşvikten yararlanmayanlar için daha az sapma yaratacaktır. Çünkü vergi indirimlerinde teşvikten yararlananlar ile yararlanmayanlar arasındaki tahakkuk edecek vergi farkı daha azdır. Veyahut, vergi oranında yüzde 40 oranında indirim öngören bir teşvik, yüzde 20 oranındaki bir indirimden daha fazla sapma yaratacaktır.

İkinci kriter ise, vergi tabanındaki daralmanın değerlendirilmesidir. Çünkü, vergi teşvik hükmünün yararlanıcıları arttıkça, sonuç olarak teşvikten yararlananların yararlanmayanlara oranında artış olacaktır. Ayrıca oransal olarak vergiden bağımsızlık arttığı sürece, yararlanmayanlar üzerine kalan ek vergi yükü daha da büyüyecektir. Sonuç olarak, her iki ihtimalde de teşvikten yararlanmayanlar üzerinde oluşan vergi yükü artacaktır. Bu iki kriterin ihlalin yoğunluğunu belirlemek için yeterli olacağı kanaatindeyiz.

3.2. Gerekçelendirme Yükümlülüğünün Sınırı: Yasa Koyucunun Takdir Yetkisi

Vergi teşvik yasaları özelinde teorimizi toparlayacak olursak; öncelikle, bir teşvik kuralının gerekli olup olmadığının ispat yükü yasa koyucunun üzerindedir. Bu ispat yükü vergi teşvik kuralıyla eşitlik ilkesine yapılan ihlalin büyüklüğüne göre, nitel bir gerekçelendirme yükümlülüğünden gerçeklere dayanan bir gerekçelendirme yükümlülüğüne değin değişiklik gösterecektir. İhlalin büyüklüğü ise, teşvik nedeniyle ortaya çıkan vergi harcamasının büyüklüğü ve teşvikten yararlanmayanlar üzerinde

William Rehg, The MIT Press, Cambridge Massachusetts, Y. 1996, s. 415). Fiili eşitlik anlayışından farklı olarak yasal eşitlik; bireylerin yasa önündeki eşitliğini ifade eder. Eşitliğin ne oranda hayata yansıdığı, yasal eşitlik arayışının konusuna girmeyecektir. Fiili eşitlik ve yasal eşitlik arasındaki bu farklılığın; gerçekçilik ile meşruiyet arasındaki diyalektiğe ışık tutabileceği düşünülmektedir (Habermas, *Between Facts and Norms: Contributions to a Discourse Theory of Law and Democracy*, s. 416).

Ölçülülük, tıpkı eşitlik ilkesi gibi soyut ve son derece spekülâtif bir ilkedir. Fiili eşitlik anlayışında olduğu üzere, gerçeklere dayanma zorunluluğunun gereklilik ilkesine içkin bir durumda olduğunu düşünmekteyiz. Çünkü bu noktada, gerek mahkeme kararlarında gerekse literatürde, yasa koyucudan beklentilerin soyut ve nitel bir gerekçenin ötesinde olduğu gözlenir. Gereklilik ilkesinde yasa koyucunun gerekçelendirme yükümlülüğü diğer anayasal ilkelere oranla daha nitelikli bir hal almaktadır.

¹⁴² Alexy, “Constitutional Rights and Proportionality”, s. 2.

oluşan yükün büyüklüğüyle orantılı olacaktır. Bu noktada yasa koyucunun gerçeklere dayanma yükümlülüğü *ex ante* ve *ex post* verileri içerir şekilde genişleyecektir.

Yasa koyucunun kamu yararı amacına ne denli ulaştığının bilimsel açıdan belirlenmesinin; yasa koyucunun takdir yetkisini sınırlamayacağı düşünülebilir. Yasa koyucuyu bu aşamada denetleyen mekanizma ise anayasa yargısı olacaktır. Ölçülülük ilkesinin içeriğine ilişkin yargı yorumunu, yasama organının yorumundan üstün tutmak; atanmışlardan oluşan başka bir erkin, seçilmişlerden oluşan bir erkten üstün tutulması anlamına geleceği için demokrasi ilkesi açısından büyük sorunlar barındıracaktır.

Ölçülülük ilkesi ulusal sınırlar içerisinde, dayanağını anayasalardan almakla birlikte, gereklilik ilkesine ilişkin tüm bu açıklamalar genellikle yargı kararlarına dayandırılmaktadır. Çünkü, anayasalarda gereklilik ilkesinin açıkça tanımlanmadığı görülür. Ölçülülük ilkesinin içeriğine ilişkin bu belirsizlik, anayasa yargısının görüşleri doğrultusunda çözüme kavuşturulur. İnsan haklarının gelişiminde mahkemelerin etkisi göz önüne alınacak olursa, bu konuda bir beis görülmeyebilir. Yine de, bu tutum anayasanın yorumlanması sürecinde, yargı erkini seçilmişlerden oluşan yasama erkinden daha üstün bir seviyede kabul gören bir yaklaşıma dayanacaktır¹⁴³.

Vergi teşvikleri özelinde düşünülecek olursa, bir teşvik hükmünün hukuki meşruiyet şartını bu denli genişletmek; anayasal ilkelerin yorumlanması açısından yasama erkinin görüşünü önemsiz ya da etkisiz hale getirecektir. Vergi teşvik kurallarının kamu yararını hedefleyen yasa koyucu için vazgeçilemez özelliklerinin bulunmasına karşın, yasa koyucunun takdir yetkisine yönelik önerilen bu katı sınırlamada bir çok belirsiz durum bulunmaktadır. Bu nedenle, ileri sürdüğümüz nitelikli gerekçelendirme yükümlülüğü tezi, bir ölçü norma dayandırılmadığı sürece, ciddi şüpheler barındıracaktır. Bu ölçü norm; yasa öncesi ve sonrasında bir kuralın etkilerini hesaplamayı yasa ile zorunlu kılacak nitelikte olmalıdır. Ölçü normla birlikte, yasa koyucunun takdir yetkisinin sınırlarına ilişkin sorun; yasa koyucunun kendini yasa ile sınırlamasıyla çözüme kavuşmuş olacaktır.

3.3. Sentez ve Bir Öneri: Ölçü Norm

Vergi teşviklerinin sosyal devlet ilkesinden kaynaklanmasıyla birlikte verginin mali güçle orantılı olması kuralının geçerliliğini koruması, etkinlik ve adalet kavramları arasında bir etkileşime yol açmaktadır. Gerçekten de, vergi teşviklerinin maliyet-etkinliği ile vergi teşvik kurallarının gerekliliği arasında oldukça büyük benzerlikler görülür. Bu benzerlikten yararlanarak, bir kuralın etkisini hesaplamada kullanılan düzenleyici etki analizlerinin gereklilik ilkesine uygun olarak revize

¹⁴³ Detaylı açıklamalar için bkz. Gözler, “Anayasa Yargısının Meşruluğu Sorunu”, ss. 136-141.

edilmesiyle, ölçü norm şartının sağlanacağını düşünmekteyiz. Böyle bir ölçü norm ile; yasa koyucu ile anayasa yargısı arasındaki gerilim, yasa koyucunun yasa ile sınırlanmasıyla geri planda kalacaktır.

Vergi teşviklerinin gerekli olup olmadığını belirlemek için ihtiyaç duyulan verileri şöyle belirlemiştik:

- Vazgeçilen gelir
- Teşvikten yararlananlar ile yararlanmayanlar arasında oluşan sapma
- Teşvik kurallarının uygulanması için harcanan idari giderler

Vergi teşviklerinin gerekli olup olmadığını belirlemek için ihtiyaç duyulan eşit ölçüde elverişli araçlar kümesi asgari düzeyde aşağıdaki gibi olmalıydı:

- Gelir vergilerine ilişkin bir teşvik hükmü için oluşturulacak küme, en az bir elverişli iktisat politikası aracını, en az bir elverişli servet vergisi teşvikini ve en az bir harcama vergisi teşvikini barındırmalıdır.

- Servet vergileri için asgari küme, en az bir elverişli iktisat politikası aracı ile en az bir elverişli harcama vergisi teşvikini ihtiva etmelidir.

-Harcama vergileri için asgari küme en az bir elverişli iktisat politikası aracını içermelidir.

Eşitlik ilkesine ihlalin büyüklüğü arttıkça gerekçelendirme yükümlülüğünün daha nitelikli bir hal alacağını savunmuştuk. İhlalin büyüklüğünün artması ise şu değişkenlerle ilgiliydi:

- Verginin teşvikinin türü, teşvik edilen verginin miktarı ve oransal açısından büyüklüğü
- Teşvikten yararlananların/yaralanmayanlara oranı

İhlalin büyüklüğü bir sınırın üzerindeyse, artık yasa öncesi gerekçelendirme yükümlülüğü şartı; yasanın uygulanmasının ardından ortaya çıkacak sonuçları kapsayacak şekilde genişleyecektir. Bu durumda yalnızca yasa öncesi veriler değil; yasanın uygulanmasının ardından ortaya çıkan sonuçları gösteren *ex post* analizlere de ihtiyaç duyulacaktır. *Ex post* analizlerin uygulanmasıyla ortaya çıkan sonuçlara göre ilgili teşvik düzenlemeleri periyodik olarak denetlenmiş olacaktır.

Vergi teşviklerinin gerekliliği için ihtiyaç duyulan tüm bu verilerin; düzenleyici etki analizi adı altında yapılan yasa öncesi çalışmalarla olan benzerliklerini ortaya koymak istiyoruz. Örneğin, Türk mevzuatı açısından yasalar için uygulanamıyor dahi olsa, düzenleyici etki analizinin neleri ihtiva edeceğine yönelik aşağıdaki tabloyu içeren bir genelge yayınlanmıştır¹⁴⁴:

¹⁴⁴ 2007/6 Sayılı Başbakanlık Genelgesi, RG. 03.04.2007-26482, Düzenleyici Etki Analizi Rehberi, 5- Alternatif Çözüm Yollarının Karşılaştırılması.

Tablo 1: Düzenleyici Etki Analizi Örnek Karşılaştırma Tablosu

	A Seçeneği	B Seçeneği	C Seçeneği
1. Ekonomik Etkiler			
1.1. Kamu yönetimine olan muhtemel etkiler			
▪Bütçeye olan muhtemel etkiler			
▪Destekleyici yatırımlara olan muhtemel etkiler			
▪Uygulama maliyetlerine olan muhtemel etkiler			
▪Bölgeler arası gelir farklılıkları üzerine muhtemel etkisi			
1.2. Tüketiciler üzerine olan muhtemel etkiler			
▪Ürün, hizmet ve paranın maliyeti üzerine muhtemel etkiler			
▪Mal ve hizmetlerden elde edilen fayda üzerine muhtemel etkiler			
▪Yeni ürünün pazara uyarlanması üzerine muhtemel etkiler			
▪Talep üzerine etkiler			
1.3. İş dünyasına olan muhtemel etkiler			
▪Bilgi verme zorunluluğu üzerine muhtemel etkiler			
▪Ödeme yapma zorunluluğu üzerine muhtemel etkiler			
▪Zorunluluğun bildirilmesi üzerine muhtemel etkiler			
▪Artan girdi fiyatları üzerine muhtemel etkiler			
▪Üretim üzerine muhtemel etkiler			
▪Yeni üretimlerin pazara uygulanması üzerine muhtemel etkiler			
▪Artan riskler üzerine muhtemel etkiler			
1.4. KOBİ'ler üzerine olan muhtemel etkiler			
▪KOBİ'lerin gelişimi üzerine muhtemel etkiler			
▪KOBİ'lerin istihdam kapasitesi üzerine muhtemel etkiler			
1.5. Rekabet üzerine olan muhtemel etkiler			
▪Belirli firmaların pozisyonlarını güçlendirilmesi üzerine muhtemel etkiler			
▪Firmaların sayısının azalması veya artması üzerine muhtemel etkiler			
▪Rekabetin sınırlandırılması üzerine muhtemel etkiler			
▪Rekabet düzeyinin güçlendirilmesi üzerine muhtemel etkiler			
2. Sosyal Etkiler			
Sağlık ve sosyal güvenlik üzerine muhtemel etkiler			
Güvenlik üzerine muhtemel etkiler			
Eğitim, öğretim, kültür vb. üzerine muhtemel etkiler			
İstihdam düzeyleri üzerine muhtemel etkiler			
İş kalitesi üzerine muhtemel etkiler			
Cinsiyet eşitliği üzerine muhtemel etkiler			
Sosyal içerme üzerine muhtemel etkiler			
3. Çevresel Etkiler			
Hava, su ve toprak kirliliği üzerine muhtemel etkisi			
Arazi kullanımı değişikliği üzerine muhtemel etkisi			
Biyo-çeşitlilik kayıpları üzerine muhtemel etkisi			
İklim değişikliği üzerine muhtemel etkisi			
* Etki değerlendirme formunu her bir seçenek için aşağıdaki simgelerden bir tanesini kullanacak şekilde doldurunuz. (++): Seçeneğin ilgili problem üzerine yüksek olumlu etkisi vardır. (+):Seçeneğin ilgili problem üzerine düşük olumlu etkisi vardır. (0): Etkisi yoktur. (-):Seçeneğin ilgili problem üzerine düşük olumsuz etkisi vardır. (--):Seçeneğin ilgili problem üzerine yüksek olumsuz etkisi vardır. Gerek duyuyorsanız, değerlendirmenizi destekleyici herhangi bir doküman, yorum veya konuyla ilgili verileri lütfen ekleyiniz.			

Tablo 1 incelenecek olursa, vergi teşvikleri için tespit edilmesini zaruri bulduğumuz; vazgeçilen gelir ve teşvik kurallarının uygulanması için harcanan idari giderler unsurlarının; tablodaki 1. Ekonomik etkiler/ 1.1. Kamu Yönetimine Olan Muhtemel Etkiler / Bütçeye Olan Muhtemel Etkiler başlığının

içerisinde yer alacağı görülür. Ekonomik etkiler başlığı altındaki, tüketiciler, iş dünyasına olan etkiler ve kobilere olan etkileri başlıkları ise, bir kuralın 3. kişiler üzerindeki etkilerini göz önünde bulundurulduğu aşamalıdır. Vergi teşvik kuralının gerekliliği söz konusu olduğunda bu etki, bir teşvik kuralının teşvikten yararlanamayanlar üzerinde yarattığı ilave vergi yükü olarak revize edilmelidir. Tablo 1 deki diğer başlıklara gereklilik denetimi için ihtiyaç yoktur. Bu durumda tablo şöyle olurdu:

Tablo 2: Vergi Teşvik Kuralının Gerekliliğini Denetleyen Etki Analizi Tablosu

	A Seçeneği	B Seçeneği	C Seçeneği
1.Ekonomik Etkiler			
1.1. Kamu yönetimine olan muhtemel etkiler			
▪Bütçeye olan muhtemel etkiler			
▪Teşvik kuralı nedeniyle vazgeçilen gelir tutarı			
▪Kuralın uygulanması nedeniyle oluşacak idari giderler			
...			
1.2. Teşvikten yararlanamayanlar üzerindeki muhtemel etkiler			
▪Teşvik kuralının yaratacağı ilave vergi yükü			

Tablo 2’deki A, B, C seçenekleri ise, teorimiz doğrultusunda eşit ölçüde elverişli asgari küme şeklinde doldurulmalıdır. Eğer ilgili kural gelir vergilerinde bir teşvik öngörüyorsa tablo şöyle olacaktır:

Tablo 3: Gelir Vergisi Teşviklerinin Gerekliliğini Denetleyen Etki Analizi Tablosu

SEÇENEKLER*Bu seçenekler eşit ölçüde elverişli olmalıdır. Yani, her bir seçenek yasa koyucunun amacına eşit ölçüde hizmet edecek nitelikte olmalıdır. Örneğin, amaç istihdam artışı ise, her bir seçenek istihdam artışı amacına hizmet etmelidir.	İlgili Teşvik Kuralı	Vergi Harici Bir Teşvik Aracı	Servet Vergisi Teşvik Kuralı	Harcama Vergisi Teşvik Kuralı
1.Ekonomik Etkiler				
1.1. Kamu yönetimine olan muhtemel etkiler				
▪Bütçeye olan muhtemel etkiler				
▪Teşvik kuralı nedeniyle vazgeçilen gelir tutarı				
▪Kuralın uygulanması nedeniyle oluşan idari giderler				
...				
1.2. Teşvikten yararlanamayanlar üzerindeki muhtemel etkiler				
▪Teşvik kuralının yaratacağı ilave vergi yükü				

Eğer ilgili kural servet vergileri açısından bir vergi teşviki öngörüyorsa tablo şöyle olacaktır:

Tablo 4: Servet Vergisi Teşviklerinin Gerekliliğini Denetleyen Etki Analizi Tablosu

SEÇENEKLER	İlgili Teşvik Kuralı	Vergi Harici Bir Teşvik Aracı	Harcama Vergisi Teşvik Kuralı
1. Ekonomik Etkiler			
1.1. Kamu yönetimine olan muhtemel etkiler			
▪ Bütçeye olan muhtemel etkiler			
▪ Teşvik kuralı nedeniyle vazgeçilen gelir tutarı			
▪ Kuralın uygulanması nedeniyle oluşacak idari giderler			
...			
1.2. Teşvikten yararlanmayanlar üzerindeki muhtemel etkiler			
▪ Teşvik kuralının yaratacağı ilave vergi yükü			

Eğer ilgili kural harcama vergileri açısından bir vergi teşviki öngörüyorsa tablo şöyle olacaktır:

Tablo 5: Harcama Vergisi Teşviklerinin Gerekliliğini Denetleyen Etki Analizi Tablosu

SEÇENEKLER	İlgili Teşvik Kuralı	Vergi Harici Bir Teşvik Aracı
1. Ekonomik Etkiler		
1.1. Kamu yönetimine olan muhtemel etkiler		
▪ Bütçeye olan muhtemel etkiler		
▪ Teşvik kuralı nedeniyle vazgeçilen gelir tutarı		
▪ Kuralın uygulanması nedeniyle oluşacak idari giderler		
...		
1.2. Teşvikten yararlanmayanlar üzerindeki muhtemel etkiler		
▪ Teşvik kuralının yaratacağı ilave vergi yükü		

Eşitlik ilkesine ihlalin büyüklüğü arttıkça, yasa koyucu açısından gerekçelendirme yükümlülüğünün daha katı bir niteliğe bürüneceğini söylemiştik. Bu durumda kuralın uygulanması sonrası ortaya çıkan sonuçlar üzerinden de bir analiz yapılmalıdır. Bu analiz süreleri, vergi türünün periyotlarıyla paralel olabilir. Örneğin, kural bir gelir vergisi teşviki ise, gelir vergileri genel olarak yıllık periyotlar halinde hesaplanacağı için; her yıl sonunda teşvik kuralının yarattığı sonuçların tekrar ortaya konulmasıyla bu yükümlülük karşılanabilir.

Alman Federal Anayasaya Mahkemesi kararında ihlalin büyüklüğünün vergi teşvik hükmünün kapsamına göre değişkenlik göstereceği ifade edilmişti¹⁴⁵. Bu noktada hangi vergi teşvik kuralının daha büyük ihlal sayılacağını belirlemek için bir eşik değer belirlemek gerekir. Eşik değerler; teşvik edilen verginin miktarı ve oranı ile teşvikten yararlananların yararlanmayanlara oranı kriterleri üzerinden belirlenmelidir. Her ne kadar eşik değer belirlenmesi yasa koyucu faaliyeti olsa dahi, bu sınıflandırmayı yüzdelik dilimle ifade etmenin daha kabul edilebilir bir yaklaşım olduğunu

¹⁴⁵ BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, para 119.

düşünmekteyiz. Bu durumda hafif ihlalin yüzde 33,33'lük bir orana kadar yapılan ihlallerde; orta ihlalin yüzde 33,34 ile yüzde 66,67 oranına kadar yapılan ihlallerde, ağır ihlalin ise yüzde 66,67 ve üzeri oranında yapılan ihlallerde geçerli olacağı düşünülebilir. Bu durumda ihlalin oranı, teşvik kuralı neticesinde ödenmeyen vergi miktarı ve uygulanacak vergi oranının; eğer teşvik olmasaydı ödenecek miktara ve orana bölünmesiyle bulunur.

Örnek 1: Vergi muafiyeti ve istisnası söz konusu ise, teşvikten yararlananlar hiç vergi ödemeyeceği için eşik değer en yüksek değer olan 1 (yüzde 100) olacak ve bu durumda eşitlik ilkesine yapılan ihlal ağır bir ihlal olacaktır.

Örnek 2: Vergi indirimi söz konusuysa ve bu indirim nedeniyle teşvikten yararlananlar 100 birim ödeyeceğine 80 birim ödediyse bu durumda ihlalin oranı: 0.20 (yüzde 20) olarak bulunacak ve yapılan ihlal hafif bir ihlal sayılacaktır.

Örnek 3: Vergi oranında indirim öngören bir teşvik kuralı sonucu; teşvikten yararlananlar için vergi oranı yüzde 40 tan yüzde 25'e düşmüşse bu durumda ihlalin oranı: 15/40, yani 0,375 (yüzde 37,5) olacak ve yapılan ihlal orta ağırlıkta bir ihlal olarak sayılacaktır.

Bu doğrultuda teşvik kuralının sağladığı teşvik miktarına bağlı olarak; eşitlik ilkesine yapılan ihlali denetleyen tablo şöyle olacaktır:

Tablo 6: İhlalin Miktar Olarak Yoğunluğunu Denetleyen Etki Analizi Tablosu

SEÇENEKLER.	İlgili Teşvik Kuralı	Vergi Harici Bir Teşvik Aracı	Servet Vergisi Teşvik Kuralı	Harcama Vergisi Teşvik Kuralı
1. Ekonomik Etkiler				
1.1. Kamu yönetimine olan muhtemel etkiler				
▪ Bütçeye olan muhtemel etkiler				
▪ Teşvik kuralı nedeniyle vazgeçilen gelir tutarı				
▪ Kuralın uygulanması nedeniyle oluşan idari giderler				
...				
1.2. Teşvikten yararlanmayanlar üzerindeki muhtemel etkiler				
▪ Teşvik kuralının yaratacağı ilave vergi yükü				
2. Eşitlik İlkesine İhlalin Yoğunluk Derecesi	Hafif/Orta/Ağır	Hafif/Orta/Ağır	Hafif/Orta/Ağır	Hafif/Orta/Ağır
2.1. Teşvik Miktarına Bağlı Yoğunluk Derecesi				

Eşitlik ilkesine ihlalin yoğunluğu yalnızca teşvik kuralı ile ortaya çıkan rakamsal faydalarla ilişkili değildir. Eşitlik ilkesine ihlalin yoğunluğunu göz önünde bulundurmak için, teşvikten yararlanmayanlara ve kamuya verilen zararı göz önünde bulunduran bir parametreye ihtiyaç duyulmaktadır. Alman Federal Anayasa Mahkemesi kararında bu yoğunluk “etkilenen özgürlükler ve

eşitsizliğin kapsamı olarak¹⁴⁶ teşvik kuralı ile elde edilen fayda bazlı bir değerlendirmeden daha geniş bir kapsamda ele alınmaktaydı. Yoğunluğun kapsamını tamamen belirlemek için, vergi harcaması tutarıyla birlikte teşvikten yararlanmayanlara verilen zararı ortaya koyma kabiliyeti olan bir parametreye daha ihtiyaç duyulacağı kanaatindeyiz. Bu ihtiyaca ilişkin düşündüğümüz en ikna edici parametre ise, vergi harcaması tutarının vergi teşviki olmasaydı elde edilecek toplam vergi miktarına oranlanmasıdır. Böyle bir parametrenin; vergi teşviklerinden yararlanmayanlara yapılan ihlalden; toplam vergi gelirlerindeki azalmaya ve vergi tabanındaki daralmaya değin bir dizi değerlendirmeye imkan sağlayacağını düşünmekteyiz.

Bu parametrenin uygulanabilirliği için ikinci adım ise eşik değerin tespit edilmesi olacaktır. Çünkü böyle bir işlem sonucu ortaya çıkacak orantının az ya da çok olacağına karar vermek için bir eşik değere ihtiyaç duyulacaktır. Vergi teşvikiyle sağlanan ayrıcalıklı faydanın değerlendirilmesinde hafif, orta ve ağır gibi bir sınıflandırmaya gitmiştik. Fakat, oransal parametrede ortaya çıkacak değerin yüzdelik birimdeki karşılığının; ihlalin yoğunluğunu belirlemede kullanılması mümkün gözükmemektedir. Örneğin, Türkiye için yayınlanan vergi harcaması raporunda tüm vergi harcamalarının toplanan vergi gelirlerine oranı 2021 yılı için yüzde 22,9 olarak tahmin edilmiştir¹⁴⁷. Tahmin yöntemi doğru kabul edilecek olursa; ortalama olarak, vergi teşvik tutarının, vergi teşviki yapılmasaydı elde edilecek vergi geliri tutarına oranı yüzdelik olarak 33,3 veya 66,6 gibi eşik oranlara karşılık gelmeyecektir.

Yine de, hafif, orta ve ağır eşik değerlerinin bu parametre için kullanılmasını zaruri görmekteyiz. Bir vergi teşvik kuralını önerdiğimiz parametre üzerinden, elverişli diğer teşvik araçları ile mukayese etme imkanı hala mevcuttur. Alman Federal Anayasa Mahkemesi, işsizlik maaşına ilişkin getirilen kesinti oranlarını yorumlarken, yüzde otuzluk kesintiye nazaran yüzde altmış oranında bir kesintinin daha ağır bir ihlal olacağını ifade etmişti¹⁴⁸. Biz de objektif bir eşik değere ulaşamadığı ölçüde, eşit ölçüde elverişli teşviklerin birbirleri içerisinde kıyaslanmasının en doğru yöntem olacağı kanaatindeyiz. Bu doğrultuda önerimiz, ortaya çıkacak oranların, diğer elverişli araçlar arasında mukayese edilerek; üç seçenekten oluşan bir kümede en az oranın hafif, ikinci en az oranın orta, en yüksek oranın ise ağır ihlal olarak nitelendirilmesidir. Bu durumda önerdiğimiz ölçü norm, gereklilik ilkesi açısından nihayete kavuşarak aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

¹⁴⁶ BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, para 119.

¹⁴⁷ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Vergi Harcamaları Raporu”, s. 285.

¹⁴⁸ BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019, para. 190.

Tablo 7: Gereklilik İlkesi İçin Nihai Ölçü Norm Tablosu

SEÇENEKLER.	İlgili Teşvik Kuralı	Vergi Harici Bir Teşvik Aracı	Servet Vergisi Teşvik Kuralı	Harcama Vergisi Teşvik Kuralı
1.Ekonomik Etkiler				
1.1. Kamu yönetimine olan muhtemel etkiler				
▪Bütçeye olan muhtemel etkiler				
▪Teşvik kuralı nedeniyle vazgeçilen gelir tutarı				
▪Kuralın uygulanması nedeniyle oluşan idari giderler				
...				
1.2. Teşvikten yararlanmayanlar üzerindeki muhtemel etkiler				
▪Teşvik kuralının yaratacağı ilave vergi yükü				
2. Eşitlik İlkesine İhlalin Yoğunluk Derecesi	Hafif/Orta/Ağır	Hafif/Orta/Ağır	Hafif/Orta/Ağır	Hafif/Orta/Ağır
2.1. Miktarla Bağlı Yoğunluk Derecesi				
2.2. Orana Bağlı Yoğunluk Derecesi				

Sonuç olarak, bir teşvik normu açısından Tablo 7’de bulunan parametreleri içeren bir etki analizi kuralını ölçü norm olarak belirlememenin, gereklik ilkesi açısından ortaya çıkan hukuki sorunların çözümüne katkı sağlayacağı kanaatindeyiz.

IV. BÖLÜM

VERGİ TEŞVİKLERİNİN ORANTILILIK ALT İLKESİNE UYGUNLUĞU

1. Genel Olarak Orantılılık İlkesinin Anlamı

1.1. Doktrinde

Orantılılık ilkesi, yasa amacının yerine getirilmesiyle elde edilen fayda ile anayasal hakka/ilkeye verilen zarar arasında uygun bir ilişkinin kurulmasını konu alır¹. Böyle uygun bir ilişki, yasanın öngördüğü tedbir aracılığıyla kamunun elde ettiği fayda ile ihlal edilen anayasal hakka/ilkeye verilen zararın dengelenmesiyle kurulmaktadır². Orantılılık ilkesi bir kuralın fayda ve zararının dengelendiği bir testtir³.

Orantılılık testi sonuç odaklı bir testtir⁴. Bu test, yasa amacını gerçekleştirmenin olumlu etkisi ile anayasal bir ilkeyi sınırlandırmanın olumsuz etkisini mukayese etmektedir. Bu mukayese atfedilebilir değerler üzerinden yapılabilir. Ve bu atfedilebilir değerlerin tespiti için yasanın olası etkileri ve sonuçları ortaya çıkarılmalıdır.

Bir kuralın fayda ve maliyetleri, yalnızca yasanın amacıyla sınırlı olarak kalmayacaktır. Bazı durumlarda bir kuralın etkileri amacın ötesine geçebilir. Örneğin, hava kirliliğini azaltmak isteyen yasa koyucunun; elektrikli araçlara yönelik getirdiği bir vergi teşvik kuralı; elektrikli araç üretmeyen firmalar aleyhine rekabeti bozucu etkiye sahip olabilir. Oysa, ölçülülük ilkesinin araç-amaç testi olma özelliği, orantılılık ilkesinin uygulanmasında mutlaka göz önünde bulundurulmalıdır. Bu nedenle, bir kuralın faydaları, yasa koyucunun kuralı getirmedeki amacıyla sınırlı tutulmalı; zararları ise, ihlal edilen ilke temelli ortaya çıkan zararlar olarak daraltılmalıdır. İhlal edilen ilke temelli ortaya çıkan zararların neler olduğu ise gereklilik denetiminde tespit edilmiştir⁵. Bu kapsamın dışındaki fayda ve zarar unsurları orantılılık ilkesinin konusuna girmeyecektir.

¹ Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, s. 340.

² Harbo, *The Function of Proportionality Analysis in European Law*, s. 15.

³ Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, s. 340.

⁴ Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, s. 342.

⁵ Bkz. III. Bölüm, Başlık 2.1.

Amaç ve aracın orantılı olup olmadığı yönündeki denetim ise fayda-maliyet testine göre yapılmalıdır⁶. Maliyetlerin/zararların beklenen faydadan fazla olması halinde başvuru tedbirinden vazgeçilmesi gerekmektedir⁷.

Orantılılık ilkesi, çatışan değerler arasında hangi değer geçerliliğini koruyacağını değerlendirmek için bir tartıma yol açmaktadır⁸. Elverişlilik ve gereklilik ilkesinde yapılan gerçek olasılıkların değerlendirilmesi işlemi, orantılılık ilkesinde yerini yasal olasılıkların tartılması işlemine bırakır⁹. Orantılılık ilkesi açısından, bir ilkeyi ihlal etme veya ona zarar verme derecesi ne kadar yüksekse, diğer ilkeyi tatmin etmenin önemi de o kadar fazla olmalıdır¹⁰.

Elverişlilik ilkesi bir kuralın faydasını, gereklilik ilkesi bir kuralın maliyetini/zararını denetliyorken; orantılılık ilkesi fayda ve maliyetlerin birlikte tartıldığı bir aşamadır. Bu nedenle yetersiz bilgi sorunu bu aşamada artarak devam etmektedir. Bu sorunun çözümü için temel olarak; nicelleştirme ve mukayese metotları önerilmektedir¹¹. Nicelleştirme, fayda ve zararın rakamlarla ifade edilmesiyle orantılılık ilkesinin uygulanmasına hizmet edecek bir yöntem olarak, tüm hak ve özgürlükler için uygulanabilir değildir. Bunun nedeni, mülkiyet hakkında olduğu gibi rakamlarla ifade edilen fayda ve zararlarda bu yöntem uygulanabilir olsa dahi; ifade hürriyetinin sınırlanmasında olduğu üzere kamusal faydanın ve bireysel zararın rakamlarla ifade edilemediği hak ve özgürlüklerde bu yöntemin uygulanamaz halde oluşudur. Orantılılık ilkesi açısından genel bir uygulama alanı olmasa dahi, elverişlilik ve gereklilik ilkesinde ifade ettiğimiz üzere bu yöntem vergi teşvikleri açısından uygulanabilir haldedir.

Mukayese yöntemi ise, tüm temel hak ve özgürlükler için uygulanabilir bir yöntem önerisidir. Bu yöntem esasen, Alexy'nin ağırlık formülü (weight formula) teorisine dayanmaktadır¹². İhlalin yoğunluğuna göre, yapılacak ihlal az, orta veya ağır olarak nitelendirilir. Bu kapsamda ihlalin ağırlığıyla; ortaya çıkan kamusal fayda bu üç eşik değer türünden mukayese edilmektedir. Örneğin, vergi teşviğiyle yapılan ihlal ağır olarak belirlendiyse ve buna rağmen ortaya çıkan kamu yararı hafif olarak nitelendiriliyorsa, eşitlik ilkesine yapılan ihlal orantısız kabul edilecektir. Mukayese yönteminde temel sorun zararın veya faydanın az, orta veya ağır olduğunun neye göre belirleneceğidir. Burada, ahlaki bir değerlendirmeden ziyade objektif bir kriter belirlendiği ölçüde, ilke, tarafsız bir şekilde uygulanmış olacaktır. Bu durumda, elverişlilik ilkesine ilişkin önerdiğimiz nicel yöntemle, gereklilik

⁶ Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, s. 38.

⁷ Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, s. 38.

⁸ Pirker, *Proportionality Analysis And Models Of Judicial Review*, s. 31.

⁹ Alexy, "Constitutional Rights and Proportionality", para. 8.

¹⁰ Alexy, "Constitutional Rights, Balancing, and Rationality", s. 136.

¹¹ Klatt, Meister, *The Constitutional Structure of Proportionality*, ss. 59-61.

¹² Alexy, "Constitutional Rights, Balancing, and Rationality", ss. 136-137.

ilkesi için önerdiğimiz vergi teşvikleri sonucu ortaya çıkan zararın tespit edilmesi yöntemleri; mukayese metodunun uygulanabilmesi için gereken objektifliği sağlayacaktır. Çünkü, nicel yöntem bir vergi teşvikinin faydasını ölçmekte iken; gereklilik ilkesine ilişkin metod önerimiz vergi teşviki nedeniyle ortaya çıkacak zararı ölçmektedir. Bu ikisinin kıyaslanması durumunda mukayese metodu uygulanabilir hale gelecektir.

1.2. İçtihatlarda

1.2.1. Ulusal Yüksek Mahkeme Kararlarında Orantılılık İlkesi

1.2.1.1. Türk Anayasa Mahkemesi

AYM kararlarında orantılılık; *“hakka getirilen sınırlama ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliği”* olarak ifade edilmektedir¹³. AYM’ye göre, orantılılık ilkesine uygun bir kural, temel hak ve özgürlükleri sınırlandırırken kamu yararı ve bireysel yarar arasında bir denge kurmalıdır. Bu dengenin kurulması içinse; *“hedeflenen amaca ulaşıldığında elde edilecek kamusal yararlar kıyaslandığında, sınırlama ile kişiye yüklenen külfetin aşırı ve orantısız olmaması gerekir”*¹⁴. Bu durumda sınırlamanın orantılılığı değerlendirilirken, *“bir taraftan ulaşılmak istenen meşru amacın önemi, diğer taraftan da sınırlamanın niteliği ile kişilere yüklenen külfet dikkate alınacaktır”*¹⁵. Başka bir ifadeyle; *“sınırlamanın orantılı olup olmadığının tespitinde hükmün konusu ile kişinin hak ve menfaatleri üzerinde oluşturduğu tesir ve sınırlamanın gerekçesini oluşturan meşru amacın niteliği gözönünde bulundurulmalıdır”*¹⁶.

Anayasa Mahkemesi, teşvik kurallarının eşitlik ilkesine aykırı olmadığı görüşündedir. Bu nedenle, vergi teşviklerinin orantılılığına ilişkin bir AYM kararı bulunmamaktadır. Yine de, yöntem arayışımıza katkı sağlaması için AYM’nin orantılılık ilkesini tatbik ettiği kararlara değinmek istiyoruz.

Örneğin, AYM’ye göre, sinema filmlerinin genel izleyici gibi uyarı ve işaretlerle yayınlanması zorunluluğunu getiren kural; çocuk ve ailenin korunması amacı ile ifade ve sanat özgürlüklerine ilişkin kişisel yarar arasında makul bir orantı kurmaktadır:

“Sinema filmlerinin değerlendirilmesi ve sınıflandırılması faaliyetinin kamu düzeni, genel ahlak ile küçüklerin ve gençlerin ruh sağlığının korunması, insan onuruna uygunluk ve Anayasa’da öngörülen

¹³ AYM, E. 2021/1, K. 2021/32, t. 29.04.2021, RG. 23.06.2021-31520, para. 19; AYM, E. 2019/36, K. 2021/15, t. 04.03.2021, RG. 03.06.2021-31500, para. 39; AYM, E. 2018/99, K. 2021/14, t. 03.03.2021, RG. 07.05.2021-31477, para. 87.

¹⁴ AYM, E. 2017/16, K. 2019/64, t. 24.07.2019, RG. 13.11.2019- 30947, para. 54; AYM, E. 2018/71, K. 2018/118, t. 27.12.2018, RG. 15.02.2019-30687, para. 28.

¹⁵ AYM, E. 2020/13, K. 2020/68, t. 12.11.2020, RG. 12.02.2021-31393, para. 29.

¹⁶ AYM, E. 2017/16, K. 2019/64, t. 24.07.2019, RG. 13.11.2019-30947, para. 54.

diğer ilkeler doğrultusunda yapıldığı, değerlendirmesi ve sınıflandırması yapılan filmlerin aldığı işaret ve ibarelere uygun olmak kaydıyla ilgili etkinliklerde gösterilmesinin mümkün olduğu gözönünde bulundurulduğunda kuralla hedeflenen kamu yararı ile ifade ve sanat özgürlüklerine ilişkin kişisel yarar arasında makul dengenin de gözetildiği ve kuralın orantısız bir sınırlamaya neden olmadığı sonucuna ulaşılmıştır”¹⁷.

AYM, başka bir kararında, işsiz kesimin istihdamının sağlanması amacıyla emekli olduktan sonra çalışmaya devam edenlerin emekli maaşlarından kesinti yapılmasını öngören bir kurala ilişkin orantılılık ilkesine ilişkin bir değerlendirme yapmıştır. Bu kararında AYM, emeklilik aylıklarından yapılan kesinti miktarına/oranına değinmeksizin; maaşlarından kesinti yapılan emeklilerin kural sonrası halen çalışabilmesiyle; kamu yararı ile çalışma hakkı arasındaki makul dengenin sağlandığı sonucuna varmıştır:

“Öte yandan kuralla getirilen sınırlamayla emeklilik aylığının kesilmesi yaş haddini aşma şartına bağlanmakta, söz konusu alanda çalışma imkânı tamamen ortadan kaldırılmamaktadır. Kişinin emeklilik aylığının kesilmesi şartıyla çalışıp çalışmama konusunda seçim hakkına sahip olduğu da gözönünde bulundurulduğunda kuralla ulaşılmak istenen amaca ilişkin kamu yararı ile çalışma hakkı arasında bulunması gereken makul dengenin gözetildiği anlaşılmaktadır. Bu itibarla kuralın orantısız bir sınırlamaya da neden olmadığı, dolayısıyla anılan hakka ölçsüz bir sınırlama getirmediği sonucuna ulaşılmıştır”¹⁸.

AYM’nin, kural ile yapılan müdahaleyi açıkça orantısız bulduğu kararları da bulunmaktadır. AYM’ye göre, hukuken haksız fiil niteliğinde sayılan “kamulaştırmasız el atma” durumlarında, mahkeme hükmünün uygulanmasını “kesinleşme” şartına bağlayan kural ile mülkiyet hakkının sınırlanması orantısız bir müdahale niteliğindedir:

“Bununla birlikte dava ve itiraz konusu kuralların Anayasa’da kamulaştırma için öngörülmüş hükümlere uyulmaksızın fiilî bir el atma niteliğinde olan kamulaştırmasız el atmalardan kaynaklanan bedel ve tazminat alacaklarına ilişkin olduğu da gözetildiğinde fiilî bir müdahale nedeniyle mülkiyet hakkı ihlâl edilmiş malikin bu zararının telafi edilmesi amacıyla hükmedilmiş bedel veya tazminat alacağına ilişkin mahkeme kararının icra takibine konu olabilmesi için kesinleşmiş olması şartını araması, malik lehine hükmedilen bedel veya tazminata kavuşmanın gecikmesine neden olmak suretiyle malike aşırı bir külfet yüklemekte ve kamu yararı ile kişisel yarar arasında gözetilmesi gereken adil

¹⁷ AYM, E. 2019/36, K. 2021/15, t. 04.03.2021, RG. 03.06.2021-31500, para. 41.

¹⁸ AYM, E. 2021/1, K. 2021/32, t. 29.04.2021, RG. 23.06.2021-31520, para. 21.

dengeyi malik aleyhine bozmaktadır. Bu yönüyle kuralların ulaşılacak istenen amaç ile orantılı olmadığı anlaşılmaktadır”¹⁹.

AYM’ye göre, kamu yararının amaçlandığı bir kural nedeniyle ihlal edilen hak ve hürriyet tamamen kullanılamaz hale geliyorsa, bu durumda orantısız bir müdahale söz konusudur:

“Yargılamanın makul bir sürede sonuçlandırılması ve usul ekonomisinin sağlanması amacıyla da olsa bu denli yüksek idari para cezalarını konu alan hükümlerin denetime tabi kılınmamasının kişiye aşırı bir külfet yükleyeceği açıktır. Dolayısıyla söz konusu hükümlerin denetime kapalı tutulmasıyla kişiye yüklenen külfet, yargılamanın makul sürede sonuçlandırılması ve usul ekonomisinin sağlanması amaçlarıyla haklı kılınamaz. Başka bir deyişle belirtilen nitelikteki hükümlerin denetlettirilmesi vasıtasıyla elde edilecek bireysel yarar, makul sürede yargılanma hakkı ve usul ekonomisi ilkesine feda edilemez. Bu itibarla itiraz konusu kural, hükmün denetlenmesini talep etme hakkına yönelik orantısız bir sınırlama getirmektedir”²⁰.

“Özellikle üçüncü şahısların temel haklarını korumak, kamu menfaatini gözetmek veya adli makamların soruşturma yaparken başvurdukları yöntemleri güvence altına almak gibi amaçlarla, soruşturma aşamasında bazı delillere erişim yönünden kısıtlama getirilmesi gerekebilir... Ancak dosyaya erişim hakkına getirilecek kısıtlamanın, kısıtlama kararıyla ulaşılacak istenen amaç ile orantılı olması, savunma hakkının yeterince kullanılmasını engelleyecek nitelikte bulunmaması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında kural uyarınca müdafinin dosya içeriğini inceleme veya belgelerden örnek alma yetkisine Cumhuriyet savcısının kararıyla mutlak bir engel getirildiği görülmektedir. Kural soruşturmanın yürütülmesi sırasında Cumhuriyet savcısının ulaştığı tüm delillere yine kendisinin kararıyla savunmanın erişimine kapatılabilmesine neden olabilecek niteliktedir. Bu durum ise adil yargılanma hakkının ilkelerinden olan silahların eşitliği prensibine orantısız bir müdahale oluşturmaktadır”²¹.

“Öte yandan mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden itiraz konusu kuralda; neseben üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarrufların başka hiçbir koşula bağlı bulunmaksızın bağışlama gibi olduğu, aksinin iddiası ve ispatı mümkün olmayan bir olgu olarak kabul edilmiştir. Bu bakımdan tasarruf konusu malın değerinin tam olarak veya fazlasıyla ödenmiş olması, tasarruf işleminin borçlunun alacaklılarının da menfaatine bulunması, alacaklıların tasarruf işlemi dolayısıyla zarar görmemesi, alacaklıların alacağı tahsil ve cebri icra imkânlarının zorlaştırılmamış hatta kolaylaştırılmış olması sonucu değiştirmeyecektir. Neseben üçüncü dereceye

¹⁹ AYM, E. 2019/89, K. 2021/10, t. 04.02.2021, RG. 07.05.2021-31477, para. 101.

²⁰ AYM, E. 2020/21, K. 2020/53, t. 01.10.2020, RG. 17.11.2020, para. 38.

²¹ AYM, E. 2017/21, K. 2020/77, t. 24.12.2020, RG. 08.04.2021-31448, para. 201-202.

kadar (bu derece dâhil) hısımlar arasında gerçekleşen ivazlı tasarruflara kesin olarak bağışlama sonucunu bağlayan itiraz konu düzenleme, taraflara belirtilen hususlarda iddia ve savunmada bulunma, bu hususların ispatı yönünden delil, bilgi ve belge sunma imkânı vermemektedir. Bu yönüyle mülkiyet hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında gözetilmesi gereken makul dengeyi malik aleyhine bozan düzenlemenin ulaşılmak istenen amaç ile orantılı olduğu söylenemez”²².

Kanımızca yukarıdaki kararlar, öze dokunma yasağı ile orantılılık ilkesi arasındaki yakın ilişkiye ışık tutmaktadır. AYM içtihatlarında bu iki farklı kavram birbiriyle içiçe kullanıldığı için eleştiri konusu olmuştur. Orantılılık ilkesi ile öze dokunma yasağını aynı anlamda kullanmanın, ölçülülük ilkesini işlevsiz hale getireceği düşünülür. Bu nedenle yukarıdaki kararlarda olduğu üzere, kural ile birlikte, hak ve özgürlükler artık kullanılamaz hale geliyorsa burada öze dokunma yasağı gündeme gelmelidir²³. Böyle bir durumda orantılılık denetiminin yapılması mümkün değildir. Çünkü, ölçülülük ilkesi öze dokunma yasağından bağımsız ve öz’den önceki alanda denetim yapılmasını sağlayan bir araçtır²⁴. Bir hak açıkça kullanılamaz hale geliyorsa bu durumda, hakkın özünün ne olduğuna ilişkin bir tereddütün bulunmayacağı kanaatindeyiz.

Vergi hukuku alanında orantılılık denetimi yaptığı kararlarda Mahkeme, yasa koyucunun takdir yetkisine atıfta bulunmakta ve daha yumuşak bir denetim uygulamaktadır:

“Vergi alacağını güvence altına almanın vergi düzenine aykırılıkları önleyebilmek açısından büyük önem arz ettiği kuşkusuzdur. Bunun yanında devletin kamu alacağı niteliğindeki vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin doğru ve eksiksiz ödenmesi için gerekli tedbirlerin alınması konusunda geniş bir takdir yetkisinin olduğu da dikkate alınmalıdır... Bu durumda kuralla mülkiyet hakkına bir sınırlama getirilmiş ise de bunun kişilere şahsi olarak aşırı bir külfet yüklememesi için gerekli ve yeterli güvencelerin mevcut olduğu, bu çerçevede kuralla ulaşılmak istenen amaca ilişkin kamu yararı ile mülkiyet hakkına yönelik kişisel yarar arasında bulunması gereken makul dengenin gözetildiği anlaşılmaktadır”²⁵

“Uluslararası ticarete konu olan malın bir ülkeye girişi, bir ülkeden çıkışı, bir ülkede geçici veya sürekli olarak bulunuşu ya da bir ülkeden doğrudan geçişi için uygulanması gereken kuralların belirlenmesi kanun koyucunun takdir yetkisindedir. Mevcut ticaret politikalarının uygulanmasıyla istihdamın ve ekonomik büyümenin sağlanmasına hizmet etmesi amacıyla kanun koyucu belirtilen takdir

²² AYM, E. 2018/9, K. 2018/84, t. 11.07.2018, RG. 15.11.2018-30596, para. 29.

²³ Aksi görüş: Hakkın özü kavramıyla iddia edilen alanın muğlaklığı nedeniyle, öze dokunma yasağının son çare olarak kullanılması gerektiği öne sürülmektedir. AY m. 13’te sayılan sebebe bağlılık, ölçülülük, demokratik toplum düzeninin gerekleri gibi başka bir şarta aykırılığı nedeniyle denetlenen yasanın iptal edilmesi mümkün ise, bu yasanın hakkın özüne dokunma yasağından dolayı iptal edilmemesi gerektiği düşünülmektedir. Bkz. Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, ss. 359-361.

²⁴ Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, s. 244.

²⁵ AYM, E. 2019/100, K. 2020/62, t. 22.10.2020, RG. 06.01.2021-31356, para. 26, 31.

yetkisi çerçevesinde dış ticaretin işleyişine ilişkin çeşitli kurallar koyabilir, tedbirler alabilir. Buna göre gümrük mevzuatına aykırı fiiller için adli veya idarî çeşitli yaptırımlar öngörmek, bu yaptırımların caydırıcılığını belirlemek de takdir yetkisi kapsamındadır... Bunun yanında, dış ticaret politikalarının etkin bir biçimde uygulanması, gümrük rejimlerinin öngörülen amaçlarına uygun şekilde işlemesi sağlanarak mal ve finans piyasalarının böylece milli ekonominin korunması, vergi kaybının önlenmesiyle birlikte yerli üretimin haksız rekabet karşısında dezavantajlı konuma düşürülmemesi amaçları gözetildiğinde dâhilde işleme rejimine aykırı hareket edenlere uygulanacak idarî yaptırımın belirlenmesinde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin esas alınmasının orantısız olduğu söylenemez”²⁶.

Orantılılık ilkesinin doğru kavrandığını düşündüğümüz bir karşı oy yazısında, ilkenin tatbiki aşağıdaki gibi ifade edilmiştir²⁷. Bu karşı oy yazısını diğer kararlardan farklı bir yerde tutma nedenimiz, ilgili görüşte, normun orantısız tasarımı nedeniyle eşitlik ilkesine aykırılığa vurgu yapılmasıdır.

“Cezaların, suçların ağırlık derecesine göre verilmesi” ceza hukukunun en eski ilkelerinden biridir. Yasa maddesi, mermi yatağı dahil mermi kapasitesi 10 adet olan tabancayı taşımayı vahim kabul etmeyerek verilecek cezanın asgari haddini bir yıl kabul ederken, bir fazla mermi alan tabancayı taşımayı veya bulundurmayı vahim kabul ederek verilecek cezanın asgari haddinin beş yıl olmasını öngörmektedir. Böylece sözkonusu madde hükmü, suçların ağırlık derecesine uygun düşmeyen bir ceza verilmesini gerekli kılmaktadır. Çünkü, sözkonusu Yasanın 13. maddesine göre suç, bu yasa hükümlerine aykırı olarak ateşli silahlarla bunlara ait mermileri satın almak veya taşımak veya bulundurmaktır. Taşınan silahın bir adet fazla mermi alabilmesi, ağırlaştırıcı neden olsa da cezanın beş kat arttırılmasını haklı göstermez; bu tür silahı taşıyan kişiye verilecek ceza, suçunun ağırlık derecesine uygun sayılamaz.

Öte yandan, 13. maddenin getirdiği ölçüye göre, 11 mermi alabilen tabancalarla, 30 mermi alabilen tabancaları taşıyan kişilere aynı miktar ceza verilebilecektir. Kişiler taşıdıkları tabancaların alabildikleri mermi sayısına göre vahim bir suç işliyor iseler, 11 mermi alabilenlerle 30 mermi alabilenleri taşıyanların ya da bulunduranların aynı cezaya çarptırılması Anayasanın eşitlik ilkesine aykırı düşer.”

²⁶ AYM, E. 2017/121, K. 2017/121, t. 12.07.2017, RG. 25.08.2017-30165, paras. 14, 17.

²⁷ AYM, E. 1985/25, K. 1986/8, t. 11.03.1986, RG. 05.06.1986-19128, Karşı Oy Yazısı, Yılmaz Aliefendioğlu.

1.2.1.2. Alman Federal Anayasa Mahkemesi

Orantılılık ilkesi gereğince yasa koyucu, “en nazik denge” (*Schonendster Ausgleich*) veya “pratik uyum” (*Praktische Konkordanz*) olarak tanımlanan, çatışan anayasal değerler arasındaki ilişkiyi, fayda ve maliyetleri göz önünde bulundurarak tartmak ile yükümlüdür²⁸. Bu tartım, müdahalenin ağırlığı ile onu hukukileştiren nedenlerin önemi ve ağırlığı arasında gerçekleşmektedir²⁹. Örnek olarak, daha önce gereklilik ilkesini açıklarken de ele aldığımız işsizlik ödeneğinden kesinti öngören kuralın denetlendiği karara³⁰ göre; bireylerin iş bulma çabalarındaki azalmayla (işbirliği yükümlülükleriyle) orantılı olarak işsizlik maaşlarından kesinti öngören yasal düzenleme açısından bu denge şu şekilde olmalıdır: Bu yardım kesintileri sonucu kuraldan etkilenen kişilere yüklenen yükler ile kişilerin kendi başlarına –özellikle ücretli istihdam yoluyla- kişisel ihtiyaçlarının üstesinden gelmeleri ve böylece insan onuruna yaraşır bir yaşam sağlayabilmeleri arasında bir orantı olmalıdır³¹.

Mahkeme’ye göre, bir kuralla getirilen kısıtlamayla Anayasa tarafından korunan bir değer engellendiği ölçüde, yasa koyucunun takdir yetkisi dar yorumlanır. Mahkeme’ye göre, işsizlik maaşının sosyal devlet ilkesi gereği, işsiz olan bireylere asgari düzeyde bir yaşam sürdürmelerini amaçladığı düşünülmektedir. Mahkeme, işbirliği yükümlülüklerine uymayan işsizleri iş bulmaya sevk etmek üzere maaşlarından yüzde 60’lık bir kesinti oranı öngören kural ile; devletin, sosyal devlet ilkesi ile korunan bireylere asgari yaşam düzeyi sunma yükümlülüğünden uzaklaşıldığı kanaatindedir³². Bu durumda da ilgili kuralın ölçülülük ilkesinin alt ilkelerine uygunluğu katı bir denetimle araştırılmalıdır. İşsizlik maaşlarından kesinti oranı arttıkça, kuralın meşru bir amaca hizmet edeceği, yani bu kesintinin kuralın uygulandığı kimseleri iş bulmaya sevk edeceği, üzerindeki şüphe artacaktır³³.

Daha önce değindiğimiz başka bir kararında³⁴ Federal Mahkeme, Avrupa Merkez Bankası’nın uyguladığı bir program (PSPP) ile para politikasını düzenleme yetkisinin dışına çıkarak, Almanya’nın egemenlik alanının ihlal edildiğine karar vermiştir³⁵. Mahkeme’ye göre, Avrupa Merkez Bankası her ne kadar bir para politikası amacı olan enflasyonla mücadeleye ilişkin bir tedbir olsa dahi, alınan bu tedbirin ABA m. 5’te yer alan ve AB ile üye devletler arasındaki yetki paylaşımını düzenleyen hükme uygun olması gerekmektedir. Federal Mahkeme, Avrupa Merkez Bankası’nın uyguladığı ve yoğunluklu olarak üye devletlerden tahvil satın almaya dayalı programı, sosyal ve ekonomik sonuçları nedeniyle yetkide

²⁸ Pirker, *Proportionality Analysis And Models Of Judicial Review*, s. 131.

²⁹ Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, s. 130.

³⁰ Bkz. III. Bölüm, Başlık 1.2.1.2. Bu kararda Mahkeme, işsizlik maaşı alanların, iş hayatına tekrar katılmak için yapması gereken yükümlülüklerden kaçınmaları durumunda, işsizlik maaşından kesinti öngören bir düzenlemeyi sosyal devlet ilkesi açısından değerlendirmiştir.

³¹ BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019, para.133.

³² BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019, para. 189-190.

³³ BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019, para. 199.

³⁴ Bkz. III. Bölüm, Başlık 1.2.1.2. Bu kararda Mahkeme, Avrupa Merkez Bankası’nın uyguladığı bir tedbirin, Avrupa Birliği Anlaşması’nda düzenlenen yetki paylaşımını aşır aşmadığını denetlemiştir. Kararda ultra vires denetimi yapılmıştır.

³⁵ BVerfGE, 2 BvR 859/15, t. 05.05.2020, para. 234-235.

ölçülülük ilkesine aykırı bulmuştu. Federal Mahkeme gerekçe olarak ise, Avrupa Merkez Bankası'nın yetkisi para politikalarını düzenlemek iken, ekonomi politikalarını da etkileyen bir program (PSPP) ile bu yetkisini ölçüsüz olarak aşmasını göstermiştir³⁶.

Mahkeme'ye göre, bir tedbirin orantılılığı denetlenirken, tartılacak maliyetlerin amaç ile bağlı olması zorunlu değildir. Mahkeme kararında bu görüş şöyle ifade edilmiştir: Programın amacı her ne kadar para politikası olsa dahi, ekonomi politikası etkilerinin de tanımlamasını, tartılmasını ve birbirine karşı dengelenmesini gerektirir³⁷. PSPP'den kaynaklanan ciddi ekonomik etkiler göz önünde alındığında, bu etkiler ile belirlenen para politikası hedeflerine olumlu katkıların tartılması Avrupa Merkez Bankası'nın görevidir³⁸. Böyle bir dengeleme yapılmadığı takdirde, PSPP'nin ekonomik ve sosyal politika etkilerine tolerans göstermenin ölçülü olup olmadığı veya hangi aşamada ölçüsüz hale geldiğini tespit etmek mümkün değildir³⁹.

Vergi teşvikleri konusunda ise Mahkeme'nin 2014 yılında verdiği bir karar bulunmaktadır. Bu kararda doğrudan orantılılık ilkesine yönelik bir ihlal tespit edilmiş olmamasına rağmen, ilgili karar orantılılık ilkesi açısından oldukça dikkat çekici değerlendirmeler içermektedir. Kararda hukuki sorun, işletmelere veraset ve intikal vergisinden muafiyet öngören hükümlerin (13a, 13b ErbStG) eşitlik ilkesini ihlal edip etmediğiyle ilgilidir. Bu kararında Mahkeme'nin ölçülülük ilkesinin alt ilkelerine doğrudan temas etmediğini söylemeliyiz. Bunun yerine Mahkeme, yasa koyucunun bir muafiyet normu tasarlarken eşitlik ilkesine uygun bir düzenleme yapması için hangi unsurları göz önünde bulundurması gerektiğine yönelik genel bir değerlendirme yapmıştır.

Mahkeme'ye göre, her ne kadar yasa koyucunun muafiyetleri belirleme hususunda takdir yetkisi olsa da; muafiyet hükmünü tasarlarken yasa koyucu, eşitlik ilkesine aykırılığın büyüklüğüne göre, keyfiyet yasağından, katı bir ölçülülük testine değin sınırlarla çevrilidir⁴⁰. Bir teşvik normu için teşvik kapsamı ne kadar genişse, başka bir açıdan bu tür bir tercihli muameleyle tabi olmayanlara yapılan eşitsiz muamele ne kadar büyükse gerekçelendirme yükümlülüğü o kadar fazla olacaktır⁴¹.

Mahkeme'nin kuralın tasarımı ve kuralın amacı arasında yaptığı bu denetim elverişlilik denetimi olarak ele alınabilir. Fakat, orantılılık denetimi açısından önem taşıyan husus yüzde 50 oranının değerlendirildiği aşamadır. Mahkeme'nin, yüzdelik pay üzerinden seçilen orana ilişkin yaptığı şu çıkarımlar orantılılık denetimi için oldukça değerlidir⁴²:

³⁶ BVerfGE, 2 BvR 859/15, t. 05.05.2020, para. 177.

³⁷ BVerfGE, 2 BvR 859/15, t. 05.05.2020, para. 165.

³⁸ BVerfGE, 2 BvR 859/15, t. 05.05.2020, para. 176.

³⁹ BVerfGE, 2 BvR 859/15, t. 05.05.2020, para. 176.

⁴⁰ BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, para. 122.

⁴¹ BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, para. 172.

⁴² BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, para. 240-250.

- Standartlaştırma ve genelleştirme amacıyla yüzde 50 oranının benimsendiği açıklaması, tek başına bu gerekçeyi haklı çıkaramaz.

- Yüzde 50 kuralı, bir idari basitleştirme aracı olarak ele alınsa dahi vergi mükellefleri üzerindeki ekonomik olarak eşitsiz etki, belirli bir dereceyi aşamaz. Aksine, standart bir orana bağlanan bir vergi teşviki, standardizasyon nedeniyle katılan vergi yükünün eşitsizliği ile orantılı olmalıdır.

Teşvik normu içerisindeki kurucu şartlardan bir diğeri ise, istihdamın korunması adına, tüm işçilere ödenen toplam ücretin belli bir seviyeyi aşmasıdır. Bu kurucu şarttan, yirmi işçinin altında çalışanı olan küçük ve orta büyüklükteki işletmeler ise muaf tutulmuştur. Mahkeme, bu hükme ilişkin aşağıdaki gibi bir değerlendirme yapmıştır⁴³:

-Yirmi işçiye kadar çalışan sayısı olan şirketleri devralanların, toplam asgari ücret şartından muaf olması; buna karşılık yirmi ve üstü çalışanı olan şirketlerin devralınmasında bu kuralın uygulanması dar anlamda ölçülülük ilkesiyle bağdaşmaz. Çünkü, Federal Mali Mahkeme'nin (Bundesfinanzhof) kararında belirtildiği üzere, yasanın çıktığı zamanda, Almanya'daki tüm şirketlerin yaklaşık yüzde 90'ında yirmiden az çalışan istihdam edilmektedir. Bu durumda şirketlerin büyük çoğunluğu böyle bir şarttan muaf olacağı için, muafiyet hükmü nedeniyle istihdamın ve işçilerin ücret düzeyinin korunması gibi merkezi bir amaçtan vazgeçilmekte ve böylece teşvik amacına aykırı geniş kapsamlı sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

-Standartlaştırma ve genelleştirme yetkisi toplam ücret yükümlülüğünden geniş çaplı bir muafiyeti haklı çıkarmaz. Muafiyet hükmünden yararlanan şirketlerin oranı göz önünde bulundurulduğunda, çok az şirketin, işçilere ödenecek toplam ücretlere ilişkin bir yükümlülük altında olduğu görülür. Bu durumda muafiyet hükmü kapsam itibarıyla istisnai olma özelliğini kaybetmiştir. Kural ile istisna arasındaki ilişki tam tersi yönde değiştiği için; standartlaştırma amacıyla yasa tasarımı için verilen takdir yetkisinin ötesine geçilmiştir.

⁴³ BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, para. 219-229.

1.2.1.3. ABD Yüksek Mahkemesi

Mahkeme kararlarında, orantılılık veyahut dar anlamda ölçülülük ilkesi kullanımına rastlanmamaktadır. Bununla birlikte orantılılık ilkesine benzer bir denetim, ölçülülük ilkesinin Amerikan hukukundaki kaynaklarından biri olarak gösterilen⁴⁴, “Ticaret Kuralı”⁴⁵’nı (*Commerce Clause*) konu edinen davalarda yapılmaktadır⁴⁵. Bir kuralın eyaletler arası ticarete “aşırı yük” getirip getirmediği noktasında yapılan denetimin orantılılık denetimine benzer yönleri bulunmaktadır.

Mahkeme, bu kuralı, eyaletlerin vergi sistemlerini, eyaletler arası serbest ticarete karşı ayrımcılık yapmak için kullanmalarını yasaklamak üzere, eyalet vergi yetkilerini sınırlayan bir kural olarak yorumlamaktadır⁴⁶. Bu açıdan vergi teşvik kurallarının ayrımcılık yasağına aykırılığına yönelik Mahkeme görüşünü yansıtan davalar bu kategoride yer almaktadır. Fakat buradaki ayrımcılık yasağı kapsamının; bireylerin eşitliğinden ziyade, federe devletlerin Ticaret Kuralı karşısındaki eşit konumunu korumaya yönelik olduğunu eklemek gerekir. Buradaki hukuki gerilim, merkezi hükümetin ulusal hedeflere ulaşma konusundaki meşru arzusu ile federe devletlerin hedefleri arasında Ticaret Kuralı’na uygun bir dengenin nasıl kurulacağı sorunundan kaynaklanır⁴⁷.

Mahkeme, federe devletlerin düzenlemelerini Ticaret Kuralı açısından incelerken, düzenlemelerin eyaletler arası ticaret açısından ayrımcı veyahut korumacı bir politika içerip içermediği denetimini yapmaktadır. Örneğin, Mahkeme, *City of Philadelphia-New Jersey* davasında diğer eyaletlerden atık ithalatını yasaklayan bir kuralı, eyaletler arası ticarete karşı açıkça ayrımcı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiştir⁴⁸. Başka bir örnek olarak, *Wyoming v. Oklahoma* davasında Mahkeme, kömürle çalışan elektrik santrallerinin yakıtında, Oklahoma’dan çıkarılan kömürlerden en az yüzden on oranında karışım içermesini öngören kuralı iptal etmiştir⁴⁹. Bu kararda Mahkeme, Oklahoma’nın kömür endüstrisini koruma hedefini eyaletler arası ticaret açısından “korumacı ve ayrımcı” nitelikte olduğunu belirlemiştir⁵⁰.

⁴⁴ Sweet, Mathews, “All Things In Proportion? American Rights Review And The Problem Of Balancing”, ss. 19-21.

⁴⁵ Ticaret Kuralı, eyaletler arası ticarete ayrımcılık yapan veya eyaletler arası ticarete aşırı derecede yük getiren yasaları çıkaran federe devletlerin bu eylemlerini yasaklayan anayasal bir kuraldır. Bu kural Amerikan Anayasa’sının Madde I, Bölüm 8 ve 3. fıkrasında belirtildiği üzere “yabancı ülkelerle, federe devletler arasında ve Kızılderili kabileleriyle ticareti düzenleme konusunda” Kongre’ye yetki vermektedir. https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm#a1_sec8, (E.T. 11.12.2021); Adam B. Thimmesch, “The Unified Dormant Commerce Clause”, *Temple Law Review*, Vol. 92, No. 2, Y. 2020, s. 336.

⁴⁶ Michael S. Knoll, Ruth Manson, “The Dormant Foreign Commerce Clause After *Wynne*”, *Virginia Tax Review*, Vol. 39, No. 3, s. 358.

⁴⁷ Darien Shanske, “Proportionality as Hidden (But Emerging?) Touchstone of American Federalism: Reflections on the *Wayfair* Decision”, *Chapman Law Review*, Vol. 22/1, s. 82.

⁴⁸ *City of Philadelphia v. New Jersey*, 437 U.S. 617, 628, t. 23.07.1978.

⁴⁹ *Wyoming v. Oklahoma*, 502 U.S. 437, t. 22.01.1992.

⁵⁰ *Wyoming v. Oklahoma*, 502 U.S. 455, t. 22.01.1992.

Yukarıdaki kararlar Mahkeme'nin "uygun bir denge"nin nasıl belirlenmesi gerekeceğini açık bir şekilde ortaya koymamaktadır. Buna karşılık *Pike* kararında, Yüksek Mahkeme'nin dengenin nasıl kurulacağına yönelik yaklaşımını görmek mümkündür. Anılan karara göre⁵¹:

"Kuralın, meşru bir yerel kamu çıkarını gerçekleştirmek için tarafsız bir şekilde düzenlediği ve eyaletler arası ticaret üzerindeki etkilerinin yalnızca tesadüfi olduğu durumlarda, ortak ticarete yüklenen yük, varsayılan yerel faydalarla kıyaslandığında açıkça aşırı olmadığı sürece hukuka uygundur. Eğer federe devletin meşru bir amacı varsa... tolere edilecek yükün boyutu; ilgili yerel çıkarın doğasına ve eyaletler arası faaliyetler üzerinde daha az etkiyle yapılmasının mümkün olup olmayacağına bağlı olacaktır".

Burada her ne kadar sistematik olarak bir "denge" belirlenmeye çalışılsa da, yapılan denetim; gereklilik ve orantılılık denetimi kısmen barındıran kendine özgü bir denetimden öteye geçememektedir. Ayrıca oluşturulmaya çalışılan "denge" yönteminin, vergi kurallarının denetiminde doğrudan uygulandığını söylemek güçtür. Vergi kuralları açısından buna benzer bir denge yöntemi *Quill* davasında ele alınmıştır. İlgili dava, Kuzey Dakota Eyaleti sınırları içerisinde temsilcisi ya da işyeri bulunmayan, yalnızca başka bir eyalette kurularak, Kuzey Dakota'ya posta yoluyla mal ve hizmet satan *Quill* şirketine, bu satışlar nedeniyle Kuzey Dakota tarafından vergi salımp salınmayacağına ilişkindir⁵². *Quill* kararında eyaletlerin vergilendirme yetkisi ile ticaret kuralı arasındaki çatışma vurgulanmıştır⁵³. Bu kapsamda ilgili vergi düzenlemesi ile eyaletler arası ticarete bir yük getirip getirmeyeceği tartışılmıştır⁵⁴.

Mahkeme, eyaletler arası ticaret üzerindeki gereksiz yük oluşturabilecek vergilerin denetiminde *Pike* kararına benzer bir yaklaşımda bulunulması gerektiğini iddia etse dahi, fiili yükün nasıl tartılacağı noktasında herhangi bir açıklamada bulunmamıştır. *Quill* kararında Mahkeme'nin denetimi, vergi bağlantı noktasının⁵⁵ (tax nexus) eyaletler arası ticarete yük getirmeyecek şekilde belirlenip belirlenmediği ile sınırlı tutulmuştur⁵⁶. Yapılan denetim teorik açıdan orantılılık ilkesini çağırırsa dahi; uygulanan denetim, orantılılık ilkesinden oldukça farklı bir yönde gerçekleşmiştir.

Mahkeme'nin diğer kararlarında, vergi bağlantı noktası, eyaletler ile kongre arasındaki adil paylaşımın sağlanması ve adil bir ilişki için gereksinimler olarak vergiye yönelik testler⁵⁷ geliştirilmiş

⁵¹ *Pike v. Bruce Church*, 397 U.S. 142, t. 02.03.1970.

⁵² *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 318, t. 26.05.1992.

⁵³ *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 305, t. 26.05.1992.

⁵⁴ *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 305, 318, t. 26.05.1992..

⁵⁵ Örneğin, satış vergileri için bu bağlantı noktası şirketlerin eyalet içerisinde işyeri veyahut temsilcilik gibi fiziki bir mevcudiyetinin bulunmasıyla kurulmaktadır.

⁵⁶ Thimmesch, "The Unified Dormant Commerce Clause", s. 345.

⁵⁷ Thimmesch, "The Unified Dormant Commerce Clause", s. 342.

olsa dahi, geline nokta vergilerin Ticaret Kuralı'na aykırı olup olmadığına ilişkin Mahkeme standartının, bir nevi orantılılık denetimi olduğunu söylemek oldukça güçtür. Mahkeme, Ticaret Kuralı ile federe devletlerin vergi kuralları arasındaki dengeyi, vergi kuralının düzenleniş biçiminde aramaktadır.

1.2.2. Uluslararası Mahkeme Kararlarında Orantılılık İlkesi

1.2.2.1. ABAD

Mahkeme kararlarında orantılılık ilkesi tanımlanmış olsa da, ilkenin istikrarlı bir şekilde uygulandığını söylemek güçtür⁵⁸. ABAD kararlarında bu aşama genellikle atlanır ve gereklilik denetiminin yapılmasıyla ölçülülük denetimi nihayete erdirilir⁵⁹. Mahkeme kararlarında ilke, genellikle, “*neden olunan dezavantajların izlenen amaçla orantısız olmaması*” olarak ifade edilmektedir⁶⁰. Bazı kararlarda⁶¹ ise ilke; “*çatışan haklar arasında adil bir dengenin (fair balance) kurulması*” olarak ele alınmaktadır.

Mahkeme'nin orantılılık denetimine ilişkin önde gelen kararlarından biri *Danish Bottles* kararıdır⁶². İlgili karar, Danimarka hükümetinin çevreyi korumak adına geri dönüştürülebilir kaplara ilişkin bir düzenlemesini konu almaktadır. Danimarka Hükümeti'nin düzenlemesine göre, onaylanmış kaplarla satılan ürünlerin, herhangi bir içecek satıcısına iadesi mümkünken; onaylanmamış kaplar yalnızca o ürünü satan perakendeciye iade edilebilecektir. Ayrıca düzenleme, onaysız kaplarda içecek satan firmaların üretimini yıllık 3000 hekto litre ile sınırlandırmaktadır. Mahkeme'ye göre ilgili kural, maksimum bir yeniden kullanım oranı sağladığı için çevrenin korunmasına ciddi ölçüde katkı sağlamaktadır⁶³. Fakat, onaysız kaplara ilişkin getirilen 3000 hekto litre şartı ithalatı sınırladığı için; bu şart, izlenen amaçla ölçüsüzdür⁶⁴.

Yukarıdaki kararda olduğu gibi, bir kuralın iç pazara ve yerleşme serbestisine olumsuz bir etkisi olduğu ve gereklilik denetiminin tatmin edici bir sonuç ortaya koyamadığı az sayıdaki davada orantılılık

⁵⁸ Sauter, “Proportionality in EU Law: A Balancing Act”, s. 461.

⁵⁹ Sauter, “Proportionality in EU Law: A Balancing Act”, s. 447.

⁶⁰ ECJ, C-180/96, *United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland v Commission of the European Communities*, t. 05.05.1998, para. 96; ECJ, C-331/88, *The Queen v Ministry of Agriculture, Fisheries and Food, ex parte FEDESA and Others*, t. 13.11.1990, para. 13; ECJ, C-133/93, C-300/93 ve C-362/93, *Crispoltoni and Others v Fattoria Autonoma Tabacchi and Others*, t. 05.10.1994, para. 41.

⁶¹ ECJ, C-70/10, *Scarlet Extended*, t. 24.11.2011, para. 53; ECJ, C-112/00, *Schmidberger*, t. 12.06.2003, para. 81.

⁶² ECJ, C-302/86, *Commission vs. Denmark*, t. 20.09.1988.

⁶³ ECJ, C-302/86, *Commission vs. Denmark*, t. 20.09.1988, para. 20.

⁶⁴ ECJ, C-302/86, *Commission vs. Denmark*, t. 20.09.1988, para. 21-22.

denetimi önemli bir role sahiptir⁶⁵. Genelde iç pazarı etkileyen uyuşmazlıklar için yapılan bu denetim, Mahkeme'nin her durumda başvurduğu bir yöntem değildir.

Omega kararının konusunu, şiddet içeren bir simülasyon oyununun yasaklanması oluşturur. Almanya Hükümeti'ne göre, cinayet eylemlerini çağrıştıran bir oyuna getirilen bu yasak, ulusal anayasanın garanti altına almaya çalıştığı insanın onurunun korunması amacına hizmet etmektedir⁶⁶. Mahkeme, söz konusu tedbirin yerleşme serbestisini ihlal edip etmediğini değerlendirmiştir. Mahkeme'nin değerlendirmesine göre, “öldürmek için oyna” temalı bir oyunun yasaklanmasıyla, yetkili ulusal makamlar tarafından izlenen amacın gerçekleşmesi için gerekli olanın ötesine geçilmemiştir⁶⁷. *Omega* kararında yapılan denetimin doğrudan bir orantılılık denetimi olduğunu söylemek güçtür.

Benzer şekilde, *Schmidberger* davasında, orantılılık ilkesinin nasıl yapılacağı yalnızca teorik olarak belirtilmiştir. Fakat, bu kararda da tanıma uygun bir denetimin yapılmadığı görülür. Anılan kararda Mahkeme, bir yanda toplantı hürriyeti ile ifade özgürlüğü diğer yandan ise meşru devlet çıkarları arasında uygun bir ilişkinin kurulması gerektiğini belirtmiştir⁶⁸. Mahkeme'ye göre, söz konusu menfaatler arasında adil bir denge kurulup kurulmadığını belirlemek için davanın tüm koşulları göz önünde bulundurularak ilgili menfaatler tartılmalıdır⁶⁹. Nihayetinde Mahkeme, yapılan denetimi, devletlerin takdir yetkisi tezi çerçevesinde en az müdahaleci aracın denetlenmesi ile sınırlamış; adil dengenin nasıl kurulacağına ilişkin bir açıklamada bulunmamıştır⁷⁰.

Anged kararına⁷¹ ilişkin Kokott'un görüşünde yukarıdaki teorik tanımlamalara benzer ifadeler kullanılmıştır. ABAD kararlarına atıfta bulunan Kokott, orantılılık ilkesini şu şekilde açıklamıştır⁷²: “*Hak ve özgürlüğe yönelik kısıtlamalar izlenen amaca uygun olmalıdır. Bu, kısıtlamanın ve sonuçlarının izlenen amaçlarla orantısız olmaması gerektiği anlamına gelir. Bu nedenle, korunan yasal çıkarların (çevre koruma ile şehir ve ülke planlaması) ve etkilenen yasal çıkarların soyut önemi dikkate alınarak belirli sonuçların tartılması gerekecektir.*”

Görüş yazısında, vergi teşvikinden yararlanamayanlara yönelik bu tartım şu şekilde yapılmıştır⁷³: “*Bu durumda vergi, izlenen amaçlarla orantısız değildir. Yük, ekonomik faaliyetten vazgeçilmesine neden olacak kadar yüksek değildir ('boğulma etkisi')... Ayrıca, çevre koruma ile şehir*

⁶⁵ Pirker, *Proportionality Analysis And Models Of Judicial Review*, s. 272.

⁶⁶ ECJ, C-36/02, *Omega*, t. 14.10.2004, para. 39.

⁶⁷ ECJ, C-36/02, *Omega*, t. 14.10.2004, para. 39.

⁶⁸ ECJ, C-112/00, *Schmidberger*, t. 12.06.2003, para. 80.

⁶⁹ ECJ, C-112/00, *Schmidberger*, t. 12.06.2003, para. 81.

⁷⁰ ECJ, C-112/00, *Schmidberger*, t. 12.06.2003, para. 82 vd.

⁷¹ İlgili uyuşmazlık İspanya Katalonya bölgesinde kurulan belli bir büyüklükteki işletmelere getirilen satış alanı vergisinden bazı işletmelerin muaf tutulmasının, Topluluk Hukuku tarafından korunan yerleşme serbestisi ve ayrımcılık yasağını engelleyip engellemediğine ilişkindir.

⁷² ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, Opinion Of Advocate General Kokott, t. 09.11.2017, para. 59.

⁷³ ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, Opinion Of Advocate General Kokott, t. 09.11.2017, para. 60.

ve ülke planlaması, bir toplumun bir arada yaşaması için yüksek öneme sahip yasal menfaatlerdir. Sonuç olarak, yerleşme serbestisinin (örtülü) bir şekilde sınırlandırılması bile haklı görülebilir.”

1.2.2.2. AİHM

Genel olarak, ölçülülük ilkesiyle birlikte kullanılan adil denge arayışı, ağırlığının çoğunu⁷⁴ bu nihai aşamaya verir. Bu arayış, toplumsal çıkarlar ile bireysel hakların korunması arasındaki çatışmanın adil bir denge içerisinde çözülüp çözülmediğine odaklanmaktadır⁷⁵. Bireysel ve genel çıkarlar arasındaki bu denge, devletlerin takdir yetkisiyle bağlantılı olarak ele alınır⁷⁶.

Mahkeme’nin kullandığı adil denge kavramını birebir orantılılık ilkesine eşitlemek, indirgemeci bir tutum olacaktır. Orantılılık denetimi ancak, adil denge arayışının bir parçası olarak ele alınabilir. Mahkeme, her durumda, bir yandan toplumsal çıkarları diğer yandan bireysel haklara yapılan müdahaleyi, tüm koşulları gözetererek, birbiriyle mukayese etmemektedir. Mahkeme’nin orantılılık denetimi, bir tedbirin bireysel haklara aşırı bir külfet yükleyip yüklenmediğinin tespitiyle sınırlıdır⁷⁷.

Mülkiyet hakkı gibi, nicel olarak ifade edilebilen maddi zararlar da bu dengeyi kurmak daha kolaydır. Mülkiyet hakkının sınırlandırılması hususunda yapılan orantılılık denetimi; zarar karşılığında tazminatın verilmiş olması, yapılan müdahaleye karşılık ulusal hukuk sisteminde usuli güvencelerin bulunması, mülkün kıymet takdirinin adil bir şekilde belirlenmesi gibi bir dizi şartla daha somut bir şekilde yapılmaktadır⁷⁸.

Örneğin, *Hentrich v France* kararında belirtildiği üzere, özel mülkiyetin kamuya devri durumunda, işleme karşı itiraz için etkin iç hukuk yolunun bulunmaması, bireysel mülkiyet hakkı açısından aşırı bir yük teşkil edecektir⁷⁹. Mahkeme’ye göre, etkin iç hukuk yollarının bulunmaması, mülkiyet hakkının korunması ile genel çıkarın gerekleri arasında kurulması gereken adil dengeyi bozmaktadır⁸⁰.

Konu vergilendirme yetkisinin kullanılmasıyla mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler olduğunda, aşırı yük tanımı, bireysel vergi yüküne ilişkin değerlendirmeleri de içerebilir. *N.K.M. v*

⁷⁴ Pirker, *Proportionality Analysis And Models Of Judicial Review*, s. 228.

⁷⁵ AİHM, *Von Hannover v. Germany*, Başvuru No. 59320/00, t. 24.06.2004, para. 57; AİHM, *L.B. v. Hungary*, Başvuru No. 36345/16, t. 12.01.2021, para. 51; AİHM, *Hentrich v. France*, Başvuru No. 13616/88, t. 22.09.1994, para. 49.

⁷⁶ AİHM, *Van Hannover v. Germany*, t. 24.06.2004, para. 57.

⁷⁷ Örnek olarak bkz. AİHM, *N.K.M. v. Hungary*, Başvuru No. 66529/11, t. 14.05.2013 (final 04.11.2013), para. 71-72; AİHM, *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*, Başvuru No. 7151/75; 7152/75, t. 23.09.1982, para. 73.

⁷⁸ Gemalmaz, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Mülkiyet Hakkının Sınırlanmasında “Adil Denge” İlkesi”, ss. 656-670.

⁷⁹ AİHM, *Hentrich v. France*, t. 22.09.1994, para. 49.

⁸⁰ AİHM, *Hentrich v. France*, t. 22.09.1994, para. 49.

Hungary kararında belirtildiği üzere, kıdem tazminatları hususunda, belirli bir kesimin diğer mükelleflere oranla yaklaşık üç kat daha fazla gelir vergisi ödemesi, aşırı bir yük mahiyetindedir⁸¹. Özellikle, kıdem tazminatının, kişilere, çalışma hayatlarının sonunda verildiği düşünüldüğünde; böyle bir dönemde elde edilecek bir gelire, aktif çalışma hayatını sürdürenlerden daha fazla ihtiyaç duyulacağı göz önünde bulundurulmalıdır⁸². Mahkeme'ye göre, devlet hazinesine gelir sağlama amacı, belirli bir kesime yüklenen aşırı vergi yüküyle meşru gösterilemeyecektir. Çünkü, diğer gelir vergisi mükelleflerine uygulanan vergi oranlarında bu denli yüksek bir değişiklik yapılmamıştır⁸³. Fakat, sosyal ve ekonomik alanda devletlerin geniş bir takdir yetkisi olduğunu kabul eden Mahkeme açısından, uygulanan bir vergi oranı hukuki sorunun çözümünde tek başına belirleyici bir role sahip olmayacaktır⁸⁴. İlgili kural, başvurucunun kıdem tazminatını hak edişinden on hafta önce yürürlüğe girmiştir. Kıdem tazminatının yıllara yayılmış bir ücret alacağı olmasına karşılık; ilgili değişiklik ile gelirin elde edildiği tarihte yürürlükte olan vergi oranından çok daha yüksek bir oran belirlenmiş ve bu yüksek oran, kuralın yürürlük tarihinden sonraki tüm kıdem tazminatlarına uygulanmıştır⁸⁵. Mahkeme'ye göre, söz konusu gelirin elde edildiği tarihte yürürlükte olan vergi oranından çok daha yüksek bir vergi oranı düzenleyen bir kural, P1-1 tarafından korunan beklentilere makul olmayan bir müdahale niteliğinde olacaktır⁸⁶. Tüm bu gerekçelerle Mahkeme, başvurana uygulanan söz konusu özel tedbirle sosyal adalet amaçlanmış olsa dahi; dayandırılan meşru kamu yararı açısından ilgili tedbirin haklı gösterilemeyeceği sonucuna varmıştır⁸⁷.

Hukuka aykırı olarak alınan bir verginin iade koşulları, vergilendirme yetkisi ve mülkiyet hakkı arasındaki adil dengeyi bozabilir. *Eko-Elda Avee v. Greece* kararı, başvurucudan haksız yere tahsil edilen verginin talep edilmesinin ardından, söz konusu verginin yaklaşık beş buçuk yıl sonra faiz ödenmeksizin iade edilmesini konu almaktadır. Mahkeme'ye göre, vergilerin veya katkı paylarının iade koşulları ilgililere aşırı bir yük getirdiği takdirde; bu durum, P1-1 ile güvence altına alınan hakların ihlali anlamına gelecektir⁸⁸. Sonuç olarak, bu kadar uzun süre geçmiş olmasına rağmen vergi mercilerinin gecikme faizi ödemeyi reddetmeleri; genel kamu çıkarı ve bireysel çıkar arasındaki adil dengeyi bozacaktır⁸⁹.

AIHM'in aşırı yük yaklaşımı yalnızca mülkiyet hakkıyla sınırlı değildir. Vergilendirme yetkisinin kullanılmasında özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkına ilişkin olarak da böyle bir sınırın

⁸¹ AIHM, *N.K.M. v. Hungary*, t. 14.05.2013 (final 04.11.2013), para. 72.

⁸² AIHM, *N.K.M. v. Hungary*, t. 14.05.2013 (final 04.11.2013), para. 70.

⁸³ AIHM, *N.K.M. v. Hungary*, t. 14.05.2013 (final 04.11.2013), para. 72.

⁸⁴ AIHM, *N.K.M. v. Hungary*, t. 14.05.2013 (final 04.11.2013), para. 67.

⁸⁵ AIHM, *N.K.M. v. Hungary*, t. 14.05.2013 (final 04.11.2013), para. 74.

⁸⁶ AIHM, *N.K.M. v. Hungary*, t. 14.05.2013 (final 04.11.2013), para. 74.

⁸⁷ AIHM, *N.K.M. v. Hungary*, t. 14.05.2013 (final 04.11.2013), para. 75.

⁸⁸ AIHM, *Eko-Elda Avee v. Greece*, Başvuru No. 10162/02, t. 09.03.2006 (final 09.06.2006), para. 30.

⁸⁹ AIHM, *Eko-Elda Avee v. Greece*, t. 09.03.2006 (final 09.06.2006), para. 31.

varlığı kabul edilmektedir. *L.B. v. Hungary* kararında Mahkeme, Macaristan hükümetinin vergi borcunu ödemeyenleri ve vergi kaçakçılığı yapanları listelemesi işlemini, özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkı kapsamında değerlendirmiştir. Macaristan Vergi İdaresi, kurumun internet sitesinde, vergi borcu olanların ikametgah adreslerini, vergi numaralarını ve isimlerini içeren künyelerini yayınlamaktadır. Vergi borcu olanlar listesinden, borcunu ödeyenlerin isimleri silinmektedir. Başvurucu, kişisel bilgilerinin internet ortamında ifşa edilmesi nedeniyle özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkının ihlal edildiğini öne sürmüştür. Ekonomik ve sosyal alanda devletlere tanınan takdir yetkisini göz önünde bulunduran Mahkeme, ödeme disipliniyi iyileştirmek, üçüncü şahısların ticari çıkarlarını korumak ve böylece genel ekonomiye katkıda bulunmak gerekçeleriyle vergi yükümlülüklerine uymayan kişilerin kimliğini kamuya açıklamanın; makul bir temelden açıkça yoksun olmadığı kanaatindedir⁹⁰. Yine de, internet aracılığıyla böyle bir yayın yapmanın, bu gerekçelerden daha ağır bir müdahale teşkil edip etmeyeceğinin araştırılması gerekmektedir⁹¹.

İlgili yayının kapsamı, belli bir ekonomik büyüklüğün üzerinde vergi borcu olanlar ve vergi kaçakçılığı yapanlarla sınırlandırılmıştır. Ayrıca, bu listeye dahil edilen kimseler, vergi yükümlülüklerini uzun bir süre (180 gün) yerine getirmeyen kimselerdir. Bu nedenle Mahkeme, bu tür bir yayının olumsuz etkilediği kimseleri, kamu gelirine en çok zarar veren kimselerle sınırlandığını kabul etmektedir⁹². Mahkeme'ye göre, vergi borcunu ödemeyenler hakkında yayınlanan veriler olan; ikametgah adresi, isim soyisim ve vergi kimlik numarası gibi bilgilerin yayınlanmasının özel hayat üzerinde ciddi etkileri olacağı açıktır⁹³. Fakat, somut olay özelinde değerlendirildiğinde, yalnızca vergi mükelleflerinin isimleriyle sınırlı bir listenin açıklayıcı olmaması ve aynı adı taşıyan kişiler için olumsuz sonuçlar doğurması muhtemeldir⁹⁴. Bu nedenle, yasama organı, vergi kaçakçıları hakkında ek kimlik bilgisi olarak bir kişinin ev adresini seçtiği için eleştirilmemelidir⁹⁵. Ayrıca, söz konusu bilgilerin yayınlanış şekli, yayının kamu yararına hizmet eden bilgilerin mevcudiyetini ve erişilebilirliğini güvence altına almak için tasarlanmış olması ve yayının başvurusunun günlük yaşamı üzerindeki sınırlı etkisi göz önüne alındığında; bu işlem davalı devletin takdir yetkisi içerisinde değerlendirilmiştir⁹⁶. Sonuç olarak Mahkeme, kişisel verilerinin böyle bir gerekçeyle kamuya açık hale getirilmesinin, başvurusunun özel hayatına önemli ölçüde büyük bir yük getirmediği kanaatindedir⁹⁷.

⁹⁰ AİHM, *L.B. v. Hungary*, Başvuru No. 36345/16, t. 12.01.2021, para. 54.

⁹¹ AİHM, *L.B. v. Hungary*, t. 12.01.2021, para. 55.

⁹² AİHM, *L.B. v. Hungary*, t. 12.01.2021, para. 56.

⁹³ AİHM, *L.B. v. Hungary*, t. 12.01.2021, para. 58.

⁹⁴ AİHM, *L.B. v. Hungary*, t. 12.01.2021, para. 59.

⁹⁵ AİHM, *L.B. v. Hungary*, t. 12.01.2021, para. 60.

⁹⁶ AİHM, *L.B. v. Hungary*, t. 12.01.2021, para. 71.

⁹⁷ AİHM, *L.B. v. Hungary*, t. 12.01.2021, para. 70.

Yukarıdaki karar, zararın maddi olarak ölçülemediği haklar için yapılmış bir orantılılık denetimini konu almaktadır. Kişinin ikametgah adresi gibi oldukça özel bir bilginin paylaşılması bazı durumlarda suç dahi olabiliyorken; kuralın gerekçesine ve olayın şartlarına göre bazı durumlarda ise meşru bir sebebe dayandırılmaktadır. Vergi teşvikleri gibi fayda ve zararın görece belirli olduğu durumlarda AİHM'in yaklaşımı yol gösterici olabilir. Fakat, AİHM kararları irdelendiğinde vergi teşviklerine özelinde böyle bir denetimin yapılmadığını görülür. AİHM, vergi teşviklerine ilişkin ayrımcılık yasağı kapsamında bir denetim yapmakta ve bu denetim genellikle meşru amacın test edilmesi yoluyla gerçekleşmektedir⁹⁸.

2. Vergi Teşviklerinin Orantılılık İlkesine Uygunluğu

2.1. Mahkeme Kararlarından Çıkarımlar: Norm Tasarımının Orantılılığı

İncelenen mahkeme kararlarında orantılılık ilkesi, iki çatışan değer tartılması olarak ele alınsa dahi, ilkenin uygulanmasında bu değerlerin objektif ve tutarlı bir şekilde tartılmadığı görülmektedir. Örneğin, AYM kararlarında, orantılılık denetiminin öze dokunma yasağıyla karıştırıldığı görülmektedir. Oysa, öze dokunma yasağına aykırılık durumunda, çatışan değerlerden bir tanesi tamamen feda edildiği için bir orantının araştırılması mümkün değildir. Çünkü, ölçülülük ilkesi, öze dokunma yasağından bağımsız ve öz'den önceki alanda denetim yapılmasını sağlayan bir araçtır⁹⁹.

Alman Federal Anayasa Mahkemesi, orantılılık denetimini; norm tasarımının ve ihlal derecesinin denetimi olarak kavramaktadır. Mahkeme'ye göre, eşitlik ilkesine ihlalin büyüklüğü arttıkça, bu sapmanın gerekçesi o ölçüde somutlaştırılmalıdır¹⁰⁰. Fakat, Mahkeme'nin uyguladığı orantılılık denetiminde, kuralın sağladığı faydanın her durumda göz önünde bulundurulmadığı dikkat çekmektedir. Örneğin¹⁰¹, işsizlik ödeneğinden kesinti öngören bir kural ile işsizleri iş bulmaya yönlendirme amacı arasında böyle bir denetimin yapılmadığı gözlenir. İlgili kararda, yardım kesintileri sonucu kuraldan etkilenen kişilere yüklenen yükler ile kişilerin kendi başlarına –özellikle ücretli istihdam yoluyla- kişisel ihtiyaçlarının üstesinden gelmeleri arasında bir denge sağlanmaya çalışılmıştır. İşsizlerin -ücretli istihdam yoluyla- kişisel ihtiyaçlarının üstesinden gelmesi amacı sosyal devlet ilkesiyle birlikte değerlendirilmiş, bu bağlamda devletin, insanlara, insan onuruna yaraşır bir hayat sürdürmelerini sağlama ödevinden bahsedilmiştir. Mahkeme'ye göre, işbirliği yükümlülüklerine uymayan işsizlere işsizlik maaşından yüzde 60'lık bir kesinti oranı öngören kuralla bireylere asgari yaşam düzeyi sunma yükümlülüğünden uzaklaşmıştır. Mahkeme'ye göre bu denli yüksek oranda bir

⁹⁸ Örn. AİHM, *Darby v. Sweden*, Başvuru No. 11581/85, t. 23.10.1990, para. 33-34.

⁹⁹ Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, s. 244.

¹⁰⁰ BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, para. 172.

¹⁰¹ Bkz. IV. Bölüm, Başlık 1.2.1.2.

kesinti bireylerin yaşam standartlarını oldukça olumsuz etkileyecektir. Fakat, bu kararda orantılılık denetimi için asıl yapılması gereken değerlendirme, kesinti oranı arttıkça, işsizlerin işe girme oranında bir artışın olup olmadığının sorgulanması olmalıydı. Mahkeme'nin ise böyle bir değerlendirme yapmadığı gözlenir. Benzer şekilde, veraset ve intikal vergisinden muafiyet getiren hükme yönelik yapılan denetimde, ilgili muafiyet hükmünün yasa amacına ne ölçüde katkı sağladığı değerlendirilmemiştir.

Amerikan Yüksek Mahkemesi'nin, orantılılık denetimine benzer bir yapıdaki “aşırı yük” denetiminde dikkat çeken hususlar bulunmaktadır. Mahkeme, *Quill* kararında, bir vergi kuralının eyaletler arası ticarete aşırı bir yük getirip getirmediğini sorgularken vergi bağlama noktasının nasıl belirlendiğini değerlendirmiştir. Görüşümüze göre, bir normun tasarlanış biçiminde orantının aranması mahkemelerin yapabileceği en objektif denetim yöntemidir. Öte yandan, bir vergi kuralının eyaletler arasındaki ticarete ne kadar yük getirdiği belirsiz iken, bu yükün aşırı olup olmadığının değerlendirilmesi mahkemelerin objektif bir şekilde yapabileceği bir denetim değildir. Böyle bir değerlendirmenin yapılabilmesi için somut verilere ihtiyaç duyulmaktadır.

AIHM kararlarında orantılılık denetimi için dikkat çeken husus aşırı vergi yükü kavramıdır. *N.K.M. v Hungary* kararında geçen bu kavram, orantılılık ilkesi için değinilmesi gereken bir meseledir. Çünkü, vergi yükleri arasındaki ilişkinin dengeli olup olmadığı, orantılılık denetiminin konusunda girmektedir. Vergi yükü farklılaştırmasında nasıl bir orantının olması gerekeceği cevaplanması zor bir sorudur. Fakat, bu farklılaştırma artık aşırı bir dengesizlik barındırıyorsa, burada orantılılık ilkesinin ihlal edildiği söylenebilir. Örneğin, AIHM'e göre, kıdem tazminatları hususunda, belirli bir kesimin diğer mükelleflere oranla yaklaşık üç kat daha fazla gelir vergisi ödemesi, aşırı bir yük mahiyetindedir.

Ele alınan kararlarda orantılılık denetimi için ayrı ayrı sorunlar bulunmaktadır. Aslında bu sorunların kaynağı, Kokott'un bir ABAD kararına ilişkin görüş yazısında ele alınmıştır. İlgili açıklama şöyledir¹⁰²:

“ *korunan yasal çıkarların (çevre koruma ile şehir ve ülke planlaması) ve etkilenen yasal çıkarların soyut önemi dikkate alınarak belirli sonuçların tartılması gerekecektir.*”

Orantılılık denetimine ilişkin sorunların kaynağı hangi sonuçların tartılacağı hususunda makul bir yaklaşımın geliştirilememesidir. Fakat, vergi teşvikleri özelinde bu tartımın nasıl yapılacağı hususunda bir yaklaşım geliştirmek mümkündür. Orantılılık ilkesinin objektif bir şekilde kavranması,

¹⁰² ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, Opinion Of Advocate General Kokott, t. 09.11.2017, para. 59.

elverişlilik ve gereklilik ilkesinde savunduğumuz yöntemlerin birlikte değerlendirilmesiyle mümkün olabilir. Bununla birlikte, ele alınan kararlardaki norm tasarımı ile ilişkin görüşler ilkenin somutlaştırılması için son derece değerlidir. Bir teşvik normunun orantılı olup olmadığı, öncelikle, verginin temel unsurlarının tasarımı ile ilgili bir meseledir. Çünkü, eşitlik ilkesine aykırılık, teşvik normunun tasarımından kaynaklanan bir sorundur. Bu nedenle, vergi teşvikleri açısından orantılılık ilkesinin somutlaştırılması için öncelikle eşitlik ilkesini ihlalin kaynağı olan unsurlar belirlenmelidir. Sonrasında ise somut bir değerlendirmenin yapılabilmesi için objektif bir yöntem geliştirilmelidir.

2.2. Eşitlik İlkesini İhlale Neden Olan Vergi Teşvik Kuralının Unsurları

2.2.1. Yararlanıcılar

Vergi teşvik kuralları için temel hukuki sorun eşitlik ilkesinin ihlalidir. Bu nedenle, orantılı bir teşvik normu için, öncelikle, eşitlik ilkesine ihlalin ortaya çıktığı unsurlar belirlenmelidir. Bir vergi kuralının unsurlarını; konu, yükümlü, vergiyi doğuran olay, miktar, oran, alt ve üst sınır, ödeme usulü, indirimler, mali yüküm tutarı, yürürlük tarihi gibi hususlar oluşturmaktadır. Bu unsurların birçoğunun eşitlik ilkesiyle bağlantısı bulunmamaktadır. Örneğin, ödeme usulünün belirlenmesi unsuru eşitlik ilkesine aykırılık oluşturan bir unsur olarak değerlendirilemeyecektir. Çünkü, eşitlik ilkesine aykırılık, ödeme usulünün nakit veyahut kredi kartı olarak belirlenmesinden kaynaklanmamaktadır.

Yararlanıcılar unsuru, orantılılık ilkesi için üzerinde durulması gereken bir husustur. Çünkü, ayrımcı muamele gören grubun belirlenmesi, eşitlik ilkesiyle doğrudan ilişkili bir meseledir. Yasa amacıyla elde edilecek fayda ile eşitlik ilkesini ihlalin büyüklüğü arasında orantılı bir ilişkinin olması için bu unsur titizlikle ele alınmalıdır.

Teşvik kurallarında yararlanıcılar; vergi kanunlarındaki “mükellef” tanımına benzer şekilde, objektif niteliklerle tanımlanmıştır. Örneğin, genç girişimcilere kazanç istisnasında yararlanıcılar; *“ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişiler”* olarak düzenlenmiştir¹⁰³. Normun birden fazla objektif niteliği “ve” bağlacıyla bağladığı görülür. Bu nedenle, teşvik normundan yararlanması istenen kişilerin sayılan niteliklerin tamamına haiz olması gerekecektir. Bu nitelikler şunlardır:

- ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunması,

¹⁰³ GVK, mükerrer m. 20/1.

- mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamak,
- tam mükellef gerçek kişi olmak.

Kurum kazançları için düzenlenen bir teşvik kuralı olan sınai mülkiyet haklarından istisna başlıklı norm incelendiğinde, yukarıdakine benzer şekilde bir dizi şartın aynı anda arandığı görülür. İlgili hükmün a bendinde düzenlenen yararlanıcılar şöyle nitelendirilmiştir¹⁰⁴:

“(1) Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratlar.”

İlgili hükmün b bendindeki şartla birlikte bir diğer yararlanıcı grubu şöyle oluşturulmuştur¹⁰⁵:

“(1) Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançlar.”

Yararlanıcı olmak için, ilgili hükümlerde sayılan şartların tümü sağlanmak zorundadır. Teşvik hükmünün a bendi incelendiğinde bu şartlar şunlardır:

- Buluşların kiralanması,
- Kiralanan buluşların; araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkması,
- Araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye’de gerçekleştirilmiş olması.

Birden fazla yararlanıcının belirlendiği vergi teşviklerinde, bu teşvikler orantılı bir şekilde sunulmalıdır¹⁰⁶. Çünkü, teşvikten daha fazla yararlananlar, teşvikten daha az yararlananlara göre eşitlik ilkesini daha çok ihlal edeceklerdir. Bu nedenle, yasa koyucu, teşvikten daha fazla yararlanacak grupları tasarlarırken, bu gruplara niçin daha fazla vergi avantajı tanındığını açıklayabilmelidir. Bu nedenle, birden fazla yararlanıcının belirlendiği durumlarda, daha fazla kayırılan grubun gerekçesi makul bir temele dayanmalıdır.

¹⁰⁴ KVK, m. 5/B/(1)/a).

¹⁰⁵ KVK, m. 5/B/(1)/b).

¹⁰⁶ Örneğin, GVK m. 31 hükmüyle getirilen engellilik indiriminde yararlanıcı grupları üçe ayrılarak şöyle ifade olunmuştur:

1.Grup: Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı

2.Grup: Çalışma gücünün asgari % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı

3.Grup: Çalışma gücünün asgari % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı

Yukarıdaki örnekte tek bir teşvik kuralıyla üç farklı yararlanıcı grubu oluşturulmuştur. Her bir yararlanıcı grubuna tanınan teşvik miktarı, engel oranlarıyla orantılı olarak değişiklik göstermektedir. Bu gibi kurallarda, yararlanıcı grupları arasındaki farklılaşmanın orantılı olması gerekmektedir.

2.2.2. Teşviki Doğuran Olay

Teşviki doğuran olay kavramı vergiyi doğuran olay kavramından esinlenerek üretilmiştir. Bu kavramı açıklamadan önce vergiyi doğuran olayın hukuki niteliğini kısaca açıklamak istiyoruz. Vergi Usul Kanunu, m. 19’da vergiyi doğuran olay şu şekilde ifade olunmuştur: “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*”.

Verginin bağlandığı olay ise her vergi kanununda farklı olarak düzenlenmiştir. Örneğin, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, m. 1’de vergiyi doğuran olay “*Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarikiyle veya her hangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikal*” etmesi olarak açıklanmıştır. Bu durumda, bir arazinin bağışlanmasıyla veraset ve intikal vergisi için vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır.

Konaklama vergisi için vergiyi doğuran olay ise; otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde geceleme hizmetinin verilmesi ile bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı gibi hizmetlerin sunulmasıyla meydana gelecektir¹⁰⁷. Bu durumda da, örneğin, otelde bir gece konaklanması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır.

Vergi teşvik yasaları incelendiğinde, yararlanıcıların belirlenmesi olarak tasnif edilen, yasada geçen niteliklere haiz olmanın; teşvikten yararlanmak için tek başına yeterli olmadığı görülür. Vergi borcu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğuyorken; bir vergi teşvikine birtakım zorunlu hususların yerine getirilmesiyle hak kazanılmaktadır. Bu benzerlik nedeniyle, bu unsur, teşviki doğuran olay olarak adlandırılmıştır.

Yararlanıcılar olarak belirlenen grubun, teşvike hak kazanabilmesi için, ilgili teşvik normunda öngörülen birtakım şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Vergi yasalarındaki vergiyi doğuran olay tanımlamasına benzer şekilde, teşviki doğuran olay unsuru her vergi teşvik kuralında birbirinden farklı olarak tanımlanmıştır. Örneğin, genç girişimcilere kazanç istisnası öngören teşvik kuralında bu unsur şöyle ifade olunmuştur¹⁰⁸:

“...aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.

1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,

¹⁰⁷ 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, K. 13.07.1956, RG. 23.07.1956-9362, m. 34.

¹⁰⁸ GVK, mük. m. 20.

2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.),

3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,

4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hâli hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,

5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.”

Sınai mülkiyet haklarında istisna başlıklı kuralda, teşviki doğuran olay ise şöyle kararlaştırılmıştır¹⁰⁹:

“(2) İstisnanın uygulanabilmesi için;

a) İstisna uygulamasına konu buluşun, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname veya 22/12/2016 tarihli ve 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında yer alması ve buluşa ilişkin incelemeli sistem ile patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,

b) İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde veya 6769 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması ve bu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması şartıyla, patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması... gerekmektedir.

(3) (Değişik: 15/7/2016-6728/57 m.) İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir.

(...)”

Yukarıdaki kuralda (2). fıkra hükmü açıkça teşvikten yararlanmak için gerekli olan bir takım şartlar “istisnanın uygulanabilmesi için (...) gerekir” lafzıyla açıkça düzenlemiştir. Fakat, hükmün devamı incelendiğinde, bu teşvik normundan yararlanmak için ek bir takım şartların da kararlaştırıldığı

¹⁰⁹ KVK, m. 5/B/(2).

gözlenir. Örneğin, (3). fıkra hükmü gereği, bu istisna uygulamasından yararlanmak için ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresinin aşılması gerekecektir.

Teşviki doğuran olayın teşvik kuralının amacıyla orantılı olması için, belirlenen şartların kural amacıyla uyumlu olması gerekmektedir. Bu kapsamda teşviki doğuran olayın şartları; yasa koyucunun amacı açısından ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

2.2.3. Eşik Değer

Vergi teşvik kurallarında eşitlik ilkesine aykırılık doğuran bir diğer unsur; eşik değerdir. Çünkü, belirlenen eşik değerın miktar veyahut oranı arttıkça eşitlik ilkesine aykırılık derinleşmektedir. Örneğin, vergiden yüzde kırk oranında bir indirim öngören bir teşvik kuralı yerine, yüzde otuz oranında indirim öngöröldüğünde eşitlik ilkesinden sapma azalacaktır.

Mali yüküm düzenleyen bir vergi kuralı verginin mali güçle orantılı olması ilkesine uygun olmalıdır. Fakat, vergi teşvik kurallarıyla belirlenen eşik değerler bu durumun bir istisnasını oluşturur. Örneğin, Türk Vergi Sistemi'nde, genç girişimcilere destek olunması amacıyla, bu girişimcilerin elde ettiğı gelirlerin bir kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir¹¹⁰. Bu durumda, temel kural olan gerçek kişilerin gelir vergisine tabi olması hususu değişmemektedir. Yalnızca kuralda belirlenen şartları taşıyanlara, aynı mali güçte olan diğer yükümlülerden daha az vergi ödeme avantajı tanınmaktadır. Bu kapsamda, genç girişimcilerde kazanç istisnası için eşik değer 75.000 TL olarak belirlenmiştir¹¹¹. Bu teşvikten yararlananlar, 75.000 TL üzerindeki kazançları bakımından, diğer herkesin tabi olduğı gelir vergisi yükümlölüklerine tabidirler.

Yasa koyucu bazı durumlarda bu eşik değeri bir oranla belirlemektedir. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/B'de düzenlenen "Sinai Mülkiyet Haklarından İstisna" başlıklı kuralda böyle bir eşik değerin kullanıldığı görülür. İlgili hüküm gereği, Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan elde edilen kazançların yüzde % 50'si kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar, tek bir oran ya da belirli bir miktar belirlenerek oluşturulan teşvik normlarına birer örnektir. Fakat, teşvik kurallarının tasarımı her durumda bu kadar basit olmayabilir. Bazı durumlarda teşvik kuralında belirlenen eşik değeri nitelikli bir hal alır. Örneğin, bazı yatırımlar için indirimli kurumlar vergisi oranı öngören yatırım teşviklerinde eşik değeri daha kompleks bir haldedir. İlgili kural incelendiğinde teşvikten yararlanma oranının yatırıma katkı oranı ve yatırıma katkı tutarı

¹¹⁰ 193 sayılı Kanun, mükerrer m. 20.

¹¹¹ 193 sayılı Kanun, mükerrer m. 20/1.

gibi değişkenlere bağlı olduğu görülür¹¹². Bu gibi durumlarda bir teşvik kuralı için birden fazla eşik değeri belirlenmiş olmaktadır.

Yasa koyucunun eşik değeri için tercih ettiği yöntem, eşitlik ilkesine ihlalinin yoğunluğuyla ilgilidir. Eşitlik ilkesi açısından önem arz eden husus teşvikten yararlanmayanların ödediği vergiyle, yararlananların ödediği vergi arasındaki farktır. Örneğin, vergi istisnası veya muafiyeti öngören bir kuralda eşitlik ilkesine ihlalin yoğunluğu had safhadadır. Fakat, yüzde 50 gibi oransal bir eşik değerini belirlenmesiyle ilkeye ihlalin yoğunluğu azalacaktır.

Eşik değeri, orantılılık ilkesi açısından tartımın yapılması gereken bir unsurdur. Bu unsur kapsamında yapılacak orantılılık denetimi bazı soruların cevaplanmasını gerekli kılmaktadır. İlk olarak; yasa koyucunun takdir ettiği teşvik miktarı orantılı mıdır? İkinci olarak, eşik değeri yöntemi kuralın amacıyla orantılı olarak mı tasarlanmıştır? Üçüncüsü, teşvikten yararlananlarla yararlanmayanlar arasında orantılı bir ilişki var mıdır?

3. Değerlendirme: Eleştiriler ve Orantılı Bir Teşvik Kuralı İçin Öneriler

3.1. Verginin Temel Unsurlarının Orantılı Olması

3.1.1. Eşik Değeri: Teşvik Miktarının Orantılılığı (Mukayese Metodu)

İncelenen mahkeme kararlarında, teşvik miktarına ilişkin orantılılık denetiminin en detaylı yapıldığı mahkeme Federal Alman Anayasa Mahkemesi'dir. Fakat, Federal Mahkeme, orantılı bir teşvik miktarına nasıl ulaşılabileceği hakkında bir görüş sunmamakta, bunun yerine teşvik oranı veya teşvik miktarının büyüklüğüne göre, yasa koyucuya ikna edici bulgulara dayanma yükümlülüğü¹¹³ yüklemektedir. Benzer şekilde, AYM'nin bir kararında da, suçların cezalarla orantılı olması ilkesiyle ilişkili olarak orantının nasıl kurulacağı sorunu tartışılmıştır¹¹⁴. Buna rağmen, bir eşik değeri nasıl belirlenmesi gerektiğine ilişkin gerek mahkeme kararlarında gerekse literatürde tatmin edici hiçbir cevaba rastlanmamıştır. Kanımızca, bunun temel nedeni bir "oran"ın kurulabilmesi için iki farklı

¹¹² 7326 sayılı Kanun, K. t. 03.06.2021, RG. 09.06.2021-31506.

"MADDE 32/A

...

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder...

(3) İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır."

¹¹³ BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, para. 172.

¹¹⁴ AYM, E. 1985/25, K. 1986/8, t. 11.03.1986, RG. 05.06.1986-19128, Karşı Oy Yazısı, Yılmaz Aliefendioğlu.

değere ihtiyaç duyulmasıdır. Örneğin, yatırım teşviklerine ilişkin yapılan çalışmalarda, Tunus'ta vergi teşvikiyle yaratılan bir kişilik istihdamın devlete maliyeti 18.000 Amerikan Doları; El Salvador'da ise ilave istihdamın devlete maliyeti 2048 Amerikan Doları olarak tahmin edilmiştir¹¹⁵. İki ülkedeki iki farklı uygulama birbiriyle mukayese edildiğinde, Tunus'taki vergi teşvikinin El Salvador'a oranla yaklaşık 9 kat daha verimsiz olduğu görülür. Bu ilişkiden Tunus'ta uygulanan vergi teşvikinin orantısız olduğu çıkarımı yapılabilir. Buna rağmen, bu iki ülkenin sosyo-ekonomik farklılıkları böyle bir mukayesenin yapılmasını güçleştirmektedir. Ayrıca, bu teşvikler, kapsam, uygulandıkları sektör ve uygulandığı yıl gibi faktörler bakımından da değişiklik göstermektedir.

Bir kesimi tamamen vergiden muaf kılan bir vergi teşviki dahi başlı başına orantısız olmayacaktır. Çünkü, bir orantının söz konusu olması için mukayese edilebilir başka bir oran gereklidir. Vergi teşvikleri açısından yasa koyucunun belirlediği eşik değere ilişkin temel sorun; belirlenen teşvik oranının veya miktarının orantılı olup olmadığıdır. Burada tartılan husus teşvik amacıyla elde edilen fayda ile eşitlik ilkesine aykırılık nedeniyle ortaya çıkan zarardır. Mukayese metodu olarak adlandırılan metot; elverişlilik ilkesi açısından önerdiğimiz metotla; gereklilik denetimi için önerdiğimiz metodun bir birleşimidir.

Elverişlilik ilkesinin açıklandığı bölümde vergi teşviklerinin etkilerini “görece” objektif şekilde ortaya koyabilmek için düzenleyici etki analizleri önerilmişti. Ayrıca, bu analizler, konaklama vergisi¹¹⁶, konut fiyatlarındaki artışı düzenlemek için vergi tedbirlerinin kullanılması¹¹⁷, ortak konsolide kurumlar vergisi matrahının belirlenmesi¹¹⁸ ve vergi mahremiyeti¹¹⁹ gibi spesifik vergi konularında da uygulanmaya çalışılmıştır.

Vergi teşvikleri açısından elverişlilik ilkesinin gerekleri fayda analizleri ile sağlanabilir. Bu doğrultuda, örneğin, yasa koyucunun amacı istihdamı artırmak ise; *ex post* ve *ex ante* analiz yöntemleriyle bir teşvikin ne kadar istihdam artışına sebep olduğu/olacağı tahmin edilebilir¹²⁰. Bu analiz yöntemleri, mukayese edilebilir bir veri ürettiği için objektif bir değerlendirme yapmayı mümkün kılmaktadır. Elverişlilik denetimi neticesinde “faydanın” nicel bir metotla tespit edilmesi orantılılık ilkesi için de anlam ifade etmektedir. Çünkü orantılılık denetiminde mukayese edilecek ilk husus yasa amacının sağladığı faydadır.

¹¹⁵ James, “Vergi Teşvikleri, Vergisel Olmayan Teşvikler ve Yatırımlar: Bulgular ve Politika Uygulamaları”, s. 65.

¹¹⁶ Bkz. Atar, Düzenleyici Etki Analizi Ve Türkiye’de Belediye Gelirleri Üzerine Bir Uygulama “Konaklama Vergisi Örneği”.

¹¹⁷ Tax Measures To Moderate House Price Growth – Extension Of The Bright-Line Test, <https://www.treasury.govt.nz/sites/default/files/2021-03/ria-tsy-tmmh-mar21.pdf>, (E.T. 04.04.2022).

¹¹⁸ Christoph Spengel, vd., *A Common Corporate Tax Base for Europe: An Impact Assessment of the Draft Council Directive on a CC(C)TB*, Discussion Paper No. 12-039, ZEW, 2012.

¹¹⁹ Anne-Maria Hambre, *Tax Confidentiality A Comparative Study and Impact Assessment of Global Interest*, Örebro University, 2015.

¹²⁰ İktisadi amaçlı olmayan vergi teşviklerinde, mutluluk ve refah analizleriyle toplumdaki genel değişim verileri açıklanabilir.

Öte yandan, gereklilik ilkesinin uygulanması için tespit edilen unsurlar, mukayese metodu için de önem taşır. Çünkü, vergi teşvikleri açısından orantılılık denetiminde mukayese edilecek ikinci husus, eşitlik ilkesini ihlal nedeniyle ortaya çıkan zarardır.

Gereklilik ilkesi bağlamında eşitlik ilkesini ihlal nedeniyle ortaya çıkan zarar ise;

- Vazgeçilen gelir,
- Teşvikten yararlananlar ile yararlanmayanlar arasında oluşan sapma,
- Teşvik kurallarının uygulanması için harcanan idari giderlerdir.

Bu durumda vergi teşviklerinin orantılılığı aşağıdaki tabloya göre değerlendirilebilir:

Tablo 8: Vergi Teşviklerinin Orantılılığının Değerlendirilmesi İçin Gereken Veri Seti

Teşvik Kuralının Amacı/ Amaçları	Fayda Analizi Sonuçları	Vazgeçilen gelir	Yararlanmayanlar aleyhine oluşan sapma	İdari Maliyetler
Amaç 1				
Amaç 2				
Amaç 3				
Amaç 4				

Yukarıdaki tabloda, fayda ve zararı mukayese etmeye yarayan veriler söz konusu olsa dahi, orantılılık denetimi yapılabilmesi için ek bir karşılaştırma ölçütüne ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü, bu tabloya yalnızca belirli sayısal ifadelerin yazılması, orantılılık denetimi yapabilmek için tek başına yeterli değildir.

Bu kapsamda, öncelikle *ex post* analizler yapılarak, aynı teşvik amaçları doğrultusunda daha önce uygulanan teşviklerin sonuçlarına ulaşılmalıdır. Ardından, enflasyon olgusu gözetilerek, bir birim faydanın maliyeti tekrar hesaplanmalıdır. Böylece yukarıdaki tabloyu orantılılık ilkesi açısından değerlendirilebilir kılacak ek bir karşılaştırma ölçütüne ulaşılmış olacaktır.

Aynı amaca yönelik önceki vergi teşvik kurallarının etkileriyle birlikte; teşvik kuralının uygulanmasından sonraki *ex post* analiz verileri de anlamlıdır. Bu sayede teşvik kuralı için üretilen *ex ante* veriler; kuralın uygulanmasının ardından elde edilecek *ex post* verilerle mukayese edilebilir hale gelecektir.

Sonuç olarak, birbirleriyle mukayese edilebilir tablolar sayesinde, orantılılık ilkesi, azlık-çokluk ilişkisi üzerinden denetlenebilir hale gelecektir. Örneğin, bu mukayese sonucu, geçmişte aynı amaçla uygulanan bir vergi teşvik kuralı daha fazla fayda sağlıyor, buna karşılık daha az zarara neden oluyorsa; uygulanan/uygulanacak olan yeni teşvik kuralı açısından; önceki teşvike kıyasla, daha orantısız bir ilişkinin olduğu söylenebilir.

3.1.2. Yararlanıcılar: Teşvikin Orantılı Dağıtılması

Tek bir yararlanıcı grubu düzenlenmişse, kıyas edilebilir başka bir grup olmadığı için, bu konu özelinde, orantılık denetimi konusuz kalmaktadır. Fakat, birden fazla yararlanıcı grubu var ise; yararlanıcı grupları arasındaki ilişkide orantılılık ilkesinin gözetilmesi gerekecektir¹²¹. Çünkü, yararlanıcı gruplarının farklı vergi avantajları elde etmesi, bu gruplar arasında da bir eşitsizlik yaratmaktadır.

¹²¹ Örneğin, GVK m. 31’de düzenlenen engellilik indiriminde;

-%40-%59 arasında çalışma gücü kaybı olanlar için 500 TL,

-%60-%79 arasında çalışma gücü kaybı olanlar için 1170 TL,

-%80 ve üzeri çalışma gücü kaybı olanlar için 2000 TL tutarında aylık tutarın ücretten indireceği düzenlenmiştir.

Farklı yararlanıcı gruplarının belirlendiği durumlarda, öncelikle, teşvikten en çok yararlananın kural amacına en çok faydayı sağlayan olması gerekmektedir. Bu kapsamda engellilere yönelik bir vergi teşvikinde daha fazla engellilik oranına sahip olan grup, teşvikten daha çok yararlanmalıdır. Yukarıdaki kuralda bu şartın sağlandığı görülür.

İkinci olarak, yararlanıcı gruplarının teşvikten yararlanma miktarları kural olarak birbirleriyle orantılı olmalıdır. Bunun nedeni, teşvikten daha az yararlanan grupla daha çok yararlanan grup arasındaki ayrımın verginin mali güçle orantılı olması ilkesine dayanmamasıdır. Bu sebeple yapılacak farklılaştırmada, kural amacı neticesinde ortaya çıkan fayda ile eşitlik ilkesine aykırılık arasında bir orantının gözetilmesi gerekir. Sonrasında bu orantı makul bir şekilde gerekçelendirilmelidir.

Yukarıdaki kuralda; engellilik oranı arttıkça, teşvikten yararlanma düzeyinde de bir artış olmaktadır. Bununla birlikte yararlanıcı grupları arasındaki artışın engellilik oranıyla doğru orantılı artmadığı görülmektedir: Örneğin, yüzde 59 engeli olanların ücret gelirinden 500TL indirilmekteyken; yüzde 80 engeli olanlardan 4 kat fazla olacak şekilde 2000TL indirilmektedir. Bu durumda engel oranındaki yüzde 21 oranındaki bir artış karşılığında; teşvik miktarı 4 katına çıkmaktadır.

Üçüncüsü, yararlanıcı grupların oluşturulması ve bu grupların teşvikten yararlanma miktarı arasındaki orantı her durumda matematiksel bir formüle dayanmayacaktır. Yukarıdaki gibi bir durumda, yüzde 59 oranında çalışma gücü kaybının engellilik nedeniyle kaynaklandığı unutulmamalıdır. Yüzde 59 oranındaki bir kayıp çalışma hayatını tamamen engellemediyorken; yüzde 80 ve üzeri bir kayıp ise bireyleri çalışma hayatının ya dışına çıkarmakta ya da bireylere çok sınırlı bir alanda çalışma olanağı tanımaktadır. Türk Hukuku’nda çalışma gücü kaybının belirlendiği kriterler Maluliyet ve Çalışma Gücü Kaybı Tespiti İşlemleri Yönetmeliği’nde düzenlenmektedir. Bu yönetmeliğin ekinde (EK-1) çalışma gücü kaybına neden olan hastalıklar ve fiziksel rahatsızlıklar ağır, orta ve hafif olarak derecelendirilmiştir. Örneğin, zeka geriliğine neden olan IQ düşüklüğü hastalığı için ağır derecede çalışma gücü kaybı IQ’nun 50 ve altı olduğu durumlar için geçerlidir (EK-1, B. 1). Ağır derecede IQ düşüklüğünden muzdarip kimselerde; öz bakımını kendi yapamama, tek başına sokağa çıkamama veya evde tek başına kalamama gibi semptomlar görülmektedir. Buna karşılık, aynı listede, hafif derecede bir özür olarak işitme kaybı gösterilmiştir (EK-1, D. 1). Bu rahatsızlıktan muzdarip olanlar ise, cerrahi yöntemle takılan işitme sağlayıcı cihaz kullanan ve kalıcı işitme kaybı yaşayanlardır. Bu iki farklı rahatsızlık yüzdelik bir derecelendirmede birbirine yakın bir orantıda olsa dahi; çalışma gücü kaybı bakımından ağır derecede olanların çalışma hayatlarına devam edebilmeleri oldukça güçtür. İşitme engelli bireyler çalışma hayatlarına bir çok iş kolunda devam edebilir haldedir. Buna karşılık, kişisel öz bakımını dahi kendi yapamayan bir bireyin çalışma hayatına devam edebilmesi oldukça güçtür. Buna benzer durumlarda doğru bir orantının uygulanmasını hukuki bulmuyoruz. Bunun temel nedeni ise, hukuku, matematiksel formülasyonlara indirgenemez kılan bir kaynağın şekillendirmesidir. Bu kaynak, sosyal adalettir.

Teşvikten yararlananlar arasında yüzdelik dilimde oransal bir eşitsizlik olması; ilgili normu doğrudan orantılılık ilkesine aykırı kılmayacaktır. Bu durumda yararlanıcı grupları arasında orantılı bir kural tasarımının yapıp yapılmadığı incelenmelidir¹²².

KVK m. 32/A’da düzenlenen indirimli kurumlar vergisi başlıklı vergi teşvik kuralı bu konuyu açıklamak için iyi bir örnektir. İlgili düzenlemede Cumhurbaşkanı’na bölgesel farklılıklara göre indirim oranını belirlemek için yetki verilmiştir¹²³. Kuralın eski halinde ise bu yetki Bakanlar Kurulu’na verilmişti¹²⁴. Bu yetkiye istinaden yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararı’nda hangi bölgeye ne kadar indirim oranı uygulanacağı ve yatırımın büyüklüğüne göre sağlanacak indirimli kurumlar vergisi oranı aşağıdaki gibi belirlenmiştir¹²⁵:

Tablo 9: İndirimli Vergi Oranları

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
1	10	30	20	30
2	15	40	25	40
3	20	50	30	50
4	25	60	35	60
5	30	70	40	70
6	35	90	45	90

İlgili düzenlemeyle, bölgesel teşvik uygulamalarına ve büyük ölçekli yatırımlara ilişkin altışar adet olmak üzere, toplamda on iki farklı yararlanıcı grubu belirlenmiştir. Yararlanıcı grupları arasında yüzde otuzdan yüzde doksana değin değişen altı farklı vergi indirim oranı bulunmaktadır. Bölgelere sağlanan teşvikler yüzde on oranında farklılaştırılmıştır. Örneğin, 1. bölgeyle 2. bölgeye uygulanan vergi indirimi arasında yüzde on oranında bir fark bulunmaktadır. Bu farklılık her ardışık bölge arasında devam etmektedir.

Orantılılık ilkesi gereği, yararlanıcı grupları arasında vergi indirimi bakımından yapılan farklılaştırmada orantılı bir ilişkinin olması gerekecektir. Orantılı bir ilişki kurulup kurulmadığı aşağıdaki hususların göz önüne alınmasıyla belirlenebilir:

¹²² Bu görüş, temellerini, norm tasarımının orantılılık ilkesi açısından denetlendiği Alman Federal Anayasa Mahkemesi’nin bir kararından almaktadır. Karar için bkz. BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, para. 219-229.

¹²³ Kurumlar Vergisi Kanunu, m. 32/A, f. 2.

¹²⁴ 02.07.2018 tarihli ve 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 173 üncü maddesiyle, 32/A maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde, “Bakanlar Kurulunca” ibaresi “Cumhurbaşkanınca” şeklinde değiştirilmiştir”, Kurumlar Vergisi Kanunu, dn. 43.

¹²⁵ 19.06.2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, m. 15.

- İlk olarak, birden fazla yararlanıcı grubun belirlendiği durumda, teşvikten en çok yararlanan grubun kural amacıyla orantılı bir ilişkisinin olması gerekmektedir. Örneğin, 6. bölgeye en çok teşvikin sağlanmasıyla bölgeler arası gelişmişlik farkının giderilmesi amacı arasında böyle bir ilişkinin olup olmadığı değerlendirilmelidir. Bu durumda, 6. bölge olarak belirlenen illerin¹²⁶, sosyo ekonomik açıdan en az gelişmiş iller olması gerekecektir. Çünkü, bölgesel gelişmişlik farkının giderilmesi amacıyla getirilen bir teşvik kuralında, en büyük vergi indiriminin en az gelişmiş bölgeye sunulmasıyla, yasa amacıyla orantılı bir ilişki kurulmuş olacaktır. 6. bölgedeki illerin en az gelişmiş iller olup olmadığı ise verilerle gerekçelendirilmelidir.

- İkinci olarak, yararlanıcı grupların teşvikten yararlanma miktarları birbirleriyle orantılı olmalıdır. Örneğin, 6. bölgedeki illerden 1. bölgedeki illere doğru ilerledikçe bölgesel gelişmişlik seviyesi artmalıdır. Buna bağlı olarak da teşvikin büyüklüğü 1. bölgedeki illere yaklaştıkça azalmalıdır. Çünkü, yararlanıcı grupları arasında orantılı bir ilişki kurulması için bölgesel gelişmişlik seviyesi arttıkça sunulan teşvikin büyüklüğü azalmalıdır. Örneğin, 2. bölge, 3. bölgeden daha gelişmiş illeri barındırmalıdır. Bu durumda da 2. bölgedeki illere daha az vergi indirimi sunulmalıdır. Bölgesel teşvik uygulamasında böyle bir orantının sağlandığı görülmektedir.

- Üçüncü olarak, yararlanıcı grupların oluşturulması ve bu grupların teşvikten yararlanma miktarı arasındaki orantı matematiksel bir formüle dayanmak zorunda değildir. Bölgelerin gelişmişlik düzeyleri arasındaki farkla sunulan teşvik oranları arasında doğru bir orantının olması yeterlidir. Örneğin, 3. bölgeye sunulan vergi indirim oranı yüzde 50 iken, 1. bölgeye sunulan vergi indirim oranı yüzde 30'dur. Bu iki vergi indirim oranı arasında nedensel bir ilişki kurmak güçtür. Yasa koyucunun, 3. bölgeye yüzde 30, ikinci bölgeye ise yüzde 10 oranında bir vergi indirimi öngörmesi de mümkündür. Ayrıca, bir önceki başlıkta değinildiği üzere vergi indiriminin belirlenmesi hususu eşik değere ilişkin bir sorundur.

3.1.3. Teşviki Doğuran Olayın Orantılılığı

Teşviki doğuran olay, yararlanıcıların vergi teşvikine hak kazanmak için sahip olması gereken özel nitelikler veyahut yerine getirmesi gereken birtakım şartlardır. Orantılılık ilkesi gereği teşviki doğuran olay yasa amacına aykırı bir şekilde tasarlanmamalıdır.

Teşviki doğuran olayın yasa amacı doğrultusunda tasarlanmaması birtakım mükelleflerin bu teşvikten yararlanamaması sonucunu doğurabilir. Bu teşvikten yararlanamayan mükellefler, eğer, yasa amacına aykırı şartın ortadan kalkmasıyla teşvikten yararlanacak iseler; bu durum eşitlik ilkesinin ihlali anlamına gelir. Çünkü, yasa amacına uygun bir kural tasarımı yapma elverişlilik ilkesi gereği

¹²⁶ Örn. 6. bölgedeki iller için bkz. 19.06.2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Ek-1.

yasa koyucunun sorumluluğundadır. Yasa koyucunun bu sorumluluğunu yerine getirmemesi nedeniyle teşvikten yararlanamayanların yüklendikleri ek vergi yükü bir eşitsizlik doğurur. Bu eşitsizlik, halihazırda teşvikten yararlananlar ile teşvik normu amacına uygun tasarlanması durumunda teşvikten yararlanacak olanlar arasında gerçekleşir. Bu ikinci grup, orantılılık ilkesi gereği korunmalıdır. Çünkü, orantılılık ilkesi, yasa amacı ile eşitlik ilkesine aykırılık nedeniyle ortaya çıkan zarar arasında bir denge kurmaya çalışmaktadır. Bu dengenin kurulması için öncelikle yapılması gereken, yasa amaçlarının, ilgili yasa gerekçelerinden tespit edilmesidir.

Örneğin, GVK, mük. m. 20’de düzenlenen genç girişimci istisnası kuralının gerekçesi şöyle ifade olunmuştur¹²⁷:

“Madde ile ekonomik büyüme ve kalkınmanın itici gücü, yenilik ve yaratıcılığın en önemli kaynaklarından biri olan genç girişimcilere kazanç istisnası getirilmektedir. Bu amaçla ticari, zirai ve mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefliği tesis edilen yirmidokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilere, elde ettikleri söz konusu kazançlarının 103’üncü maddede yer alan şartlar dahilinde kazanç istisnası sağlanmaktadır. Ayrıca bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı’na yetki verilmektedir.”

Yukarıdaki gerekçede, yasanın genel amacı büyüme, kalkınma ve yenilik amaçları olarak zikredilmiş fakat kural tasarımının amacına yer verilmemiştir. Örneğin, yararlanıcılar grubunun hangi amaçla oluşturulduğu açıklanmamıştır. Bu nedenle teşvikin niye yalnızca ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri kapsadığı ve niçin, yalnızca yirmi dokuz yaşını doldurmamış olanlara yönelik olduğu bilinmemektedir.

Teşviki doğuran olayın kural amacına uygun olup olmadığı da benzer şekilde belirsizdir. Gerekçede, “103’üncü maddede yer alan şartlar dahilinde kazanç istisnası sağlanmaktadır” denilerek, teşviki doğuran olayın niçin bu şekilde belirlendiği açıklanmamıştır.

İlgili kuralda yararlanıcı grup şu şekilde belirlenmiştir:

“Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefliği tesis olunan ve mükelleflik başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişiler”

Teşvik miktarı ise şudur:

¹²⁷ Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı, Madde 1, <https://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0517.pdf>, (E.T. 20.04.2022).

“Faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.”

Teşviki doğuran olaysa şöyle tasarlanmıştır:

“1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,

2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.),

3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,

4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hâli hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,

5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.”

Orantılılık ilkesi gereği, teşviki doğuran olay yasa amacına uygun olmalıdır. Yasa amacının açıkça belirlenmediği durumlarda ise, yararlanıcı grubun tasarımı dikkate alınarak teşviki doğuran olayın orantılı olup olmadığı tartışılmalıdır¹²⁸. Teşviki doğuran olayın şartları ayrı ayrı değerlendirilecek olursa:

1. *İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması:* İşe başlama, gelir vergisi açısından mükellefiyetin başlangıç tarihi niteliğindedir. İşe başlamanın bildirilmesi ise Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen bir yükümlülüktür (VUK, m. 153). İşe başlama bildirimi şartı yararlanıcı grubun tasarımına uygundur. Çünkü, bir kimsenin “*mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını...*” doldurup doldurmadığının tespit edilmesi için böyle bir şartın aranması makuldur. Fakat, bu bildirimin “kanuni süresi” içerisinde yapılmasının şart koşulması; teşvik amacıyla veyahut yararlanıcı grubun tasarımıyla ilişkili bir husus değildir. İşe başlama bildirimin kanuni süresi içerisinde yapılması; her ne kadar vergi güvenliğinin sağlanmasına ilişkin bir yüküm olsa dahi; böyle bir yüküm, teşvik yasası öncesinde bu yükümlülüğünü yerine getirmeyen potansiyel yararlanıcıları teşvik kapsamından çıkarmaktadır. Yararlanıcı olmak için tüm şartları taşıyan bir mükellef, Vergi Usul Kanunu uyarınca yerine getirmesi gereken bir yükümlülüğü ihlal ettiği için cezalandırılmaktadır. Böyle bir cezalandırma anlayışı,

¹²⁸ Bu anlayış, Federal Alman Anayasa Mahkemesi’nin norm tasarımı denetlerken yaptığı çıkarımlardan üretilmiştir. Bkz. BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, para. 240-250.

özendirici bir tedbir olan vergi teşviklerinin amaçlarıyla bağdaşmayacaktır. Bu nedenle ilgili şart orantısızdır.

2. *Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi*: Bu şart yararlanıcı grubun tasarımıyla orantılıdır. Çünkü, ilgili kuralla “*ticari, zirai veya mesleki faaliyet*” lerin teşvik edilmek istendiği anlaşılmaktadır. Bu üç faaliyet de kendi işinde bilfiil çalışmakla gerçekleştirilmektedir.

3., 4., 5.: Bu şartlar teşvik kuralından yasa amacına aykırı olarak yararlanılmasını önlemek için tasarlanmıştır.

3.2. Orantının Sınırı: Aşırı Vergi Yüğü

Orantılılık testi iki aşamadan oluşan bir yapıya sahiptir¹²⁹: İlk aşama, yasal veya idari bir önlemin avantajının, önlemden etkilenenler üzerindeki dezavantajlarına karşı tartılmasıdır. İkinci aşama ise, aşırı yük testidir.

Vergilerin orantılılığı hususu, ABAD kararına ilişkin bir görüş yazısında boğulma etkisi ile ilişkilendirilmiştir¹³⁰. Bu anlayış doğrultusunda, bir vergi yükü ekonomik faaliyetten vazgeçmeye neden olduğu takdirde, bu verginin orantısız olacağı öne sürülmektedir. Bir AİHM kararında, bu aşırı yük sayısal rasyolarla ifade edilmiştir. Mahkeme’ye göre belirli bir kesimin diğer mükelleflere oranla yaklaşık üç kat daha fazla gelir vergisi ödemesi, aşırı bir yük mahiyetindedir¹³¹.

Vergi teşvikleri açısından ise, eğer, teşvikten yararlanmayanların üzerine aşırı bir yük yükleniyorsa bu teşvik kuralı orantılılık ilkesine aykırı kabul edilmelidir. Vergi teşvikleri açısından bir “yük”ün aşırı olup olmadığı, ilgili teşvik kuralının teşvikten yararlanmayanlar üzerindeki etkisiyle ölçülür. Bir vergi teşvik kuralının aşırı yük teşkil edip etmeyeceği ise teşvikten yararlananların yararlanmayanlara oranıyla ilgili bir mevzudur. Bu kapsamda normal vergi sisteminden bir sapma olan vergi teşvik normları ne zaman istisnai özelliğini kaybederse; o durumda teşvikten yararlanmayanlar üzerinde aşırı bir yük oluşacağı kanaatindeyiz¹³².

Vergi teşvik kurallarının istisnai özelliğini kaybetmesi ise iki durum için söz konusudur. İlk durumda, bir vergi teşvikinden yararlananların sayısı, o vergiyi ödeyenlerin sayısından fazlaysa; mükellef sayısı itibariyle artık istisnai bir düzenlemeden bahsedilemeyecektir. İkinci durumda, bir vergi teşviki için yararlanıcıların elde ettikleri toplam teşvik miktarı, o verginin yükümlülerinin ödedikleri toplam vergiden fazlaysa; bu durumda da teşvik kuralı istisnai özelliğini kaybedecektir. Bu iki durumun

¹²⁹ Harbo, *The Function of Proportionality Analysis in European Law*, s. 37.

¹³⁰ ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, Opinion Of Advocate General Kokott, t. 09.11.2017, para. 60.

¹³¹ AİHM, *N.K.M. v. Hungary*, t. 14.05.2013 (final 04.11.2013), para. 72.

¹³² Krş. Bkz. BVerfGE, 1 BvL 21/12, t. 17.12.2014, para. 227.

varlığı halinde, ilgili teşvik düzenlenmesi teşvikten yararlanmayanlar üzerine aşırı yük yüklediği için orantısız kabul edilmelidir.



SONUÇ

İktisadi yazında geniş ölçüde ele alınan vergi teşviklerini hukuki açıdan ele alan çalışmalar son derece sınırlıdır. Ayrıca, literatürde, vergi teşviklerine ilişkin hukuki sorunları ele alan bir tanımlamanın yapılmadığı gözlenmiştir. Bu çalışma, vergi teşviklerini hukuki açıdan ele alan bir tanım barındırmaktadır.

Ölçülülük ilkesinin vergi teşvik kuralları ile bağlantısı ilk bölümde açıklanmıştır. Bu bağlantının kurulması vergi teşviklerinin anayasacılık anlayışı içerisinde ele alınmasıyla mümkündür. Bu nedenle, vergi teşvik kurallarının hangi anayasal ilkelerle temas halinde olduğu açıklanmıştır. Bu kapsamda, ilk olarak, vergi teşvikleri hukuki güvenlik ilkesine uygun olmalıdır.

Vergi teşvikleri ile hukuki güvenlik ilkesi arasındaki bağlantı yasallık ilkesiyle kurulmaktadır. Yasallık ilkesi nedeniyle, bir vergi teşvik kuralı ancak yasa ile düzenlenebilecektir. Yasa koyucu vergi teşvik kuralının temel unsurlarını yasa ile belirlemekle görevli ve yetkilidir.

Hukuki güvenlik ilkesi açısından vergi teşvikleri için önem arz eden bir diğer ilke güvenin korunması ilkesidir. İlke gereği, idari uygulamalar veya yasalara dayanarak vergi ödevlisinin tesis ettiği işlemin, geçerli ve bağlayıcı olduğuna dair, tarafların ve üçüncü kişilerin duyduğu güven korunmalıdır. Örneğin, yasa metninde gelecekteki bir tarihe kadar yürürlükte kalacağı belirtilen bir teşvik kuralı, bu tarihten önce yararlanıcılar aleyhine değiştirilmemelidir. Ayrıca, geriye yürüme yasağı nedeniyle, vergi teşvik kurallarının, yararlanıcılar aleyhine, geçmişe etkili olacak şekilde değiştirilmesi yasaklanmıştır.

Vergi teşviklerine ilişkin temel hukuki sorun ise eşitlik ilkesinden kaynaklanmaktadır. Eşitlik ilkesi gereği, aynı statüde olanların aynı; farklı statüde olanların farklı kurallara tabi tutulması gerekecektir. Vergilendirme alanında statünün belirlenmesi ise mali güç ölçütüne göre yapılmaktadır. Bu durumda aynı mali güce sahip olanlar aynı, farklı mali güce sahip olanların farklı vergilendirilmelidir. Fakat, vergi teşviklerinde mali güç ölçütünün uygulanmadığı görülür. Vergi teşvik kuralları nedeniyle teşvikten yararlananlar, aynı verginin yükümlüsü diğer mükelleflere nazaran daha az vergi öderler. Bu durum da aynı mali güce sahip mükellefler arasında eşitlik ilkesine aykırı bir farklılık yaratmaktadır.

Eşitlik ilkesine aykırı bir kuralın bazı durumlarda hukuk sistemi içerisinde kalması mümkündür. Bunun içinse haklı nedenin gösterilmesi ve ölçülülük ilkesine uygun olma kriterleri aranmaktadır. Bu iki şart eşitlik ilkesine aykırı bir kuralın hukuka uygunluk şartıdır.

Teşvik kuralları açısından haklı neden anlayışının somutlaştırılması mümkündür. Çünkü, teşvik kurallarının amaçları olarak ele alınan makro ekonomik amaçlar; sosyal devlet ilkesinin devlete yüklediği görevlerin bir parçasını oluşturmaktadır. Bu gerekçeyle sosyal devlet ilkesi, vergi teşviklerinin hem anayasal dayanağı hem de haklı nedenidir. Ayrıca, iktisadi amaçlı vergi teşvikleri makro ekonomik amaçlar doğrultusunda tasarlandıkları için kural olarak kamu yararına hizmet ederler. Çünkü, vergi

teşviklerinin amaçları irdelendiğinde, bu amaçların, belirli kişilerin veya belirli bir kesimin değil tüm toplumun çıkarını hedeflediği görülür.

Eşitlik ilkesine aykırı bir kuralın hukuk sistemi içerisinde kalabilmesi için gerekli olan bir diğer hukuka uygunluk şartı ölçülülük ilkesidir. Vergi teşvik kuralları ölçülülük ilkesine uygun olmalıdır. Fakat, ölçülülük ilkesine uygun bir teşvik kuralının nasıl tasarlanacağı belirsizdir. Çünkü, ölçülülük ilkesinin tanımlanması ile ilkenin uygulanması arasında tutarsızlık bulunmaktadır. Bu tutarsızlığın ana nedeni ölçülülük ilkesinin uygulanması için gerekli olan bilginin eksikliğidir. Örneğin, ölçülülük ilkesinin bir alt ilkesi olan elverişlilik; alınan tedbirlerin, belirlenen hedeflere uygun olup olmadığının denetimidir. Bu uygunluk ilişkisinin ortaya konulması için yasa metni veya yasa gerekçesi her durumda yeterli olmamaktadır. Böyle durumlarda alınan tedbirin etkisinin tahmin edilmesi gerekecektir.

Elverişlilik ilkesinin, tanımına uygun ve objektif bir şekilde uygulanmasını sağlayacak bir takım çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmalar hukuk alanından ziyade iktisadi alanda yapılan çalışmalardır. Vergi teşviklerinin etkilerini ve sonuçlarını ölçen bu teknikler genellikle ekonometrik analiz çalışmalarına dayanmaktadır. Ayrıca, bu çalışmalar, birçok ülke mevzuatında daha iyi yasa yapım süreci amacıyla düzenleyici etki analizleri olarak uygulanmaktadır. Düzenleyici etki analizleriyle vergi teşvik kurallarının teşvik amaçlarına yönelik etkisi objektif bir şekilde değerlendirilebilir.

Türkiye uygulamasında düzenleyici etki analizi yapma yükümlülüğü öngören özel bir yasa bulunmamaktadır. Buna rağmen, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda gelir ve giderleri etkileyen yasa tekliflerinde uyulması gereken bir takım hususların belirlendiği görülür. Bu konudaki ilk kural, kamu gelirlerinin azalmasına yol açan teşvik kurallarının getireceği mali yükün, orta vadeli program ve mali plan çerçevesinde, en az üç yıllık dönem için hesaplanarak, kanun tekliflerine ekleneceğidir. Vergi teşvik yasalarıyla tahakkukundan vazgeçilen vergiler kamu gelirinde azalmaya neden olacağından, bu yasalar kamu gelir ve giderlerini etkileyecektir. Fakat, uygulamada mali yükün hesaplandığı yasa teklifleri oldukça nadirdir.

5018 Sayılı Kanun'un yasa koyucuya yüklediği bir diğer sorumluluk, bütçelerin; kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanması, uygulanması ve kontrol edilmesidir. Bu sorumluluk, bütçe kanunlarına ekli olarak gösterilen vergi teşviklerini de kapsamaktadır. Fayda-maliyet analizlerinin, tüm vergi teşvik kuralları için uygulanması durumunda bir yandan önceki teşvik normlarının amacını gerçekleştirip gerçekleştiremeyeceğinin belirlenmesi, diğer yandan hazırlık sürecinde yapılan analizler ile bir normun elverişli olup olmadığının tespiti mümkün olabilecektir. Fakat, uygulamada vergi teşvikleri için böyle bir analiz yapılmamaktadır. Ayrıca, 5018 Sayılı Kanun'un m. 13, f. 1, b. k. maddesine göre, bütçelerin ekonomik sonuçların öngörülmesini sağlayacak şekilde hazırlanması ödevlenmiştir. Bunun için bir bütçe unsuru olarak ele alınan vergi teşviklerinin; ekonomik

sonuçlarını öngörülebilir kılacak tekniklerin kullanılması gerekecektir. Düzenleyici etki analizleri de bu sorunun çözümü için geliştirilen bir yöntem olarak ele alınabilir.

Vergi teşvikleri açısından düzenleyici etki analizleri, eşitlik ilkesine aykırılığın meşrulaştırılması için önerilen objektif bir araçtır. Eşitlik ilkesi; yalnızca bir hak ve özgürlük olmayıp; devletin eylem ve işlemlerinde her zaman gözetmesi gereken bir ilkedir. Bu kapsamda, eşitlik ilkesine aykırılığın objektif bir biçimde meşrulaştırılması amacıyla sunduğumuz öneriler; eşitlik ilkesinin korunmasına ve uygulanmasına hizmet edecektir. Bu nedenle, eşitliğin korunması ve hayata geçirilmesiyle görevli bir devlet anlayışında; sunduğumuz önerilerin gerçekleştirilmesi, devletin pozitif bir yükümlülüğü olarak ele alınabilir.

Ölçülülük ilkesinin bir diğer alt ilkesi olan gereklilik; müdahalenin, en az kısıtlayıcı tedbirle yapılmasını emretmektedir. Bu bağlamda, ilkenin uygulanabilir olması için alternatif en az bir aracın daha bulunması gerekir. En az kısıtlanacak olan “şey”in ne olduğu, ilkenin tatbik edileceği hukuki soruna göre değişkenlik gösterecektir. Örneğin, temel hak ve özgürlükler söz konusu olduğunda buradaki en az kısıtlanması gereken “şey” ilgili hak ve özgürlüktür. Vergi teşvikleri açısından, en az kısıtlanacak olan “şey” ise maddi eşitlik ilkesidir. Bu nedenle, gereklilik ilkesi uyarınca; maddi eşitlik ilkesine ihlalin derecesi olabildiğince az olmalıdır.

Eşitlik ilkesini en az ihlal eden teşvik aracının belirlenip belirlenmediğini test etmek için, aynı ölçüde elverişli alternatif araçlar kümesinin oluşturulması gerekmektedir. Örneğin, yasa amacı bir disiplinsizliği cezalandırmak ise, bu durumda maaştan kesinti yapma, kınama, uyarı gibi muadil araçlar gündeme gelecektir. Fakat, tüm elverişli araçların tespit edilmesi her durumda mümkün olmamamaktadır. Bu nedenle metot önerimiz “olabildiğince gerekli” olarak adlandırılmıştır. Özellikle, vergi teşviklerinde, yapılacak vergi oranı ve vergi tabanı değişikliği ile, aynı kuralla bile yeni bir elverişli araca ulaşılabileceğinden, bu küme sonsuza değin uzayabilecek haldedir. Bu küme, imkansızlık kısıtı nedeniyle azami sayıda aracı kapsayacak şekilde ele alınamaz haldedir. Bunun yerine, oluşturulacak asgari bir kümenin hukuki açıdan gerekçelendirilmesiyle; diğer alternatif araçlar kümesi “olabildiğince gerekli”liğe ilişkin beklentileri karşılayacaktır.

Böyle bir asgari kümenin belirlenmesi eşitlik ilkesine aykırılığın göz önünde bulundurulmasıyla gerekçelendirilebilir. Hukuki sorunun eşitlik ilkesine aykırılık olduğu bir durumda, eşitlik ilkesine aykırılığı daha yoğun etkileyen araçlar yerine; daha az etkileyen araçları barından bir yaklaşımla söz konusu alternatif araçlar kümesi oluşturulabilir. Örneğin, gelir vergisi ve kurumlar vergisi teşvikleriyle, eşitlik ilkesine yapılan ihlal, diğer teşviklere nazaran daha yoğun olacaktır. Çünkü, gelir vergileri verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin en iyi uygulandığı vergilerdir. Bu vergiler objektif ve subjektif safılık ilkelerinin uygulanabildiği bir yapıya sahiptir. Diğer vergiler ise mükelleflerin mali

güçlerini gelir vergileri kadar yansıtamamaktadır. Bu nedenle, bir gelir vergisi teşviki yerine, verginin mali güçle orantılı olması ilkesini (eşitlik ilkesi) daha az gözeten, diğer vergilerle sağlanacak bir teşvik, eşitlik ilkesine aykırılığın yoğunluğu azalacaktır. Örneğin, gelir vergisi yerine katma değer vergisinde yapılacak bir teşvik eşitlik ilkesini daha az ihlal edecektir. Bu kapsamda, çalışmada, vergi türleri, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi açısından tasnif edilerek, alternatif araçlar kümesini belirlemek üzere örnek tablolar oluşturulmuştur.

Öte yandan, çalışmada, oluşturulacak asgari kümede yer alan, eşit ölçüde elverişli diğer teşviklerin hangi kriter üzerinden denetleneceği tartışılmıştır. Bu kapsamda oluşturulan kümenin;

- Vazgeçilen gelir,
- Teşvikten yararlananlar ile yararlanmayanlar arasında oluşan sapma,
- Teşvik kurallarının uygulanması için harcanan idari giderler, üzerinden denetlenmesi önerilmiştir.

Ölçülülük ilkesinin son alt ilkesi olarak orantılılık ise, yasa amacının yerine getirilmesiyle elde edilen fayda ile anayasal hakka/ilkeye verilen zarar arasında uygun bir ilişkinin kurulmasını konu alır. Elverişlilik ilkesi bir kuralın faydasını, gereklilik ilkesi bir kuralın maliyetini/zararını denetliyorken; orantılılık ilkesi fayda ve maliyetlerin birlikte tartıldığı bir aşamadır. Çalışmada, böyle bir tartım için mukayese metodu önerilmiştir. Elverişlilik ilkesine ilişkin önerdiğimiz nicel yöntem ile gereklilik ilkesi için önerdiğimiz vergi teşvikleri sonucu ortaya çıkan zararın tespit edilmesi yöntemi; mukayese metodunun uygulanabilmesi için gereken objektifliği sağlayacaktır. Çünkü, nicel yöntem bir vergi teşvikinin faydasını ölçmekte iken; gereklilik ilkesine ilişkin metod önerimiz vergi teşviki nedeniyle ortaya çıkacak zararı ölçmektedir. Bu ikisinin kıyaslanması durumunda mukayese metodu uygulanabilir hale gelecektir.

Orantılılık denetiminin eşitlik ilkesine aykırılık nedeniyle yapıldığı her zaman göz önünde bulundurulmalıdır. Verginin temel unsurları incelendiğinde, vergi teşvikleri için eşitlik ilkesine aykırılığın birtakım temel unsurlardan kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Bu kapsamdaki ilk temel unsur eşik değerdir. Eşik değer teşvik oranı veya miktarının bağlandığı değerdir.

Yararlanıcılar, orantılılık ilkesi için üzerinde durulması gereken bir diğer temel unsurdur. Çünkü, vergi teşvik kurallarında, eşitlik ilkesine aykırılık taşıyan bir diğer unsur yararlanıcılardır. Yasa amacıyla elde edilecek fayda ile eşitlik ilkesine ihlalin büyüklüğü arasında orantılı bir ilişkinin olması için bu unsur titizlikle ele alınmalıdır. Bu kapsamda birden fazla yararlanıcı grubun belirlendiği vergi teşviklerinde, farklı yararlanıcı gruplarına sağlanan farklı teşvikler arasında orantılı bir ilişki bulunmalıdır.

Orantılılık denetimi açısından önem arz eden bir diğer temel unsur teşviki doğuran olaydır. Bu kavram teşvik imkanından yararlanmak için aranan ek şartları ifade etmek üzere üretilmiştir. Teşviki doğuran olayın yasa amacı doğrultusunda tasarlanmaması, birtakım mükelleflerin bu teşvikten yararlanamaması sonucunu doğurabilir. Teşvikten yararlanamayan bu mükellefler, eğer, yasa amacına aykırı şartın ortadan kalkmasıyla teşvikten yararlanacak iseler; bu durum eşitlik ilkesinin ihlali anlamına gelecektir.

Çalışmanın son bölümünde, yukarıdaki üç temel unsurun nasıl orantılı olarak belirlenebileceği hakkında çözüm önerileri sunulmuştur.

Nihayetinde, bu çalışmada, hukuka uygun bir vergi teşvik kuralının nasıl tasarlanması gerektiğine dair bir yöntem önerilmiştir.



KAYNAKLAR

MAKALELER

- Acinöroğlu, S. (2009), “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 2: 147-168.
- Adinolfi, A. (2009), “The Principle of Reasonableness in European Union Law”, *Reasonableness and Law*, G. Bongiovanni, G. Sartor, C.Valentini (Ed.), Springer.
- Akan, Y., Çalmaşur, G. (2011), “Etkinliğin Etkinliğin Hesaplanmasında Veri Zarflama Analizi Ve Stokastik Sınır Yaklaşımı Yöntemlerinin Karşılaştırılması (TRA1 Alt Bölgesi Üzerine Bir Uygulama)”, *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 10. Ekonometri ve İstatistik Sempozyumu Özel Sayısı: 13-32.
- Akdeve, E., Karagöl, E. T. (2013), “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 37: 329-350.
- Akgül, O., “Sosyal Devletin Evrimi, Türkiye’de Sosyal Devlet Teoride mi, Pratikte mi?”, *II. Türkiye Lisansüstü Çalışmalar Kongresi Bildiriler Kitabı – I*, 6-8 Mayıs 2013, Bursa, 2/2: 146-169.
- Aktan, C. C., Vural, İ. (2004), “Vergi Rekabeti”, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, 22: 1-18.
- Aldy, J., Kotchen, M. J., Evans, M., Fowlie, M., Levinson, A., Palmer, K. (2021), “Co-Benefits And Regulatory Impact Analysis: Theory And Evidence From Federal Air Quality Regulations”, *HKS Faculty Research Working Paper Series*, 1-39.
- Alemanno, A. (2016), “Courts And Regulatory Impact Assessment”, *Handbook Of Regulatory Impact Assessment*, Dunlop, C. E., Radaelli, C. M. (Ed.): 127-141.
- Alexy, R. (2003), “Constitutional Rights, Balancing, and Rationality”, *Ratio Juris*. 16/2: 131-140.
- Alexy, R. (2014), “Constitutional Rights and Proportionality”, *Revus*, 22: 51-65.
- Andenas, M., Zleptnig, S. (2007), “Proportionality And Balancing İn WTO Law: A Comparative Perspective”, *Cambridge Review of International Affairs*, 20/1: 71-92.
- Arabacı, H. (2017), “Küresel Kriz Sonrası Türkiye’de Uygulanan Ekonomi Politikaları”, *Social Sciences Research Journal*, 6/4: 1-10.
- Arroyo, L. A. S. (2010), “Tailoring The Narrow Tailoring Requirement In The Supreme Court’s Affirmative Action Cases”, *Cleveland State Law Review*, 58/3: 649-684.
- Austan Golsbee (2004), “The Impact of the Corporate Income Tax: Evidence from State Organizational Form Data”, *Journal of Public Economics*, 88/11: 2283-2299.

- Başaran Yavaşlar, F. (2007), “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, *Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu*, İstanbul, Türkiye: 147-202.
- Başaran Yavaşlar, F. (2013), “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi”, *Hukuk Güvenliği*, Kamu Hukukçuları Platformu, Ankara, Türkiye: 189-235.
- Beder, B., Altundiş, M. (2009), “Yasama ve Yürütme Fonksiyonlarının Yargı Bağımsızlığına Müdahalesi”, *Yasama Dergisi*, 13: 263-331.
- Blair, A. K. (1998), “Constitutional Equal Protection, Strict Scrutiny, and the Politics of Marriage Law”, *Catholic University Law Review*, 47/4: 1231-1243.
- Bull, R. T., Ellig, J. (2018), “Statutory Rulemaking Considerations And Judicial Review Of Regulatory Impact Analysis”, *Administrative Law Review*, 70/4: 873-959.
- Candan, G. T. (2017), “Türkiye’de Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Politikaları”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 27: 150-173.
- Canyaş, O., Seçilmiş, İ. E. (2013), “Anayasa Mahkemesi’nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, XV/I: 301-315.
- Cenkeri, E. (2010), “Uluslararası Düzeyde Yasa Çakışmaları”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12: 193-206.
- Cilavdaroğlu, A. A. (2019), “Türkiye’de Parlamenter Sistemde Düzenleyici Etki Analizi Uygulamaları ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemindeki Geleceği”, *Akdeniz İİBF Dergisi*, 19/2: 273-298.
- Craig, P. (2010), “Proportionality, Rationality and Review”, *New Zealand Law Review*: 265-301.
- Crawford, B. J., Spivack, C. (2017), “Tampon Taxes, Discrimination and Human Rights”, *Wisconsin Law Review*, 491-549.
- Çağlar, S. (2012), “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Eşitliğin Dar Yorumu”, *Ankara Barosu Dergisi*, 3: 43-86.
- Çamurcu, Z. N. (2017), “Vergi Cennetleri İle Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık”, *International Journal of Public Finance*, 2/2: 93-122.
- Çelebi, K., Kahriman, H. (2011), “Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ar-Ge Faliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi”, *Maliye Dergisi*, 161: 33-63.
- Çelebi, K., Kahriman, H. (2011), “Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ar-Ge Faliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi”, *Maliye Dergisi*, 161: 33-63.

- Dağ, M., Çelik, M. (2018), “Yatırım Teşvikleri Nedir? Kavram ve Kapsamı Üzerine Bir Değerlendirme”, *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7/2: 863-875.
- Dede, K. (2014), “Anayasal Yargının Demokratik Meşruiyeti: Eleştiri ve Yanıtlar Üzerine Bir Değerlendirme”, *Hacettepe HFD*, 4/1: 125-148.
- Demircan, E. S. (2003), “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21: 97-116.
- Dharmapala, D. (2008), “What Problems and Opportunities Are Created by Tax Havens?”, *SSRN Electronic Journal*, 24/4: 1-29.
- Dharmapala, D., Hines, J. R. Jr. (2009), “Which Countries Become Tax Havens?”, *Journal of Public Economies*, 93: 1058-1068.
- Donnelly, J. (1999), “Human Rights, Democracy, and Development”, *Human Rights Quarterly*, 21/3: 608-632.
- Ekici, B., Çelik, M. (2007), “Düzenleyici Etki Analizi: Analiz Süreci ve Uygulama”, *Amme İdaresi Dergisi*, 40/1: 135-158.
- Erkin, G. (2012), “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Ankara Barosu Dergisi*, 3: 237-249.
- Erkin, G. (2013), “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 8: 1111-1153.
- Ferede, E., Dahlby, B. (2012), “The Impact Of Tax Cuts On Economic Growth: Evidence From The Canadian Provinces”, *National Tax Journal*, 65/3: 563-594
- Garrett, D. G., Ohn, E., Serrato, J. C. S. (2020), "Tax Policy and Local Labor Market Behavior", *American Economic Review*, 2/1: 83-100.
- Gedik, M. A. (2019), “Vergi Teşvik Araçları Ve Yatırımlar: OECD Ülkeleri İçin Bir Değerlendirme”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28/2: 421-435.
- Gestel, R. V., Poorter, J. D. (2016), “Putting Evidence-Based Law Making To The Test: Judicial Review Of Legislative Rationality”, *The Theory And Practice Of Legislation*, 4/2: 155-185.
- Giray, F. (2005), “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 9: 93-122.

- Gök, M., Biyan, Ö., Akar, S. (2013), “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri Ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi*, XXXIV/1: 269-292.
- Gören, Z. (2000), “Sosyal Devlet”, *Prof. Dr. Seyfullah Edis’e Armağan*, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir: 1-50.
- Gören, Z. (2016), “Genel Eşitlik İlkesi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 22/3: 3279-3301.
- Gözler, K., “Anayasa Yargısının Meşruluğu Sorunu”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 61/3: 131-166.
- Grimm, D. (2007), “Proportionality in Canadian and German Constitutional Jurisprudence”, *University of Toronto Law Journal*, 57: 383-397.
- Gümüş, A. T. (2010), “Sosyal Devlet Anlayışının Gelişimi Ve Dönüşümü”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18/2: 117-158.
- Güzel, S. (2009), “Ar-Ge Harcamaları ve Vergi Teşvikleri: Belirli Ülkeler Karşısında Türkiye’nin Durumu”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4/2: 29-48.
- Hatipoğlu, M. (2019), “Kamu Görevlilerine Disiplin Cezalarının Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi”, *TBB Dergisi*, 143: 181-220.
- Hazman, G., Büyükben, N. K. (2020), “Vergi Teşviklerinin Yerel Ekonomik Büyüme ve İstihdam Üzerindeki Etkisi: TR33 Bölgesi Açısından Değerlendirme”, *Maliye Dergisi*, 179: 186-212.
- Hoffman, H. C. H. (2020), “The Duty Of Care In Eu Public Law-A Principle Between Discretion And Proportionality”, *Rewiew of European Administrative Law*, 13/2: 87-112.
- Holoszyc-Pimentel, R. (2015), “Reconciling Rational-Basis Review: When Does Rational Basis Bite?”, *New York University Law Review*, 90: 2070-2117.
- Huang, J., Krull, L., Ziedonis, R. (2020), “R&D Investments and Tax Incentives: The Role of Intra-Firm Cross-Border Collaboration”, *Contemporary Accounting Research*, 37/4, 2523-2557.
- Huber, E. R. (1970), “Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti Ve Sosyal Devlet”, (Çev. T. Ansay), *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27/3-4: 27-51.
- Ienilieieva, A., “Basic Approaches to the History of the Principle of Proportionality”, *Tom*, 26/65: 10-16.

- İnceoğlu, S. (2001), “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverilme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi”, *Anayasa Yargısı*, 17/1: 41-70.
- James, S., “Vergi Teşvikleri, Vergisel Olmayan Teşvikler ve Yatırımlar: Bulgular ve Politika Uygulamaları”, Çev. Ö. F. Bayrakçı, *Dünya’da ve Türkiye’de Vergi Teşviklerinin Etkinliği*, Saygılıoğlu, N., Başaran Yavaşlar, F., Çoşkun, İ. (Ed.), (2019), İstanbul.
- Karakoç, Y. (2013), “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15: .1259-1308.
- Kaymak, H. (2004), “Düzenleyici Etki Analizi”, *Maliye Dergisi*, 146: 107-131.
- Keçetep, İ. (2016), “Türkiye’de İktisat Biliminin Doğuşu”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 16: 823-834.
- Knoll, M. S., Manson, R. (2020), “The Dormant Foreign Commerce Clause After Wynne”, *Virginia Tax Review*, 39/3: 357-418.
- Konuk, B. (2011), “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilendirmede Sosyal Devlet İlkesi”, *YÜHFD*, 2/1: 799-833.
- Korkmaz, E. (1980), “Vergi Teşvik Tedbirleri ve Yatırım İndirimi ile İhracatta Vergi İadesinin Türkiye Uygulaması”, *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, 27: 57-87.
- Koyuncu, F. T. (2010), “Türkiye’de Seçilmiş Makroekonomik Değişkenlerin Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkisinin Yapısal Var Analizi: 1990-2009 Dönemi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2/1: 55-62.
- Köktaş, Ö. F., Köseoğlu, Ö. (2015), “Kanıtı Dayalı Kamu Politikası Yapımı: Sosyal Bilim Araştırması ve Kamu Politikaları İlişkisini Yeniden Dizayn Etmek için Bir Fırsat Mı?”, *Yasama Dergisi*, 29: 32-57.
- Kumrulu, A. G. (1979), “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, *AÜHFD*, 36/1-4: 147-162.
- Kunig, P., “Das Verhältnismäßigkeitsprinzip Im Deutschen Öffentlichen Recht”, *Deutschland und Japan im rechtswissenschaftlichen Dialog*, Ed. Philip Kunig, Makoto Nagata, Carl Heymans Verlag, ss. 169-186’dan Çev. B. Çelik, G. Doğan, A. Ç. Yıldız, (2019), “Alman Kamu Hukukunda Ölçülülük İlkesi”, *TAÜHFD*, 1/1: 159-178.
- Küçüköğlu, M. (2018), “Türkiye’de Sosyal Devlet Anlayışı İçerisinde Transfer Harcamalarının Yeri ve Önemi”, *HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, 7/19: 446-467.

- Lepsius, O. (2015), "Constitutional Review of Tax Laws and the Unconstitutionality of the German Inheritance Tax", *German Tax Journal*, 16/5: 1191-1226.
- Lurie, G. (2020), "Proportionality and the Right to Equality", *German Law Journal*, 21: 174-196.
- Martin, M., Horne, A. (2008), "Proportionality: Principles and Pitfalls – Some Lessons from Germany", *Judicial Review*, 13/3: 169-179.
- McAward, J. M. (2013), "Good Faith And Narrow Tailoring In Fisher V. University Of Texas", *Loyola Law Review*, 59: 77-87.
- McHarg, A. (1999), "Reconciling Human Rights and the Public Interest: Conceptual Problems and Doctrinal Uncertainty in the Jurisprudence of the European Court of Human Rights", *The Modern Law Review*, 62/5: 671-696.
- Meers, J. (2020), "Problems With The "Manifestly Without Reasonable Foundation" Test", *Journal of Social Security Law*, 27/1: 12-22.
- Melo, G. M. (2000), "Taxation in the Global Arena: Preventing the Erosion of National Tax Bases or Impinging on Territorial Sovereignty (A Critique of the OECD's Report: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue)", *Pace International Law Review*, 12/1: 183-211.
- Meßerschmidt, K. (2012), "The Race To Rationality Review And The Score Of The German Federal Constitutional Court", *Legisprudence*, 6/3: 347-378.
- Metin, Y. (2010), Türkiye’de Yargı Bağımsızlığına İlişkin Kimi Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *Anayasa Yargısı*, 27: 217-272.
- Metin, Y., "Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir İlke Midir?", *SDÜFHD*, 7/1: 1-74.
- Mitchell, A. D., "Proportionality and Remedies in WTO Disputes", *The European Journal of International Law*, 17/5: 985-1008.
- Morrison, E. (1998), "Judicial Review of Discount Rates Used in Regulatory Cost-Benefit Analysis", *University of Chicago Law Review*, 65:1333-1369.
- Nacak, O. (2016), "Politika Yapım Sürecinde Kullanılan Yeni Bir Yöntem: Düzenleyici Etki Analizi", *Sakarya İktisat Dergisi*, 5/4: 1-19.
- Noah, L. (2017), "When Constitutional Tailoring Demands the Impossible: Unrealistic Scrutiny of Agencies?", *The George Washington Law Review*, 85/5: 101-122.

- Önder, R., Küçükkaya, M. (2019), “Özel Bir Amortisman Uygulama Yöntemi”, *Mali Çözüm*, 29: 77-90.
- Öner E. (2002), “Niçin Vergi Teşvikleri?”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 16/3-4: 97-119.
- Öz, E. (2002), “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, *DEÜ İİBF Dergisi*, 17/1: 11-33.
- Öz, E., Yaraşır, S. (2009), “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 52. Seri*, Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan, 1-39.
- Özalp, N. Y. (2006), “Türkiye’de Yasa Yapımı: Nicelik Sorunu mu, Nitelik Sorunu mu?”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 61/1: 267-295.
- Panomariovas, A. (2010), “Proportionality: From The Concept To The Procedure”, *Jurisprudence*, 2/120: 257-272.
- Parys, S. V. (2012), “The Effectiveness Of Tax Incentives in Attracting Investment: Evidence From Developing Countries”, *Dans Reflets Et Perspectives De La Vie Économique*, 3: 129-141.
- Petersen, N. (2014), “The German Constitutional Court And Legislative Capture”, *I-CON*, 12/3: 650-669.
- Pettinga, G. L. (1987), “Rational Basis With Bite: Intermediate Scrutiny by Any Other Name”, *Indiana Law Journal*, 62/3: 779-803.
- Pınar, B. (2009), “İcra Hukukunda Menfaat Dengesizliği: Harç Muafiyetleri Harçlar Kanunu’nun 123’üncü Maddesi ile Tanınan Harç Muafiyetinin Yargıtay’ın Yeni İçtihadı Işığında Değerlendirilmesi”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, II: 1125-1148.
- Portuese, A. (2013), “Principle of Proportionality as Principle of Economic Efficiency”, *European Law Journal*, 19/5: 612-635.
- Pound, R. (1943), “A Survey Of Social Interests”, *Harvard Law Review*, LVII/1: 1-39.
- Prillaman, S. A. (2014), Meier, K. J., “Taxes, Incentives, and Economic Growth: Assessing the Impact of Pro-business Taxes on U.S. State Economies”, *The Journal of Politics*, 76/2: 364-379.
- Ristrop, A., “Proportionally as a Principle of Limited Government”, *Duke Law Journal*, 55/2: 263-331.
- Rivers, J. (2006), “Proportionality And Variable Intensity Of Review”, *Cambridge Law Journal*, 65/1: 174-207.

- Russo, B. (2004), “A Cost-Benefit Analysis Of R&D Tax Incentives”, *Canadian Journal of Economics*, 37/2: 313-335.
- Samoilikova, A., Lieonov, S., Huseynova, A. (2021), “Tax Incentives For Innovation In The Context Of Macroeconomic Stability: An Analysis Of Causality”, *Marketing and Management of Innovations*, 135-157.
- Saraç, Ö. (2010), “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, *Maliye Dergisi*, 159: 262-277.
- Saraçoğlu F., Gümüş Ö. (2017), “Vergi Teşviklerinden Kaynaklanan Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Kongresi*, İstanbul: 1362-1373.
- Sarıcaoglu, E., Arıkan, A. (2021), “Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme v.s. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29/2: 1501-1540.
- Sauter, W. (2013), “Proportionality in EU Law: A Balancing Act?”, *Cambridge Year Book of European Legal Studies*, 15: 439-466.
- Schlink, B. (2012), “Proportionality In Constitutional Law: Why Everywhere But Here?”, *Duke Journal Of Comparative & International Law*, 22/29: 291-302.
- Selim, S., Koçtürk, O. M., Eryiğit, P. (2014), “Türkiye’de Yatırım Teşvikleri ve Sabit Yatırımların İstihdam Üzerine Etkisi: Panel Veri Analizi”, *Ege Akademik Bakış*, 14/4: 661-673.
- Shanske, D. (2019), “Proportionality as Hidden (But Emerging?) Touchstone of American Federalism: Reflections on the Wayfair Decision”, *Chapman Law Review*, 22/1: 73-88.
- Siyanbola, T. T., Adedeji, B., Adegbe, F. F., Rahman, M. (2017), “Tax incentives and industrial/economic growth of subSaharan African States”, *Journal of Advanced Research in Business and Management Studies*, 7/2: 78-90.
- Smyth, D., Nguyen, A., “R&D Tax Incentive Amendments”, *Taxation In Australia*, 56/2.
- Sorauf, F. J. (1957), “The Public Interest Reconsidered”, *The Journal of Politics*, 19/4: 616-639.
- Strasser, M. (2016), “Narrow Tailoring, Compelling Interests, And Free Exercise: On Aca, Rfra And Predictability”, *University Of Louisville Law Review Online*, 53/3: 467-508.
- Sunstein, C. R., Hahn, R. W. (2002), “A New Executive Order for Improving Federal Regulation - Deeper and Wider Cost-Benefit Analysis”, *University of Pennsylvania Law Review*, 150/5: 1489-1552.

- Şenyüz, D. (2014), “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, *Tesam Akademi Dergisi*, 1/2: 81-96.
- Şişman, G. (2009), “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17/2: 31-48.
- Taban, S., Şengür, M., “Türkiye’de Ar-Ge ve Ekonomik Büyüme”, *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14/1: 251-259.
- Takım A., Ersungur, Ş. M. (2018), “Türkiye’de Teşvik Sisteminin Yapısı Sorunları ve Etkinliği Üzerine Bir Politika Önerisi: Tek Bir Uygulamacı Kuruluş Sorunları Çözer Mi?”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32/3: 725-744.
- Tan, T. (1990), “Anayasal Ekonomik Düzen”, *Anayasa Yargısı Dergisi*: 161-178.
- Tank, M. (2011), “Meclisin Kanun Yapma Usulü ve Düzenleyici Etki Analizi”, *TAAD*, 1/6.
- Tanrıöven, İ. (1989), “Vergi Teşvikleriyle Hazinesinin Kaybına Karşılık Ekonominin Sağladığı Faydaların Mukayesesi”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 331-344.
- Tekin, A. (2006), “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16: 301-316.
- Thimmesch, A. B. (2020), “The Unified Dormant Commerce Clause”, *Temple Law Review*, 92/2: 331-381.
- Tombaloğlu, N. (2014), “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Yararı Kavramı”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5/1: 353-388.
- Topal, M. H. (2016), “Teşvik Politikalarının Gerekçeleri ve Etkinliği: Kuramsal Bir Yaklaşım”, *Uluslararası Bilimsel Araştırma Dergisi*, 1/2: 35-51.
- Tunalı, H. N., Yılmaz, A. (2016), “Büyüme, Beşeri Sermaye Ve Kalkınma İlişkisi: OECD Ülkeleri’nin Ekonometrik Bir İncelemesi”, *MCBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 14/4: 295-318.
- Türk, M., Ertaş, F. Ç. (2018), “Maliye Politikası Aracı Olarak Vergi Teşviki Ve Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi: Bir Firma Örneği”, *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, 6/2: 67-78.
- Türkoğlu, İ. (2013), “Sosyal Devlet Bağlamında Türkiye’de Sosyal Yardım ve Sosyal Güvenlik”, *Akademik İncelemeler Dergisi*, 8/3: 275-305.

- Uçar, O., Yereli, A. B. (2019), “Türk Hukuk Sisteminde Ölçülülük İlkesini Konu Edinen Başat Kurallar”, *Sosyoekonomi*, 27/42: 203-226.
- Uzun, T. (2009), “Kamu Tercihi Ve Anayasal İktisat Kuramı Üzerine Bir Değerlendirme”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1-27.
- Weiner, J. M., Ault, H. J. (1998), “The OECD Report on Harmful Tax Competition”, *National Tax Journal*, 51/3: 601-608.
- Wiener, J. B, “Better Regulation in Europe”, *Current Legal Problems*, 59: 447-518.
- Yaltı Soydan, B. (1998), “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 119: 98-118.
- Yaman, S. (2016), “Türkiye’de Uygulanan Vergi Teşvik Sisteminin İncelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 339: 159-176.
- Yeleli, A. B., Ata, A. Y. (2011), “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, 161: 21-32.
- Yıldız, Ü. (2017), “BRICS Ülkeleri Ve Türkiye’de Yüksek Teknoloji İhracatı Ve Ekonomik Büyüme İlişkisinin Panel Veri Analizi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 53: 26-34.
- Yılmaz, S. (2017), “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*,. 66/1: 263-300.
- Yurdadoğ, V. (2017), Albayrak, M., “OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti”, *Sosyoekonomi*, 5/32: 121-148.
- Yücel, E. (2015), “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa Birliği Direktiflerinde Ayrımcılık Yasağı Hukuku”, *Adam Akademi*, 6/1: 59-84.
- Zee, H. H., Stotsky, J. G., Ley, E. (2002), “Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries”, *World Development*, 30/9: 1497-1516.
- Zucca, L. (2008), “Conflicts of Fundamental Rights as Constitutional Dilemmas”, *Sant'Anna Legal Studies*, Stals Research Paper No. 16, 19-37.

MEVZUAT

6824 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, m.7, K. 23.02.2017, RG. 08.03.2017-30001.

3067 Sayılı Kalkınma Planlarının Yürürlüğe Konması ve Bütünlüğünün Korunması Hakkında Kanun, K. 30.10.1984, RG. 06.11.1984-18567.

2560 Sayılı İstanbul Su Ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, K. 20.11.1981, RG. 23.11.1981-17523.

2006/112 Sayılı AB Direktifi.

2308 Sayılı Şirketlerin Müruru Zamana Uğrayan Kupon Tahvilât ve Hisse Senedi Bedellerinin Hazineye İntikali Hakkında Kanun, K. 12.06.1933, RG. 26.06.1933-2437

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, K. 13.07.1956, RG. 23.07.1956-9362.

193 Sayılı Kanun, K. t. 31.12.1960, RG. 06.01.1961-10700.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, K. 01.07.1964, RG. 11.07.1964-11751.

Executive Order 12866, t. 30.10.1993, Regulatory Planning and Review.

4632 Sayılı Kanun, K. t. 28.03.2001, RG. 07.04.2001-24366.

5746 Sayılı Kanun, m. 1; 4691 Sayılı Kanun, K. t. 26.06.2001, RG. 06.07.2001-24454.

4875 Sayılı Kanun, K. t. 05.06.2003, RG. 17.06.2003-25141.

5084 Sayılı Kanun, K. t. 29.01.2004, RG. 06.02.2004-25365.

5520 Sayılı Kanun, K. t. 13.06.2006, RG. 21.06.2006-26205.

2007/6 Sayılı Başbakanlık Genelgesi, RG. 03.04.2007-26482.

5746 Sayılı Kanun, K. t. 28.02.2008, RG. 12.03.2008-26814.

6322 Sayılı Kanun, K. t. 31.05.2012, RG. 15.06.2012-28324.

2012/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, RG. 19.06.2012-28328.

19.06.2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

6491 Sayılı Kanun, K. t. 30.05.2013, RG. 11.06.2013-28674.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, K. 10.12.2013, RG. 10.12.2013-25326.

OMB Circular A-4, September 17, 2003.

7103 Sayılı Kanun, K. t. 21.03.2018, RG. 27.03.2018-30373.

02.07.2018 tarihli ve 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname.

Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü, Karar No. 584, K. 05.03.1973.

14/05/2019 tarihli ve 1106 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

7326 sayılı Kanun, K. t. 03.06.2021, RG. 09.06.2021-31506.

Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, RG. 17.02.2006-26083.

KİTAPLAR

Akad, M. (1984), *Teori ve Uygulama Açısından 1961 Anayasası'nın 10. Maddesi*, İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Akandji-Kombe, J.-F. (2008), *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Pozitif Yükümlülükler*, Belçika: Avrupa Konseyi.

Akdoğan, A. (2018), *Kamu Maliyesi* (18. B), Ankara: Gazi Kitabevi.

Akduran, Ö., Temelli, S. (2015), “Politik İktisadın Yeni Gözdesi Olarak Teşvik Politikaları: Son Dönem İçerisinden Türkiye’ye Bakış”, *Finansallaşma, Devlet ve Politik İktisat*, (Der. Mıhçı, H.), Ankara: NotaBene Yayınları.

Albay, Rona (2015), *İnsan Hakları Hukuku* (2.B.), İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Aral, V. (2010), *Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine* (Gözden Geçirilmiş 7. B.), İstanbul: On İki Levha.

Ateş, L. (2017), *Yatırım Vergi Teşvik Politikasının Hukuki Çerçevesi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık A.Ş.

Barak, A. (2012), *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*, Cambridge: Cambridge University Press.

Başaran Yavaşlar, F. (2011), *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Ankara: Seçkin Yayınevi.

Başaran Yavaşlar, F. (2011), *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Ankara: Seçkin Yayınevi.

Başaran Yavaşlar, F. (2017), *20 Soruda Türkiye’de Temel Vergi Hukuku*, Ankara: Adalet Yayınevi.

Başaran Yavaşlar, F., Karaçoban Güneş, T., Kapucu, G., Kocatepe, M. (2018), *Vergi Hukuku ve Uygulama*, Ankara: Adalet Yayınevi.

Başaran Yavaşlar, F., Karaçoban Güneş, T., Kapucu, G., Kocatepe, M. (2018), *Vergi Hukuku ve Uygulama*, Ankara: Adalet Yayınevi.

- Bulut, N. (2009), *Sanayi Devriminden Küreselleşmeye Sosyal Haklar*, İstanbul: On İki Levha.
- Caniklioğlu, M. D. (1998), *Anayasa Arayışları ve Türkiye*, BDS Yayınları:İstanbul.
- Cohen-Eliya, M., Porat, I. (2013), *Proportionality and Constitutional Culture*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Devlet Planlama Teşkilatı (1989), *Yatırım Teşvik Politikaları*, DPT: Ankara.
- Doğru, O., Nalbant, A. (2016), *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar (C.2)*, İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Donnelly, J. (1995), *Teoride ve Uygulamada Evrensel İnsan Hakları* (Çev. M. Erdoğan, L. Korkut) Yetkin.
- Dworkin, R. (1977), *Taking Rights Seriously*, Harvard: Harvard University Press.
- Edizdoğan, N. (2012), Çetinkaya, Ö., Gümüş, E., *Kamu Maliyesi* (4. B.), Bursa: Ekin.
- Ekici, B. (2006), *Düzenleyici Etki Analizi Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Tüzük, Yönetmelik ve Diğer Düzenlemelerde Uygulanması*, Ankara: TEPAV.
- Gemalmaz, H. B. (2018), *Mülkiyet Hakkı: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Serisi-6*, Ankara: MRK Baskı ve Tanıtım.
- Giray, F. (2016), *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları* (Yenilenmiş 3. B.), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Göker, C. (2011), *Yönlendirici Vergilendirme*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gözler, K. (2010), *Türk Anayasa Hukuku* (2. B.), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Greer, S. (2000), *The Margin of Appreciation: Interpretation and Discretion Under The European Convention On Human Rights*, Strasbourg: Council of Europe Publishing.
- Gül, İ. I., Karan, U. (2011), *Ayrımcılık Yasağı Kavram, Hukuk ve Belgeleme*, Yeşiladalı, B., Ayata, G. (Ed.), İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Gümüş, T. (2010), *Sosyal Devlet Anlayışının Gelişimi ve Dönüşümü*, İstanbul: On İki Levha.
- Habermas, J. (1996), *Between Facts and Norms: Contributions to a Discourse Theory of Law and Democracy* (Çev. W. Rehg), Cambridge, Massachusetts: The MIT Press.
- Hambre, A.-M. (2015), *Tax Confidentiality A Comparative Study and Impact Assessment of Global Interest*, Örebro: Örebro University.
- Harbo, T.-I. (2015), *The Function of Proportionality Analysis in European Law*, Boston: Brill Nijhoff.

- İşıktaç, Y., Metin, S. (2010), *Hukuk Metodolojisi*, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Klatt, M., Meister, M. (2012), *The Constitutional Structure of Proportionality*, Oxford: Oxford Publishing.
- Leiserson, G., Looney, A. (2018), *A Framework for Economic Analysis of Tax Regulations*, Economic Studies at Brookings.
- Müftüoğlu, G. (1996), *Sosyal Devlet ve Hukuk Devleti*, Ankara: SAYPA.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (1995), *Vergi Hukuku* (Gözden Geçirilmiş 3. B.), Ankara: Savaş Yayınları.
- Özbudun, E. (2016), *Türk Anayasa Hukuku* (Gözden Geçirilmiş 16. B.), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Pehlivan, O. (2019), *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım.
- Pirker, B. (2013), *Proportionality Analysis And Models Of Judicial Review*, Groningen: Europa Law Publishing.
- Ranchordas, S., Waard, B. de (2016), “Proportionality Crossing Borders: Why It Still Difficult to Recognise Sparrows and Cannons”, *The Judge and the Proportionate Use of Discretion*, Ranchordas, S., de Waard, B. (Ed.), London; New York: Routledge.
- Sağlam, F. (1982), *Temel Hakların Sınırlanması ve Özü*, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Basın ve Yayın Yüksekokulu Basımevi.
- Sarısoy, İ. (2008), *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikaları*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.
- Schwellnus, C., Arnold, J. (2008), *Do Corporate Taxes Reduce Productivity And Investment At The Firm Level? Cross-Country Evidence From The Amadeus Dataset*, Paris: OECD Publishing.
- Schyff, G. V. D. (2005), *Limitation of Rights: A Study of the European Convention and the South African Bill of Rights*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers.
- Selen, U. (2011), *Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Uygulamaları*, Bursa: Ekin.
- Spengel, C., Ortmann-Babel, M., Zinn, B., Matenaer, S. (2012), *A Common Corporate Tax Base for Europe: An Impact Assessment of the Draft Council Directive on a CC(C)TB*, Mannheim: ZEW.
- Sullivan, E. T., Frase, R. S. (2009), *Proportionality Principles in American Law: Controlling Excessive Government Actions*, Oxford: Oxford University Press.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2019), *Vergi Hukuku* (10. Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Tokatlıoğlu, M., Selen, U. (2017), *Maliye Politikası*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Türk, İ. (2011), *Maliye Politikası* (24. B.), Ankara: Turhan Kitabevi.

Türkbağ, A. U. (2012), *Kanıtlanamayanı Kanıtlamak: Ronald Dworkin'in Hukuk Kuramı* (3. B.), İstanbul: Derin Yayınları.

Uygun, O. (2017), *Devlet Teorisi*, İstanbul: On İki Levha.

Yılmaz, G. A. (2013), *Kamu Maliyesi* (4. B.), İstanbul: Türkmen Kitabevi.

KARARLAR

AİHM, *Belane Nagy v. Hungary*, Başvuru No. 53080/13, t. 13.12.2016.

AİHM, *Burden And Burden v. The United Kingdom*, Başvuru No. 13378/05, t. 29.04.2008.

AİHM, *Couderc And Hachette Filipacchi Associes v. France*, Başvuru No. 40454/07, t. 10.11.2015.

AİHM, *Darby v. Sweden*, Başvuru No. 11581/85, t. 23.10.1990, para. 33-34.

AİHM, *E.B.v. France*, Başvuru No. 43546/02, t. 22.01.2008.

AİHM, *Eko-Elda Avee v. Greece*, Başvuru No. 10162/02, t. 09.03.2006 (final 09.06.2006), para. 30.

AİHM, *Guberina v Hırvatistan*, Başvuru No. 23682/13, t. 22.03.2016 (final 12.09.2016), para. 73.

AİHM, *Hentrich v. France*, Başvuru No. 13616/88, t. 22.09.1994.

AİHM, *Karacsony And Others v. Hungary*, Başvuru No. 42461/13 ve 44357/13, t. 17.05.2016.

AİHM, *Khoroshenko v. Russia*, Başvuru No. 41418/04, t. 30.06.2015.

AİHM, *L.B. v. Hungary*, Başvuru No. 36345/16, t. 12.01.2021.

AİHM, *Lopez Ribalda And Others v. Spain*, Başvuru No. 1874/13 ve 8567/13, t. 17.10.2019.

AİHM, *N.K.M. v. Hungary*, Başvuru No. 66529/11, t. 14.05.2013 (final 04.11.2013).

AİHM, *Opuz v Turkey*, Başvuru No. 33401/02, t. 09.06.2009 (final 09.09.2009).

AİHM, *Paloma Sanchez and others v. Spain*, Başvuru No. 28955/06, 28957/06, 28959/06 and 28964/06, t. 12.10.2011.

AİHM, *Pedersen and Baadsgaard v. Denmark*, Başvuru No. 49017/99, t. 17.12.2004.

AİHM, *Relating To Certain Aspects Of The Laws On The Use Of Languages In Education In Belgium v Belgium* (Merits), Başvuru No. 1474/62; 1677/62; 1691/62; 1769/63; 1994/63; 2126/64, t. 23.07.1968.

AİHM, *S.A.S. v. France*, Başvuru No. 43835/11, t. 01.07.2014.

AİHM, *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*, Başvuru No. 7151/75; 7152/75, t. 23.09.1982..

AİHM, *Stec and Others v. The United Kingdom*, Başvuru No. 65731/01 ve 65900/01, t. 12.04.2006.

AİHM, *Talpis v Italy*, Başvuru No. 41237/14, t. 02.03.2017 (final 18.09.2017).

AİHM, *Tammer v. Estonia*, Başvuru No. 41205/98, t. 06.02.2011 (final 04.04.2001).

AİHM, *Vavricka And Others v. The Czech Republic*, Başvuru No. 47621/13, 3867/14, 73094/14, 19298/15, 19306/15 ve 43883/15, t. 08.04.2021.

AİHM, *Volodina v Russia*, Başvuru No. 41261/17, t. 09.07.2019 (final 04.11.2019).

AİHM, *Von Hannover v. Germany*, Başvuru No. 59320/00, t. 24.06.2004.

AYM, E. 1984/6, K. 1985/1, t. 11.01.1985, RG. 17.06.1985-S. 18787

AYM, E. 1985/25, K. 1986/8, t. 11.03.1986, RG. 05.06.1986-19128.

AYM, E. 1986/17, K. 1987/11, t. 22.05.1987, RG. 18.09.1987-19578.

AYM, E.1986/5, K.1987/7, t. 19.03.1987, RG. 12.11.1987-19632.

AYM, E. 1990/35, K. 1991/13, t. 06.06.1991, RG. 27.10.1994-22094.

AYM, E. 1990/40, K. 1991/33, t. 01.10.1991, RG. 07.02.1992-21135.

AYM, E.1992/29, K. 1993/23, t. 24.06.1993, RG. 23.12.1999-23915.

AYM, E. 1994/2, K. 1994/76, t. 25.10.1994, RG. 28.04.1998-23326.

AYM, E. 1994/85, K. 1995/32, t. 13.07.1995, RG. 28.09.1996-22771

AYM, E. 1996/75, K. 1997/50, t. 14.05.1997, RG. 21.02.2000-23971

AYM, E. 1999/51, K. 2001/63, t. 28.03.2001, RG. 29.03.2002-24710.

AYM, E. 2000/77, K. 2000/49, t. 21.11.2000, RG. 15.03.2002-24696.

AYM, E. 2001/373, K. 2003/67, t. 18.06.2003, RG. 17.05.2006-26171

AYM, E. 2001/392, K. 2003/60, t. 04.06.2003, RG. 18.12.2003-25320

AYM, E. 2002/32, K. 2003/100, 20.11.2003, (RG., 11.08.2004, S. 25550.

AYM, E. 2003/106, K. 2004/59, t. 12.05.2004, RG. 03.11.2004-25632.

AYM, E. 2005/73, K. 2008/59, t. 21.02.2008, RG. 07.11.2008-27047.

AYM, E. 2006/119, K. 2009/145, t. 15.10.2009, RG. 08.01.2010-27456.

AYM, E. 2006/159, K. 2010/47, t. 24.03.2010, RG. 18.05.2010-27585.

AYM, E. 2006/95, K. 2009/144, t. 15.10.2009, RG. 08.01.2010-27456

AYM, E. 2008/110, K. 2010/55, t. 01.04.2010, RG. 22.06.2010-27619

AYM, E. 2010/7, K. 2011/172, t. 22.12.2011, RG. 14.02.2012-28204

AYM, E. 2010/80, K. 2011/178, t. 29.12.2011, RG. 29.05.2012-S. 28307.

AYM, E. 2010/93, K. 2012/20, t. 09.02.2012, RG. 26.07.2013-28719

AYM, E. 2012/65, K. 2012/128, t. 20.09.2012, RG., 18.04.2013-28622.

AYM, E. 2012/87, K. 2014/41, t. 27.02.2014, RG. 26.07.2014-29072.

AYM, E. 2013/67, K. 2013/164, t. 26.12.2013, RG. 27.03.2014-28954.

AYM, E. 2013/96, K. 2014/118, t. 03.07.2014, RG. 21.05.2015-29362.

AYM, E. 2014/177, K. 2015/49, 14.05.2015, RG. 11.06.2015, S. 29383.

AYM, E. 2015/41, K. 2017/98, t. 04.05.2017, RG. 03.08.2017-30143.

AYM, E. 2015/61, K. 2016/172, 02.11.2016, RG. 09.12.2016, S. 29913.

AYM, E.2016/1, K.2017/81, t. 29.03.2017, RG. 20.04.2017-30044.

AYM, E. 2016/132, K. 2017/154, t. 15.11.2017, RG. 26.12.2017-30282.

AYM, E. 2016/205, K. 2019/63, t. 24.07.2019, RG. 31.10.2019-30934.

AYM, E. 2016/21, K. 2016/199, t. 28.12.2016, RG. 07.02.2017-29972.

AYM, E. 2016/50, K. 2017/179, 28.12.2017, RG. 15.02.2018, S. 30333.

AYM, E. 2017/117, K. 2018/28, t. 28.02.2018, RG., 04.04.2018-30381.

AYM, E. 2017/121, K. 2017/121, t. 12.07.2017, RG. 25.08.2017-30165

AYM, E. 2017/142, K. 2017/150, t. 01.11.2017, RG. 04.01.2018-30291.

AYM, E. 2017/150, K. 2017/162, t. 29.11.2017, RG. 24.01.2018-30311.

AYM, E. 2017/156, K. 2019/37, t. 15.05.2019, RG. 25.07.2019-30842

AYM, E. 2017/16, K. 2019/64, t. 24.07.2019, RG. 13.11.2019- 30947.

AYM, E. 2017/21, K. 2020/70, t. 24.12.2020, RG. 08.04.2021-31448.

AYM, E. 2018/136, K. 2019/21, t. 10.04.2019, RG. 20.06.2019-30807.

AYM, E. 2018/156, K. 2019/22, t. 10.04.2019, RG. 14.05.2019-30774.

AYM, E. 2018/71, K. 2018/118, t. 27.12.2018, RG. 15.02.2019-30687.

AYM, E. 2018/161, K. 2019/13, t. 14.03.2019, RG. 10.04.2019- 30741.

AYM, E. 2018/73, K. 2019/35, t. 24.07.2019, RG. 29.11.2019-30963.

AYM, E. 2018/9, K. 2018/84, t. 11.07.2018, RG. 15.11.2018-30596.

AYM, E. 2018/90, K. 2019/85, t. 14.11.2019, RG. 13.02.2020-31038

AYM, E. 2018/91, K. 2020/10, t. 19.02.2020, RG. 30.04.2020-31114.

AYM, E. 2018/99, K. 2021/14, t. 03.03. 2021, RG. 07.05/2021-31477.

AYM, E. 2019/100, K. 2020/62, t. 22.10.2020, RG. 06.01.2020-31356.

AYM, E. 2019/104, K. 2021/3, t. 14.01.2021, RG. 03.03.2021-31412.

AYM, E. 2019/106, K. 2019/100, t. 25.12.2019, RG. 14.02.2020-31039.

AYM, E. 2019/108, K. 2019/101, t. 15.12.2019, RG. 14.02.2020-31039.

AYM, E. 2019/115, K. 2020/31, t. 12.06.2020, RG. 19.08.2020-31218.

AYM, E. 2019/2, K. 2020/28, t. 11.06.2020, RG. 11.09.2020-31241.

AYM, E. 2019/24, K. 2019/55, t. 26.06.2019, RG. 24.07.2019-30841

AYM, E. 2019/36, K. 2021/15, t. 04.03.2021, RG. 03.06.2021-31500.

AYM, E. 2019/40, K. 2020/40, t. 17.07.2020, RG. 09.10.2020-31249.

AYM, E. 2019/42, K. 2019/73, t. 19.09.2019, RG. 15.10.2019-30919

AYM, E. 2019/48, K. 2019/74, t. 19.09.2019, RG. 19.11.2019-30953.

AYM, E. 2019/55, K. 2020/44, t. 10.09.2020, RG. 27.10.2020-31287.

AYM, E. 2019/70, K. 2019/81, t. 16.10.2019, RG. 05.12.2019-30969.

AYM, E. 2019/74, K. 2020/29, t. 12.06.2020, RG. 17.07.2020-31188.

AYM, E. 2019/89, K. 2021/10, RG. 07.05.2021-31477.

AYM, E. 2019/95, K. 2019/89, t. 14.11.2019, RG. 17.01.2020-31011.

AYM, E. 2020/13, K. 2020/68, t. 12.11.2020, RG. 12.02.2021-31393.

AYM, E. 2020/15, K. 2020/78, t. 04.12.2020, RG. 28.04.2021-31468.

AYM, E. 2020/17, K. 2022/5, t. 26.01.2022, RG. 01.04.2022-31796.

AYM, E. 2020/21, K. 2020/53, t. 01.10.2020, RG. 17.11.2020.

AYM, E. 2020/53, K. 2021/35, t. 14.07.2021, RG. 20.10.2021-31634.

AYM, E. 2020/95, K. 2022/3, t. 26.01.2022, RG. 01.04.2022-31796

AYM, E. 2021/1, K. 2021/32, t. 29.04.2021, RG. 23.06.2021-31520.

AYM, E. 2021/117, K. 2022/10, t. 26.01.2022, RG. 12.04.2022-31807.

AYM, E. 2021/79, K. 2021/104, t. 30.12.2021, RG. 22.03.2022-31786

AYM, E. 2021/80, K. 2021/99, t. 16.12.2021, RG. 16.03.2022-31780

AYM, E. 2021/9, K. 2022/4, t. 26.01.2020, RG. 12.04.2020-31807.

AYM, E. 2021/98, K. 2022/9, t. 26.01.2022, RG. 08.04.2022-31803.

AYM, E. 2022/18, K. 2022/16, t. 24.02.2022, RG. 15.04.2022-31810.

AYM, *Elif Dursun Doğan*, Başvuru No. 2017/26141, t. 10.12.2019.

AYM, *Fethi Yılmaz ve diğerleri*, Başvuru No. 2017/37121, t. 11.12.2019.

AYM, *Gazi Büyük*, Başvuru No: 2019/36149, t. 23.11.2021.

AYM, *Hasan Albayrak*, Başvuru No. 2019/11112, t. 23.11.2021.

AYM, *Kudus-i Şerifte Kain Maryakop Ermeni Kilisesi Vakfı*, Başvuru No. 2016/14982, t. 12.09.2019.

AYM, *Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, Başvuru No. 2013/817, t. 19.12.2013.

AYM, Mehmet Apaydın, Başvuru No. 2015/13099, t. 08.01.2020.

AYM, *Mehmet Salih Baltacı*, Başvuru No. 2017/14768, t. 27.11.2019.

AYM, *Rabia Kocaaku, (Kabul edilemezlik)*, Başvuru No. 2013/5053, t. 07.07.2015

AYM, *Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, Başvuru No: 2014/1546, t. 02.02.2017

AYM, *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.*, Başvuru no. 2015/6728, t. 01/02/2018.

AYM, *Selçuk Emiroğlu, (Kabul edilemezlik)*, Başvuru No. 2013/5660, t. 20.03.2014.

BVerfGE, 1 BvF 1/13, t. 21.03.2018,
<https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/EN/2018/bvg18-032.html>, (E.T. 13.02.2020) (İngilizce metin).

BVerfGE, 1 BvL 7/14, t. 06.06.2018, para. 49-50
https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2018/06/ls20180606_1bvl000714en.html (E.T. 10.02.2020) (İngilizce metin).

BVerfGE, 1 BvL 7/16, t. 05.11.2019,
https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2019/11/ls20191105_1bvl000716en.html, (E. T. 07.05.2021) (İngilizce Metin).

BVerfGE, 1 BvR 1571/15, 1 BvR 1477/16, 1 BvR 1043/16, 1 BvR 2883/15, 1 BvR 1588/15, t. 11.07.2017
<https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/EN/2017/bvg17-057.html> (E. T. 20.04.2021) (İngilizce Metin).

BVerfGE, 1 BvR 1679/17, t. 30.06.2020.

BVerfGE, 1 BvR 2835/17, t. 19.05.2020,
https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2020/05/rs20200519_1bvr283517en.html (E. T. 20.04.2021) (İngilizce Metin).

BVerfGE, 2 BvC 62/14, t. 29.01.2019,
https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2019/01/cs20190129_2bvc006214en.html, (E. T. 10.02.2020) (İngilizce metin).

BVerfGE, 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, t. 05.02.2022.

BVerfGE, 2 BvR 859/15, t. 05.05.2020,
https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2020/05/rs20200505_2bvr085915en.html (E. T. 04.05.2020) (İngilizce Metin).

ECJ, C-20/15 P and C-21/15 P, *Commission v World Duty Free Group*, t. 21.12.2016.

ECJ, C-106/09 P, *Commission and Spain v Government of Gibraltar and United Kingdom*, t. 15.11.2011.

ECJ, C-112/00, *Schmidberger*, t. 12.06.2003.

ECJ, C-114/76, *Bela Mühle v Grows Farm*, t. 05.07.1977.

ECJ, C-126/15, *Commission v Portugal*, t. 29.06.2017.

ECJ, C-133/93, C-300/93 ve C-362/93, *Crispoltoni and Others v Fattoria Autonoma Tabacchi and Others*, t. 05.10.1994.

ECJ, C-180/96, *United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland v Commission of the European Communities*, t. 05.05.1998.

ECJ, C-189/01, *Jippes and Others*, t. 12.07.2001.

ECJ, C-21/20, *Balgarska natsionalna televizija*, t. 16.09.2021.

ECJ, C-233/16, *Anged v Generalitat de Catalunya*, t. 26.04.2018.

ECJ, C-302/86, *Commission vs. Denmark*, t. 20.09.1988.

ECJ, C-331/88, *The Queen v Ministry of Agriculture, Fisheries and Food, ex parte FEDESA and Others*, t. 13.11.1990.

ECJ, C-343/09, *Afton Chemical*, t. 08.07.2010.

ECJ, C-36/02, *Omega Spielhallen- und Automatenaufstellungs-GmbH v Oberburgermeisterin der Bundesstadt Bonn*, t. 14.10.2004.

ECJ, C-385/12, *Hervis Sport-es Divatkereskedelmi*, t. 05.02.2014.

ECJ, C-491/01, *British American Tobacco (Investments) and Imperial Tobacco*, t. 10.12.2002.

ECJ, C-493/17, *Weiss and Others*, t. 11.12.2018.

ECJ, C-52/19 P, *Banco Santander v Commission*, t. 06.10. 2021.

ECJ, C-541/16, *Commission v Denmark*, t. 12.04.2018.

ECJ, C-547/14, *Philip Morris Brands and Others*, t. 04.05.2016.

ECJ, C-55/19 P, *Prosegur Compañía de Seguridad v Commission*, t. 06.10.2021.

ECJ, C-558/07, *S.P.C.M. and Others*, t. 07.07.2009.

ECJ, C-562/19 P, *Commission v Poland*, t. 16.03.2021.

ECJ, C-6/01, *Associação Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas (Anomar) and Others v Estado português*.

ECJ, C-6/12 P, t. 18.07.2013.

ECJ, C-610/19, *Vikingo Fővállalkozópara*, t. 03.09.2020.

ECJ, C-62/14, *Peter Gauweiler and Others v Deutscher Bundestag*, t. 16.06.2015.

ECJ, C-70/10, *Scarlet Extended*, t. 24.11.2011.

ECJ, C-78/08, *Paint Grapos and Others*, t. 08.09.2011.

Adarand Constructors, Inc. v. Pena, 515 U.S. 200, 237, t. 12.06.1995.

Allegheny-Pittsburgh Coal Co. v. County Comm'n, 488 U.S. 336, t. 18.01.1989.

City of Philadelphia v. New Jersey, 437 U.S. 617, 628, t. 23.07.1978.

Cleburne v. Cleburne Living Ctr., 473 U.S. 432, t. 01.07.1985.

Dandridge v. Williams, 397 U. S. 471, 485, t. 06.04.1970.

Day-Brite Lighting, Inc. v. Missouri, 342 U.S. 421, 423, t. 03.03.1952.

Gratz v. Bollinger, 539 U.S. 244, t. 23.06.2003.

Grutter v. Bollinger, 539 U.S. 306, 341, t. 23.06.2003.

Hooper v. Bernalillo County Assessor, 472 U.S. 612, t. 24.06.1985.

Jefferson v. Hackney, 406 U. S. 535, 558, t. 30.05.1972.

Johnson v. California, 543 U.S. 499, 505, t. 23.02.2005.

Metropolis Theatre Co. v. City of Chicago, 228 U. S. 61, 66, t. 07.04.1913.

Metropolitan Life Ins. Co. v. Ward, 470 U.S. 869, t. 26.03.1985.

New Orleans v. Dukes, 427 U. S. 297, 303, t. 11.11.1975.

Pike v. Bruce Church, 397 U.S. 142, t. 02.03.1970.

Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 318, t. 26.05.1992.

Quinn v. Millsap, 491 U.S. 95, t. 15.06.1989.

Romer v. Evans, 517 U.S. 620, t. 20.05.1996.

Sherbert v. Verner, 374 U.S. 398, 407, t. 17.06.1963.

United States v. Paradise, 480 U.S. 149, 187, t. 25.02.1987.

United States. R. Retirement Bd. v. Fritz, 449 U.S. 166, 181, 09.12.1980.

Williamson v. Lee Optical, Inc., 348 U.S. 483, 487, t. 28.03.1955.

Wygant v. Jackson Bd. of Educ., 476 U.S. 267, 280, t. 19.05.1986.

Wyoming v. Oklahoma, 502 U.S. 437, t. 22.01.1992.

WTO, Appellate Body Report (2005), *Dominican Republic-Measures Affecting The Importation And Internal Sale Of Cigarettes* (WT/DS302/AB/R).

WTO, Appellate Body Report (2001), *European Communities – Measures Affecting Asbestos And Asbestos-Containing Products* (WT/DS135/AB/R).

WTO, Appellate Body Report (2000), *Korea – Measures Affecting Imports Of Fresh, Chilled And Frozen Beef* (WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R).

WTO, Appellate Body Report (1998), *United States – Import Prohibition Of Certain Shrimp And Shrimp Products* (WT/DS58/AB/R).

WTO, Appellate Body Report (1996), *United States – Standards for Reformulated and Conventional Gasoline* (WT/DS2/AB/R).

WTO, Panel Report (1990), *Thailand - Restrictions On Importation Of And Internal Taxes On Cigarettes* (DS10/R - 37S/200).

TEZLER

Cilavdaroğlu, A. A. (2019), *Türkiye’de Parlamenter Sistem İçinde Kanıta Dayalı Politika Yapımı*, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Atar, G. (2010), *Düzenleyici Etki Analizi Ve Türkiye’de Belediye Gelirleri Üzerine Bir Uygulama “Konaklama Vergisi Örneği”*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılmaz, E. (2014), *Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Diler, F. (2021), *Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk Devleti Ve Sosyal Devlet İlkesi*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.

Gemalmaz, H. B. (2008), *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çoşkun, İ. (2015), *Ayrımcılık Yasağı Bağlamında Devletin Negatif ve Pozitif Yükümlülükleri*, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Rolim, J. D. D. S. P. (2013), *The Role of the Rule of Reason, The Standard of Reasonableness and the Principle of Proportionality in Assessing Fair Taxation*, Doktora Tezi, Queen Mary University of London.

Kaya, M. (2015), *Yatırım İklimini Belirleyen Unsurlar: Türkiye Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Orcan, N. U. (2019), *The Legitimate Aim Test In The Case-Law Of The European Court Of Human Rights*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılmaz, R. (2019), *Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem Ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ekeryılmaz, Ş. (2019), *Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi*, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

KONGRELER

Funda Başaran Yavaşlar (2018), “Yeni Hükümet Sisteminde Vergi Düzeni”, *VIII. Türkiye Muhasebe Uzmanlığı Kongresi*, 06.12.2018, İstanbul.

Başaran Yavaşlar, F., Güneş, G., Karagöz, F., Metin, S. (2021), “The National Report of Turkey, History and Taxation”, *The Dialectical Relationship between Taxation and the Political Balance of Power*, EATLP 2021 Congress.

RAPORLAR

Baskıcı, G. F. (2007), “Uluslararası Uygulamalar Işığında Düzenleyici Etki Analizi ve Türk Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi Açısından Uygulanabilirliği”, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu.

OECD, “A Progress Report On OECD Work On Tax Havens”, <https://www.oecd.org/ctp/harmful/aprogressreportonoecdworkontaxhavens.htm>, (E.T. 25.05.2020)

OECD (2010), “Better Regulation in Europe Denmark”.

OECD (2009), “Determinants Of Quality In Regulatory Impact Analysis”.

OECD (1998), “Harmful Tax Competition An Emerging Issue”.

OECD (2019), “Harmful Tax Practices 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”.

OECD (2001), “The OECD’s Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report”.

OECD (2001), “The OECD’s Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report”.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2018), “Vergi Harcamaları Raporu”.

Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu, “2018 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısı Raporu”, Y. 2017, C.1, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss503.pdf>, (E. T. 21.03.2021).

U.S. Department of Health and Human Services (2016), “Guidelines For Regulatory Impact Analysis”.

U.S. Environmental Protection Agency Office of Policy (1983 (Reprinted: 1991)., “Guidelines For Performing Regulatory Impact Analysis”.

World Bank Group (2020), “Doing Business 2020 Comparing Business Regulation in 190 Economies”.

World Bank Group (2015), “Investment Climate Reforms An Independent Evaluation of World Bank Group Support to Reforms of Business Regulation”.

World Bank (2017), “FIAS The Facility for Investment Climate Advisory Services 2016 Annual Review”.

İNTERNET KAYNAKLARI

5035 Sayılı Kanun Gerekçesi, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss645m.htm>, (E.T. 10.12.2019).

5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Gerekçesi, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss880m.htm>, (E.T. 10.08.2021).

5520 Sayılı Kanun Gerekçesi, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1192m.htm>, (E.T. 10.12.2019).

5838 Sayılı Kanun Genel Gerekçesi, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=72620&pkanunnu marasi=5838>, (E.T.05.04.2022).

6322 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Gerekçesi, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss258.pdf>, (E.T. 17.08.2020).

7103 Sayılı Kanunun genel gerekçesi, <https://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0914.pdf>, (E.T. 20.08.2020).

7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Gerekçesi, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss533.pdf>, (E.T. 17.08.2020).

AİHM, 50 Soruda AİHM, s. 3, https://www.echr.coe.int/Documents/50Questions_TUR.pdf, (E.T. 23.02.2021).

Slattery, C. R., Zidar, O. M., “Evaluating State And Local Business Tax Incentives”, *Nber Working Paper Series*, Working Paper 26603, s. 15. <https://www.nber.org/papers/w26603>, (E.T. 21.11.2020).

CILC, *The IAK, Integrated Impact Assessment Framework*, <https://www.cilc.nl/the-iaak-integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving/>, (E.T. 09.11.2020).

- CILC, *The Integrated Impact Assessment Framework For Policy And Legislation a Practical Guide*, <https://www.cilc.nl/cms/wp-content/uploads/2018/02/IAK-English-02-11-2017.pdf>, (E. 09.11.2020).
- Radaelli, C. M., Francesco, F. D. (2010), “Regulatory Impact Assessment”, *The Oxford Handbook Of Regulation*, Cave, M., Baldwin, R., Lodge, M. (Ed.), , <https://strathprints.strath.ac.uk/41173/>, (E.T. 16.11.2020).
- Department For Business, Energy, Industrial Strategy (2020), *Better Regulation Framework Interim Guidance*, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/872342/better-regulation-guidance.pdf, (E.T. 13.10.2020).
- DTÖ Anlaşması EK 2, https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dsu_e.htm#appendix1, (E.T. 25.02.2021).
- Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması, https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/04-wto.pdf, (E.T. 25.02.2021).
- European Parliament, “Listing Of Tax Havens By The EU”, <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/147404/7%20-%20001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF>, (E.T. 05.12.2020).
- Executive Order 12866 of September 30, 1993, https://www.reginfo.gov/public/jsp/Utilities/EO_12866.pdf, (E.T. 10.11.2020)
- Executive Order 13563 of January 18, 2011, <https://www.govinfo.gov/app/details/CFR-2012-title3-vol1/CFR-2012-title3-vol1-eo13563> (E.T. 10.11.2020)
- Executive Order 13771 of January 30, 2017, <https://www.federalregister.gov/documents/2017/02/03/2017-02451/reducing-regulation-and-controlling-regulatory-costs>, (E.T. 10.11.2020).
- Ferhatoglu, E. (2006), “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçler”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7/1, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ogusbd/issue/10988/131500>, (E.T. 19.02.2021).
- Ferhatoglu, E., “2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları”, *e-Akademi*, Mayıs 2006, <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=2004%20GEN%DD%DELEMES%DD%20SONRASINDA%20AVRUPA%20B%DDRL%DD%D0%DD%92NDE%20VERG%DD%20REKABET%DD%20VE%20SONU%C7LARI%20&kimlik=264041981&url=makaleler/eferhatoglu-2.htm>, (E.T. 08.09.2020).

- Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı, <https://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0517.pdf>, (E.T. 20.04.2022).
- Gilbey, B., Pfatteicher, L., Jarvis, T., “The Changing World of Preferential Tax Regime”, <https://www.squirepattonboggs.com/en/insights/publications/2016/07/the-changing-world-of-preferential-tax-regimes>, (E.T. 30.05.2022)
- Gilbey, B., Pfatteicher, L., Jarvis, T., “The Changing World of Preferential Tax Regime”, 7-11, www.taxjournal.com, (E. T. 30.05.2020).
- HM Treasury, *The Green Book*, Y. 2003, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/685903/The_Green_Book.pdf, (E.T. 12.10.2020).
- Legislative and Regulatory Reform Act 2006, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/51/contents>, (E. 11.11.2020)
- Mandelkern Group on Better Regulation Final Report, t. 13.11.2001, <https://www.smartreg.pe/reportes/Mandelkern%20Report%20on%20Better%20Regulation%202001.pdf>, (E.T. 14.03.2022).
- Özbudun, E., “Anayasa Yargısı ve Demokratik Meşruluk Sorunu”, *Demokrasi ve Yargı*, TBB, 04-05-06 Ocak 2005, 336-351, <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/demokrasi-ve-yargi.pdf>, (E.T. 10.08.2021).
- Rumpf, C., “Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği”, <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6438/crumpf.pdf>, (E.T. 27.10.2021).
- Skatteministeriet, “Afgifts- Og Tilskudsanalysen På Energiområdet, Delanalyse 2 Omkostninger Til Offentlige Forpligtelser”, <https://www.skm.dk/aktuelt/publikationer/%C3%B8vrige-publikationer/afgifts-og-tilskudsanalysen-paa-energiomraadet-delanalyse-2-omkostninger-til-offentlige-forpligtelser/>, (E.T. 19.11.2020).
- Stausholm, S. N. (2017), *Rise Of Ineffective Incentives: New Empirical Evidence On Tax Holidays in Developing Countries*, Copenhagen Business School: 1-23, <https://pdfs.semanticscholar.org/fdba/feca20d0c39b9b73523b474777fd5e37cff3.pdf>, (E.T. 20.11.2020)
- Sweet, A. S., Mathews, J., “All Things in Proportion? American Rights Doctrine and the Problem of Balancing”, https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1029&context=fss_papers, (E.T. 01.03.2020).

Tahsin Fendođdu, “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması (AY m. 13.)”, s. 132, <https://www.anayasa.gov.tr/media/4644/fendoglu.pdf>, (E.T. 10.08.2021).

Tax Measures To Moderate House Price Growth – Extension Of The Bright-Line Test, <https://www.treasury.govt.nz/sites/default/files/2021-03/ria-tsy-tmmh-mar21.pdf>, (E.T. 04.04.2022).

TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, (E. 08.08.2020).

The Joint Committee on Taxation, “Estimated Budget Effects of the Conference Agreement for H.R. 1 the Tax Cuts and Jobs Act”, JCX-67-17, 2017, <https://www.jct.gov/publications/2017/jcx-67-17/>, (E.T. 20.11.2020).

TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Search/Search?text=ya%C5%9Fam%20endeksi>, (E.T. 14.04.2022).

Vienna Declaration, Bölüm I, s. 8. <https://www.ohchr.org/en/professionalinterest/pages/vienna.aspx>, (E.T. 19.09.2020).

WTO, *Overview: A Navigational Guide*, https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/agrm1_e.htm#:~:text=The%20WTO%20agreements%20cover%20goods,and%20keep%20open%20services%20markets, (E.T. 24.02.2021).