



ANAYASA MAHKEMESİNİN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYANIYLA İLGİLİ KARARI

ÖZET

Anayasa Mahkemesi, Gelir Vergisi Kanununun 86'ncı maddesinde yıllık beyanname verilmeyen ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde beyannameye dahil edilmeyen gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili olarak açılan davada "Devletin Kanunda yazılı belirli bir miktarı geçmeyen gayrimenkul sermaye iratlarının beyan edilmemesi suretiyle görece olarak düşük bir vergi alacağından vazgeçmesini" Anayasaya aykırı bulmadı.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun dava konusu kuralı da içeren 86. maddesi şöyledir:

"Madde 86- (Değişik: 9/4/2003-4842/9 md.)

Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraat kazançları, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve **gayrimenkul sermaye iratları**,





d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (1.290 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.(1)

2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar.”

Bu düzenlemede yer alan “gayrimenkul sermaye iratları” ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğu savıyla açılan davaya ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi, 13 Ekim 2012 tarihli ve 28440 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 15.6.2012 tarihli ve E:2011/138; K:2012/94 sayılı Kararında bu kuralın Anayasaya aykırı olmadığına karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi kararının gerekçesi aşağıdaki gibidir:

“İptali istenen kural gayrimenkul sermaye iratları yönünden değerlendirildiğinde, Kanunda yazılı belirli bir miktarı geçmeyen gayrimenkul sermaye iratlarının beyan edilmemesi suretiyle görece olarak düşük bir vergi alacağından Devletin vazgeçmesini, buna karşılık mükellefin de söz konusu gayrimenkule dair varsa yapmış olduğu giderlerini beyan etmemesini öngörmekte, böylece verginin toplanmasında gereksiz kırtasiyecilikle uğraşılmamakta ve kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılması sağlanmaktadır.

Devlet ile mükellef karşılıklı olarak bir miktar alacağından vazgeçmekte, mükellef ile vergi dairesi gereksiz iş yükü ile meşgul edilmemekte; Kanunda yazılı miktarın üzerinde elde edilen gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılarak kamu giderleri için ihtiyaç duyulan finansmanın en kısa zamanda sağlanması amaçlanmaktadır.

Vergilendirmede, malî politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabileceği gibi bazı durumlarda Devlet bir miktar vergi alacağından belirli şartlarla vazgeçebilecektir.





Öte yandan, eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için bir yasanın aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması gerekir. *İtiraz konusu kural uyarınca öngörülen beyan edilmeme sınırı, aynı hukuksal konumda olan tüm kişilere uygulanacağından eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.*

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir."

Söz konusu Karar, bu Sirkülerimize ek olarak verilmiştir.

Saygılarımızla...

TÜRMOB Sirküler Rapor





13 Ekim 2012, Cumartesi

Sayı : 28440

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2011/138

Karar Sayısı : 2012/94

Karar Günü : 15.6.2012

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : İstanbul 2. Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde yer alan "... gayrimenkul sermaye iratları..." ibaresinin, Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Sahibi olduğu gayrimenkullerden dolayı gayrimenkul sermaye iradı mükellefiyeti bulunan davacının, vergi kaybına neden olduğu gerekçesiyle adına yapılan tarhiyatın iptali istemiyle Üsküdar Vergi Dairesi'ne karşı açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırılığı iddiasının ciddi olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"I. Dava Konusu Olayda Uygulanacak İtiraza Konu Kanun Kuralı

Dava konusu olayda; davacı tarafından adına kayıtlı mesken ve işyerlerinden ötürü 2005, 2006, 2007, 2008 dönemlerine ilişkin gayrimenkul sermaye iradına ilişkin beyanlarını vererek tahakkuk eden vergileri ödemediği ancak daha sonra davalı idarece işyerlerine ait kira gelirlerinin ilgili yıllara göre değişkenlik arz etmekte birlikte belirlenen beyan sınırlarının altında kaldığından beyan edilmemesi gerektiği, bu nedenle davacının verdiği beyannamelerde tevkifat yoluyla ödediği verginin ödenen genel vergi miktarından indirim konusu yapılamayacağı ileri sürülerek meskenlere ilişkin verginin eksik ödendiği nedeniyle sadece mesken geliri üzerinden ikmalen vergi tarhiyatlarının yapıldığı, bunların davacıya tebliği üzerine de bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde: "*vergiye tabi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları*" için bu maddenin ilk cümlesinin amir hükmü gereğince beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bunların, beyannameye dahil edilmeyeceği düzenlenmiştir.

Söz konusu hükmün incelenmesinden hangi tutarda ve hangi kaleme ilişkin gelirlerin beyana dahil edilmeyeceği belirlenmesi yapılmış ve bu belirleme içerisinde iki koşula bağlı olarak elde edilen bazı gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği belirlenmiştir. Bunlardan ilki vergiye tabi gelir toplamının (aynı maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç olmak üzere) 193 sayılı Kanunda belirlenen 103. maddesinde belirlenen ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması; ikincisi ise tevkifata tabi tutulmuş olmasıdır. Böylece bu iki koşulu sağlayan mükellefler kanunda belirtilen





gelirlerinden dolayı ya beyanname vermeyecekler ya da diğer gelirler için beyanname verilmiş ise bu gelirlerden ötürü ödenen vergiler beyana dahil edilmeyecektir.

İncelenen olayda uyumsuzluğun özünü, yukarıda değinilen Kanun hükümleri çerçevesinde iki koşuluda sağlayan gayrimenkul sermaye gelirleri için davacı tarafından verilen yıllık beyanlarda bunlar için peşin ödenen vergilerin indirim suretiyle gösterilmesinin idarece kabul edilmemesi nedeniyle yapılan ikmalen tarhiyatların oluşturması, olayın çözümünde de yine bu Kanun hükmünün uygulanmasını gerekli kılmaması nedeniyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinin konuya ilişkin “gayrimenkul sermaye iratları” ifadesinin olaya uygulanacak Kanun kuralı olduğu sonucuna varılmıştır.

II. Anayasaya Aykırılık Sorunu ve Gerekçe

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Toplama Yapılmayan Haller” başlıklı 86. maddesinin, 3946, 4369 ve 4842 sayılı Kanun ile değişikliklere uğramıştır. Söz konusu hüküm, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun genel sistematigi içerisinde, Verginin Tarhi başlıklı dördüncü kısım, ikinci bölüm içerisinde yer almaktadır. Bu kısmın incelemesinden de Kanunun daha önceki bölümlerde belirttiği gelirin unsurlarından elde edilen gelirin, gelirin saflığı ilkesi uyarınca beyanname esnasında da birkaç hususun indirim olarak kabul edilmesi veya kabul edilmemesi ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler ile gelirin teklifi ilkesi kapsamında yapılması gerekenler düzenlenmiştir.

Burada ilk dikkati çeken husus, söz konusu Kanun hükmünün 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Gelirin Toplanması ve Beyan” başlıklı 85. maddesinde belirlenen genel kurala istisnai durumlar getirmesidir. Bu nedenle itiraza konu Kanun kuralı incelenirken bu durumun da analize dahil edilmesi gerekir. Zira bir vatandaşlık ödevi olan verginin inşa edildiği hukuki zemin kişilerin geliridir. Harcamalar üzerinden alan vergiler dahi bir yönüyle gelirin vergilendirilmesi hedefine yöneliktir. Öyle ki bir kişinin gelirinin ne kadar olduğu aynı zamanda onun ne kadar harcama yaptığıyla da ilişkilidir. Bu ayrıksı durum bir kenara bırakılacak olursa, vergi hukukumuzda asolan kişilerin bir yıl içinde elde ettikleri gelirlerini 193 sayılı Kanununun 85. maddesi kapsamında tek bir beyannameyle mali idareye bildirmeleri üzerinedir. Çağdaş vergiciliğin temel uygulamalarından olan bu duruma beyan esas denmektedir.

Beyan esnasında elde edilen gelir, mükellef tarafından gönüllü bir şekilde idareye beyan edilmesi bunun sonucunda vergi usulünün en temel işlemleri tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemleri gerçekleştirilmesi şeklinde bir işlemler silsilesinden sonra vergilendirilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, kişinin ödeyeceği verginin matrahının kendisi tarafından belirlenerek idareye bildirilmesidir. Bununla beraber çağdaş vergi hukukunun bir diğer mihenk taşı ise safi gelirdir. Yani devlet vergilendirmeye ilişkin egemen iradesini ancak kişinin safi geliri üzerinde kullanabilecektir. Gelirin elde edilmesinde katlanılan ve Kanunda belirtilen giderler vergi matrahının oluşumunda dikkate alınmayacak, yine kaynağını Kanundan alan bir kısım indirim kalemleri ise oluşan vergi matrahından indirilebilecektir. Böylece kişilerin ödeyecekleri vergi matrahlarının oluşumu kişilerin saf ve akım gelirlerine özgülenmiş olacaktır. Tüm bu gider ve indirim işlemleri beyan esas benimsenmiş olduğundan mükellefin kendisi tarafından yapılacaktır. İdarenin denetim hakkı ise zaman aşımı hükümleri çerçevesinden her zaman mevcuttur.

Ancak vergi hukukumuzda gelirin vergilendirilmesi, genel olarak beyan esas üzerine olmakla beraber, gelir vergisine konu bir kısım gelirlerin ise en az maliyetle ve etkin bir şekilde toplanması maksadına yönelik olarak verginin kaynağında tevfiğ edilmesi ve bunların vergi sorumluları vasıtasıyla mali idareye beyan edilerek ödenmesi yolu da benimsenmiştir. 193 sayılı Kanunun “Vergi Tevkifatı” başlıklı 94. maddesinde, kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest





meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, aynı maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır.

Böylece söz konusu Kanun hükmünde adı geçen kişilerle kurulacak ticari bir ilişkide yine aynı madde metninde belirtilen bir iktisadi faaliyet gerçekleştirilmiş ise, bu gelirler için tevkifat suretiyle vergilendirme söz konusu olacak. Bu kişilerin o faaliyetten ötürü elde ettiği gelir belirlenen vergi oranları üzerinden vergi sorumluları tarafından mali idareye beyan edilerek ödenmektedir. 193 sayılı Kanununun 95. maddesinin 5. fıkrasının (a) bendinde belirtilen “70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden” ifadeleri ile gayrimenkullerin 94. maddenin 1. fıkrasında yer alan kişilere kiraya verilmesi halinde elde edilen gelirden ötürü, söz konusu kişiler tarafından %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapıp takip eden ayın 23. günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi idaresine beyan edilip aynı ayın 26. günü akşamına kadar ödenmesi söz konusudur.

Böylece ilgili kişilerin elde ettiği Kanunda belirtilen gelirlerinden vergilendirilmesi kendileri tarafından beyan edilmemekte; vergilendirmeye ilişkin işlemler vergi sorumluları tarafından yerine getirilmektedir.

Bu uygulama, verginin maliyetini düşürmekte, vergilendirmede etkinliği artırmakta bununla beraber kişinin kendi beyan etmesinden kaynaklanan Kanunda kullanılması mümkün bazı gider ve indirimlerden mahrum kalmasına sebep olmaktadır.

Bu durum; dava konusu olay özelinde olarak gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesi noktasında, itiraza konu kanun hükmü nedeniyle vergi adaletinin tesisi yönünden daha da detaylı inceleme yapılmasını gerekli kılmaktadır.

Bu kapsamda evvela gayrimenkul sermaye iradının kişinin kendi beyanı doğrultusunda beyan edilmesi durumu ile kişinin bu gelirin tevkifat yoluyla vergilendirilmesi halinde ortaya çıkan farkların ortaya konulması gerekir. Bunun için de kişinin gerçek usulde mi, götürü usulde mi vergilendirildiği belirlenmelidir. Eğer gerçek usulde vergilendirilen mükellef ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Giderler” başlıklı 74. maddesinde sayma yöntemiyle belirtilen giderler safi gelirin belirlenmesi için hasıllardan gider olarak indirilebilecektir. Şayet götürü usul benimsenmiş ise bu kez bu maddede belirtilen giderler için %25 oranında giderin hasıllardan indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan 193 sayılı Kanunun gayrimenkul ve haklarda belirli bir miktarı vergiden istisna olmasını düzenleyen 21. maddesinin uygulanması ise, kendi içinde üç koşula bağlı kılınmıştır. İlki taşınmazın mesken olarak kiraya verilmiş olması; ikincisi taşınmazdan kira elde eden kişinin ticari, zirai ve mesleki olarak gerçek usulde beyan eden bir mükellef olmaması; üçüncüsü ise taşınmazdan elde edilen gelirin beyanı yine ticari, zirai ve mesleki olarak beyan eden kişiler vasıtasıyla sorumlu sıfatıyla beyan edilmemiş olmasıdır. Bu şartlar altında kişinin elde ettiği gayrimenkul sermaye iradına istisna hükümleri uygulanabilmektedir. Görüldüğü üzere taşınmazın işyeri olarak kiraya verilmesi halinde Kanunun istisnaya ilişkin 21. maddesinin uygulanma olanağı bulunmamaktadır.

Kısaca toparlamak gerekirse, bir taşınmazın kiraya verilmesi işleminde değişik durumlara göre bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda taşınmazın mesken mi, işyeri mi gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefin tercih ettiği usulün gerçek mi, götürü mü; taşınmazı kiralayan kişinin 193 sayılı Kanununun 94/1. maddede sayılan vergi tevkifatı yapmaya mecbur mükellef olup olmadığı gibi (bağımlı) değişkenlere bağlı olarak ilgili mükellefin ödemekle yükümlü olduğu vergi yükü değişebilmektedir. Ancak bu değişikliğin vergi adaletini ve vergilendirmede gözetilmesi gereken eşitlik ilkesinin zedelememesi, kanunla belirlenen vergilendirme ölçütlerinin anayasal ilkelere aykırı olmaması gerekmektedir.





Tüm bu açıklamalar ışığında gayrimenkul sermaye geliri elde eden kişilerin vergilendirilmesinde kişilerin safi gelirinin tespitinde özellikli bir durum ortaya çıkmaktadır. O da kişinin kira geliri elde ettiği taşınmazlardan ötürü verdiği yıllık beyanında seçilen usule göre götürü ve/veya gerçek usulde vergi matrahının belirlenmesinde gelirin teklifi ilkesi kapsamında bir tek beyanname verilmesi ve bu beyan üzerinden tevkifat suretiyle ödenen verginin kişinin ödemekle yükümlü olduğu genel vergi yükünden mahsup edilmesi ve/veya indirilmesini gerekli kılmaktadır. Nitekim bu hususta vergi mevzuatımızda buna engel olacak genel bir kural bulunmamaktadır. Buna mukabil 193 sayılı Kanununun 86. maddesi ile bazı durumlarda tevkifat yoluyla ödenen vergiler için beyanname verilmeyeceği, şayet başka gelirlerden ötürü beyan veriliyor ise bunların beyana dahil edilmeyeceği düzenlenmiştir. Bu maddenin (c) bendinde yer alan itiraza konu Kanun kuralı ile de gayrimenkul sermaye iradı elde eden ilgili kişilerin, hem Kanunun getirdiği bazı giderlerden yararlandırılmamasına hem de bu kişilerin genel beyanlarında 193 sayılı Kanununun 121. maddesi uyarınca tevkifen ödedikleri vergileri mahsup edebilme imkanına engel olunmaktadır.

Bu da Anayasa'nın 10. maddesinde anlatımını bulan eşitlik ilkesi ile 73. maddesinde anlatımını bulan mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

A) Anayasanın 10. Maddesine Aykırılık Sorunu

Anayasa'nın "Kanun Önünde Eşitlik" başlıklı 10. maddesinin 1. fıkrasında, "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir." hükmüne amirdir.

Anayasanın 10. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen eşitlik ilkesi, bu ilkedен yararlanırlar açısından bir temel hak, yani eşit işlem görmeyi ya da ayırım gözetilmemesini isteme hakkını doğurduğu tartışmasızdır. Bununla birlikte eşitlik, aynı zamanda, muhataplarını yani devlet organları ve idare makamları anayasal bir buyruk ile devlet yönetiminde benimsenmesi gereken, egemen temel bir ilkeyi vurgulamaktadır.

Eşitlik ilkesi, şekli hukuki eşitlik ve maddi hukuki eşitlik olarak iki anlamda yorumlanabilir. Şekli hukuki eşitlikten kastedilen kanunların genel ve soyut nitelik taşıması, yani kapsadığı herkese eşit olarak uygulanmasıdır. Anayasanın 10'uncu maddesinin, hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa "imtiyaz" tanınmayacağı yolundaki ikinci fıkrası da bu anlamda bir eşitliği hedeflediği anlaşılmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi, 06.07.2000 tarih ve E: 2000/21 K: 2000/16 sayılı kararında, Anayasa'nın 10. maddesinde belirtilen "yasa önünde eşitlik ilkesi" hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusu olduğunu; bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörüldüğü; eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemek olduğu; bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesinin yasaklandığı; durum ve konularındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilirdiği; aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmayacağı ifade edilmiştir. Ancak şüphesiz ki, eşitlik ilkesinin anlamını şekli hukuki eşitlikle sınırlandırmak mümkün değildir. Maddi hukuki eşitlik, şekli eşitliğin ötesinde, aynı durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yararlarda ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranma zorunluluğunu içermektedir. Bu anlamda eşitlik ilkesinin ihlal edilmiş olup olmadığının anlaşılabilmesi için Anayasaya uygunluk denetiminde sadece kanunların genel ve soyut nitelik taşıyıp taşımadıklarının değil, onların içeriklerinin de araştırılması gerekir.

Bu kapsamda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 86/c maddesinde ifade edilen "gayrimenkul sermaye iratları" genel ve soyut ve dolayısıyla şekli anlamda eşitlik ilkesini gözetir nitelikte olduğu açıktır. Ancak söz konusu Kanun kuralının maddi hukuk anlamında eşitlik ilkesi ile





örtüşüp örtüşmediği söz konusu hükmün tesir ettiği vergi mevzuatının tümüyle ele alınması ile mümkün olacaktır. Bu nedenle söz konusu ifade ile;

-Vergiye tabi gelir tutarının maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç olmak üzere Kanununun 103. maddesinde belirlenen gelir tarifisinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması,
-Tevkifata tabi tutulmuş olması,

koşullarının varlığı halinde bunlar için beyanname verilmemesi ve şayet diğer gelirler için beyanname veriliyorsa bunun beyannameye dahil edilmemesi sonucu doğmaktadır.

Görüldüğü üzere beyan vermeme veya verilen beyana dahil etmeme durumu iki koşula bağlı kılınmıştır. Dikkat edilmesi gereken nokta ise bu koşulların ikisinin birlikte bulunması hususudur. Koşullarının varlığı ise bir hakka değil bilakis beyan esasına dayalı vergi sistemimizde hem bir hak hem bir ödev olan beyan vermeye ilişkin hakkın kullanımına ve yerine göre böyle bir ödevin yerine getirilmesine engel olunması için gerekli koşullardır. İki koşulun bir arada aranması ise sadece koşullardan birini sağlayan veya ikisini de sağlamayan aynı koşullara sahip diğer kişilere nazaran bu iki koşulu sağlayanlar için bir eşitsizlik yaratması anlamına gelmektedir.

Başka bir ifade ile gayrimenkul sermaye iradı geliri elde eden kişi şayet Kanunda belirtilen iki koşulu da sağlıyorsa bu iki koşulu sağlamayan ancak gayrimenkul sermaye geliri elde eden başka bir kişiye göre beyanname vermektен kaynaklanacak gider ve mahsuplaşma imkanına sahip olmadığından diğer kişilere göre aynı durumda olmalarına nazaran daha fazla bir vergi yükü ile muhatap olunması sonucunu doğuracaktır. Böylece itiraza konu Kanun hükmü ile eşitler arasında eşitsizliğe sebebiyet verilmiş olunacaktır. Bu da Anayasa'nın 10. maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

B) Anayasanın 73. Maddesine Aykırılık Sorunu

Anayasanın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinin 2. fıkrası, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacı olduğu hükmüne amirdir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı yönünden Anayasaya uygunluk denetimi yapılırken mali güç ile bağlantı kurmak ve bu iki ilkeyi birlikte yorumlamak gerekmektedir. Öncelikle mali gücün kavranıp kavranmadığı ölçülmelidir. Mali gücün kavranmadığı düzenlemelerde vergi yükünün hesaplanması ve adaletli ve dengeli dağılımının saptanması mümkün olmayacaktır. Yani adaletli ve dengeli dağılımın saptanabilmesi için yükümlülerin ödeme güçlerinin gözetilmesi zorunludur. Anayasa Mahkemesi 06.07.2000 tarih ve E: 2000/21 K: 2000/16 sayılı kararında, malî güce göre vergilendirmenin, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınması olduğu; bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirlediği; malî gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleri olduğu; verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olarak tanımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi, 18.07.1995 gün ve E: 1995/7 K: 1995/35 sayılı kararında da, Anayasanın 73. maddenin ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımının öngörüldüğü, vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Mahkemeye göre yasakoyucunun, vergi koyarken yükümlülerin ekonomik durumunu göz önünde bulunduracak bir sisteme uyması gerekir. Vergi de asıl olan ödeme gücüdür. Mali güç de ödeme gücünü belirler. Mali güç ilkesi, az kazananın az, çok kazananın çok vergi alınmasıdır.

Yüksek Mahkemeye göre vergi yükümlüsünün mali gücüne göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirin saptanması gerekir. Vergilendirmede hayat standardı esas, ortalama kâr haddi, götürü vergi, sermaye iratlarının, ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan





oranlı (müterakki) vergilendirme gibi uygulamalar mükelleflerin farklılıkları da dikkate alınarak vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtımına ve yükümlünün gerçek mali gücüne göre vergi alınmasının birer göstergesi olarak kabul edilir. Hatta kişinin vergi matrahı, o vergi dönemi için vergiye esas mali gücüdür denilebilir.

Bu kapsamda gayrimenkul sermaye iradı elde eden ancak 193 sayılı Kanununun 86. maddesinde belirtilen koşulları taşıdığı için beyanname veremeyen ya da bu koşullara uyan gelirini beyannameye dahil edemeyen kişilerin itiraza konu kanun hükmü uyarınca aynı Kanununun 74 ve 121. maddesinden faydalanamamaları nedeniyle vergilendirmeye esas mali gücünün göstergesi olan vergi matrahının daha fazla olmasına sebep olunmaktadır. Başka bir anlatımla, 86. maddede belirlenen koşullara dahil olanların vergi yükü, kendisiyle aynı geliri elde ettiği halde 86. maddedeki koşulların en az birini taşımadıkları için beyanname verme veya gelirini beyannameye dahil etme imkanından ötürü, daha fazla olmaktadır. Bu da Anayasa'nın 73. maddesinin 2. fıkrasına aykırılık teşkil etmektedir.

III. Hüküm

Açıklanan nedenlerle, Anayasa'nın 152. maddesi kapsamında, bir davaya bakmakta olan mahkemenin, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanun hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına götüren görüşünü açıklayan kararı ile Anayasa Mahkemesine başvurmasını düzenleyen 6216 sayılı Kanununun 40. maddesinin 1. fıkrası uyarınca; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde yer alan "gayrimenkul sermaye iratları" ifadesinin, Anayasanın 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu gerekçesi ile iptali için re'sen Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, dosyadaki belge örneklerinin onaylanıp dizi pusulasına bağlanarak Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesine, Yüksek Mahkemece bir karar verilinceye kadar veya dosyanın Mahkemeye gidişinden itibaren beş aylık sürenin dolmasına kadar davanın bekletilmesine 31/10/2011 tarihinde karar verildi."

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

İtiraz konusu ibarenin de yer aldığı 193 sayılı Kanun'un 86. maddesi şöyledir:

"Madde 86- (Değişik: 9/4/2003-4842/9 md.)

Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraat kazançlar, bu Kanununun 75 inci maddesinin (15) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve **gayrimenkul sermaye iratları**,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (1.290 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.(1)

2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar."





B- İlgili Görülen Yasa Kuralı

193 sayılı Kanun'un 85. maddesi şöyledir:

“Gelirin toplanması ve beyan

Madde 85- (Değişik: 22/7/1998 - 4369/44 md.)

Mükellefler 2 nci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur.

Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektifşirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır.

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar:

1. Mükellefin bunları Türkiye’de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;

2. Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsih olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda;

Elde edilmiş sayılır.”

C- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında, Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca Serruh KALELİ, Alparslan ALTAN, Fulya KANTARCIOĞLU, Mehmet ERTEN, Serdar ÖZGÜLDÜR, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Zehra Ayla PERKTAŞ, Recep KÖMÜRCÜ, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI ve Erdal TERCAN'ın katılımlarıyla yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, OYBİRLİĞİYLE, 12.1.2012 gününde karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, Anayasa Mahkemesi Raportörü Erhan TUTAL tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu ve ilgili görülen yasa kuralı, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

Başvuru kararında, gayrimenkul sermaye iradı elde eden kişinin Kanunda belirtilen koşulları sağlaması halinde; söz konusu koşulları sağlamayan ancak aynı tür gelir elde eden başka bir kişiye göre beyanname vermektan kaynaklanacak gider ve mahsuplaşma imkanına sahip olmaması nedeniyle daha fazla bir vergi yükü ile karşılaşmasının Anayasa'nın 10. maddesine; aynı şekilde Kanunda yer alan sınırlama nedeniyle beyanname veremeyen kişinin giderleri de beyan edilemeyeceğinden vergi matrahının daha fazla olmasının da Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu kuralda, mükelleflerin bir takvim yılı içerisinde elde edip, aynı Kanun'un 85. maddesi uyarınca topladıkları değişik kazanç unsurlarından, bu toplama dahil edilme zorunluluğuna tabi olmayanların hangileri olduğu belirlenmiştir.

Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen “*eşitlik ilkesi*” ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasalar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Durum ve konulardaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabılır. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi ihlâl edilmiş olmaz.





Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında ise, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” denilmiştir. Verginin malî güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında malî güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Malî güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuldur. Yasakoyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile malî güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Malî güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder.

İptali istenen kural gayrimenkul sermaye iratları yönünden değerlendirildiğinde, Kanunda yazılı belirli bir miktarı geçmeyen gayrimenkul sermaye iratlarının beyan edilmemesi suretiyle görece olarak düşük bir vergi alacağından Devletin vazgeçmesini, buna karşılık mükellefin de söz konusu gayrimenkule dair varsa yapmış olduğu giderlerini beyan etmemesini öngörmekte, böylece verginin toplanmasında gereksiz kırtasiyecilikle uğraşılmamakta ve kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılması sağlanmaktadır.

Devlet ile mükellef karşılıklı olarak bir miktar alacağından vazgeçmekte, mükellef ile vergi dairesi gereksiz iş yükü ile meşgul edilmemekte; Kanunda yazılı miktarın üzerinde elde edilen gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılarak kamu giderleri için ihtiyaç duyulan finansmanın en kısa zamanda sağlanması amaçlanmaktadır.

Vergilendirmede, malî politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabileceği gibi bazı durumlarda Devlet bir miktar vergi alacağından belirli şartlarla vazgeçebilecektir.

Öte yandan, eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için bir yasanın aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması gerekir. İtiraz konusu kural uyarınca öngörülen beyan edilmeme sınırı, aynı hukuksal konumda olan tüm kişilere uygulanacağından eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

VI- SONUÇ

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun, 9.4.2003 günlü, 4842 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle değiştirilen 86. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde yer alan “...gayrimenkul sermaye iratları...” ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, 15.6.2012 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Haşim KILIÇ

Başkanvekili
Serruh KALELİ

Başkanvekili
Alparslan ALTAN

Üye
Fulya KANTARCIOĞLU

Üye
Mehmet ERTEN

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR





Üye
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye
Zehra Ayla PERKTAŞ

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Nuri NECİPOĞLU

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Erdal TERCAN

Üye
Muammer TOPAL

TÜRMOB Sirküler Rapor

