



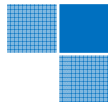
ANAYASA MAHKEME'SİNİN EMSAL KİRA BEDELİ İLE İLGİLİ KARARI

ÖZET : Anayasa Mahkemesi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Emsal Kira Bedeli Esası" başlıklı 73. maddesinin Anayasanın 2., 5., 10. ve 73. maddelerine aykırılığı nedeniyle yapılan başvuru sonucunda verdiği kararda söz konusu kuralın Anayasaya aykırı olmadığı sonucuna varmıştır.

Aydın Bölge İdare Mahkemesi'nin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Emsal Kira Bedeli Esası" başlıklı 73. maddesinin Anayasanın 2., 5., 10. ve 73. maddelerine aykırılığı nedeniyle re'sen Anayasa Mahkemesi'ne başvurularak iptalinin istenilmesine ilişkin olarak yaptığı başvuru sonucunda, Anayasa Mahkemesi, 21 Haziran 2010 tarihli ve 27619 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1.4. 2010 tarihli ve **E: 2008/110, K : 2010/55 sayılı Kararında**, vergi güvenlik önlemi olan ve istisna ve muafiyetleri Yasa'da belirtilen itiraz konusu kuralın malî güce göre vergilendirme ve sosyal devlet ilkelerine aykırılık teşkil etmediğinden Anayasa'nın 2., 5., 10. ve 73. maddelerine aykırı olmadığı sonucuna varmıştır.

Anayasa Mahkemesinin söz konusu Kararı, bu Sirkülerimize ek olarak verilmiştir.

Saygılarımızla...





22 Haziran 2010,

Sayı : 27619

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2008/110

Karar Sayısı : 2010/55

Karar Günü : 1.4.2010

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Aydın Bölge İdare Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinin, Anayasa'nın 2., 5., 10. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Davalı idare tarafından kesilen usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davanın Vergi Mahkemesi tarafından reddi üzerine Bölge İdare Mahkemesi'ne yapılan itirazda, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

“III- ANAYASAYA AYKIRILIK NEDENLERİ VE İLGİLİ ANAYASA MADDELERİ

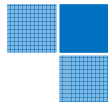
1- Anayasanın 2. ve 5. Maddeleri Yönünden:

Anayasanın 2. maddesinde, “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.” denilmek suretiyle sosyal devlet ilkesi Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılmıştır.

Anayasanın 5. maddesinde “Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, 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.” hükmü yer almıştır.

Madde gerekçesinde: “...Devlet aynı zamanda milletin huzurunu sağlamak ve fertlerini mutlu kılmak görevi ile de yükümlüdür. Devlet ferdin hayat mücadelesini kolaylaştıracak, ferdin insan haysiyetine uygun bir ortam içinde yaşamasını gerçekleştirecektir. Ferdin temel hak ve özgürlüklerden olduğu gibi yararlanmasını engelleyen sebepleri ortadan kaldırmak, sosyal devletin görevidir.” denilmektedir. Devlet, vatandaşlarına insanca yaşama koşulları sağlamak için gerekli önlemleri alacaktır. Devlet, kişi hak ve özgürlüklerinden herkesin yararlanabilmesini sağlamak ödevini yüklenmiştir. Kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak, devletin temel amaç ve görevidir.” (Anayasa Mahkemesi'nin 06.06.1991 gün ve Esas Sayısı: 1990/35 Karar Sayısı: 1991/13 sayılı kararı).

Anayasada “sosyal devlet” anlayışı benimsenmiştir. Sosyal devlet güçsüzleri koruyan, sosyal adaleti sağlamaya çalışan bu amaçla ekonomik ve sosyal alanlarda değişiklikler yapan devlettir. (Anayasa Mahkemesi'nin 30.06.1998 gün ve Esas Sayısı: S1997/18, Karar Sayısı: 1998/42 sayılı kararı). Sosyal devlet anlayışında, devlet bütün vatandaşlarına asgari bir toplumsal ve ekonomik düzey sağlamak ve





bunu devam ettirmekle yükümlü kılınmıştır. Bunu sağlayabilmek için kaynak transferi gibi doğrudan araçlar kullanabileceği gibi, bazı faaliyetleri kolaylaştırmak ve teşvikler sağlamak gibi dolaylı araçları da kullanabilmektedir. Dolaylı araçların kullanımı, toplumsal dayanışmayı güçlendirerek devletin tek başına üstesinden gelemeyeceği konularda toplumsal katkıyı gerçekleştirme amacına yöneliktir. Sosyal devlet anlayışını sağlamada kullanılan en önemli araçlardan birisi de vergi politikalarıdır. Bunun için olağan koşullarda vergiye tabi tutulması gereken gruplar ya da işlemler muafiyet ve istisna uygulamalarıyla vergi dışı bırakılmaktadır.

Ekonomik olarak güçsüz kesimlerin değişik uygulamalarla desteklendiği gözlemlenmektedir. Bu bağlamda bir kısım taşınmaz sahiplerinin taşınmazlarını bedelsiz veya emsallerine göre düşük bedelle yakın akrabalarının veya yoksulların kullanımına bıraktığı sıklıkla gözlemlenen bir olgudur. Çeşitli nedenlerle aynı nitelikli, hatta aynı binada bulunan ev ve işyerlerinin çok farklı bedellerle kiraya verildiği de bir gerçektir.

Emsal kira bedeli esası, mal sahipleri ile kiracıların kendi aralarındaki özel koşulları, mal sahibinin taşınmazını başkalarına kullandırırken çok farklı güdülerle hareket edebileceği gerçeğini göz ardı eden bir özellik taşımaktadır. Örneğin, taşınmazını bedelsiz olarak bir yoksulun kullanımına bırakan bir taşınmaz sahibinin elde etmediği bir kira geliri için vergi ödemesi gerekecektir. Bu nedenle toplumsal dayanışmayı güçleştirici bir yönü bulunduğundan sosyal devlet ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Sonuç olarak devletin ekonomik olanakların yetersizliği nedeniyle katkı sağlayamadığı vatandaşına, diğer bir vatandaşının katkı sağlaması da engellenmiş olacaktır.

2- Anayasanın 10. Maddesi Yönünden:

Bu maddede, "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

(Ek fıkra: 07/05/2004 - 5170 S.K./I.mad) Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar. " *hükmi yer almaktadır.*

Anayasa'nın 10. maddesinde hukuksal eşitlik amaçlanmıştır. Eşitlik ilkesi, aynı hukuksal durumda bulunanlara aynı kuralların uygulanmasını gerektirir. (Anayasa Mahkemesi'nin 26.5.1998 gün ve Esas Sayısı: 1998/14, Karar Sayısı: 1998/24 sayılı kararı). Aynı kuralın mantıksal sonucu ise şu olmaktadır: Farklı hukuksal konumda bulunanlara aynı kural uygulanmamalıdır.

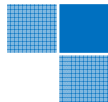
Hüküm iptal istemine konu yasa kuralı yönünden değerlendirildiğinde, taşınmazını kiraya verip kira geliri elde eden kişi ile kira geliri elde etmeyen veya emsallerine göre daha az kira geliri elde eden kişiler aynı şekilde vergilendirilecektir. Bunun sonucunda gerçekte kira geliri elde etmiş olup olmamanın önemi kalmayacak, bir varsayıma dayalı olarak vergilendirme yapılacaktır. Oysa gelir vergisinin gerçek bir gelire dayanması gerekir. Kira geliri elde edildiğinin idarece ortaya konulması halinde her zaman tarhiyat yapılması mümkündür. Somut olayda olduğu gibi, kira geliri elde edenle etmeyen aynı muameleye tabi tutulması halinde eşitlik ilkesinin zedelenmesi kaçınılmazdır.

3- Anayasanın 73. Maddesi Yönünden:

Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinin ilk üç fıkrasında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

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

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." *denilmektedir.*





Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen herkesin vergi ödemekle yükümlü olması ve verginin malî güce göre ödenmesi ilkeleri birlikte değerlendirildiğinde, bu ilkelerin vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkelerinin gerçekleştirilmesi amacına yönelik olduğu görülmektedir.

Malî 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. (Anayasa Mahkemesi'nin 11.6.2003 gün ve Esas Sayısı : 2001/375, Karar Sayısı : 2003/61 sayılı kararı.) Bu ilkeler gelir vergisi yönünden çok kazananın çok, az kazananın az vergi alınması şeklinde özetlenebilir. Doğaldır ki, hiç kazanmayan hiç vergi almaz. Emsal kira bedeli esası yönünden değerlendirildiğinde, kirası olmayan taşınmazın vergisi de olmamalıdır. Kiraya verenin ekonomik durumunun iyi olup olmaması da bu durumu değiştirmez.

Türk vergi sisteminde vergiler gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. Vergi kaybının önüne geçmek amacıyla bazı güvenlik tedbirleri getirilmesi mümkün olmakla birlikte, gelir vergisi yükümlülüğünden söz edebilmek için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde belirtilen kazanç ve iratların elde edilmiş olması önkoşuldur. Ortada elde edilmiş bir kazanç veya irat yoksa vergilendirme de söz konusu olmamalıdır.

IV-GENEL DEĞERLENDİRME:

Mahkememizce, itiraz konusu yasa kuralının, Anayasanın 2., 5., 10. ve 73. maddelerine aykırılıklar içerdiği gibi, vergilendirmenin genel ilkeleriyle de uyumsuzluklar içerdiği kanaatine varılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Gayrimenkul Sermaye İradının Tarifi" başlıklı 70. maddesinde, "Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir" denilerek maddenin devamında nelerin gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı sayılmıştır.

Maddedeki düzenlemede, gayrimenkul sermaye iradının "elde etme" koşuluna bağlandığı görülmektedir. Buna göre elde edilmeye irat nedeniyle vergilendirme yapılması yasanın bütünlüğüyle de çelişmektedir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Vergi Kanunlarının Uygulanması Ve İspat" başlığını taşıyan 2365 sayılı Yasa ile değişik 3. maddesinde,

"A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

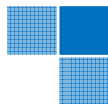
Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." hükmü yer almıştır.

Madde hükmüne göre vergi muamelelerinde gerçek durumun esas alınması gerekir. Gerçek ortadayken varsayıma dayalı olarak vergilendirme yapılması hukuka ve söz konusu hükme aykırılık teşkil etmektedir. Olayın niteliğine göre idarece aksinin ispatlanması halinde her zaman tarhiyat yapılabileceği açıktır. Ancak, irat elde edilmediğinin açık olması halinde vergilendirme işlemleri yapılmasının başta Anayasa olmak üzere hukuka aykırı olduğunda kuşkuyla yer yoktur.





İtiraz konusu madde, kendi içinde de çelişkiler taşımaktadır. Madde düzenlemesine göre, emsal kira bedelinin, binaların mal sahiplerinin usul ve fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi durumunda uygulanmazken, işyeri olarak tahsis edilmesi halinde uygulanması gerekmektedir. Hatta eşinin bedelsiz işyeri olarak kullanımına bırakılması halinde bile vergilendirme yapılabilecektir. Oysa mal sahibi açısından taşınmaza tasarruf şeklinin ikametgah ya da işyeri olmasının bir önemi yoktur. Düzenleme bu yönüyle de yukarıda belirtilen sebeplerle Anayasanın 2., 5., 10. ve 73. maddelerine aykırıdır ve iptali gerekir.

V- SONUÇ

Açıklanan nedenlerle; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Emsal Kira Bedeli Esası” başlıklı 73. maddesinin Anayasanın 2., 5., 10. ve 73. maddelerine aykırılığı nedeniyle re’sen Anayasa Mahkemesi’ne başvurularak iptalinin istenilmesine, dava dosyasının tüm belgeleriyle birlikte onaylı suretinin dosya oluşturularak karar aslı ile birlikte Anayasa Mahkemesi’ne sunulmasına, karar aslı ile dosya suretinin yüksek mahkemeye tebliğinden itibaren beş ay beklenilmesine, beş ay içinde netice gelmezse mevcut mevzuata göre davanın görülmesine 13.11.2008 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.”

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun itiraz konusu 73. maddesi şöyledir:

“Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. **Bedelsiz olarak başkalarının intifaaına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.** Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5’idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10’udur.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

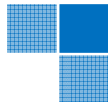
1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;
2. Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûru veya kardeşlerden herbirinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.);
3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi;
4. Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.”

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında, Anayasa’nın 2., 5., 10. ve 73. maddelerine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü’nün 8. maddesi uyarınca Haşim KILIÇ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, SacitADALI, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, A.Necmi ÖZLER, Serdar ÖZGÜLDÜR, Şevket APALAK, Serruh KALELİ ve Zehra





Ayla PERKTAŞ'ın katılımlarıyla 18.12.2008 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında, öncelikle, itiraz konusu maddenin davada uygulanacak kural niteliğinde olup olmadığı sorunu ele alınmıştır. Anayasa'nın 152. ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 28. maddesine göre, bir davaya bakmakta olan mahkeme, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık savının ciddi olduğu kanısına varırsa, bu hükmün iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvururmayaya yetkilidir. Ancak, bu kurallar uyarınca bir mahkemenin Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilmesi için, elinde yöntemince açılmış ve mahkemenin görevine giren bir davanın bulunması ve iptali istenen kuralın o davada uygulanacak olması gerekir. Uygulanacak yasa kuralları, bakılmakta olan davayı yürütmeye, uyuşmazlığı çözmeye, davayı sona erdirmeye veya kararın dayanağını oluşturmaya yarayacak kurallardır.

193 sayılı Yasa'nın 73. maddesinin; birinci fıkrasında, emsal kira bedeli esası, bu bedelin nasıl hesaplanacağı ile ikinci fıkrasında emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı durumlara ilişkin genel düzenlemeler yer almaktadır.

İtiraz yoluna başvuran Mahkemenin bakmakta olduğu dava, davacının kendisine ait taşınmazı bedelsiz şekilde oğlu ve gelininin işyeri olarak kullanımına bırakmasına karşın, bu taşınmaz için gelir vergisi beyannamesi vermemesi nedeniyle hakkında usulsüzlük cezası kesilmesi ve bu cezanın kaldırılması istemine ilişkin olduğundan 73. maddenin birinci fıkrasının ikinci tuncesinde yer alan başkalarının intifaima bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağına ilişkin düzenleme davada uygulanacak kuraldır. Bu nedenle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinin; birinci fıkrasının birinci, üçüncü ve dördüncü tunceleri ile ikinci fıkrasının, itiraz başvurusunda bulunan Mahkeme'nin bakmakta olduğu davada uygulanma olanağı bulunmadığından, bu fıkra ve tuncelere ilişkin başvurunun Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE, Serruh KALELİ'nin "Birinci fıkrasının birinci tuncesinin de uygulanacak kural olduğu" yönündeki karşı oyu ve OYÇOKLUĞUYLA birinci fıkrasının ikinci tuncesinin esasının incelenmesine, OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

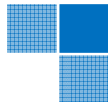
V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, iptali istenen Yasa kuralı, dayarılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünöldü.

Başvuru kararında, itiraz konusu kuralın; toplumsal dayanışmayı güçleştirici yönü nedeniyle sosyal devlet ilkesini, kira geliri elde edenle etmeyenin aynı muameleye tâbi tutulması nedeniyle eşitlik ilkesini, kazanç ve irat elde edilmemiş olması nedeniyle malî güce göre vergilendirme ilkesini zedelediğinden, Anayasa'nın 2., 5., 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürölmüştür.

İtiraz konusu kuralı da içeren 193 sayılı Yasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında; 193 sayılı Yasa'nın 2. maddesindeki gelir kapsamına giren kazanç ve iratlardan olan gayrimenkul sermaye iradının tayin ve tespitinde istisnaî bir yöntem olarak emsal kira bedeli esası, bunun uygulanması ile muafiyet ve istisnaları düzenlenmiştir. Emsal kira bedeli esasında, kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin, emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, itiraz konusu kuralda ise mal ve hakların başkalarının kullanımına bedelsiz olarak bırakılmaları durumunda emsal kira bedeli kadar gelir elde edilmiş sayılacağı öngörülmektedir.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti, insan haklarına dayanan, kişilerin huzur, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını güvence altına alan, kişi hak ve özgürlükleriyle kamu yararı arasında adil bir denge kurabilen, millî gelirin adalete uygun biçimde dağıtılması için gereken





önlemleri alan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak sosyal adaleti ve toplumsal dengeleri gözetilen devlettir.

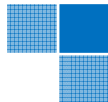
Anayasa'nın 5. maddesinde, "Türk Milletinin bağımsızlığını" ve "kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu" sağlamak ve "kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri" kaldırmak Devletin temel amaç ve görevleri arasında sayılmıştır.

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 kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, aynı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi ihlâl edilmiş olmaz. Vergilendirmede, malî politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir.

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 koşuludur. Yasa koyucunun 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.

Vergilendirme yetkisi, devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiili güçten kaynaklanmaktadır. Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunludur. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin göz önünde tutulması gerekir. Bu anlamda, Devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, Anayasa'nın öngördüğü ilkeleri gözetecek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan malî gücü de yansıtmalıdır. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez.

Yasa koyucu, vergi yasalarında, vergi gelirlerinin güvencesi olan beyanların doğruluk derecesini saptamak ve mükellefin gerçek gelirin ulaşmak amacıyla vergi güvenlik müessesesi oluşturmaktadır. İtiraz konusu kural, mal ve hakların, 193 sayılı Yasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen kişi ve durumlar dışında bedelsiz olarak başkalarının yararlanmasına bırakılamayacağı varsayımına dayanarak, vergi incelemeleri dışında da gerçek gelire ulaşabilmeyi sağlamak için getirilmiş bir vergi





kontrol sistemidir. Bu nedenle itiraz konusu kuralda uygulanacak emsal kira bedeli esas, maddede belirtilen şekilde hesaplanacak bir bedeli elde edilmiş gelir saymak suretiyle vergiye tâbi tutmaktadır. Bir vergi güvenlik müessesesi olan itiraz konusu kuralın, gerçek usulde vergilendirmeyi destekleyen bir araç olarak malî güce göre vergilendirme ilkesini gerçekleştirme amacına yönelik bir düzenleme olduğu anlaşılmaktadır.

Sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesi olan verginin malî güce göre alınması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının gerçekleşmesi, yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda bazı istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilerek gözetilmesi suretiyle mümkündür. Bu ilkeler gereğince yasalarda, sosyal, ekonomik, malî ve kültürel amaçlarla yer verilen istisna ve muafiyetlerle aynı yükümlülükler belirlenmesi, söz konusu ilkelerin uygulamaya geçirilmesini sağlamaya yardımcı olup, bunların kapsamının belirlenmesi ise yasa koyucunun takdirine bağlıdır. Bu nedenle her ne kadar itiraz konusu kuralda, bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin bu mal ve hakların kirası sayılacağı düzenlenmiş ise de, malî güce göre vergilendirme ve sosyal devlet ilkeleri çerçevesinde, 193 sayılı Yasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında emsal kira bedeli esasının istisna ve muafiyetlerine yer verilmiştir. Bu nedenle, bir vergi güvenlik önlemi olan ve istisna ve muafiyetleri Yasa'da belirtilen itiraz konusu kuralda malî güce göre vergilendirme ve sosyal devlet ilkelerine aykırılık yoktur.

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 emsal kira bedeli esas, aynı hukuksal konumda olan tüm kişilere uygulanacağından eşitlik ilkesine aykırılık oluşurmaz.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2., 5., 10. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

VI- SONUÇ

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinin, 4.12.1985 günlü, 3239 sayılı Yasa'nın 56. maddesiyle değiştirilen birinci fıkrasının ikinci tümcesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, 1.4.2010 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Haşim KILIÇ

Başkanvekili
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye
Fulya KANTARCIOĞLU

Üye
Ahmet AKYALÇIN

Üye
Mehmet ERTEN

Üye
Fettah OTO

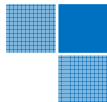
Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Şevket APALAK

Üye
Serruh KALELİ

Üye
Zehra Ayla PERKTAŞ

Üye
Recep KÖMÜRCÜ





KARŞI OY

Dava, yakınının iş yeri kullanımına bedelsiz bırakılan gayrimenkulden aslında KİRA ALINMASI gerektiği ve ölçüsünün emsal kira bedeli olacağına ilişkindir.

Konu ile ilgili düzenleme getiren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinin tamamının iptali ilgili mahkemece istenmiş ise de 4 tunceden oluşan maddenin 2 tuncesinin dışında kalanların davada uygulanacak kural olmadığı sonucuna heyetçe ulaşılmıştır.

Ancak, 73. maddenin ilk tuncesi "Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz" şeklinde ifade bulmaktadır. Uygulanacak kural olarak nitelenen 2. tunceye göre bedelsiz olarak başkalarının yararına bırakılan intifasından yararlanan yer için dava konusu usulsüzlük cezasına esas kira bedeli ölçüsü EMSAL KİRA bedelinin kira sayılacağı söylenmektedir. Uygulanacak kural dışı nitelenen 1. tuncce ise, bu manada cezaya esas KİRA bedeli ölçüsünün emsal kira olup bundan düşük olamayacağını söylemekle gönderme yaptığı kiraya alt sınırlama getirmekte ve 2. ve 1. tuncedeki ifadeler emsal kiralardan tanımını ve sınırını belirlemektedir. 1. ve 2. tunceler birbirinden ayrılmaz niteliktedir ki, davayı getiren bölge idare mahkemesi önündeki davada usulsüzlük cezasını doğuran olay da öngörülen ceza 1. tuncedeki ölçü esas alınarak uygulanmıştır.

1. tuncedeki ölçü norm olmasa idi 2. tuncedeki emsal kira, yani değerlendirilme vergiyi doğuran olaya neden olan kira nispeti belirsiz olup neye göre emsal alınacağı bilinemeyecekti.

O halde ölçüsünü 1. tunceden alan EMSAL KİRA nitelemesinin sadece 73. maddenin ikinci tuncesi içeriği itibarı ile denetlenebilirliği ve 1. tuncenin davada uygulanacak kural olmadığı nedeniyle mahkemenin yetkisizliği yolundaki çoğunluk kararına katılamamıştır.

Üye
Serruh KALELİ

