MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
MALİYE ARAŞTIRMA VE UYGULAMA MERKEZİ
YAYIN NO: 12

XIII. TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU

"ANAYASAL MALİ DÜZEN"

14-16 MAYIS 1998

İSTANBUL-2000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
MALİYE ARAŞTIRMA VE UYGULAMA MERKEZİ
YAYIN NO: 12

XIII. TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU

" ANAYASAL MALİ DÜZEN"

14 – 16 MAYIS 1998

HOTEL SAMARA – BODRUM

HG
187
.T9
T87
1998
k.1

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Baskı Öncesi Hazırlık:
Candan SELİMBEYOĞLU

Marmara Üniversitesi
Döner Sermaye İşletmesi
Teknik Eğitim Fakültesi
Matbaa Biriminde Basılmıştır

336.063
0581 2000
29116

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İÇİNDEKİLER

Sunuş V

Açılış Konuşmaları VII

TEBLİĞ-YORUM-KONUŞMALAR

Prof. Dr. Güneri AKALIN
"Yeni Vergi Düzenlemeleri" panelinde yapmış olduğu konuşma 322-327

Yrd. Doç. Dr. Bumin DOĞRUSÖZ
"Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi" 135-160

Doç. Dr. Gülsen GÜNEŞ
"Hukuksal Teknik Açıdan Bütçede Önceden İzin İlkesinin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İncelenmesi" 173-198

Prof. Dr. Eser KARAKAŞ, Yrd. Doç. Dr. Elif SONSUZOĞLU
"Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi" 215-248

Prof. Dr. Joachim LANG
"Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri. (Verfassungsrechliche Bestimmung der Steuergerechtigkeit)" 3-64

Erdoğan ÖNER
"Yeni Vergi Düzenlemeleri" panelinde yapmış olduğu konuşma" 311-316

Doç. Dr. Nihal SABAN
"Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Vergi Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri" 249-274

M. Ü. İ. İ. KÜTÜPHANESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Doç. Dr. Nihal SABAN
"Prof. Dr. Joachim Lang'ın 'Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri' tebliğine yorum" 65-79

Yrd. Doç. Dr. Süreyya SAKINÇ
"Vergilendirme Yetkisinin İdarelerarası Tahsisi ve Türkiye Uygulaması" ... 105-134

Doç. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU
"Yeni Vergi Düzenlemeleri" panelinde yapmış olduğu konuşma 316-321

Dr. Veysi SEVİĞ
"Yeni Vergi Düzenlemeleri" panelinde yapmış olduğu konuşma 327-331

Doç. Dr. Billur Yaltı SOYDAN
"Prof. Dr. Joachim LANG'ın 'Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri' tebliğine yorum" 81-101

Doç. Dr. Metin TAŞ
"Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi" 275-300

Doç. Dr. Dilek YILMAZCAN
"Bütçe Hakkı ve Bütçe Uygulamaları" 163-172

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

SUNUŞ

Türkiye Maliye Camiasını; akademik olarak , her yıl önceden belirlenmiş bir konu etrafında toplayıp gelişmelerin üst düzeyde tartışılmasını ve genç akademisyenlerin de bilgilenmesine yardımcı olmayı ve aynı zamanda camia içinde bulunan bireylerin sosyal anlamda birlikte olmaları ve kaynaşmalarını sağlamayı hedefleyerek oluşturulmuş Türkiye Mali Sempozyumlarından 13, sünü Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü olarak, akademisyenler ve Maliye Bakanlığı' nın başta Sayın Bakan olmak üzere üst düzey bürokratların da katılımıyla gerçekleştirmiş bulunmaktayız.

Bu sempozyumda "Anayasal Mali Düzen " konu olarak ele alınmış ve tartışılmıştır. Vergi ve Bütçe konuları anayasadaki ilkeleri bağlamında çeşitli oturumlarda sunulan tebliğlerle ortaya konulmuş, yapılan tartışmalar ile zenginleştirilmişlerdir.

4369 sayılı yasa ile Türk Mali Düzeni' nde meydana getirilmesi hedeflenen değişikler ve düzenlemeler ayrıca bir panel konusu haline getirilmiş, yetkili ağızlar bu konuyu çeşitli boyutlarıyla ortaya koymuşlardır.

Gerek sempozyumda sunulan tebliğler ve gerçekleşen tartışmalar ile panel esnasında panelistlerin yapmış oldukları konuşmaları makul sayılabilecek bir süre içinde yayınlayabilmekten mutluluk duymaktayız. Bu yayının konuya ilgi duyan her kesimdeki araştırmacıya yararlı olacağına inanıyoruz. Bu vesileyle başta Üniversitemizin yönetimine ayrıca kitabın yayına hazırlanmasında emeği geçen bölümümüzün genç öğretim elemanlarına ve basım işini gerçekleştiren Üniversitemiz. Teknik Eğitim Fakültesi, Matbaa Eğitimi Bölümü yetkili ve çalışanlarına teşekkür ederim.

Prof. Dr. Turgay BERKSOY
Marmara Üniversitesi
Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi
Yönetim Kurulu Başkanı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

AÇILIŞ KONUŞMALARI

Prof. Dr. Ahmet Hayri DURMUŞ
Marmara Üniversitesi Rektör Yardımcısı
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekanı

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL
Marmara Üniversitesi Rektörü
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü Başkanı

Zekeriya TEMİZEL
Maliye Bakanı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Prof. Dr. Ahmet Hayri DURMUŞ
Marmara Üniversitesi Rektör Yardımcısı
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekanı

M.Ü.İ.İ.B.F. Maliye Bölümünün düzenlemiş olduğu, Türkiye 13. Maliye Sempozyumuna hoş geldiniz.

Bu toplantıya katıldığınızdan dolayı, kurumum adına hepinize teşekkür ediyorum, saygılar sunuyorum.

Bu bilimsel toplantıların gerçekleştirilmesinin ne kadar güç olduğunu az çok hepimiz biliyoruz.

Ancak bu tür toplantı organizasyonunda görev almış olanlar ise bunun maddi ve manevi zorluklarını çok daha yakından, içinde yaşamış olarak bilirler.

Bu nedenle, öncelikle M.Ü. Rektörü ve Maliye Bölümü Başkanı Prof. Dr. Ömer Faruk Batırel'e bu işleri bilfiil yürüten bölüm başkanı vekili Prof. Dr. Turgay Berksoy'a organizasyonda görev alan diğer kişilere, destek veren kurum ve kuruluşlara şükranlarımı arz ediyorum, kendilerini kutluyorum.

Vergi, maliye, muhasebe konularında düzenlenen bilimsel toplantılarda bizleri yalnız bırakmayan, bizleri onurlandıran Maliye Bakanımız Zekeriya Temizel' e ve şahsında bütün bakanlık ilgililerine, Köln Üniversitesi Hukuk Fakültesinden toplantımıza katılan Prof. Dr. Joachim Lang'a oturumlarda ve panelde başkan , konuşmacı , yorumcu ve panelist olarak görev alan kişilere, teşriflerinizle bizi mutlu kılan, sorularınızla, katkılarınızla bu toplantıyı anlamlı kılacak siz sayın katılımcılara fakültem adına şükranlarımı arz ediyorum.

Bu vesile ile bundan önceki maliye sempozyumlarının gerçekleştirilmesini sağlayan kurumlara ve kişileri de sonsuz minnettarlığımı ifade ediyor, bundan sonraki maliye sempozyumunu düzenleyecek kişilere başarılar diliyor, Fakülte olarak her türlü desteği vereceğimizi huzurunuzda ifade ediyorum.

Bu toplantılarda her zaman yanımızda olmuş, emeğini ve desteğini ortaya koymuş olan, 31 Mayıs 1998 günü aramızdan genç yaşta ayrılmış bulunan, Fakültemiz Maliye Bölümü Öğretim Üyelerinden Prof. Dr. Adnan TEZEL' i, gerek Üniversitemizden gerekse başka Üniversitelerden ve Maliye camiasından olup vefat edenleri rahmetle anıyorum.

Sempozyum' un konusu "Anayasal Mali Düzen" dir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Türkiye'nin içinde bulunduğu ortamda, bu konu son derece ilginç ve o kadar da önemlidir.

Konu: Vergilemede Adalet

Vergileme Yetkisi ve Anayasalar

Bütçe Hakkı ve Bütçe Uygulamaları

Anayasal Hükümler ve Türk Vergi Sistemi

başlıklarıyla incelenecek ve

Yeni Vergi Düzenlemeleri paneli ile sonuçlandırılacaktır.

Değerli bilim insanları ve Maliye Bakanlığı yetkilileri, ilgili oturumlarda bu başlıklarla ilgili görüşlerini açıklayacaklardır.

Bilindiği üzere, 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinde "Herkes,kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır" düzenlemesini "vergi ödevi" başlığı altında getirmiştir.

Ayrıca, 65. Maddesinde ise "Devlet,sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, ekonomik istikrarın korunmasını gözeterek , mali kaynakların yeterliliği ölçüsünde yerine getirir düzenlemesiyle " sosyal ve ekonomik hakların sınırını belirlemiştir.

Ayrıca, 161-164. Maddelerinde bütçe ve kesin hesap ile ilgili düzenlemeler koymuştur.

Devlet, kamu harcamalarını karşılamak üzere vergi alacaktır. Bu kaçınılmazdır. Ancak, politik ve ekonomik tercihler , politik tercihlerin üstün tutulması yanlış ekonomik karar ve uygulamalar, sonuçta 115 milyar $ borç stoku olan ve giderek artan açık veren bir bütçeyi karşımıza çıkarmıştır.

Para basarak bütçeye kaynak sağlamak politikasından borçlanma politikasına geçilmesi, aşırı iç ve dış borç stokunun oluşması , gelirlerin % 40'nın faizlere gitmesi hazineye borçlanma, maliyeye ise vergilerle gelir sağlama görevinin verilmesi sonucunda maliyenin vergi gelirlerini arttırmak için olağan üstü gayret içinde olduğunu görüyoruz.

Bunun için zaman zaman yasal çerçevenin aşırı zorlandığını ve dışına çıkıldığını izliyoruz.

Bazı vergi mahkemesi kararlarının üst yargıdan, bazı vergi yasa maddelerinin ve vergi düzenlemelerinin Anayasa Mahkemesi'nden döndüğünü, bu dönüşlerin ise,son yıllarda daha çok olduğunu üzülerek takip ediyoruz.

Yasama yetkisi olmadığı halde, yasaların eskidiği gerekçesi ile yeni yasal düzenleme koyan zihniyetle bile karşılaşılmaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Nasıl devletin anayasadan kaynaklanan vergi alma hakkı varsa, vergi verenlerin de bu vergilerin nerelere harcandığını, etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını, bunların denetlendiğini görmek ve izlemek hakları vardır.

Geçen hafta Fakültemizin mezunları derneğinin düzenlemiş olduğu " vergilendirmede devlet-vatandaş uzlaşması " konulu vergi kongresinde, Kamu harcamalarının % 65' inin Sayıştay denetimi dışında kaldığı ifade edilmiştir. Bazı harcamaların ise tamamen denetim dışı olduğu bir vesile ile açıklanmıştır.

Bir yanda kamu harcamalarında önemli boyutta israf, suistimal, yolsuzluk, denetimsizliğin varlığı, diğer yanda vatandaşların vergi vermeleri için zorlanmaları çelişkisini görüyoruz. Ayrıca, ülkemizde vergi yükünün yüksek olduğu, enflasyon muhasebesi uygulanmadığından fiktif karlarında vergilendirilmesi sonucu bu yükün görünenden daha fazla olduğunu gözden uzak tutmamak gerekir. Bazı örneklerde, gelirin vergilendirilmesinin, sermayenin vergilendirilmesi biçimine dönüşmekte olduğuna şahit oluyoruz.

Ülkemizde vergi kayıp ve kaçağının da önemli boyutta olduğunu biliyoruz.

Bu durum, ayrıca şirketler arasındaki serbest rekabet ortamını da bozmaktadır. Vergisini veren şirketler üzerinde hem ekonomik olarak hem de psikolojik olarak olumsuz etki yapmaktadır.

Avrupa Birliği'ne giriş sürecinde bu durum daha da önem kazanmaktadır.

Son yıllarda ülkemizde de devletin küçültülmesi tartışmaları artmıştır. Bütçeden hangi yatırımların, hangi harcamaların karşılanması gerektiği yönünde değişik fikirler ileri sürülmekte, devletin bazı alanlardan elini çekmesi gerektiği önerilmektedir.

Bu yolla kamu harcamalarının azalacağı, dolayısıyla zor alım olan verginin de azalacağı ileri sürülmektedir.

Şu andaki vergi düzenlemesinden, alan da veren de yararlanan da memnun görünmemektedir.

T.B.M.M' nin gündemine, aylar süren tartışmalardan sonra gelebilen vergi tasarısının bu konularda yararlı olacağı umulmaktadır.

13. Türkiye Maliye Sempozyumu' nun verimli ve ülkemiz içinde somut sonuçlar doğuracak biçimde geçmesini temenni eder, hepinize şahsen ve sonsuz saygılar ve şükranlarımı sunarım.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL
Marmara Üniversitesi Rektörü
İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Başkanı

Sayın Bakan, sayın müsteşarım, sayın rektörler, *Köln Üniversitesi* Vergi Hukuku Enstitüsü Sayın Müdürü, değerli meslektaşlarım, Üniversitemiz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünün ev sahipliğinde düzenlenen " Anayasal *Mali Düzen*" *konulu* 13. *Türkiye Maliye Sempozyumu*' nun açılışını yapmaktan onur ve kıvanç duyuyorum. Bu kıvancım iki yönlü. Marmara Üniversitesi adına gururluyum. Ayrıca, Üniversitemizin İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Başkanı olarak bu düzenlemenin mutluluğunu yaşıyorum. Bu nezih ve seviyeli akademik ve sosyal beraberlik ve birlikteliği düzenleme sırasının 1991'den sonra ikinci kez Üniversitemize verilmesinden bahtiyarız. Sayın Bakanımıza teşriflerinden dolayı minnettarız. Prof. *Joachim* Lang, Uluslararası bir Vergi Hukuku otoritesi olarak bu toplantıya çok önemli katkı yapacaktır. Kendisine güzel ülkemize hoş geldiniz *diyorum.*

Maliye akademisyenleri; emeklisi ve çalışanları ile 66 profesör, 33 doçent,39 yardımcı doçent olmak üzere 138 öğretim üyesi, 127 öğretim üyesi yardımcısı da katıldığında 265 kişilik mümtaz bir ailedir. Bu aileye maliye bürokrasisi ve maliye denetim elemanları da eklenmelidir. İşte bugün maliye camiasının saygın lideri Bakanımızla birlikte bu ailenin 2/3'ü, bir bölümü aileleri ile birlikte buradalar. Her sempozyumda yaşanan bu yoğun katılım, maliyecilerin Türkiye' *nin ekonomik ve* üniversiter yaşamında ne derecede güçlü bir dayanışma içinde olduklarının somut bir kanıtıdır. Ayrıca bu bölümün Anglo-Sakson yaklaşıma uygun olarak iktisat *bölümünün bir* anabilim dalı haline getirilme çabalarında da doğru olmayacağını *göstermektedir.*

Bu sempozyumun adı ' Anayasal Mali Düzen' olarak konuldu. Anayasal mali ilkelerin, Türkiye maliye disiplininin ve temeli olduğu daima hatırlanmalı ve vurgulanmalıdır. Bazı değerlendirmelerde, unutulmuş görünerek, ihmal edilerek, politika üretilmeye çalışılıyor. Bu ilkelerden bağımsız hareket edilemez. Anayasamızın 11. maddesi, anayasa hükümlerinin yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kuralları olduğunu söylemektedir. Anayasamızın mali ilkeleri başlıca, siyasi haklar ve ödevler başlığı altında yer alan verginin ' bir ödev oluşu' bu ödevin gerçek (altını çiziyorum) mali güce göre yerine getirilme gereği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılma zorunluluğudur. Buna verginin kanuniliği de eklenebilir. Gene anayasamızın 13. maddesine göre, vergileme, temel hak ve özgürlüklerin kullanımını, demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı biçimde sınırlayamaz. Bütçenin önceden izin ilkesi ve kanuniliği de eklenebilir. İşte bu sempozyumda

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

değerli akademisyen ve bürokratlarla bu ilkeleri tartışacağız. Sanıyorum bu toplantı sonuçları Türk Maliyesinin anayasal düzenini kalıcı bir akademik belge ve yayın haline dönüştürecektir.

Marmara Üniversitesi adına, bu bilimsel toplantının açılışında belli şükran ve duygularımı ifade etmek istiyorum. Bu toplantı, meslektaşım Prof. Dr. Turgay Berksoy'un erişilmez organizasyon gücü ve gayreti, genç bölüm arkadaşlarımın üstün çabaları olmasaydı gerçekleşemezdi. Sağolsunlar diyorum. Akademik camiamızdan ebediyete intikal eden Ord. Prof. Dr. Nihad Sayar, Prof. Dr. Bedri Gürsoy, Prof. Dr. Salih Şanver, Prof. Dr. Burhan Ceyhan ve Prof. Dr. Adnan Tezel'i öğretim Görevlisi Mübin Başar'ı saygı ve rahmetle anıyoruz.

Aramızda bulunan değerli eşler Ayşe Şanver ve Fatma Tezel'e uzun ömürler diliyorum. Prof. Dr. Selim Kaneti'yi saygı ile anıyorum. Bu toplantıda üç doçentlik jürisi üyem karşımdalar(Nadaroğlu, Büyükerşen ve İnce) . Beni yetiştiren mümtaz hocalarıma şükranlarımı arzediyorum. Bu sempozyumu 1985 yılında başlatan, bu birlikteliklerin mimarı Prof. Dr. Aykut Herekman'a teşekkürlerimizin sürekli ve kalıcı olacağını ifade ediyorum. Sayın Bakanımıza toplantımızı onurlandırdıkları için Üniversitem adına şükranlarımı sunuyorum ve müsadelerinizle bu sempozyumu geçen yıl aramızdan ayrılan Prof. Dr. Adnan Tezel'in anısına ithaf etmek istiyorum.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Zekeriya TEMİZEL
Maliye Bakanı

Kayıt bantlarında meydana gelmiş ve bizim de son anda öğrendiğimiz bir aksaklık sebebiyle konuşma metnini elde edemediğimizden dolayı Sayın Bakan'ın yapmış olduğu konuşmayı üzülerek yayınlayamıyoruz.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA
ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

14 MAYIS 1998

1. Oturum

"VERGİLEMEDE ADALET"

Oturum Başkanı : **Prof. Dr. Halil Nadaroğlu**

Tebliğ : **Prof. Dr. Joachim LANG**
Köln Üniversitesi, Hukuk Fakültesi
Vergi Hukuku Enstitüsü Müdürü
(Die Verfassungrechtliche Bestimmung der Steuergerechtigkeit)
" Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri"

Yorum : **Doç. Dr. Nihal SABAN**
Marmara Üniversitesi
Hukuk Fakültesi

Yorum : **Doç. Dr. Billur Yaltı SOYDAN**
Marmara Üniversitesi
Hukuk Fakültesi

Tartışma

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883
MARMARA
ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

VERGİ ADALETİNİN ANAYASAL TEMELLERİ

Prof. Dr. Joachim LANG *
(Çeviren: Dr. Funda BAŞARAN)**

I. GİRİŞ

Vergi adaleti, içeriği çok farklı şekillerde doldurulabilecek bir kavramdır. Bu kavram, vergi yükünün artırılmasını haklı göstermek amacıyla vergi devletinde sık sık kötüye kullanılır. Politik partiler ise, onu sürekli olarak temsil ettikleri menfaat gruplarının yararına kullanırlar. Nihayet, vergi adaleti kavramının farklı kültürlerde farklı içeriklere sahip olması mümkündür. Nitekim, duaları yoluyla devlete hizmet ettikleri gerekçesiyle ruhban sınıfının vergi ödememesi Hıristiyan toplumlarda adil bulunmuştur. İslam Hukuku'na göre ise, Müslüman olmayanlardan kendi inançlarını muhafaza edebilmeleri için **cizye** adı altında alınan vergi adildir.

Ruhban sınıfına vergi imtiyazı tanınması ve sadece belli bir dine mensup kimselerden vergi alınması, modern bir anayasa sisteminde vergi adaleti ilkesine aykırıdır. Vergi adaleti ilkesi, hukukun temel değerleriyle doldurulması gereken boş bir kaptır. Ancak **temel hukuk değerlerinin** (grundlegende Rechtswerte) kabulüyle birlikte vergilemeye adaletin somutlaştırılmış şeklini, yani adaletin **hukuken yorumlanabilir** şeklini sunan bir hukuki ilkeye dönüşmektedir.

Bu tür temel hukuk değerleri, toplumdan topluma ve kültürden kültüre farklılık gösterebilirler. Bu nedenle, vergi adaleti hukuki açıdan tartışılırken öncelikle temel değerler düzeninin ortak paydasının bulunması gereklidir. Vergileme, devlete karşı hukuki ilişkiler vasıtasıyla gerekçelendirilmektedir. Bu nedenle, vergilemeye ilişkin hukuki ilkeler devletin anayasasından, başka bir deyişle **anayasa hukukundan** kaynaklanmaktadır. Vergilemeye ilişkin anayasa hukukundan kaynaklanan bu -hukuki- ilkeleri biz, **sistemi taşıyan vergi hukuku ilkeleri** şeklinde nitelendirmekteyiz[1].

1982 tarihli Türk Anayasası, Batı Avrupa anayasalarıyla uyumlu bir temel değerler düzeni içermektedir. Bu düzenin ortak kaynağı, özgürlük, eşitlik ve kardeşlik temel değerlerini içermekte olan 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'dir. Bireysel özgürlüğü en üst sıraya koyan Kuzey-Amerikan anlayışıyla şekillendirilmiş anayasaların tersine, aynen

---

* Köln Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Vergi Hukuku Enstitüsü
** Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Vergi Hukuku Anabilim Dalı

[1] Bkz. Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, Köln 1993, s.111 vd.; Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 4 Rz. 70 vd.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kıta Avrupası anayasaları gibi Türk Anayasası'na da „özgürlük haklarının kamu yararıyla ilişkilendirilmesi (Sozialbindung der Freiheitsrechte-toplum yararına bağlılık)" anlayışı hakimdir. Türkiye Cumhuriyeti sadece bireysel özgürlüğü garanti altına almamaktadır; o aynı zamanda, Fransa, İtalya, İspanya, Almanya ve diğer Kıta Avrupası ülkeleri gibi bir sosyal devlettir. Şu halde, vergi adaletinin anayasal temelini, **özgürlük, eşitlik ve sosyal dayanışmadan oluşan ortak temel değerler üçlüsü** şeklinde ortaya koyabiliriz.

Bu saptamada çıkış noktası, adil bir hukuk düzeni yaratma amacını taşıyan maddi hukuk devletidir[2]. Almanya'daki nasyonal sosyalist deneyim, hukuk devletinin, kanunilik ve hukuki korumanın şekli kriterleri içinde tüketilmemesi gerektiğini bize öğretmiştir. Nasyonal sosyalist kanun, örneğin Yahudilere karşı en büyük haksızlığı (unrecht) emrediyordu. Bu nedenle, bir hukuk devletinde, hukukun, kanunların maddi adaleti gerçekleştirmeyi amaçlaması yoluyla garanti altına alınması gerekmektedir. Maddi hukuk devletinde, içtihat (Rechtsprechung) ve yürütme sadece kanuna değil, aksine „kanun ve hak" arasındaki ilişkiye bağlıdır. Bu, Almanya'da, 1949 tarihli Alman Anayasasının 20. maddesinde ifadesini bulan deneyimdir. „Kanun ve hak" bağlantısını böyle açık bir şekilde göstermekteyim; çünkü, vergi kanunları, vergi adaletine uygun olup olmadıkları bakımından dünyanın başka hiç bir ülkesinde Almanya'daki kadar sık anayasal denetime tabi tutulmamaktadırlar. Kanun koyma gücünün Bonn'dan Federal Anayasa Mahkemesi oturumlarının yapıldığı Karlsruhe'ye kayması, Alman politikacılarının gittikçe artan bir şikayetini oluşturmaktadır. Ancak, vergi kanunlarının anayasaya aykırı oldukları yönündeki itirazların çokluğu, maddi hukuk devletinin gerçekleştirilmesine ilişkin hakları konusunda vatandaşların ne kadar iyi bir bilince sahip olduklarına delil teşkil etmektedir. Maddi hukuk devleti, Almanya'nın anayasa gerçeği (Verfassungswirklichkeit) konumuna erişmiştir.

Türk Anayasası md.2, Türkiye Cumhuriyeti'ni adalet anlayışı içinde insan haklarına saygılı bir hukuk devleti olarak tanımlayarak maddi hukuk devletini açık bir şekilde ilan etmektedir. Bu maddede aynı zamanda sosyal devlet ilkesi de hükme bağlanmıştır. TAY md.2 gereğince, Türkiye Cumhuriyeti, temel değerlerinin anayasal düzeni Alman Anayasası'nın değerler düzeni ile büyük benzerlik gösteren sosyal bir hukuk devletidir. Bu durum, Almanya'da „anayasa hukuku tarafından belirlenen vergi adaleti" düzeyine erişmiş olan Anayasa Mahkemesi İçtihatlarını ve doktrini burada tartışmayı ilginç hale getirmektedir. Türk ve Alman anayasalarının ortak temeli, maddi hukuk devletidir; bu -maddi hukuk- devletin(in) vergi kanunlarının ise eşitlik, özgürlük ve sosyal, yani sosyal devlet ilkesine bağlı olarak şekillendirilmiş vergi adaletini (sosyal vergi adaleti temel değerlerini) dikkate alması zorunludur.

---

[2] „Vergi hukukunda maddi hukuk devleti" konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Klaus Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn.1), s.135 vd., ve Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn.1), § 4 Rz. 60 vd.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1. TAY md.10 ve AAY md.3'ün Ortak İçeriği; Kanun Önünde Eşitlik Ve Özel Ayrımcılık Yasağı

1.1 Kanun önünde eşitlik (hukuku uygulamada eşitlik) ve kanunların eşitlik ilkesine uygunluğu

Federal Anayasa Mahkemesi, vergi adaleti ilkesini temel olarak eşitlik ilkesinden çıkarmaktadır[3]. Alman Anayasası md.3 esas itibariyle Trük Anayasası md.10 ile uyuşmaktadır. TAY md.10 gibi AAY md.3, f.1 de, kanun önünde eşitliği, başka bir deyişle kanunların eşit şekilde uygulanmasını düzenlemektedir.Federal Anayasa Mahkemesi daha yıllar önce, maddi hukuk devletinin gerçekleştirilmesi ve böylece kanunun eşitliği bizzat sağlaması gereğini kabul etmişti. Nitekim, Federal Anayasa Mahkemesi İçtihatları özellikle vergi kanunlarının eşitlik ilkesine uygunluğuyla ilgilidir. AAY md.3, f.1'de direkt bir şekilde ortaya konulmuş olan "hukuku uygulamada eşitlik" ise, Federal Anayasa Mahkemesi tarafından nispeten daha geç, faizlerin tam olarak vergilendirilememesi sorununda ele alınmıştır[4].

---

[3] Yüksek mahkemenin bu yönde yerleşik içtihatları için bkz. Resmi Derleme (BverfGE) Bd. , s.70;BD.13, s.202,298, 338; Bd. 23, s.253; Bd. 26, s.310; Bd.29, s.335; Bd.36, s.330; Bd.43, s.118; Bd.47, s.29; Bd. 49, s.360; Bd.50, s.391; Bd.65, s.354; Bd.66, s.223. Adalet ve eşitlik arasındaki ilişki için bkz. Klaus Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn.1), s.313 vd.

[4] İkinci Senato'nun faizlerin eksik vergilendirilmesine ilişkin 27.6.1991 tarihli Kararı, BVerfGE, Bd.84, 239. Kararın özetinde şöyle denmektedir: „Eşitlik ilkesi, vergi hukuku bakımından vergi mükelleflerinin vergi kanunları yoluyla hukuki ve fiili açıdan eşit şekilde vergilendirilmesini gerektirmektedir. Vergileme eşitliğinin bileşenleri, normatif vergi mükellefiyeti eşitliği ile verginin tahsili esnasında bu mükellefiyetin yerine getirilmesi eşitliğidir... Bu nedenle, kanun koyucunun vergi ahlakını/vergi dürüstlüğünü (Steuerehrlichkeit), eşit vergi yükümlemesini garanti altına alacak kontrol imkanlarıyla desteklemesi zorunludur.." Bu Karar'ın raportörü, kendisine Alman AYM'nin -vergi hukuku alanında (ÇN)- temel esaslar koyan bir çok kararını borçlu olduğumuz Paul Kirchhof'du. Kararın gerekçesinde, Almanya'da gerçek şahısların faizleri vergilemeden kaçırmalar fiili durumu ayrıntılı bir şekilde ortaya konulmaktadır. Bu konuda ayrıca bkz. Klaus Tipke, Die rechtliche Misere der Zinsbesteuerung, Betriebs-Berater 1989, s.157. Bu arada, -§ 208, Abs.1, Nr.1 AO'ya göre vergi suçlarını araştırmakla görevli olan- vergi inceleme memurları, büyük Alman bankalarında kısmen ilginç şekillerde durumu tespit etmişlerdir. Ancak, temelde bir iyileşme olmamıştır. Bir çok Alman, şahsi parasını, faizlerin vergilendirilmediği Lüksemburg, Avusturya ve diğer yerlerdeki bankalara yatırmaktadır. Aktüel durumu eleştirmekte Klaus Tipke, Zur Steuerfahndung bei Banken und Bankkunden, Betriebs-Berater 1998, s.241

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1.2 AAY md.3, f.3'deki özel ayrımcılık yasağı ve Almanya'daki dini cemaatlerin imtiyazlı statüsü

a) AAY md.3, f.3 gibi TAY md.10 da, uluslararası insan hakları standartlarına uygun şekilde kesin bir ayrımcılık yasağı ve bunun sonucu olarak vergi adaletinin açık kriterlerini içermektedir: Dil, ırk, renk, cinsiyet, politik görüş, dünya görüşü, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım yapılmaksızın herkese eşit davranılmalıdır. Nasyonal-sosyalist hukuka aykırı/haksız devlette yahudilerin ayrımcı şekilde vergilendirilmesi, vergi adaletsizliğinin açık bir örneğidir.

Bildirimin başında da tespit ettiğim gibi, ruhban sınıfına vergi imtiyazı tanınması ve sadece belli bir din mensuplarından vergi alınması, modern bir anayasa sisteminde vergi adaleti ilkesini zedelemektedir. Bu, modern hukuk devleti Anayasasının emretmekle yükümlü olduğu „dinlere kesinlikle eşit davranma" gereğinden kaynaklanmaktadır. Türk hukuk devletinin laiklik unsuru, vergi adaletinin sağlanması için dinlere tarafsız yaklaşılmasını güçlendirmektedir. Cizye gibi Müslüman olmayanlar için getirilmiş bir vergi, ne Türkiye Cumhuriyeti'nin laiklik ilkesine (TAY md.2) ne de TAY md.10'daki dinsel ayırım yasağına uygun olurdu.

b) Bununla birlikte, kanun koyucu, kamu hukuku tüzel kişisi olarak kabul edilen **dini cemaatlere (Religionsgemeinschaften)** diğer vergi imtiyazlarının yanısıra **vergi alma hakkı** da veren **özel bir statü** tanımaktadır. Bu özel statü, 11.8.1919 tarihli Weimar İmparatorluk Anayasası'nın (WAY) 137 inci maddesinden kaynaklanmaktadır. Weimar İmparatorluk Anayasası'nın 136-139 uncu maddeleri arasında ve 141 inci maddesinde düzenlenmiş olan dini anayasa hukukunu (başka bir deyişle, anayasadaki din konusuna ilişkin hükümleri-ÇN), AAY md.140 devralmıştır. Weimar İmparatorluk Anayasası'ndan alınan dini anayasa hukuku ile **din özgürlüğü** temel hakkının (AAY md.4) bir bütün olarak değerlendirilmesi ve birbirini onaylar şekilde yorumlanması gereklidir[5]. WAY md.137'de düzenlenen dini cemaatlerin imtiyazlı statüsü, din özgürlüğünün diğer yüzünü açıklamaktadır, ki bu Türk Anayasası'nın laik anlayışından esaslı bir şekilde ayrılmaktadır.

Laiklik ilkesi gereğince, dinin uygulanması, **özgürlük hukuku tarafından korunan şahsi alana** aittir. Bu şahsi alanda, bireyler, **devlet ve politikanın etkilerinden bağımsız** olarak maddi ve manevi kişiliklerini ve onurlarını geliştirme hakkına sahiptirler[6]. Buna karşılık, Almanya'da dini

---

[5] BVerfG'nin yerleşik içtihatları bu yöndedir. Bkz. Resmi Derleme (BVerfGE),Bd. 19, s.206; Bd.24, 236, 246; Bd.44, s.37, 49 vd.; Bd.53, s.366, 406

[6] Bu konuda özellikle bkz. TAYM'nin 7.3.1989 tarihli „başörtüsü" kararı (Europaeische Grundrechte Zeitschrift 1990, s.146) ; Almanca literatür: E.E.Hirsch, Die Verfassung der Türkischen Republik vom 9. November 1982, Eine Einführung, Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart, Bd. 32 (1983), S. 507, 524 (şahsi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

cemaatlere tanınan **kamu** hukuku kaynaklı imtiyaz, bu statünün dini cemaatlerin serbestliklerini ve devletten bağımsız olmalarını güçlendirdiği gerekçesi ile izah edilmiştir[7]. Böylece, dini cemaatlere tanınan imtiyazlar, özellikle de -devletin vergi memurları tarafından uygulanan- vergi alma imtiyazı (WAY md.137, f.6 ile bağlantılı şekilde AAY md.140), din özgürlüğüne katılım payını oluşturmaktadır[8].

Dini cemaatlere tanınan imtiyazlı durumun, **dini -uygulama- eşitliğine (Gleichheit der Religionsausübung)** aykırı olmaması gerekir. Çünkü, AAY md.3, f.3 sadece ayrımcılığı değil, aynı zamanda bazı dinlere imtiyazlı davranılmasını da yasaklamaktadır. Aynen laiklik ilkesi gibi Alman Anayasası da devlet dinini yasaklamaktadır (AAYmd.140 ile bağlantılı olarak WAY md.137, f.1). Din eşitliği, devletin din ve düşünce çokluğunu kabul etmesini şart koşan **tarafsızlık ilkesi** vasıtasıyla sağlanmaktadır[9]. Bu tarafsızlık çerçevesinde, AAY md.140 ile bağlantılı şekilde WAY md. 137, f.5, c.2'ye göre, genel durumları ve cemaatlerinin sayısıyla daimi oldukları garantisini vermeleri şartıyla, bütün dini cemaatlerin kamu hukuku tüzel kişisi statüsüne sahip olmaları mümkündür. WAY md.137, f.5, c.2'ye göre kurulan din tüzel kişilikleri, herhangi bir devlet ödevini yerine getirmeyip, aksine devlet dini yasağı nedeniyle **niteliklerine uygun şekilde devletten ayrıdırlar**. Bununla birlikte, genel durumu dini cemaate bir **korporasyon/tüzel kişilik statüsü (Korporationsstatus)** bahşetmekte; bu statü ise, bir yandan din tüzel kişiliğini imtiyazlı hale getirmekte ve hatta devlet tarafından gerçekleştirilen (-burada vergi tahsilatının devletin vergi memurları tarafından yerine getirilmesine işaret ediliyor-ÇN) vergileme hakkı sunmakta, ancak diğer yandan uzun süreli sürekli bir birlikte çalışma için ihmal edilmesi mümkün olmayan sadakat ve hukuki güveni şart koşmaktadır[10].

---

alana ait bir mesele olarak din); C.Rumpf, Das Laizismusprinzip in der Rechtsordnung der Republik Türkei, Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart, Bd. 36 (1987), S. 179 vd.; a.y., Das türkische Verfassungssystem, Einführung mit vollständigem Verfassungstext, Wiesbaden 1996, s. 106 vd. Bununla birlikte, din ve ahlak eğitimi ve öğretimi devletin gözetim ve denetimine tabi olduğu ve din kültürü ve ahlak eğitimi okullarda zorunlu ders olduğu sürece, TAY md.24, f.3 laiklik ilkesinden ayrılmaktadır.

[7] Bu yönde BVerfG, BVerfGE Bd.30, 415, 428

[8] Bu konuda bkz. C.Starck, in: v. Mangoldt/Klein, Das Bonner Grundgesetz, Kommentar, Art. 4 Rdnr. 79 f.; G.Robbers, Förderung der Kirchen durch den Staat, in: Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. I, Berlin 1994, s. 867, ve Kilise Vergisi konusunda bkz. W.Rüfner, Zur Verfassungsmaessigkeit der Kirchensteuer, Neue Juristische Wochenschrift 1971, s. 15; H.Marré, Die Kirchensteuer als Paradigma staatlicher Kirchenförderung, Kirche und Recht, 1995, s. 410.

[9] Bkz. A.v.Campenhausen, in: v. Mangoldt/Klein, Das Bonner Grundgesetz, Kommentar, Art. 140 Rdnr. 16 vd., 18

[10] Konuyu ayrıntılı şekilde ele aldığı 26.6.1997 tarihli son kararında Bundesverwaltungsgericht (BVerwGE Bd.105, s.117), Yehova Şahitleri'nin kamu

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Almanya'da Müslüman cemaatlere kamu hukuku tüzel kişisi statüsü tanınmamıştır. Bunun nedeni ise, Müslüman cemaatlerin, devletle sürekli işbirliğine dayalı ortaklıksal (partnerschaftlich) bir ilişki geliştirebilmelerini sağlayacak genel duruma sahip olmamaları şeklinde açıklanmıştır[11]. Müslüman cemaatlere bu yaklaşım, din özgürlüğünün özel bir anayasal statü yoluyla güvence altına alınmasının dini cemaatler için bir bedeli olduğunu göstermektedir. Laiklik açısından duruma bakıldığında, dini cemaat ve devlet arasında sürekli bir işbirliğine bağlı olan imtiyazlı tüzel kişilik statüsü dinin uygulanması eşitliğini zedelemektedir. Buna karşılık, Almanya'da egemen görüş din eşitliğinin zedelenmediği yönündedir. Çünkü, her dini cemaat, bu anayasal statü için başvuru hakkına sahiptir[12]. Bu görüş, laiklik bakış açısı için ikna edici görünmemektedir; çünkü, bütün dini cemaatlerin kendi dini özelliklerine halel getirmeksizin anayasa hukukundan kaynaklanan özel statünün şartlarını yerine getirmeleri mümkün değildir. İşte Türk Hukuk Devleti'nin bu laik modeli, din eşitliğiyle bağlantılı olarak Alman Anayasası'ndan daha fazla vergi adaleti sağlamaktadır.

2. Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesine Göre Eşit Vergileme

2.1 Vergi hukukunda eşitlik ilkesinin uygulanmasında karşılaştırma ölçeği olarak verginin mali güçle orantılı olması ilkesi

TAY md.10 ve AAY md.3, f.2'de ortaya konulan özel ayrımcılık yasağının vergi adaletinin içeriğini açıkça somutlaştırmasına ve böylece onun yargılama esnasında uygulanabilmesini sağlamasına karşılık, genel eşitlik ilkesi anayasa hukukçularına geniş bir yorum alanı bırakmaktadır. Federal Anayasa Mahkemesi, genel eşitlik kuralını keyfilik yasağı şeklinde

---

hukuku tüzel kişisi oldukları iddiasını, Yehova Şahitleri'nin genel seçimlere katılmalarına izin verilmediği gerekçesiyle reddetmektedir. Korporasyon statüsü konusunda bkz. A.v.Campenhausen (dpn. 9), Rdnr. 145 vd.; E. Friesenhahn, Die Kirchen und Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts, in: Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 1, 1974, s. 545 vd., R.Smend, Grundsaetzliche Bemerkungen zum Korporationsstatus der Kirchen, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 1971, s. 241 vd. ; H.Weber, Die Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts im System des Grundgesetzes, 1966, s. 46 vd.

[11] Bu konuda bkz. S.Muckel, Muslimische Gemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts, DÖV 1995, s. 311 vd.

[12] Bu görüşteki M.Henkel (Gleichheit oder Privilegien?, Der Allgemeine und der Besondere Gleichheitssatz im Staatskirchenrecht, 1993,s. 36 vd.,s. 39), „arz eşitliğinden (Paritaet des Angebots)" söz etmektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

yorumlamaktadır: Eşitlere keyfi olarak eşit olmayan şekilde ve eşit olmayanlara da keyfi olarak eşit şekilde davranmak yasaktır[13].

Keyfilik yasağı, eşitlik ilkesi yorumuna, bir **meşrulaştırma doktrininin (Rechtsfertigungslehre)** dogmatik temeli olma işlevini vermektedir: Burada konu, eşit davranmayı ve eşit olmayan şekilde davranmayı meşrulaştırmaktır (haklı göstermektir). Böyle bir meşrulaştırma doktrini, bir karşılaştırma kriterine, bir tertium comparationis'e muhtaçtır. Ancak bir karşılaştırma kriteri vasıtasıyla eşitlik kuralı ilgili hukuk alanında kendi işlevini kazanacaktır.

Federal Anayasa Mahkemesi'nin daimi içtihatlarına[14] ve hakim vergi hukuku doktrinine[15] göre, **vergi devletinde eşitlik kuralının uygulanmasında karşılaştırma kriteri „verginin mali güçle orantılı olması ilkesi"dir.** Bu nedenle, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, eşitlik ilkesine kenetlenmiş vergi adaletinin de temel prensibi durumundadır. Eşitlik ilkesinin bu dogmatiği, uluslararası insan hakları standartlarına uygundur. Mali güce göre vergilendirme, anılan 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 13. maddesinde ifadesini bulmuştu. Bunun için, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, bir çok anayasada ve TAY md.73, f.1'de de açıkça hükme bağlanmıştır.

1919 tarihli Weimar İmparatorluğu Anayasası, 134. maddesinde açık bir şekilde verginin mali güçle orantılı olması ilkesini ifade ediyordu. Yürürlükteki Anayasa, Weimar Anayasası md.134'e uygun bir düzenleme içermemektedir. Bununla birlikte, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, genel eşitlik ilkesinden hareketle sanki bu ilke Anayasa'da expressis verbis düzenlenmiş gibi somut şekilde çıkarılmaktadır. Böylece, TAY md.73 ve Alman Anayasası'ndaki genel eşitlik ilkesi yorumu, vergi adaletinin anayasal temeli için ortak bir başlangıç noktası oluşturmaktadırlar.

---

[13] Bu konuya ilişkin pek çok BVerfG içtihadına Leibholz/Rinck/Hesselberger, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, Art. 3 Rz. 21'da atıfta bulunulmaktadır.

[14] BVerfGE Bd. 6, s. 55, 67 (aile reise vergilemesi); Bd. 8, s. 51, 68 vd. (partilere yapılan bağışlar); Bd. 9, s. 237, 243; Bd. 13, s. 290, 297; Bd. 14,s.34, 41; Bd. 27,s. 58, 64; Bd. 32, s. 333, 339; Bd. 36, s. 66, 72; Bd. 43, s. 108, 118 (çocuklar için vergi dışı miktar); Bd. 47, s. 1, 29; Bd. 55, s. 274, 302; Bd. 61, 319, 343 vd., (evli çiftlerin gelirlerinin birleştirilerek bölünmesi yöntemi); Bd. 66, s. 214, 233 (bakım yükümü çerçevesinde yapılan harcamalar); Bd. 68, s. 143, 152 vd.; Bd. 82, 60, 86 vd. (aile asgari geçim haddi).

[15] Ayrıntılı bir şekilde özellikle D.Birk, Das Leistungsfaehigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen, 1983; K.Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn. 1), s. 469 vd. ; Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn. 1), § 4 Rz. 81 vd.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

2.2 Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin, artan oranlılık ilkesi ve yeniden dağıtım ilkesi şeklindeki tarihi fonksiyonu

Aydınlanma Çağı'nda, özellikle Charles de Montesquieu ve Jean Jacques Rousseau'nun[16] politik yazıları etkisinde ve 19. yüzyılın sosyalist hareketlerinde, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, **artan oranlı vergilendirme (Steuerprogression) ve yeniden dağıtım (Umverteilung) ilkesi** şeklinde gelişme göstermiştir. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin bu işlevi, örneğin İtalyan Anayasası md.53'de olduğu gibi bazı Avrupa anayasalarında açıkça ifade edilmiştir. TAY md.73'ü şekillendiren de, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin bu tarihi işlevidir, çünkü TAY md.73, f.2, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını maliye politikasının „sosyal amacı" olarak açıklamaktadır.

Devletin -vatandaşların cebine her geçen gün daha fazla el atan- vergi devletine doğru gelişimi, artan oranlılık ilkesi ve yeniden dağıtım ilkesi şeklinde anlaşılan verginin mali güçle orantılı olması ilkesini gözden düşürmüştür. Aslında, sert bir artan oranlılık uygulaması ve ekonomi ile toplumun devlet tarafından yönlendirilmesi, vergi kanunlarının hukuki yapısına her zaman derin zararlar vermektedir. Bütün vergi devletlerinde şikayet edilen konuların başında, vergi kanunlarının sosyo-politik düşüncelerle şekillendirilmesi gelmektedir. Almanya'da vergi kanunlarının mevcut durumunu ifade etmek için „vergi kaosu" kavramı kullanılması olağan hale gelmiştir. Devlet tarafından yönlendirme (güdüm), -neticede- artan oranlı vergileme yoluyla gerçekleştirilen yeniden dağıtımı da zarar vermektedir. Yüksek gelir düzeyine sahip pek çok vatandaş Almanya'da artık hiç gelir vergisi ödememektedir; çünkü, yüksek artan oranlı tarife, bu kimseleri büyük oranda Doğu Almanya için getirilen vergi teşviklerini kullanmaya zorlamıştır.

Bütün bu tür uygunsuzluklardan, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi sorumlu tutulmaktadır. Artan oranlılık ve yeniden dağıtıma karşı olanlar, aynı zamanda verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin de aleyhtarı olmaktadırlar. Bu görüştekiler, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinden geri dönülmesini, Türkiye'de ise ilkenin TAY md.73'den çıkarılmasını talep etmektedirler. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin, ekonomik açıdan rasyonel bir vergi sistemini ve böylece ülkenin refaha ermesini engellediği ileri sürülmektedir[17]. İlkenin Almanya'daki en önde gelen muhalifi, ünlü anayasa hukukçusu Walter Leisner'dir. Kısa bir süre önce yayımlanan demokrasi konulu çalışmasında[18] Walter Leisner, bu

---

[16] Bkz. F.K.Mann, Steuerpolitische Ideale, 1937 (bir sonraki basım 1978'de), s161 vd ; H.Schorer, Sozialökonomische und steuerpolitische Anschauungen bei Jean-Jacques Rousseau, in: Festschrift für A. Amonn, Bern 1953, s. 39 vd. ; K.Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn. 1), s. 412 vd.

[17] Bir çok maliyeci gibi Prof. Dr. Eser Karakaş da, bu Kongre'de sunmuş olduğu Tebliğ'de (s.9-10)

[18] W.Leisner, Demokratie, Betrachtungen zur Entwicklung einer gefaehrdeten Staatsform, Berlin 1998, s. 342 vd.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ilkeyi vergi devletinin zorbalığının bir ifadesi olarak kabul etmekte ve şiddetle eleştirmektedir: (Leisner' e göre bu ilkenin anlamı- ÇN) vatandaş ne kadar fazla verebilirse, devlet de o kadar fazla almalıdır. Devletin gücünü bu şekilde azamiye çıkarması, bir hukuk ilkesi olamaz. Walter Leisner haklıdır. Ancak belirtmek gerekir ki, yazarın verginin mali güçle orantılı olması ilkesine ilişkin düşünceleri, modern vergi hukuku biliminin verginin mali güçle orantılı olması ilkesini anlayış şeklini göz ardı etmektedir.

2.3 Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin mali güç göstergesi ve aşırı vergilemeye karşı koruma ilkesi şeklinde modern yorumu

Walter Leisner' in yorumunun aksine verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin modern yorumu, devletin gücünü kötüye kullanmasına tamamıyla karşıdır. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, ancak **devletin üstün gücüne** karşı vatandaşı koruduğu ve vergi hukukuna **hukuki ve ekonomik anlayış** bahşettiği oranda bir hukuki ilke olma vasfını ve anayasada yer almayı hak etmektedir. Bu nedenle, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi özellikle, **aşırı vergilemeye karşı koruma ilkesi** olarak ortaya çıkmaktadır: Mali gücün olmadığı hallerde vergilemeyi yasaklamakta, **aşırı artan oranlılığa ve yeniden dağıtıma karşı** bir tavır takınmaktadır. **Vergi eşitliğini sağlamada bir ölçek** olarak verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, istisnaların bulunmadığı bir matrah tespitine ve buna uygun olarak düşük vergi oranlarına, aynı zamanda - mümkün olduğu kadar az miktarda yanlış tahsisatlarla (Fehlallokationen)- ekonomik açıdan rasyonel bir vergi sistemine ve nihayetinde Prof. Dr. Eser Karakaş[19] tarafından talep edilen tüketim yönelimli vergi sistemine yol açmaktadır. Kendi yazılarımda da[20] her zaman üzerinde durduğum ve aşağıda da değineceğim üzere[21], vergi yükünün iktisadi mali güce göre eşit şekilde dağıtılmasını en iyi , tüketim yönelimli gelir vergilemesi gerçekleştirmektedir. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin bu modern yorumu, aşağıdaki şekilde ortaya konabilir:

a)Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin hukuki dogmatiği, öncelikle **uygulanabilir bir normlar doktrinini** şart koşmaktadır: Vergi hukuku bilimi, devletin finans ihtiyacını karşılamaya hizmet etme amacında olan **mali amaçlı normlar (Fiskalzwecknormen)** ile devletin ekonomik ilişkilere yönlendirici ve yeniden dağıtıcı şekilde müdahalesine hizmet eden

---

[19] Bu Kongre'de sunmuş olduğu Tebliğ (s.9-10)

[20] Bkz. son olarak Tipke/Lang (dpn.1)'ın 16. Basısı, § 4 Rz.110 vd.; J.Lang, Konsumorientierung - Eine Herausforderung für die Steuergesetzgebung?, in: Smekal/Sendlhofer/Winner (Hrsg.), Einkommen versus Konsum, Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, Heidelberg 1999, s. 143 vd.

[21] Bkz. II 2.4.1.2 (s.18 vd.)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

sosyal amaçlı normları (Sozialzwecknormen) birbirinden ayırmaktadır[22]. Bu doktrin çerçevesinde, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, vergi yükünün eşit dağılımını sağlamakla yükümlü olan **fiskal amaçlı normların hukuki ilkesi** şeklinde gelişmektedir. Buna karşılık, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, **vergi eşitliğini sağlama ölçeği** olması nedeniyle **sosyal amaçlı normları** meşrulaştırmaya uygun değildir. Çünkü, sosyal amaçlı normlar genellikle -meşrulaştırılmaya ihtiyaç duyan- **vergi eşitsizliğine** neden olmaktadırlar. Sosyal amaçlı normların verginin mali güçle orantılı olması ilkesinden ayrılmasının haklı gerekçelerinin sunulması zorunludur[23].

Bu özellikle, sosyal amaçlı normlar arasında bulunan ve sosyal devlet ilkesinde temelini bulan **artan oranlı vergi** için geçerlidir[24]. Bizler, yüksek gelir elde edenlerden eşitlik ilkesinin gerektirdiğinden daha fazla vergi alınmasını emreden artan oranlı vergilemeyi, **yeniden dağıtım normu** olarak değerlendirmekteyiz; çünkü, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, geleneksel yorumun aksine, artan oranlılığı değil, vergi ödeme kabiliyetinin gelirden daha hızlı büyümesi nedeniyle sabit oranı (Proportion) gerektirmektedir[25]. Böylece, artan oranlılık verginin mali güçle orantılı olması ilkesinden ayrılmaktadır. Onun, sosyal devlet ilkesi yardımıyla meşrulaştırılması gereklidir[26].

Nihayet, verginin mali güçle orantılı olmasının hukuki doğruluğu, **sosyal amaçlı normlar alanında** kontrol edilememektedir. Çünkü, hukuk, ne zaman „doğru" artan oranlılığın söz konusu olduğu, zenginlik ve fakirliğin „doğru" şekilde dengelendiği veya ekonominin vergi kolaylıkları (muafiyet ve istisnaları) ve özel yükümlemeler yoluyla „doğru" şekilde yönlendirildiği sorularına cevap verememektedir. Bu sorular, ekonomi ve topluma genellikle yarardan çok zarar veren politikanın ve daha kötü durumlarda ise ideolojinin konularıdır.

b) Vergi hukuku bilimi, **mali amaçlı normlardan** oluşan ve hukuk bilimince rasyonel şekilde gerekçelendirilebilir „vergi sistemi"ni ararken, finansal ihtiyaçlar ve politikanın önkoşullarına bağlı olan vergi oranlarıyla fazla ilgilenmemektedir. Vergi hukuku biliminin ilgisi daha çok **„matrah"**a, başka bir deyişle **vergiye tabi mali gücün göstergelerinedir**. Hukuki ve aynı

---

[22] Özellikle bkz. D.Birk, Leistungsfaehigkeitsprinzip (dpn. 14), s. 67 vd., 153 vd., 194 vd., 232 vd.; K.Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn. 1), s. 119 vd.; Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn. 1), § 4 Rz. 20 vd., 81 vd., 124 vd.; K.Vogel, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodenlehre des Steuerrechts, Steuer und Wirtschaft 1977, s. 97

[23] Bkz. Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn. 1), § 4 Rz. 124 vd.

[24] Bkz. IV

[25] Bu görüşte K.Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn. 1), s. 412. Ayrıca bkz. Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn. 1), § 4 Rz. 197 ve M.Jachmann, Leistungsfaehigkeitsprinzip und Umverteilung, Steuer und Wirtschaft 1998, s. 293

[26] Bkz. s. 32

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

zamanda- iktisadi açıdan ilginç temel sorunlar şunlardır: Hangi matrah temelinde iktisadi mali güç en iyi şekilde kavranmış olacaktır? Ve bu soru cevaplandırılabiliyorsa: Verginin mali güçle orantılı olması ilkesine uygun bu matrah en iyi şekilde nasıl tanımlanmalıdır? Son soru, vergi adaletinin verginin mali güçle orantılı olması ilkesine uygun şekilde anayasal tespitini, somut ve pratik vergi sorunları alanına götürmektedir. Örneğin Federal Mali Mahkeme (Bundesfinanzhof)[27], ticaret hukukundan kaynaklanan seçim haklarının vergi bilançosunda kullanılmasına izin vermemektedir, çünkü mükellefin vergiye tabi gelirini keyfi bir şekilde şekillendirebilmesi, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine aykırıdır. Bu da, hukuk dogmatiği bakımından, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin, mali gücü ölçen normlar alanında bireysel olayların çözümünde de uygulanabileceğini göstermektedir.

Aynen Türk Anayasa Mahkemesi[28] gibi, Alman Vergi Hukuku da vergiye tabi mali güç göstergelerini birbirinden ayırmaktadır; **gelir, varlık/servet (Vermögen) ve tüketim**[29]. Vergi sistemine ilişkin hukuki araştırmalar, özellikle vergiye tabi mali güç göstergeleri konusunda yoğunlaşmaktadırlar[30]. Bununla birlikte, matrah en iyi, hukukçular ve iktisatçıların disiplinler arası işbirliği içinde çalışmasıyla şekillendirilebilir. Örneğin, tüketim yönelimli gelir vergilemesinin -optimal vergileme teorisinin (optimal-taxation-theories) iddia ettiği gibi- vergilemenin en optimal şekli olup olmadığının hukuki açıdan da[31] incelenmesi gerekmektedir.

c) Yukarıda belirtildiği üzere[32], **sosyal amaçlı normlar** yoluyla eşit şekilde davranmama, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine aykırıdır: Verginin mali güçle orantılı olması ilkesine uygun olan durum, vergi hukukunun -bütün vergi devletlerinde şikayet edilen- sosyo-politik yüklerinden arındırılması, özellikle vergi matrahının mali güç göstergelerine göre saptanması ve vergi kolaylıklarının tutarlı bir şekilde ortadan

---

[27] Büyük Senato'nun 3.2.1969 tarihli kararı, Bundessteuerblatt, Jahrgang 1969, Teil II, s. 291. Weitere Nachweise: Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn. 1), § 9 Rz. 327.

[28] AYM E.94/80, K.95/27, t.6.7.1995, RG t.2.2.1996, S.22542, s.21 vd.; E.95/4, K.95/28, t.6.7.1995, RG. t.2.2.1996, S.22542, s.30 vd.; E.94/85, K.95/32, t.13.7.1995, RG t.28.9.1995, S.22771, s. 45 vd.

[29] Başka eserlere de atıflarla birlikte Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn. 1), § 4 Rz. 95 vd.

[30] Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. K.Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn.1), Band II; krşl. J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfaehigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1988

[31] Bkz. J.Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 49, Bonn 1993. Federal Maliye Bakanlığı'nın talebi üzerine Orta ve Doğu Avrupa ülkelerine mütalaa da bulunma çerçevesinde hazırlamış olduğum bu taslakda, tüketim yönelimli gelir vergilemesi ekonomik modelini kanuni hükümler çerçevesinde ortaya koydum.

[32] Bkz. s.12

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

kaldırılmasıdır[33]. Kısaca, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine uygun olan, devletin vergi kanunlarıyla sosyal politikayı belirlemekten vazgeçmesidir.

Sosyal amaçlı normlardan arındırılmış bir vergi hukuku, tarafımca hazırlanmış olan „Vergi Kanunu Taşarısı (Entwurf eines Steuergesetzes)"nda[34] ortaya konulmuştur. Halen başarıyla uygulanmakta olan böyle bir vergi hukukunu, Hırvatistan'da gerçekleştirdik. Orada ispatladık ki; vergi kanunları yoluyla yönlendirmekten vazgeçme, daha fazla sosyal adalet ve iktisadi refah sağlamaktadır. Çünkü, vergi kolaylıklardan en başarılı şekilde zenginler yararlanabilmektedirler. Devlet bürokrasisi, yatırımları doğru değerlendirme kabiliyetine sahip değildir, öyle ki vergi sübvansiyonları yanlış tahsisatlara (Fehlallokatin) neden olmakta ve böylece sık sık iktisadi zararlara yol açılmaktadır.

d) Son olarak, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, **sosyal amaçlı normlara** karşı **eşitlik ilkesine dayalı koruma işlevini** geliştirmektedir: Devlet artan oranlılığı ve yeniden dağıtımı ne kadar şiddetli bir şekilde uyguluyorsa, vergi yükünün verginin mali güçle orantılı olması ilkesi ölçeğinden ayrılan eşit olmayan dağılımını eşitlik ilkesi karşısında meşrulaştırma ihtiyacı da o kadar artmaktadır. Bunun da ötesinde, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, **güdüm vergilerinin regresif etkisine** karşı korumaktadır. Mevcut Federal Hükümet (Bundesregierung), dolaylı **çevre vergileriyle** enerji ihtiyacını adım adım pahalılaştırmayı hedefleyen **ekolojik vergi reformunu** kabul etmiştir[35]. Bu tür enerji vergilerinin güdüm etkileri, en fazla sosyal açıdan zayıf sınıfları etkilemektedir. Bu kesim, ne yükselen enerji fiyatını ödemek için herhangi bir maddi güce, ne de enerji tasarrufunda bulunabilme imkanına sahiptir. Almanya'da, zenginlerin hızlı ve lüks limuzinleri için otobanlarda nihayet daha fazla yere sahip olacakları gerekçesiyle petrol vergisinin yükseltilmesine sevinecekleri söylentileri dolaşmaktadır. Çevre vergilerinin yönlendirme (güdüm) amacı, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine kesin olarak aykırıdır. Etkili bir çevre vergisi, -enerji vergisi alınması için şimdiye kadar yapılan önerileri kapsayan-

---

[33] Bkz. s.10

[34] Bkz. dpn. 31

[35] Alman Sosyal Demokrat Parti (SPD) ve Bündnis 90/Yeşiller Partisi arasındaki 20.10.1998 tarihli Koalisyon Anlaşması, III 3. Ekolojik vergi reformu, „benzin, fuel oil, gaz ve elektrik" enerji kaynaklarını vergilemeyi hedeflemektedir. Böylece, Koalisyon Anlaşması, EG-Komisyonu ve sosyal demokratlar tarafından yönlendirilen Berlin'deki Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung'un önerilerini takip etmektedir. Bu konuda bkz. H.-W.Arndt, Rechtsfragen einer deutschen CO_2-/Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, Frankfurt 1995; S.Bach, Wirtschaftliche Auswirkungen und rechtlich-institutionelle Aspekte einer ökologischen Steuerreform, Steuer und Wirtschaft 1995, 264; Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn. 1), § 2 Rz. 57 (diğer eserlere atıflarla birlikte)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

önemli sosyal sertlikler sunmaktadır. Vergi adaletinin bu şekilde yanlış gelişimi, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi yoluyla engellenmelidir[36].

2.4 Gelir, varlık (servet) ve tüketimin verginin mali güçle orantı olması ilkesine göre vergilendirilmesi

2.4.1 Gelirin vergilendirilmesi

Geleneksel doktrin ve içtihatlar, mali gücü ispatlayan en iyi göstergenin gelir olduğunu ifade etmektedirler. Bu nedenle, gelir vergisi alanında en fazla, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin hukuki dogması gelişmiştir.

2.4.1.1 Vergilendirilecek gelirin iki aşamalı tespiti (dualistisches Konzept)

Sadece Almanya'da değil başka bir çok ülkede de, vergisel mali güç yeteneği gelir vergisi hukukunda **iki aşamada** ölçülmektedir: öncelikle, farklı gelir unsurlarının -gelirin elde edilmesi için yapılan harcamalar indirildikten sonra kalan- safi toplamı saptanmaktadır. Ardından, kazanç ve kayıplar toplamından **(gelir toplamı- Summe der Einkünfte)**, vergi mükellefinin önemli harcamalarını **kapsayan kişisel indirimler (persönliche Abzüge)** çıkarılmaktadır. Vergilendirilecek gelirin uluslararası formülü şu şekildedir: Adjusted Gross İncome minus Personal Deductions. Gelir toplamı (adjusted gross income), **objektif-iktisadi mali güç yeteneği ölçeği** olarak iktisadi anlamdaki geliri kapsamaktadır. Kişisel indirimler (personal deductions) vergi mükellefinin şahsi harcamalarını dikkate almakta ve böylece, **sübjektif iktisadi mali güç yeteneği ölçeği** olarak hizmet etmektedir. Vergilendirilmesi gereken **kazanım ve tüketim faktörlü** gelirin bu ikili konsepti, maliye bilimi geleneğine uymaktadır[37].

a) **Gelir toplamı (Summe der Einkünfte):** Alman Gelir Vergisi Kanunu'na göre, iktisadi anlamdaki gelir **yedi gelir unsuru** toplamından oluşmaktadır (§ 2 Abs.1-3 EStG).

aa) İkili konseptin bu ilk aşamasında, verginin mali güçle orantılı olmasına uygun şekilde **toplama ilkesi (Totalitaetsprinzip)** uygulanacaktır[38]. Bu ilkeye göre, gelir vergisinin toplam geliri kapsaması ve

---

[36] Daha ayrıntılı bilgi için bkz. J.Lang, Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Band 15 (1993), s. 115,s.126 vd., s. 157 vd.; Ayrıca bkz. F.R.Balmes, Verfassungsmaessigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, Lohmar/Köln 1997, s. 181 vd. (Çevre vergilerinin sosyal anlaşmanın gereği olmaları).

[37] Bu, Almanya'da Adolp Wagner'e dayanmaktadır (bkz. J.Lang, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (dpn.30), s. 34 vd.)

[38] Toplama ilkesi için bkz. J.Lang, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (dpn. 30), s. 167 vd. Bir çok gelir vergisi teorisi, toplama ilkesini gerçekleştirme konusuyla

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

eşit şekilde vergilendirmesi gerekmektedir. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesine, gelir unsurlarını farklı şekilde vergilendiren sedüler vergi (Schedulensteuer) değil, üniter gelir vergisi (Gesamteinkommensteuer) uygun düşmektedir. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesine, ne gelir unsurlarının eksik şekilde ne de bunların birbirlerinden farklı şekilde vergilendirilmesi uygun olur. Buna bağlı olarak, bir çok gelir vergisi reformunun amacı, vergi oranlarını düşürebilmek için gelirlerin kavranmasında yaşanan farklılıkları ve özellikle belli gelirler için öngörülen vergi istisnalarını ve diğer **sosyal amaçlı normları** ortadan kaldırmaktır. Burada özellikle, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin biraz önce yukarıda açıklanan[39] modern, artan oranlılığa dayanmayan yorumu kendisini göstermektedir.

bb) Gelir (Einkünfte) vergilemesi, toplama ilkesinin yanında **objektif safilik ilkesi (das objektive Nettoprinzip)**[40] yoluyla şekillendirilmektedir: Mali güç sadece hasılata (Einnahmen oder Ertraegen) göre ölçülemez. Aksine, doğru ölçü birimi, hasılat ile gelir elde etme faaliyetinin yol açtığı harcamalar (Aufwendungen) arasındaki farkdır[41]. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesi böylece, objektif safilik ilkesi temelinde, gelir elde etme nedeniyle yapılan harcamaların indirilebilmesini ve zararların

---

ilgilenmiştir. En kapsamlı konsept, safi artış teorisi (Reinvermögenszugangstheorie, net accretion theory - Haig/Simons/Schanz) tarafından ortaya konulmuştur. Almanya'daki piyasa geliri teorisi (Markteinkommenstheorie, market income theory), sadece piyasada elde edilen geliri kapsamakta; buna karşılık veraset ve intikaller (ki bunlar veraset ve intikal vergisi kapsamı içine girmektedirler), bakım yükümlülükleri çerçevesinde yapılan para yardımları, şahsi alanda yaratılan değerler (örneğin, bir ev kadının hizmetleri), hobi uğraşlarından elde edilen gelirler (ki bunlar genellikle kazanca değil aksine zarara yol açarlar) teorinin çerçevesi içine girmemektedirler. Piyasa geliri teorisi, „gelir" kavramını hukuki açıdan kavranabilir bir -piyasada- kazanılan gelirle (Erwerbseinkommen) sınırlamakta ve toplama ilkesinin, hukuk uygulaması bakımından son derece geniş olan safi artış teorisine oranla, hukuki açıdan daha tutarlı bir şekilde gerçekleştirilmesine imkan vermektedir. Piyasa geliri teorisi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. J.Lang, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (dpn. 30), s. 229 vd. ; K.Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn. 1), Band II, s. 566 vd. ; R.Wittmann, Das Markteinkommen - einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungspunkt der Einkommensteuer?, Augsburg 1992; Ayrıca bkz. Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, 6. Auflage, Wien 1998, s. 17/18; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 4. Auflage, Zürich 1992, s. 142

[39] Bkz. s.11 vd., s.13-14

[40] Safilik ilkesine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. J.Lang, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (dpn. 30), s. 60 vd. , s. 183 vd. ; K.Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn. 1), Band II, s. 591 vd. ; Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn. 1), § 9 Rz. 54 vd. (bu konuda doktrindeki diğer eserlere atıflar için bkz. dpn. 31). Alman Hukukçular Cemiyeti'ne göre (Sitzungsbericht N, München 1988, s. 214),; „Safilik ilkesi, gelir vergisine kimliğini veren ilkelerden biridir. Bu nedenle de, safilik ilkesi kanun koyucunun düzenleme yapma alanı içine girmemektedir."

[41] „Gelirin elde edilmesi için yapılan harcamalar (Erwerbsaufwendungen)" kavramı konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn. 1), § 9 Rz. 205 vd.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

indirilmesini emretmektedir.Bunlar, ya aynı dönemin pozitif gelirlerinden (Verlustausgleich) veya gelecek yılların gelirlerinden (Verlustvortrag) yahut da geçmiş yılların gelirlerinden (Verlustrücktrag) indirileceklerdir. Zararların dönemler arasında indirilebilmesine ilişkin norm bir vergi sübvansiyonu değil, aksine objektif safilik ilkesini ve böylece verginin mali güçle orantılı olması ilkesini gerçekleştiren mali amaçlı bir normdur.

b) **Kişisel indirimler (persöhnliche Abzüge):** İkili konseptin ikinci aşamasında, gelirin **vergiyle yükümlendirilemeyen (kullanılmayan-indisponable)** kısmı gelirden ayrılacaktır. Bu, şahsi tüketim alanına aidiyetleri nedeniyle **şahsi indirimler (Privatabzüge)** şeklinde de isimlendireceğimiz kişisel indirimler yoluyla gerçekleşmektedir.

Aynen diğer gelir vergisi kanunları gibi Alman Gelir Vergisi Kanunu da, çeşitli tüketim harcamalarının vergiden indirilmesine izin veren pek çok kişisel indirim içermektedir[42]. Bu tür karmaşalar, tarih içinde keyfi şekilde artmışlardır ve bu nedenle bir hukuk düzeninin gereklerine uygun değillerdir. Böylece, mukayeseli hukukda, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine göre neyin indirilmesi gerektiği sorusu ortaya çıkmaktadır. Bu konuya ilişkin olarak Alman Hukuku, **sübjektif veya şahsi safilik ilkesini (das subjektive oder private Nettoprinzip)** geliştirmiştir[43]. Bu ilkeye göre, gelirin asgari yaşam standardı için gerekli olan kısmının –başka bir deyişle, asgari geçim indiriminin (ÇN)-, **kaçınılması mümkün olmayan tüketim giderleri** yoluyla „gelir toplamından (Summe der Einkünfte)" indirilmesi gerekmektedir. **Bu „kullanılamayan gelir"** doktrini, Federal Anayasa Mahkemesi'nin 1990[44] ve 1992[45] tarihli temel kararlarıyla onaylanmıştır.

„Kullanılamayan gelir" doktrini, vergi hukuku ve sosyal hukukun ortak ödevinin yerine getirilmesini sağlamaktadır; bu ödev, gerek Türk

---

[42] Bunlar, § 2 IV ve V EStG gereğince özel giderler, olağanüstü giderler, çocuk için vergi dışı miktar ve aile reisi için vergi dışı miktardır. Özel giderlere örnek olarak § 10 EStG'de sayılan gelirden indirilmesi mümkün nafakalar, belirli sigortalara (örneğin hastalık sigortası, kaza sigortası, mali mesuliyet sigortası) yapılan prim ödemeleri, kilise vergisi, vergi danışmanına yapılan ödemeler, eğitim masrafları, hizmetçi harcamaları gösterilebilir. Olağanüstü giderler ise, örneğin hastane masrafları, boşanma masrafları, yangın, doğal felaketler veya savaştan sonra yeniden kıyafet ve ev eşyası tedariki için yapılan harcamalar, belirli bakım harcamaları, özürlüler için götürü tutardır (§§ 33; 33a; 33b; 33c EStG). Şahsi indirimlere örnek için bkz. Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn. 1), § 9 Rz. 700 vd.

[43] Esaslarını ortaya koyucu şekilde K.Tipke, Steuerrecht - Chaos, Konglomerat oder System?, Steuer und Wirtschaft 1971, s. 2 vd. , s. 16 vd. Ayrıca bkz. K.Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn. 1), Band II, s. 672 vd. ; Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn. 1), § 9 Rz. 68 vd. (aktüel doktrine atıflarla birlikte). Alman Hukukçular Cemiyeti'ne göre (dpn. 40, s. 214); „Gelir Vergisi'ne, yalnızca –elde edilen- gelirin vergi mükellefi tarafından kullanılabilir kısmı tabidir. Bu nedenle, mükellefin yaşantısını sürdürebilmek ve aile üyelerini geçindirebilmek için yaptığı kaçınılmaz harcamaların vergi dışı bırakılması zorunludur..."

[44] 25.5.1990 tarihli Karar, BVerfGE, Bd.82, 60 vd.

[45] 25.9.1992 tarihli Karar, BVerfGE, Bd.87, s.153 vd.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ ... NEVİ

Anayasası gerek Alman Anayasası'nın bir emridir. TAY md.5, devleti, insanın maddi ve manevi varlığını geliştirmesi için gerekli şartları yaratmakla yükümlü kılmaktadır. Federal Alman Cumhuriyeti, aynen Türkiye Cumhuriyeti gibi sosyal bir devlettir (bkz. aşağıda IV). Vatandaş, „sosyo-kültürel asgari yaşam haddinin (sozial-kulturellen Existenzminimum)" garanti altına alınması konusunda anayasal hakka sahiptir. Sosyal Yardım Hukuku, vatandaşın hiçbir geliri bulunmaması durumunda, „sosyo-kültürel asgari yaşam haddi"ni devlet tarafından yapılacak para yardımları yoluyla sağlamak zorundadır. Vatandaş bir gelire sahipse, bu gelirin sosyal yardım miktarında olması gerekmektedir. Demek ki, hukuk düzeni, anayasa hukuku tarafından belirlenen adaleti itirazsız gerçekleştirmek zorundadır. Gelir Vergisi Hukuku ile Sosyal Yardım Hukuku arasındaki bu anayasa hukuku bakımından bağlayıcı olan ilişkiyi, Federal Anayasa Mahkemesi 1992[46] yılında açıkça kabul etmiştir.

2.4.1.2 Gelirin tüketim yönelimli vergilendirilmesi

Vergilendirilmesi gerekli gelirin ikili konseptine göre, gelir vergisi önemli bir tüketim faktörünü, başka bir deyişle kaçınılması mümkün olmayan tüketim giderlerinin indirilebilirliğini içermektedir. Gelir vergilemesinin bu tüketim yönelimi, **fedakarlık teorisi (Opfertheorie)** ile gerekçelendirilen artan oranlı gelir vergilemesine uygundur: Klasik fedakarlık teorisinde, gelir yüksekliği ile ihtiyaçların tatmin derecesi arasındaki ilişki **azalan marjinal fayda (fallenden Grenznutzen)** yoluyla nitelendirilmektedir. Ek gelir kısımlarının önemi ihtiyaçların tatmini için gittikçe azalmaktadır, böylece bu kısımlar için daha yüksek bir vergi yükü söz konusu olabilecektir[47]. Buna göre, gelirin, asgari yaşam ihtiyacı miktarınca vergi dışında bırakılması zorunludur. Buna karşılık, onun,lüks tüketim miktarınca özellikle yüksek vergilendirilmesi mümkündür.

Artan oranlı gelir vergisi tarifesinin fedakarlık teorisi temelinde meşrulaştırılması, ihtiyaçların tatmini potansiyeline ve böylece **tüketim kabiliyetine (Konsumsleistungsfaehigkeit)** bağlıdır. Buna bağlı olarak, tasarruf edilen ve yatırılan (yatırım yapılan-ÇN) gelirin ilk olarak ihtiyacın tatmini potansiyeline sunulduğu zaman noktasında vergilendirilmesi gerekirken, fedakarlık teorisinin sonucu olarak, „gelir toplamı"nın tüketim yönelimli olarak tanımlanıp tanımlanamayacağını, ve hatta **şimdiki zamana ait** tüketim için hizmete amade olan gelir toplamının tüketim yönelimli olarak tanımlanıp tanımlanamayacağı sorusu ortaya çıkmaktadır.

---

[46] 25.5.1990 tarihli Karar (dpn.45)

[47] Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. K.Schmidt, Die Steuerprogression, Tübingen 1960, s. 16vd., s. 51 vd. ; H.Haller, Die Steuern, Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3. Auflage, Tübingen 1981, s. 76 vd.; Ayrıca bkz. F.K.Mann, Steuerpolitische Ideale (dpn. 16); F.Neumark, Grundsaetze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, s. 122 f., s. 176 vd.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Böylece, tartışmalı bir konu, yani Prof. Dr. Eser Karakaş tarafından talep edilen **vergi sisteminin tüketim yönelimli olması** konusu gündeme gelmektedir. Tüketim, geleneksel olarak dolaylı vergilerle vergilendirilmiştir. Burada konu, **doğrudan vergilerin** tüketim yönelimli olmasıdır. Tüketim üzerindeki doğrudan vergilerin klasik modeli, **gider vergileridir (Ausgabensteuer)**[48]. Bu model, Heidelberg'de daha 1989 yılında gayet ciddi bir şekilde tartışılmıştır[49]. Gider vergilerinin işe yaramadığı, herkes tarafından kabul edilmiştir: Şahsi tüketimin kavranması teknik açıdan son derece zordur. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yoluyla devletlerin vergi sistemlerinin birbiriyle bağlanması, gider vergilerinin sisteme sokulmasını da imkansızlaştırmaktadır; çünkü, bütün anlaşma devletlerinin doğrudan vergileri radikal şekilde reforme etmeleri gerekmektedir[50]. Bundan dolayı, 1989 yılından beri doğrudan vergilerin geleneksel normlar sistemi içinde, tüketim yönelimli metodları araştırılmaktadır[51]. Bu metotlar, **geliri tüketim yönelimli** tanımlamaktadırlar. Hukuki uygulamalarda aşağıdaki metotlara rastlanmaktadır:

a) **Gelirden tasarrufun tasfiyesi (Sparbereinigung der Einkünfte) (cash flow):** Bir **tasarruf fonuna** (emeklilik fonuna, yaşam sigortası fonuna, vb.) yapılan ödemeler, gelirden indirilebilirler. Tasarruf fonundan yapılan ödemeler ise, vergiye tabidirler. Bu tip vergileme, kanuni emeklilik

---

[48] Bkz. I.Fisher, Income in Theory and Income Taxation in Practice, Econometrica 5, Wisconsin 1937, s. 1 vd. ; N.Kaldor, An Expenditure Tax, London 1955; R.Peffekoven, Persönliche allgemeine Ausgabensteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, 3. Aufl., Tübingen 1980, s. 418 vd.

[49] Bkz. M.Rose (Ed.), Heidelberg Congress on Taxing Consumption, Proceedings of the International Congress on Taxing Consumption, Held at Heidelberg, June 28-30, 1989, Springer-Verlag, Heidelberg 1990

[50] Bkz. Heidelberg Kongresi (dpn.49), s.453 vd. (Taxing Consumtion from an International Point of View,with contributions by P.N.Musgrave, N.Andel, K.Vogel, G.Krause-Junk, B.Genser); Joseph/Vollrath, Anwendung des Internationalen Rechts bei Einführung einer Ausgabensteuer, München 1991

[51] Bkz. J.Lang, Taxing Consumption from a Legislative Point of View, Heidelberg Congress (dpn. 49), s.273 vd., ve J.Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs (dpn. 31): Cash-flow-Methode bei der Einkommensteuer und Methode der Zinsbereinigung bei der Unternehmensteuer. Temel eserler: David F. Bradford, Untangling the Income Tax, Harvard University Press 1986; McLure/Zodrow, Heidelberg Congress (dpn. 49), s. 335 vd. ; M.Rose, Reform der Besteuerung des Sparens und der Kapitaleinkommen, Betriebs-Berater-Beilage Nr. 5/1992; F.W. Wagner, Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfaehigkeit, in: Hax/Kern/Schröder (Hrsg.), Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis, Stuttgart 1989, s. 261, s. 270 vd. ; E.Wenger, Gleichmaessigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften, Finanzarchiv Band 41 (1983), s. 207. Aktüel eserler: M.Rose (Hrsg.), Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, Heidelberg 1997; M.Rose, Konsumorientierung des Steuersystems - theoretische Konzepte im Lichte empirischer Erfahrungen, in: G.Krause-Junk (Hrsg.),Steuersysteme der Zukunft, Berlin 1998,s. 247 vd. ; Smekal/Sendlhofer/Winner (Hrsg.), Einkommen versus Konsum (dpn. 20). Diğer kaynaklar için bkz. Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn. 1), § 4 Rz. 110 vd.

sigortalarının vergilendirilmesi konusunda pek çok ülkede bulunmaktadır. Memurlar da cash-flow vergilendirilmektedir: Memurların emekliliği konusunda devletin aldığı tedbirler -memurun- gelir(i) olarak kavranmayacak ve böylece vergilendirilmeyeceklerdir. Aksine, emekli aylığı ödemeleri gelir vergisine tabi olacaklardır. Cash-flow vergileme, son zamanlarda Almanya'da „sonraya bırakılmış / depolanmış (nachgelagert)" vergileme şeklinde nitelendirilmektedir.

b) Gelirden faizin tasfiyesi (Zinsbereinigung der Einkünfte): Buna göre, gelir, konulan sermaye için yürütülen faiz piyasada uygulanan normal faizleri aştığı sürece vergilendirilecektir. Tüketim yönelimin bu türü, 1995'den beri Hırvatistan'da büyük bir başarıyla uygulanmaktadır[52].

Vergi ödeyicileri için, her iki metot da (gelirden tasarruf tasfiyesi ve faiz tasfiyesi) iktisadi açıdan eşdeğerdir. **1 No'lu diyagramda** da (% 30'luk bir vergi oranında tasarruf mevduatının gelişimi) görüldüğü üzere, her ikisi de hesaplama itibariyle eşit vergi yüküne yol açmaktadır. Bununla birlikte, maliye bakımından faiz tasfiyesi metodu daha avantajlıdır; çünkü, vergiler maliyeye tasarruf tasfiyesine metoduna oranla daha erken ve sürekli şekilde akmaktadırlar. Ancak, faizlere tanınan vergi istisnaları dönemsel bir değerlendirmede kapitalistlerin vergi imtiyazı olarak ortaya çıktıklarından, faiz tasfiyesi metodu daha az politik kabul görmektedir.

Yaygın yanlış kanının aksine, tüketim yönelimli metotlar, tasarruf ve yatırımı imtiyazlı hale getirmemektedir. Aksine, - gelirden hemen yapılan harcamaların, tasarruf yoluyla finanse edilen gelecekteki tüketimden daha fazla bir değere sahip olduğu düşüncesiyle- tasarrufu mümkün olduğunca daha fazla vergilendirme anlayışındaki geleneksel gelir vergisinin, gelecekteki tüketime yaptığı bu ayırımcılığı ortadan kaldırmaktadır. Tüketim yönelimli metotlar, hem **dönemler üstü bir vergi eşitliği (überperiodische Steuergleihheit)** veya **zamanlar arasında tarafsızlık (intertemporale Neutralitaet)** ve hem de **enflasyon tarafsızlığı (Inflationsneutralitaet)** sağlamaktadırlar. Bunlar, vergi yükünün, artan oranlı gelir vergisi tarifesi nedeniyle sosyal devlet temelinde savunulan dikey eşitliğe aykırı dağılımına ek olarak bir de **yatay eşitliğe aykırı** dağılımını engellemektedirler.

[52] Bu konuda bkz. Gress/Rose/Wiswesser, Marktorientierte Einkommensteuer, Das neue kroatische System einer konsum- und damit marktorientierten Besteuerung des persönlichen Einkommens, München 1998

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1 No'lu Diyagram: %30'luk Bir Vergi Oranında Tasarruf Mevduatı Miktarı

Tasarrufta bulunanın yaşı	Vergilendirilmemiş tasarruf miktarı DM	Faiz tasfiyeli gelir vergisinde tasarruf miktarı DM	Vergi yükü %	Tasarruf tasfiyeli gelir vergisinde tasarruf miktarı DM	Vergi yükü %	Geleneksel gelir vergisinde tasarruf miktarı DM	Vergi yükü %
25	10.000	7.000	30	10.000	0	7.000	30,00
26	10.600	7.420	30	10.600	0	7.294	31,19
27	11.236	7.865	30	11.236	0	7.600	32,36
28	11.910	8.337	30	11.910	0	7.920	33,51
29	12.625	8.837	30	12.625	0	8.252	34,63
30	13.382	9.368	30	13.382	0	8.599	35,74
60	76.861	53.803	30	76.861	0	29.544	61,56
61	81.473	57.031	30	81.473	0	30.785	62,21
62	86.361	60.453	30	86.361	0	32.078	62,86
63	91.543	64.080	30	91.543	0	33.425	63,49
64	97.035	67.925	30	97.035	0	34.829	64,11
65	102.857	72.000	30	102.857 -30.857	0	36.292	64,72
	102.857 DM Yaşlılıkda vergilendirilmemiş tüketim miktarı	72.000 DM Yaşlılıkda, faiz tasfiyeli gelir vergisinden sonra kalan tüketim miktarı	30% Neticedeki vergi yükü	72.000 DM Yaşlılıkda, tasarruf tasfiyeli gelir vergisinden sonrakalan tüketim miktarı	30 % Neticedeki vergi yükü	36.292 DM Yaşlılıkda, geleneksel gelir vergisinden sonra kalan tüketim miktarı	64,72 % Neticedeki vergi yükü

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Örnek: Büyük bir tenis yıldızı, bir kaç sene içinde kendisini hayatı boyunca geçindirebilecek bir gelir elde etmektedir. Artan oranlı tarife sonucu, elde ettiği bu büyük gelir önce dikey eşitliğe aykırı şekilde vergilendirilecek, başka bir deyişle düşük gelire uygulanandan daha yüksek bir vergi oranıyla yükümlendirilecektir. Ardından, tenis yıldızını hayatı boyunca geçindirecek geliri bir kaç yıl ve vergi dönemi içinde vergileme, vergi yükünü artan oranlı olarak bir kez daha yükseltecek, ve böylece tenis yıldızını ekonomik açıdan gelirin düşük vergilendirildiği ya da hiç vergilendirilmediği bir yerde ikamet etmeye zorlayacaktır. Cash-flow vergileme, bir kaç dönem içinde elde edilmiş yüksek gelirin yaşam süresine bölünerek vergilendirilmesine imkan tanımakta ve böylece yatay, yani matrahta sağlanabilen vergi adaletine yol açmaktadır.

O halde, gelirin tüketim yönelimli olması, **verginin mali güçle orantılı olması ilkesine uygun olarak dönemler üstü eşit vergileme** amacının takip edilmesi anlamına gelmektedir. 1 No'lu diyagram göstermektedir ki; tüketim yönelimli olmayan tasarrufun dönemler üstü vergi yükü, %30'luk sabit vergi oranında ve kırk yıllık bir zaman süresi içinde % 64,72, yani sabit vergi oranının iki katından daha fazla olmaktadır. Buna karşılık, tüketim yönelimli metotlar, vergi yükünün dönemler arasında sabit kalmasını sağlamaktadır. Bu metotlara, artan oranlı vergiye yöneltilen "ücret ve fiyat eşitliğini bozma ve yetenekli insanları cezalandırma"[53] eleştirilerini yöneltmek de mümkündür. Çünkü bunlar, vergi yükünün artan oranlı şekilde eşit olmayan dağılımını yatay adaleti sağlayıcı yönde matrah bakımından ortadan kaldırmaktadır: Yetenekli insanlar, tasarruf yoluyla, gelirlerinin derhal artan oranlı vergilemeye tabi tutulmasını engelleyebilmektedirler.

2.4.2 Varlığın (Servetin) vergilendirilmesi

Alman Vergi Hukuku bilimi ağırlıklı bir şekilde, üzerinden vergi almak için Varlığın tek başına uygun olmadığı görüşündedir[54]. Tartışmanın konusunu esas itibariyle varlık vergisi (Vermögensteuer) oluşturmaktadır. Sağlam gelirin ek olarak vergilendirilmesi şeklinde ortaya çıkan varlık Vergisi, varlık gelirlerinin emek gelirlerinden daha kolay elde edildiği gerekçesiyle savunulmaktadır. **Mevcut/varlık teorisi (Fundustheorie)**[55] olarak anılan bu teori, gelirin eşit şekilde vergilendirilmesi ilkesine aykırıdır. Film ve spor yıldızlarının kolay kazanılan gelirleri açısından

---

[53] Temel eleştiriler F.A.Havek (Die Ungerechtigkeit der Steuerprogression, in: Schweizer Monatshefte, 32. Jahrgang, 1950) ve K.Schmidt (Die Steuerprogression (dpn. 47), s. 44 vd.) tarafından yapılmaktadır.

[54] Esaslarını ortaya koyucu şekilde K.Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn. 1), Band II, s. 775 vd. Aktüel tartışmalar için bkz. D.Birk (Hrsg.), Besteuerung von Erbschaft und Vermögen, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Band 22, Köln 1999

[55] Mevcut/varlık teorisi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. K.Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn. 1), Bd. II, s.775 vd.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

duruma bakıldığında, emek ve varlık gelirlerini farklı şekillerde vergilendirme artık haklı gösterilemez.

Gelir getirmeyen varlığın vergilendirilmesi, sadece **gerçekten varolan mali gücün (die reale İst-Leistungsprinzip)** vergilendirilebileceği ilkesine de aykırıdır. Gelir getirmeyen bir varlığın söz konusu olduğu durumlarda ve özellikle bir teşebbüsün zarar ettiği dönemlerde, vergi ödemek için gerekli **nakit para (Liquiditaet)** genelde bulunmamaktadır. Mükellefin banka kredisi almaya veya varlığını paraya çevirmeye (Vermögensliquidation) zorlanması halinde,o, ödemesi gereken verginin çok üstünde bir değere sahip olan varlığını kaybetmektedir. Böylece de, **anayasal „aşırılık yasağı"na (das verfassungsrechtliche Übermassverbot)** karşı gelinmektedir. Nihayet, **nakdi varlık ile eşya varlığı arasında değerleme eşitliğini** sağlamak çok zordur. Özellikle sanat eserlerinin ve örneğin teşebbüs gibi büyük varlık birliklerinin (Vermögenseinheit) değerini tespit genellikle oldukça güçtür. Bu nedenle kanaatimizce, sadece, gerçekten elde edilmiş gelir niteliğindeki gerçek varlık artışları (die realisierten Vermögensmehrungen in Gestalt von tatsaechlich erwirtschafteten Einkommen) , vergi ödeme gücünü eşit şekilde ölçmeye uygundurlar.

Fakat, Federal Anayasa Mahkemesi[56] 1995 yılında mevcut/varlık teorisini reddetmemiş ve varlık vergisinin temelde anayasaya uygun olduğunu kabul etmiştir. Bununla birlikte, ailenin kullanımına hizmet eden normal varlığın/ normal kullanım varlığının (Gebrauchsvermögen) vergi dışı bırakılması gerektiğine[57] ve varlık vergisinin diğer vergilerle birleştiğinde Olması Gereken Gelir'in yarısını aşamayacağına da **(yarı-yarıya ilkesi-Halbteilungsgrundsatz)** karar vermiştir[58]. Anayasa Mahkemesi'nin bu koşulu, kanun koyucu tarafından henüz yerine getirilmediği için varlık vergisi halihazırda alınamamaktadır.

İş başındaki Federal Hükümet, varlık vergisini tekrar canlandırmak istemektedir[59]. Sosyal Demokratlar, parti programlarında şahsi varlık üzerinden %1 oranında varlık vergisi alınmasını ve verginin, ailenin kullanımına hizmet eden varlık için 1.000.000 DM'lik bir vergi dışı miktardan başlamasını önermektedirler[60]. Buna karşılık -koalisyon ortağı

---

[56] Varlık vergisine ilişkin 22.6.1995 tarihli Karar, BVerfGE, Bd.93, s.121, 139 vd.

[57] Varlık ergisine ilişkin 22.6.1995 tarihli Karar (dpn.56), s.138, 140 vd. ve veraset ve intikal vergisine ilişkin 22.6.1995 tarihli Karar, BVerfGE Bd.93, s.174. Alman AYM (BVerfGE Bd.93, s.174), ailenin ihtiyaç duyduğu olağan kullanım varlığını, normal bir ailenin barınacağı ev fiyatlarına göre belirlemektedir.

[58] 22.6.1995 tarihli Varlık Vergisi Kararı, Özet No:3 (dpn.56), s.121

[59] 20.10.1998 tarihli Koalisyon Anlaşması, III, 2'ye göre (dpn.35), „Yeni Federal Hükümet, gerek iktisadi gerek vergi politikası bakımından makul bir varlık vergisinin esaslarını oluşturması amacıyla uzmanlardan oluşan bir komisyonu görevlendirecektir."

[60] **Veraset vergisi,** Alman AYM'nin talep ettiği şekilde düzenlenmiştir (bkz. Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn.1), § 13 Rz. 101, 145). Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (ErbStG) § 16'nin 27.2.1997 tarihli yorumunda (Bundesgesetzblatt, Jahrgang

(ÇN)- Yeşiller, hem şahsi varlıkdan hem de işletme varlığından %1 oranında varlık vergisi alınmasını talep etmekte ve kullanım varlığı üzerindeki vergi dışı miktarın sadece 400.000 DM olmasını kabul etmektedirler. Ancak, yarı-yarıya ilkesi, halen %53 olan gelir vergisi tarifesindeki en yüksek oranının (Spitzensatz) %50'ye indirilmesini öngörmektedir. Bu konuda, Koalisyon, 1.1.2002 yılından itibaren gelir vergisi tarifesindeki en yüksek oranın %48,5'e indirilmesine karar verdi[61]. Ancak uzmanlar şimdi, Federal Anayasa Mahkemesi tarafından ortaya konulan şartlar nedeniyle, varlık vergisinden elde edilecek gelir ile -özellikle gayri menkulün sürekli şekilde değerlenmesi nedeniyle ortaya çıkan- idari giderler arasında büyük bir orantısızlık olmasından endişe etmektedirler. Buna bağlı olarak, varlık vergisine karşı gerek anayasa hukuku, gerek vergi sistematiği ve gerekse iktisadi –politik açılardan yöneltilen sayısız itiraza bir de mali verimsizlik ve idari dezavantajlar eklenmekte olduğu için, -kanaatimizce verginin mali güçle orantılı olması ilkesine aykırı olan- varlık vergisinin yeniden sisteme sokulması halihazırda planlanmamaktadır.

2.4.3 Tüketimin vergilendirilmesi:

Mevcut vergi sistemi, tüketimi esas itibariyle **dolaylı** vergiler (muamele vergisi ve özel tüketim vergileri) yoluyla vergilendirmektedir. Bu tip bir vergileme, vergi ile yükümlü vatandaşın kişisel mali gücüne herhangi bir önem atfetmediği için, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin sadece gelir vergileri yoluyla gelişebileceği fikri yaygındır. Buna karşılık hocam Klaus Tipke, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin bütün vergiler bakımından geçerli olduğu ve hepsini kapsadığı görüşünü geliştirdi[62]. Görüşümüze göre, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, **vergilemenin evrensel bir hukuki ilkesidir (ein universales Rechtsprinzip der Besteuerung)**[63]. Bu ilke, tüm vergi çeşitlerinde farklı ölçülerde gerçekleştirilebilir. Bununla birlikte, hiç bir vergi, vatandaşın vergi adaletinin gerçekleştirilmesine ilişkin hakkını olumsuz şekilde etkileyemez. Bundan dolayı, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine **tüm vergi türlerinde** riayet edilmesi zorunludur.

Verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, „sosyo-kültürel asgari yaşam haddi"nin **dolaylı** vergilerde de vergi dışı bırakılmasını

1997, Teil I, s.378), **normal kullanım varlığı** için, evli çiftler bakımından 600.000 DM ve çocuklar bakımından 400.000 DM'lik bir vergi dışı miktar öngörüldü. Böylece, bir kazada hayatını yitiren babanın, karısı ve üç çocuğuna 1.800.000 DM'lik bir varlığı miras olarak bırakması halinde, § 16 ErbStG gereğince veraset vergisi artık söz konusu olmayacaktır.

[61] 20.10.1998 tarihli Koalisyon Anlaşması (dpn.35), III 1

[62] Özellikle, dpn.1'de atıfta bulunulan üç ciltlik eserin (Die Steuerrechtsordnung) II. Cildi

[63] Ayrıca bkz. Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn. 1), § 4 Rz. 81 vd., Rz. 85

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

emretmektedir[64]. „Bir Vergi Kanunu Tasarısı (Entwurf eines Steuergesetzbuchs)" isimli çalışmamda, yaşamın sürdürülebilmesi bakımından gerekli olan ihtiyaçlar (das existenznotwendige Lebensbedarf) için yapılan harcamalar üzerinden alınan muamele vergisinin, gelir vergisi hukuku hükümlerine benzer şekilde tazmin edilmesini önermekteyim[65]. Böyle bir düzenleme, 1919 tarihli Alman Muamele Vergisi Kanunu'nda (Umsatzsteuergesetz) bulunmaktaydı; bu, 1920'de tekrar kaldırıldı[66]. Kanaatimce, bu tür vergi kolaylıklarının idari açıdan uygulanabilir şekilde düzenlenmeleri mümkündür. Her durumda, asgari yaşam haddinin Türk ve Alman sosyal devletlerinde anayasa hukuku tarafından garanti altına alınmış olması ona yüksek bir derece sunmakta ve bu bağlamda, vergi uygulamasından kaynaklanan keyfi nedenlerle asgari yaşam haddinin vergi adaletine uygun şekilde korunmasının engellenmesini önlemektedir. Asgari yaşam haddini kapsayan verginin tazmini ihtiyacı, özellikle yukarıda değinilen[67] dolaylı **çevre vergilerinin** getirilmesi ile kaçınılmaz olacaktır.

2.4.4 Özet

Özet olarak tespit etmek gerekir ki; verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, vergi düzeninin hiç bir alanında dışarıda bırakılamaz. Vergisel mali gücü temsil eden ölçütler, **gelir** ve **tüketim** -dinamik- akışlarından (Stromgrössen) oluşmaktadır; buna karşılık varlık, özellikle de gelir getirmeyen varlık, vergisel mali güç göstergesi olmaya uygun değildir. Tamamıyla verginin mali güçle orantılı olması ilkesini esas almış bir vergi sistemi içinde, „gelir" ve „tüketim" birbirlerine zıt ölçütler değillerdir; aksine, sadece vergilendirmenin değişik başlangıç noktalarını oluşturmaktadırlar. Orta noktada ise, vatandaşın **tüketim fonu (Konsumfonds)** bulunmaktadır. Ya bu fona giren gelirin vergilendirilmesi ya da fondan çıkan tüketimin vergilendirilmesi yoluyla, tüketim fonundan hareketle vatandaşın vergisel mali gücünün kavranması mümkündür. Öyleyse, hem gelirin hem de -mümkün olduğunca- gelirin kullanılmasının adil şekilde vergilendirilmesini sağlamakla yükümlü olan ve **tüm vergi çeşitlerini** içine alan verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin

---

[64] Bkz. diğer eserlere de atıflarda bulunan K.Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn. 1), Band II, s. 922 vd.

[65] J.Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs (dpn. 31), § 473, Begründung: Rz. 705 vd., Rz. 731

[66] 24.12.1919 tarihli Alman Muamele Vergisi Kanunu § 14, maddi durumu iyi olmayan (/fakir) bireyler için, tahmini muamele vergisi yükümünün tazminini öngörüyordu. J.Popitz'e göre (Allgemeine Verbrauchsteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd.II, Tübingen 1929, s.187), bunun kaldırılmasının nedeni, bu tazminin „yaralayıcı/onur kırıcı bir sadaka" olmasında yatmaktadır. F. Neumark ise (Grundsaetze, (dpn.47), s.83 (anılan eserde dpn. 10)), kaldırılma nedeninin bunun uygulanmasındaki zorlukda yattığını tahmin etmektedir.

[67] Bkz. s. 14

konusunu, **tüketebilme/harcayabilme gücü (Konsumsleistungsfaehigkeit)** oluşturmaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

2.5 Vergi hukukunda evlilik ve ailenin anayasal korunumu

AAY md.6, f.1'in evlilik ve aileye devlet düzeni içinde özel bir koruma sağlaması nedeniyle, Federal Anayasa Mahkemesi içtihatları verginin mali güçle orantılı olması ilkesini şimdiye kadar en kesin şekilde aile vergilendirilmesi alanında gerçekleştirmişlerdir[68]. Alman Anayasası'na benzer şekilde Türk Anayasası da 41 inci maddesinde aileyi koruduğundan, Federal Anayasa Mahkemesi'nin aile vergilendirmesine ilişkin içtihatları karşılaştırmalı hukuk bakımından oldukça ilginç olacaktır.

Federal Anayasa Mahkemesi, AAY md.6, f.1'den hem bir **teşvik emri (Förderungsgebot)** hem de bir **ayrımcılık yasağı (Diskriminierungsverbot)** çıkarmaktadır[69]. Teşvik emri esas itibariyle Sosyal Hukuk bakımından bir anlam ifade ederken, AAY md.6, f.1 vergi hukukunda öncelikle, eşitlik ilkesinin uygulanmasını güçlendiren bir ayrımcılık yasağı şeklinde ortaya çıkmaktadır. Federal Anayasa Mahkemesi verdiği bir dizi temel kararda[70], aşağıdaki üç ilkeyi, **aile vergilemesinde adaletin gerçekleştirilmesi(nin)** -vergi hukuku tarafından geliştirilmiş- **kuralları (Regeln der Familiensteuergerechtigkeit)** olarak kabul etmiştir:

a) Bireysel vergileme: Almanya'da 1957 yılına[71] kadar bunların bir vergi birliği oluşturdukları kabul edilerek, evli çiftlerin geliri birlikte hesaplanıyordu. Böylece evli çiftler, artan oranlı tarifede evli olmayan vergi mükelleflerinden daha yüksek vergi oranına tabi tutuluyorlardı. Alman AYM'nin 1957 tarihli kararında, **aile reisi beyanı (Haushaltsbesteuerung)**

---

[68] Bu konuya ilişkin en önemli kararlar şunlardır: Beschluss vom 17.1.1957, amtliche Sammlung (BVerfGE), Band 6, s. 55 vd. (aile reisi vergilemesi), Urteil vom 3.11.1982, BVerfGE, Band 61, s. 319 vd. (evli çiftlerin gelirlerinin birleştirilerek bölünmesi yöntemi); Beschluss vom 22.2.1984, BVerfGE, Band 66, s. 214 vd. (bakım yükümlülüklerinin gerçeğe uygun şekilde dikkate alınması); Beschluss vom 4.10.1984, BVerfGE, Band 67, s. 290 vd. (bakım yükümlülüklerinin gerçeğe uygun şekilde dikkate alınması); Beschluss vom 17.10.1984, BVerfGE, Band 68, s. 143 vd. (evli olmayan ebeveynlerin vergilendirilmesi); Beschluss vom 29.5.1990, BVerfGE, Band 82, s. 60 vd. (aile asgari yaşam haddi); Beschluss vom 12.6.1990, BVerfGE, Band 82, s. 198 vd. (çocuklar için vergi dışı miktar). Alman AYM' nin içtihatları için pars pro toto: J.Lang, Steuer und Wirtschaft 1983, s. 103 vd. ; a.y., Steuer und Wirtschaft 1990, s. 331 vd. ; W.Lingemann, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, Berlin 1994; M.Pechstein, Familiengerechtigkeit als Gestaltungsaufgabe für die staatliche Ordnung, Baden-Baden 1994; H.-J.Pezzer, Verfassungsrechtliche Perspektiven der Familienbesteuerung, in: Festschrift für W.Zeidler, Berlin/New York 1987, s. 757 vd. ; K.Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn. 1), Band II, s. 672 vd. ; K.Vogel, Steuer und Wirtschaft 1984, s. 197 vd.

[69] Esaslarını ortaya koyucu şekilde 17.1.1957 tarihli Karar (dpn.68), 76 vd.

[70] Özellikle dpn. 68'de anılan kararlar.

[71] 17.1.1957 tarihli Karar (dpn.68).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

olarak isimlendirilen gelirlerin birleştirilerek hesaplanması yönteminin anayasaya aykırı olduğuna karar verdi. Anayasa Mahkemesi, mali güce göre eşit vergilendirme ilkesini, **bireysel vergileme ilkesi (der Grundsatz der Individualbesteuerung)** vasıtasıyla somutlaştırıyordu: Vergisel mali güce ve böylece artan oranlı vergi tarifesine tabi süjeler, **tek başlarına gerçek şahıslardır (die einzelne natürliche Person)**. Kanun koyucu, aile reisi beyanı yöntemini, evli çiftlerin gelirlerinin birleştirilerek bölünmesi yöntemiyle (Ehegattensplitting) ikame etti (§§ 26, 32a V EStG). 1982 yılında Federal Anayasa Mahkemesi bu yönteme ilişkin düzenlemeyi, doğru/isabetli bir mali amaçlı norm olarak değerlendirip destekliyordu. Evli çiftlerin gelirlerinin birleştirilerek bölünmesi yöntemi bir vergi kolaylığı değildir; aksine o, olması gerektiği gibi, **evlilikteki kazanım ve kullanım birlikteliği (die eheliche Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft)** içindeki **gelir dağılımını (die Einkommensverteilung)** göz önünde tutmaktadır[72].

b) Asgari aile geçim haddinin vergi dışı (Steuerfrei) bırakılması: Biraz önce anılan kullanılamayan gelir doktrinini, Federal Anayasa Mahkemesi 1990 yılında biri **çocuk parasına (das Kindergeld)** diğeri ise **çocuk için vergi dışı miktara (Kinderfreibetrag)**'a ilişkin iki temel kararıyla onaylanmıştır[73]. Anayasa Mahkemesi'ne göre, çocukların varlıklarını sürdürebilmeleri için gerekli asgari geçim haddi, ya çocuk için vergi dışı miktar ya da çocuk parası yoluyla vergi dışı bırakılmalıdır.

Bu kararlar gereğince, kanun koyucu 1996'dan itibaren §§ 31, 32, 62-78 EStG'de **aile ediminin dengelenmesi (Familienleistungsausgleich)** kurumunu düzenledi: Buna göre, ebeveynler, birinci ve ikinci çocuklar için 220 DM, üçüncü çocuk için 300 DM ve daha sonra gelen çocuklar için 350 DM olmak üzere **vergi tazmini (Steuervergütung)** niteliğinde her ay çocuk parası almaktadırlar. Yıllık 6912 DM'lik çocuk için vergi dışı miktarın (1997'den itibaren sosyal yardım hukukundan kaynaklanan çocuk asgari geçim haddi) çocuk parası tutarından daha fazla bir vergi azalımına yol açması halinde, gelir vergisi beyanında çocuk için vergi dışı miktar yöntemi re'sen uygulanacaktır.

c) Bakım yükümlülüğünün gerçeklere uygun şekilde dikkate alınması: Nihayet, Federal Anayasa Mahkemesi, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinden hareketle, bakım yükümlülüğünün gerçeğe uygun şekilde dikkate alınması gereğine ulaşmıştır; çünkü, bakım yükümlülüğü yükümlünün vergiye tabi mali gücünü azaltmaktadır[74]. Ancak böyle bir kuralın nasıl ortaya konulması gerektiği konusunu, Federal Anayasa Mahkemesi açık bırakmıştır.

---

[72] J.Lang, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (dpn. 30), s. 620 vd.'na da atıfta bulunan 3.11.1982 tarihli Karar (dpn. 30), s. 620 vd.

[73] 29.5.1990 ve 12.6.1990 tarihli kararlar (dpn.68).

[74] Özellikle 22.2.1984 ve 4.10.1984 tarihli kararlar (dpn.68)

Alman Hukukçular Cemiyeti (Der Deutsche Juristentag), 1988[75] ve 1994[76] yıllarında, medeni hukukdaki kanuni yükümlülüklere bağlı bir **aile gelirlerinin gerçek şekilde ayrılması (Familien-Realsplitting)**[77] yöntemini önermiştir. Yükümlü, bakım yükümlülüğü miktarında bir vergi indirimine ve buna uygun olarak bakılan kimse ise vergilendirilmesi gereken bir bakım miktarına sahiptir. Bundan sonra bütün aile üyelerine, -sosyal yardım miktarında- asgari yaşam haddi uygulanmalıdır. Böylece aile vergilendirilmesi, **hukuk düzeninin birliği (Einheit der Rechtsordnung)** ilkesine uygun olarak **Medeni Hukuk** ve **Sosyal Hukuk** ile tam bir uyum içinde olacakdır. Aşağıdaki **2 No'lu diyagram,** dört kişiden oluşan bir ailede, aile gelirlerinin gerçek şekilde nasıl ayrılacağını göstermektedir.

---

[75] 57. Deutschen Juristentag, Sitzungsbericht N, München 1998, s.213 (Bakım ödemeleri, gelir unsurları çerçevesinde değerlendirilebildikleri sürece vergiye tabidirler.) ve s.216 (Gerçeklere uygun şekilde dikkate alınmanın anlamı, medeni hukukdan kaynaklanan kanuni bakım yükümlülüğünü miktarının gelirden indirilmesidir.)

[76] 57. Deutschen Juristentag, Sitzungsbericht O, München 1994, s. 92 (Evli çiftlerin gelirlerinin birleştirilerek bölünmesi yöntemi, -sosyal yardım hukukuyla uyum içinde- asgari aile geçim haddinin vergi dışı bırakılmasını ve, evlilik ve ailedeki aile hukuku tarafından belirlenen gelir dağılımının gerçekleştirilmesini ifade etmektedir).

[77] Aile giderlerinin gerçek şekilde ayrılması konusunda bkz. J.Lang, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (dpn. 30), s. 650 vd. ; a.y., Referat auf dem 60. Deutschen Juristentag, Sitzungsbericht O, s. 61 vd. ; a.y., Entwurf eines Steuergesetzbuchs (dpn. 31), § 134, Begründung: Rz. 566, Rz. 620; M.Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Tübingen 1993, s. 166 vd. ; M.Lingemann, Familienbesteuerung (dpn. 68), s. 156 vd. ; M.Moderegger, Der verfassungsrechtliche Familienschutz und das System des Einkommensteuerrechts, Baden-Baden 1991, s. 164, s. 176 vd.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

2 No'lu Diyagram: Aile gelirlerinin gerçek şekilde ayrılmasını gösteren şema

	Baba	Anne	Kız evlat	Erkek evlat
Piyasa geliri	PG			
Evlilik hukukundan kaynaklanan transferler	- Te	+ Te		
Bakım yükümlülüğünden kaynaklanan transferler	- Tb	- Tb	+ Tb	+ Tb
Sosyal Yardım Hu.'na ilişkin asgari geçim haddi				
a) kamusal yardımlar (örn. çocuk parası),	+ Yç			
b) Sosyal Yardım Hu.'na ilişkin yaşamsal ihtiyaçlar (yetişkinler, çocuklar)	- İy	- İy	- İç	- İç

Vergiye tabi gelir:	Baba	Anne	Kız evlat	Erkek evlat
	PG - Te - Tb + Yç - İy	Te - Tb - İy	Tb - İç	Tb - İç

III. ÖZGÜRLÜK HAKLARI YOLUYLA VERGİ ADALETİNİN TESBİTİ

Uluslararası alanda vergi adaletini esas itibariyle eşitlik ilkesi ve verginin mali güçle orantılı olması ilkesi yoluyla tespit etmek yaygınken, Federal Anayasa Mahkemesi Üyesi Paul Kirchhof vergi adaletini özgürlük hakları temelinde geliştirmektedir. Vergi, bir **„özgürlük ve şahsi kullanıma hizmet eden mülkiyet düzeni" kurumudur (Institution der Freiheit und der privatnützigen Eigentumsordnung)**[78]. Finansal ihtiyaçlarını kamusal

[78] Esaslarını ortaya koyucu şekilde P.Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Band 39 (1981),

güç zoruyla karşılayan devletin aksine, liberal şekilde organize edilmiş bir devlet piyasa ekonomisine katılıp bunda başarılı olma yoluyla ihtiyaçlarını finanse etmektedir. Buradan hareketle Paul Kirchhof, vergiyi, **mülkiyetin sosyal yükümlülüğüne (Sozialpflichtigkeit des Eigentums)** (başka bir deyişle, mülkiyete sahip olmanın aynı zamanda topluma karşı bir yükümlülük sahibi olmayı da gerektirdiği düşüncesine- ÇN) bağlamaktadır (AAY md.14, f.1, c.1).

Paul Kirchhof'un doktrini, Adam Smith ve Lorenz von Stein tarafından formüle edilmiş olan klasik faydalanma/eşdeğerlik teorisi mülahazalarını, modern temel haklar dogmatiği (Grundrechtsdogmatik) ile ilişkilendirmekte ve böylece çok ilginç orjinal bir yorum imkanı kazanmaktadır, ki bu yorum bana Türk Anayasası bakımından daha da ilginç görünmektedir; çünkü, TAY md.12, f.2, bireylerin sosyal sorumluluğunu daha açık ve Alman temel haklar dogmatiğinden daha kapsamlı bir şekilde temel özgürlüklerle bağlantılandırmaktadır. Kirchhof'un çıkardığı sonuçlar, vergi adaletini oldukça somutlaştırmakta ve kanaatimce, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine yönelmiş eşitlik ilkesi dogmatiğinin makul bir sınırını sunmaktadır[79].

Paul Kirchhof gelir vergilemesini şu şekilde gerekçelendirmektedir; gelir, sadece piyasada (Markt) -mal- arz edenlerin çabalarıyla değil aksine bu arza uygun talepler yoluyla da oluşmaktadır. O halde, toplum tarafından meydana getirilen ve güvence altına alınan piyasa şartları söz konudur. Bu şartların mevcudiyeti nedeniyle gelir oluşmaktadır. Bu nedenle, toplumun, iktisadi faaliyet içinde bulunanların başarısına (böylece, onların gelirlerine- ÇN) katılımı adildir. Dolaylı vergileme, Paul Kirchhof'a, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi dogmatisyenlerine çıkardığından daha az zorluk çıkarmaktadır: dolaylı vergi „sadece piyasadaki anonim mali güç değiş-tokuşunu" kapsamakta, „buradaki piyasaya bağlı tüketimi" vergilendirmekte ve „kişisel vergilemede regresif" etki yapmaktadır[80]. Bir verginin regresif tipi, piyasaya katılım dogmatiği (Marktteilhabedogmatik) temelinde verginin mali güçle orantılı olması ilkesi bakış açısına oranla daha kolay kabul edilebilir. Bu, pratikte şu anlama gelmektedir: Paul Kirchhof tarafından ileri sürülen özgürlük hakları (freiheitsrechtlich) konsepti, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine yönelmiş bir konsepte oranla, dolaylı vergilerin daha büyük bir kısmına katlanılmasını sağlamaktadır.

---

s. 213 vd. ; a.y., Staatliche Einnahmen, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band IV, Heidelberg 1990, § 88 Rn. 92 vd.,a.y.,Dieverfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern, in:Kirchhof/Birk /Lehner (Hrsg.), Steuern im Verfassungsstaat, Münchgen 1996, s. 27 vd.; P. Kirechof tarafından ileri sürülen gerekçeleri eleştiren K.Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn. 1), Band II, s. 528 vd.

[79] Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. J.Lang, Über das Ethische der Steuertheorie von Klaus Tipke, in: Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995, s. 3, s. 18 vd. ; Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn. 1), § 4 Rz. 226 f.

[80] P.Kirchhof, Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern (dpn. 78), s. 41

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bununla birlikte Paul Kirchhof, artan oranlı gelir vergisi ve regresif etkili dolaylı vergilerin birlikte etkisi içinde, „ piyasayı kullanarak gittikçe artan bir kazanma başarısı ile (durch Nutzung des Marktes mit wachsendem Erwerbserfolg)" gelir elde edenlerden daha fazla vergi alınmasını savunmaktadır[81]. „Gittikçe artan kazanma başarısı", artan oranlı gelir vergilemesinin meşrulaştırılmasına temel oluşturmaktadır; ancak bu artan oranlı vergilemenin, yukarıda anılan ve AAY md.14, f.2, c.2'den kaynaklanan yarı yarıya ilkesi yoluyla sınırlandırılması gereklidir. Paul Kirchhof vergilemeyi bir bütün halinde düşünmekte, bu nedenle de **toplam vergi yükünü (Gesamtsteuerbelastung)** dikkate almaktadır.

Paul Kirchhof'un, üyesi bulunduğu Senato üzerindeki etkisi oldukça etkileyicidir. Federal Anayasa Mahkemesi'nin 1992 tarihli kararında, asgari geçim haddinin vergi dışı bırakılması, özgürlük hukuku bakımından AAY md.12, f.1; md.14, f.1'de ifadesini bulan boğucu vergi yasağına (başka bir deyişle, aşırı vergileme yasağına- ÇN) dayandırılmaktadır[82]. İkinci Senato'nun biraz önce anılan 1995 tarihli varlık vergisine ilişkin kararı[83] tamamıyla Paul Kirchhof'un el yazısını taşımaktadır. Kirchhof doktrininin orjinal ürünleri olarak özellikle, ailenin kullanımına hizmet eden normal/olağan varlığın korunması ve yarı yarıya ilkesinin belirtilmesi gerekir[84]. Yukarıda değinilen[85] yarı yarıya ilkesi yardımıyla, Paul Kirchhof, vergi devletinin Leviathan'ını kesin sınırlar içinde göstermekte ve böylece, Geoffrey Brennan ve „Vergileme Yetkisi (The Power to Tax)" isimli ünlü kitabın yazarı James M. Buchanan tarafından savunulan „vergi yükünün anayasaya uygun şekilde sınırlandırılması" fikrini gerçekleştirmektedir[86]. Böylece Paul Kirchhof burada, 1981'den beri vergi ve devlet harcamaları için anayasal sınırlar talep eden Klaus Vogel'in yetenekli bir öğrencisi olarak ortaya çıkmaktadır[87]. Ancak, Federal Anayasa Mahkemesi'nin bundan böyle yarı yarıya ilkesini hangi titizlikle uygulayacağı, yöneltilmesi gereken bir soru olarak kalmaktadır. Deneme olarak, -sadece şahsi varlığı konu alan (ÇN)- şahsi varlık vergisi yeniden sisteme sokulmalıdır. Yarı yarıya ilkesi nasıl bir kader yaşarsa yaşasın, sınırı aşan bir devlet tarafından getirilen vergilerin hemen kabul görmeyip bunların özgürlük hukuku çerçevesinde meşrulaştırılmasının gerekli olduğu, Paul Kirchhof'un görev süresinin sona ermesinden sonra da artık inkar edilmeyecektir.

---

[81] P.Kirchhof, Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern (dpn. 78), s. 52

[82] 25.9.1992 tarihli Karar (dpn. 45), s. 169.

[83] 22.6.1995 tarihli Karar (dpn. 56)

[84] Bkz. yukarıda s.23. Paul Kirchhof'un bu içtihat üzerindeki etkisi konusunda bkz. Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn. 1), § 4 Rz. 214 vd.

[85] Bkz. s.23

[86] Geoffrey Brennan/James M.Buchanan, The Power to Tax, Analytical Foundations of a Fiscal Constitution, Cambridge University Press 1980

[87] K.Vogel, Verfassungsgrenzen für Steuern und Staatsausgaben?, in: Festschrift für Theodor Maunz, München 1981, s. 415 vd.

IV. SOSYAL DEVLET İLKESİ YOLUYLA VERGİ ADALETİNİN TESBİTİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İzin verirseniz, sosyal devlet ilkesinin vergi hukuku bakımından anlamı konusunda da -tebliğimin sonunda- çok kısa bilgi vermek istiyorum. Aynen Türkiye Cumhuriyeti gibi Federal Alman Cumhuriyeti de bir **sosyal hukuk devletidir** (AAY md.20, f.1; md.28, f.1; TAY md.2). Sosyal devlet olmanın gereği, esas itibariyle **sosyal eşitsizliklerin dengelenmesini** amaçlamak ve insan haysiyetinin korunması için (AAY md.1, f.1 ve Türk Anayasası başlangıç kısmı) **asgari sosyal standartları** garanti altına almaktadır[88]. Bunun vergi hukuku bakımında anlamı şudur:

a) Vergi Hukuku, sosyal dengeyi öncelikle **fiskal amaçlı normlarla**, yani verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin tutarlı bir şekilde uygulanması yoluyla sağlamaktadır. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, aynı zamanda sosyal devlete de uygun olarak şekillendirilmiştir. Bu durum, özellikle kullanılmayan gelir doktrininde ortaya çıkmaktadır. Sosyal devlet ilkesi, -yukarıda değinilen[89]- **asgari yaşam haddinin sosyal yardım miktarınca vergi dışı bırakılması** emrini, sosyal yardım alma hakkının anayasa hukuku tarafından onaylanıyor olmasına kıyasen vermektedir.

b) İşte bundan sonra, sosyal devlet ilkesi, vergilemenin **yeniden dağıtım adaletini sosyal amaçlı normlar** yoluyla belirlemektedir. Yeniden dağıtım amaçları özellikle, **artan oranlı gelir vergisi tarifesine** hizmet etmektedir. Yukarıda da açıklandığı üzere[90], artan oranlılık normunu fiskal amaçlı bir norm olarak değil, aksine sosyal amaçlı norm olarak değerlendirilmesi gereken bir yeniden dağıtım normu şeklinde nitelemekteyiz. Kanaatimizce, artan oranlı gelir vergisi tarifesi, meşruiyetini eşitlik ilkesinde değil, aksine sosyal adalet ilkesi olan sosyal devlet ilkesinde bulmaktadır[91]. Bu ilke, yeniden dağıtımı meşrulaştırmaktadır. Artan oranlılık, yeniden dağıtıcı sosyal devlet olmanın bir sonucudur[92].

Varlık vergisi ile veraset ve intikal vergisinin, **varlıklar arasındaki farklılıkların giderilmesi (Abbau des Vermögensgefaelles)** sağlayıcı bir araç oldukları gerekçesiyle sosyal devlet ilkesi çerçevesinde savunulmaları mümkündür. Varlık vergisi veraset ve intikal vergisi çifte etkiye sahiptir: Bu asli olarak **mali amaçlı bir vergidir (Fiskalzweecksteuer)**, bağışlanan gelirin

---

[88] Alman AYM'nin yerleşik içtihatları bu yöndedir. Örneğin bkz. Resmi Derlemeler (BVerfGE), Bd. 35, s.355 vd., Bkz. K.Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band I, 2. Auflage, München 1984, § 21 (Sosyal devlet ilkesi); H.F.Zacher, Das soziale Staatsziel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts (dpn. 78), Band I, Heidelberg 1987, § 25 (Sosyal amaç)

[89] Bkz. s. 17-18. („kullanılamayan gelir" doktrini)

[90] Bkz. s.12

[91] Bu konuda bkz. K.Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn. 1), s. 406 vd. (Vergi hukukunda sosyal adalet bileşeni olarak sosyal devlet ilkesi)

[92] Bu konuda bkz. K.Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn. 1), s. 411 vd. (Sosyal devlet ilkesi ve artan oranlı vergi)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Buna ek olarak, **sosyal devlet olma gereğine uygun bir yeniden dağıtım fonksiyonuna** da sahiptir, ki bu fonksiyonu, özellikle yüksek vergi oranlarında daha etkilidir.

V. ÖZET

Özet olarak, anayasa hukukundan kaynaklanan esaslar çerçevesinde Türk ve Alman anayasalarının birbirine büyük benzerlikler gösterdiğini belirtmek mümkündür. Mali güce göre eşit vergileme, evlilik ve ailenin özel olarak korunması, özgürlük haklarının kamu yararıyla ilişkilendirilmesi ve sosyal devlet ilkesi, vergi adaletinin ortak temellerini oluşturmaktadırlar. Bu nedenle, Türk ve Alman hukuk düzenlerinde, vergi adaletinin vergi hukukunun bireysel normları çerçevesinde nasıl gerçekleştirildiğini karşılaştırmanın da son derece yararlı olacağına inanmaktayım. Bu tebliğimin amacı ise, Almanya'daki vergi hukuku dogmatiğini ortaya koymaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

KISALTMALAR:

AAY	: Alman Anayasası
a.y.	: aynı yazar
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bd.	: Band (cilt)
Bkz./bkz.	: bakınız
BverfG	:Bundesverfassungsgericht (Alman Anayasa Mahkemesi)
BVerfGE	: Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
c.	: cümle
ÇN	: Çevirenin Notu
dpn.	: dipnot
E.	: Esas
EStG	: Einkommensteuergesetz
f.	: fıkra
K.	:Karar
krşl.	: karşılaştırınız
md.	: madde
RG.	: Resmi Gazete
s.	: sayfa
S.	: Sayı
t.	:tarih
TAY	: Türk Anayasası
TAYM	: Türk Anayasa Mahkemesi
TGVK	: Türk Gelir Vergisi Kanunu
vd.	: ve devamı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

VERFASSUNGSRECHTLICHE BESTIMMUNG DER STEUERGERECHTIGKEIT

Prof. Dr. Joachim LANG

I. EINLEITUNG

Steuergerechtigkeit ist ein Begriff, der mit sehr verschiedenen Inhalten ausgefüllt werden kann. In einem Steuerstaat wird er häufig als Rechtfertigung für die Erhöhung von Steuerlasten mißbraucht. Politische Parteien pflegen ihn zum Nutzen der von ihnen vertretenen Interessengruppen zu gebrauchen. Schließlich kann die Steuergerechtigkeit in verschiedenen Kulturen einen verschiedenen Inhalt annehmen. So wurde es in einer christlichen Gesellschaft als gerecht empfunden, wenn der Klerus keine Steuern bezahlte, denn er diente dem Staat durch Gebete. Und nach muslimischen Recht ist eine Steuer namens **dschizja** gerecht, die von Nichtmuslimen zum Ausgleich dafür erhoben wird, daß die Nichtmuslime ihren Glauben beibehalten dürfen.

In einem modernen Verfassungssystem verletzen Steuerprivilegien für den Klerus und Steuern, die nur von Angehörigen bestimmter Religionen erhoben werden, den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Dieser Grundsatz bildet zunächst ein leeres Gefäß, das mit Grundwerten des Rechts aufgefüllt werden muß. Erst mit der Aufnahme **grundlegender Rechtswerte** wandelt sich das Prinzip der Steuergerechtigkeit zu einem Rechtsprinzip, das der Besteuerung konkrete Gestalt, das heißt **juristisch interpretierbare** Gestalt der Gerechtigkeit zu verleihen vermag.

Solche grundlegenden Rechtswerte können in den verschiedenen Gesellschaften und Kulturkreisen sehr verschieden sein. Daher muß bei der juristischen Diskussion der Steuergerechtigkeit zunächst der gemeinsame Nenner einer Ordnung von Grundwerten gefunden werden. Die Besteuerung wird durch Rechtsverhältnisse gegenüber dem Staat begründet. Daher sind die Rechtsprinzipien der Besteuerung aus der Verfassung des Staates, also aus dem **Verfassungsrecht** abgeleitet. Das Verfassungsrecht trägt das System des Steuerrechts. Die verfassungsrechtlich abgeleiteten Rechtsprinzipien der Besteuerung bezeichnen wir als **systemtragende Prinzipien des Steuerrechts**[1].

Die Verfassung der Republik Türkei von 1982 enthält eine Ordnung von Grundwerten, die mit denen westeuropäischer Verfassungen übereinstimmt. Der gemeinsame Ursprung dieser Ordnungen ist die französische Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte von 1789 mit den Grundwerten der Freiheit, Gleichheit und Brüderlichkeit. Im Unterschied zu den nordamerikanisch geprägten

[1] Siehe Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, Köln 1993, S. 111 ff.; Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 4 Rz. 70 ff.

Verfassungsordnungen, die dem Wert individueller Freiheit den höchsten Rang einräumen, ist die türkische Verfassung ebenso wie die kontinentaleuropäischen Verfassungen wesentlich auch von der Sozialbindung (toplum yararına bağlılık) der Freiheitsrechte geprägt. Die türkische Republik gewährleistet nicht nur individuelle Freiheit; sie ist Sozialstaat ebenso wie Frankreich, Italien, Spanien, Deutschland und andere kontinentaleuropäische Staaten. Damit können wir eine **gemeinsame Trias von Grundwerten der Freiheit, Gleichheit und der sozialen Solidarität** als Basis der verfassungsrechtlichen Bestimmung von Steuergerechtigkeit feststellen.

Der Ausgangspunkt für diese verfassungsrechtliche Bestimmung der Steuergerechtigkeit ist der materielle Rechtsstaat mit dem Ziel des Staates, eine gerechte Rechtsordnung zu schaffen[2]. Die Erfahrung mit dem Nationalsozialismus in Deutschland hat uns gelehrt, daß sich der Rechtsstaat nicht in formellen Kriterien der Gesetzmäßigkeit und des Rechtsschutzes erschöpfen darf. Das nationalsozialistische Gesetz ordnete zum Beispiel gegenüber den Juden höchstes Unrecht an. Deshalb muß das Recht im Rechtsstaat dadurch gesichert werden, daß den Gesetzen materielle Gerechtigkeit abverlangt wird. In einem materiellen Rechtsstaat sind Rechtsprechung und Exekutive nicht lediglich an das Gesetz, sondern an das Junktim von "Gesetz und Recht" gebunden. Das ist die Erfahrung in Deutschland, die in Art. 20 der deutschen Verfassung, im Grundgesetz (GG) von 1949 ihren Niederschlag gefunden hat. Ich stelle das Junktim von "Gesetz und Recht" deshalb so deutlich heraus, weil in keinem Land der Welt Steuergesetze so häufig einer verfassungsrechtlichen Überprüfung der Steuergerechtigkeit unterworfen werden wie in Deutschland. Deutsche Steuerpolitiker beklagen sich immer stärker darüber, daß sich die Gesetzgebungsgewalt von Bonn nach Karlsruhe, dem Sitz des Bundesverfassungsgerichts verlagert habe. Allerdings ist die Vielzahl der Verfassungsbeschwerden gegen Steuergesetze der Beweis dafür, wie tief der Anspruch auf materielle Rechtsstaatlichkeit in das Bewußtsein der Bürger eingedrungen ist. Der materielle Rechtstaat ist zur Verfassungswirklichkeit Deutschlands geworden.

Die türkische Verfassung (TV) enthält in Art. 2 ein klares Bekenntnis zum materiellen Rechtsstaat, indem die Republik Türkei als ein im Geiste der Gerechtigkeit die Menschenrechte achtender Rechtstaat definiert wird. Dort ist auch der Sozialstaat verankert. Gemäß Art. 2 TV ist die Republik Türkei ein sozialer Rechtsstaat, dessen verfassungsrechtliche Ordnung der Grundwerte sehr große Ähnlichkeit mit der Wertordnung der deutschen Verfassung aufweist. Dies macht es interessant, hier die verfassungsgerichtliche Judikatur und Lehren zu diskutieren, die in Deutschland zur verfassungsrechtlich bestimmten Steuergerechtigkeit entwickelt worden sind. Die gemeinsame Grundlage des türkischen und des deutschen Verfassungsrechts ist der materielle Rechtsstaat, dessen Steuergesetze die Grundwerte der Gleichheit, der Freiheit und der sozialen, das heißt sozialstaatlich geprägten Steuergerechtigkeit zu beachten haben.

---

[2] Grundlegend zur materiellen Rechtsstaatlichkeit im Steuerrecht Klaus Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn. 1), S. 135 ff., und Tipke/Lang, Steuerrecht (dpn. 1), § 4 Rz. 60 ff.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

II. BESTIMMUNG DER STEUERGERECHTIGKEIT DURCH DEN GLEICHHEITSSATZ

1. Zum gemeinsamen Inhalt der Art. 10 TV; 3 GG: Gleichheit vor dem Gesetz und spezielle Diskriminierungsverbote

1.1 Gleichheit vor dem Gesetz (Rechtsanwendungsgleichheit) und Vereinbarkeit von Gesetzen mit dem Gleichheitssatz

Das Bundesverfassungsgericht verankert den Grundsatz der Steuergerechtigkeit primär im Gleichheitssatz[3]. Art. 3 des Grundgesetzes stimmt im wesentlichen mit Art. 10 der türkische Verfassung überein. Auch Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes statuiert die Gleichheit vor dem Gesetz, also die gleichmäßige Anwendung der Gesetze. Gleichwohl hat das Bundesverfassungsgericht schon sehr früh die Anforderung materieller Rechtsstaatlichkeit erkannt, daß das Gesetz selbst Gleichheit gewährleisten muß. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts betrifft hauptsächlich die Vereinbarkeit von Steuergesetzen mit dem Gleichheitssatz. Die in Art. 3 Abs. 1 GG unmittelbar formulierte Rechtsanwendungsgleichheit ist vom Bundesverfassungsgericht erst relativ spät zur Frage der unvollständigen Besteuerung von Zinsen thematisiert worden[4].

---

[3] So die ständige Rechtsprechung, amtliche Sammlung (BVerfGE), Band 6, S. 70; Bd. 9, S. 9; Bd. 13, S. 202, 298, 338; Bd. 23, S. 253; Bd. 26, S. 310; Bd. 29, S. 335; Bd. 36, S. 330; Bd. 43, S. 118; Bd. 47, S. 29; Bd. 49, S. 360; Bd. 50, S. 391; Bd. 65, S. 354; Bd. 66, S. 223. Zu dem Verhältnis von Gerechtigkeit und Gleichheit siehe Klaus Tipke, Steuerrechtsordnung (dpn. 1), S. 313 ff.

[4] Urteil des Zweiten Senats vom 27.6.1991, BVerfGE Bd. 84, S. 239, zur Frage der unvollständigen Besteuerung von Zinsen. In den Leitsätzen heißt es: "Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, daß die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Die Besteuerungsgleichheit hat mithin als ihre Komponenten die Gleichheit der normativen Steuerpflicht ebenso wie die Gleichheit bei deren Durchsetzung in der Steuererhebung...Der Gesetzgeber muß die Steuerehrlichkeit deshalb durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abstützen..." Berichterstatter dieses Urteils war Paul Kirchhof, dem eine Reihe grundlegender Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zu verdanken sind. In den Gründen des Urteils (S. 260 ff.) wird der faktische Zustand, daß Privatpersonen Zinsen in Deutschland überwiegend nicht versteuern, ausführlich geschildert. Dazu auch Klaus Tipke, Die rechtliche Misere der Zinsbesteuerung, Betriebs-Berater 1989, S. 157. Inzwischen haben die Behörden der Steuerfahndung (nach § 208 Abs. 1 Nr. 1 zuständig für die Erforschung von Steuerstraftaten) bei deutschen Großbanken in zum Teil spektakulärer Weise ermittelt. Die Situation hat sich nicht grundlegend verbessert. Viele Deutsche haben ihr privates Geldvermögen nach Luxemburg, Österreich und an andere Plätze gebracht, wo Zinsen nicht besteuert werden. Kritisch zur aktuellen Lage Klaus Tipke, Zur Steuerfahndung bei Banken und Bankkunden, Betriebs-Berater 1998, S. 241.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1.2 Die speziellen Diskrimierungsverbote in Art. 3 Abs. 3 GG und die Privilegierung von Religionsgemeinschaften in Deutschland

a) Ebenso wie Art. 3 Abs. 3 GG enthält Art. 10 TV entsprechend dem internationalen Menschenrechtsstandard strikte Diskriminierungsverbote und daraus folgend klare Kriterien der Steuergerechtigkeit. Jedermann ist ohne Rücksicht auf Unterschiede aufgrund von Sprache, Rasse, Farbe, Geschlecht, politischer Ansicht, Weltanschauung, Religion, Bekenntnis und ähnlichem gleichzubehandeln. Die diskriminierende Besteuerung der Juden im nationalsozialistischen Unrechtsstaat ist ein evidentes Beispiel für Steuerungerechtigkeit.

Wie ich schon zu Beginn meines Vortrages feststellte, verletzen Steuerprivilegien für den Klerus und Steuern, die nur von Angehörigen bestimmter Religionen erhoben werden, in einem modernen Verfassungssystem den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Dies folgt aus der strikten Gleichbehandlung der Religionen, die eine moderne rechtsstaatliche Verfassung zu gebieten hat. Das laizistische Element des türkischen Rechtsstaats vertieft die Religionsneutralität der Steuergerechtigkeit. Eine Steuer für Nichtmuslime wie die dschizja wäre weder mit dem laizistischen Prinzip des türkischen Rechtsstaats (Art. 2 TV) noch mit dem Verbot religiöser Diskriminierung in Art. 10 TV zu vereinbaren.

b) Allerdings räumt das Grundgesetz den **Religionsgemeinschaften**, die als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannt sind, einen **Sonderstatus** ein, der neben anderen Privilegien das Recht zur **Erhebung von Steuern** einschließt. Dieser Sonderstatus ergibt sich aus Art. 137 der Weimarer Reichsverfassung (WV) vom 11.8.1919. Art. 140 GG hat das in den Art. 136 bis 139, 141 WV geregelte Religionsverfassungsrecht in das Grundgesetz übernommen. Das aus der Weimarer Reichsverfassung übernommene Religionsverfassungsrecht und das Grundrecht der **Religionsfreiheit** (Art. 4 GG) sind als Einheit zu sehen und aufeinander abgestimmt zu interpretieren[5]. Der in Art. 137 WV normierte privilegierte Status der Religionsgemeinschaften verdeutlicht eine Sicht der Religionsfreiheit, die sich wesentlich von der laizistischen Konzeption der türkischen Verfassung unterscheidet.

Das laizistische Prinzip weist die Ausübung der Religion der **freiheitsrechtlich geschützten Privatsphäre** zu, in der das Individuum sein Recht auf gedankliche und emotionale Persönlichkeit und Würde **frei von der Einwirkung des Staates und der Politik** entfalten kann[6]. Demgegenüber wird in Deutschland die

---

[5] So die ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, amtliche Sammlung (BVerfGE), Band 19, S. 206, 216; Bd. 24, 236, 246; Bd. 44, S. 37, 49 f.; Bd. 53, S. 366, 406.

[6] Dazu insbesondere das "Kopftuch"-Urteil des türkischen Verfassungsgerichts vom 7.3.1989, deutsche Fundstelle: Europäische Grundrechte Zeitschrift 1990, S. 146. Deutsche Literatur: E.E.Hirsch, Die Verfassung der Türkischen Republik vom 9. November 1982. Eine Einführung, Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart, Bd. 32 (1983), S. 507, 524 (Religion als Privatsache); C.Rumpf, Das Laizismusprinzip in der Rechtsordnung der Republik Türkei, Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart, Bd. 36 (1987), S. 179 ff.; ders., Das türkische Verfassungssystem. Einführung mit vollständigem Verfassungstext, Wiesbaden 1996, S. 106 f. Allerdings

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

öffentlich-rechtliche Privilegierung damit gerechtfertigt, daß dieser Status die Eigenständigkeit und Unabhängigkeit der Religionsgemeinschaft vom Staate bekräftigt[7]. Demnach gilt die Privilegierung der Religionsgemeinschaften, besonders die Berechtigung zur Erhebung von Steuern (Art. 140 GG in Verbindung mit 137 Abs. 6 WV), die von den staatlichen Finanzbehörden vollzogen wird, als Beitrag zur Religionsfreiheit[8].

Die Privilegierung der Religionsgemeinschaften muß mit der **Gleichheit der Religionsausübung** vereinbart werden. Art. 3 Abs. 3 GG verbietet nämlich ausdrücklich nicht nur die Diskriminierung, sondern auch die Privilegierung bestimmter Religionen. Ebenso wie der Laizismus untersagt auch das Grundgesetz die Staatsreligion (Art. 137 Abs. 1 WV in Verbindung mit Art. 140 GG). Die Religionsgleichheit wird durch den **Grundsatz der Neutralität** hergestellt, nach dem der Staat die Vielfalt der religiösen und weltanschaulichen Positionen bejaht[9]. Im Sinne dieser Neutralität kann nach Art. 137 Abs. 5 Satz 2 WV in Verbindung mit Art. 140 GG jede Religionsgemeinschaft den Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts erlangen, wenn sie durch ihre Verfassung und die Zahl ihrer Mitglieder die Gewähr der Dauer bieten. Die nach Art. 137 Abs. 5 Satz 2 WV eingerichtete Religionskörperschaft nimmt keine Staatsaufgaben wahr; sie ist vielmehr wegen des Verbots der Staatsreligion **wesensmäßig vom Staat getrennt**. Jedoch verleiht die Verfassung der Religionsgemeinschaft einen **Korporationsstatus**, welcher einerseits die Religionskörperschaft privilegiert, ihr sogar ein mit dem Staat verwirklichtes Besteuerungsrecht verleiht, der aber andererseits auch Rechtstreue und Loyalität verlangt, die für eine dauerhafte Zusammenarbeit unerläßlich ist[10].

---

weicht Art. 24 Abs. 3 TV insofern vom laizistischen Prinzip ab, als die Religions- und Sittenerziehung und -lehre der Aufsicht und Kontrolle des Staates unterworfen und die religiöse Kultur- und Sittenlehre als Pflichtfach des Schulunterrichts angeordnet wird.

[7] So das Bundesverfassungsgericht, BVerfGE Bd. 30, 415, 428.

[8] Dazu C.Starck, in: v. Mangoldt/Klein, Das Bonner Grundgesetz, Kommentar, Art. 4 Rdnr. 79 f.; G.Robbers, Förderung der Kirchen durch den Staat, in: Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. I, Berlin 1994, S. 867, und speziell zur Kirchensteuer: W.Rüfner, Zur Verfassungsmäßigkeit der Kirchensteuer, Neue Juristische Wochenschrift 1971, S. 15; H.Marré, Die Kirchensteuer als Paradigma staatlicher Kirchenförderung, Kirche und Recht, 1995, S. 410.

[9] Siehe A.v.Campenhausen, in: v. Mangoldt/Klein, Das Bonner Grundgesetz, Kommentar, Art. 140 Rdnr. 16 f., 18.

[10] Dazu zuletzt grundsätzlich das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 26.6.1997, amtliche Sammlung (BVerwGE), Band 105, S. 117, das den Zeugen Jehovas die Anerkennung als Körperschaft des öffentlichen Rechts versagte, weil den Zeugen Jehovas die Teilnahme an staatlichen Wahlen nicht gestattet ist. Zu dem Korporationsstatus A.v.Campenhausen (Fn. 9), Rdnr. 145 ff.; E. Friesenhahn, Die Kirchen und Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts, in: Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. I, 1974,

Den muslimischen Gemeinschaften ist bisher der Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts mit der Begründung verweigert worden, es fehle ihnen derzeit noch eine Verfassung, die sie in den Stand setzt, ein partnerschaftliches, auf dauerhafte Kooperation angelegtes Verhältnis zum Staat zu entwickeln[11]. Die Behandlung der muslimischen Gemeinschaften zeigt, daß die Sicherung der Religionsfreiheit durch einen verfassungsrechtlichen Sonderstatus der Religionsgemeinschaften ihren Preis hat: Aus laizistischer Sicht wird durch einen privilegierenden Korporationsstatus, der notwendig mit dauerhafter Kooperation zwischen Religionsgemeinschaft und Staat verknüpft ist, die Gleichheit der Religionsausübung beeinträchtigt. Hingegen wird in Deutschland ganz überwiegend die Auffassung vertreten, die Religionsgleichheit sei nicht verletzt, weil jede Religionsgemeinschaft den verfassungsrechtlichen Sonderstatus beantragen könne[12]. Diese Auffassung vermag vom laizistischen Standpunkt wohl nicht zu überzeugen, weil nicht jede Religionsgemeinschaft die Bedingungen des verfassungsrechtlichen Sonderstatus erfüllen kann, ohne dadurch in ihrer religiösen Eigenart beeinträchtigt zu sein. So leistet das laizistische Modell des türkischen Rechtsstaats in Bezug auf Religionsgleichheit mehr Steuergerechtigkeit als das Grundgesetz.

2. Gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

2.1 Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab für die Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht

Während die Gestalt der Steuergerechtigkeit durch die besonderen Diskriminierungsverbote der Art.10 TV; Art. 3 Abs. 2 GG schon deutlich sichtbar und justiziabel gemacht wird, läßt der allgemeine Gleichheitssatz dem Verfassungsjuristen einen breiten Interpretationsspielraum. Das Bundesverfassungsgericht interpretiert den allgemeinen Gleichheitssatz als **Willkürverbot**: Gleiches darf nicht willkürlich ungleich und Ungleiches darf nicht willkürlich gleich behandelt werden[13].

Das Willkürverbot macht die Interpretation des Gleichheitssatzes zur dogmatischen Grundlage einer **Rechtfertigungslehre**: Es geht darum, Gleichbehandlungen

---

S.545 ff.; R.Smend, Grundsätzliche Bemerkungen zum Korporationsstatus der Kirchen, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 1971, S. 241 ff.; H.Weber, Die Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts im System des Grundgesetzes, 1966, S. 46 ff.

[11] Dazu S.Muckel, Muslimische Gemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts, DÖV 1995, S. 311 ff.

[12] So spricht M.Henkel, Gleichheit oder Privilegien?, Der Allgemeine und der Besondere Gleichheitssatz im Staatskirchenrecht, 1993, S. 36 f., S. 39, von einer "Parität des Angebots".

[13] Die zahlreichen Entscheidungen sind zitiert in: Leibholz/Rinck/Hesselberger, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar an Hand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, Art. 3 Rz. 21.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

und Ungleichbehandlungen zu rechtfertigen. Eine solche Rechtfertigungslehre bedarf eines Vergleichsmaßstabs, eines tertium comparationis. Erst durch einen Vergleichsmaßstab gewinnt der Gleichheitssatz in dem einzelnen Rechtsgebiet seine Funktionalität.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts[14] und ganz herrschender steuerrechtswissenschaftlicher Lehre[15] ist das **Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Vergleichsmaßstab für die Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht**. Daher ist das Leistungsfähigkeitsprinzip auch das Fundamentalprinzip der im Gleichheitssatz verankerten Steuergerechtigkeit. Diese Dogmatik des Gleichheitssatzes entspricht dem internationalen menschenrechtlichen Standard. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit war schon in Art. 13 der erwähnten französischen Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte von 1789 niedergelegt. Daher ist das Leistungsfähigkeitsprinzip in zahlreichen Verfassungen ausdrücklich festgeschrieben, so auch in Art. 73 Abs. 1 TV.

Die Weimarer Reichsverfassung von 1919 bekannte sich in Art. 134 ausdrücklich zum Leistungsfähigkeitsprinzip. Das Grundgesetz enthält keine dem Art. 134 WV entsprechende Regelung. Gleichwohl wird das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit aus dem allgemeinen Gleichheitssatz so konkret abgeleitet, als ob die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit eipressis verbis in der Verfassung geregelt wäre. Art. 73 TV und die Interpretation des allgemeinen Gleichheitssatzes im deutschen Verfassungsrecht bilden also einen gemeinsamen Ausgangspunkt für die verfassungsrechtliche Bestimmung der Steuergerechtigkeit.

2.2 Die historische Funktion des Leistungsfähigkeitsprinzips als Progressions- und Umverteilungsprinzip

Im Zeitalter der Aufklärung, namentlich unter dem Einfluß von Charles de Montesquieu und Jean Jacques Rousseau[16], und in der sozialistischen Bewegung des 19. Jahrhunderts hat sich das Leistungsfähigkeitsprinzip als ein **Prinzip der**

---

[14] BVerfGE Bd. 6, S. 55, 67 (Haushaltsbesteuerung); Bd. 8, S. 51, 68 f. (Parteispenden); Bd. 9, S. 237, 243; Bd. 13, S. 290, 297; Bd. 14, S. 34, 41; Bd. 27, S. 58, 64; Bd. 32, S. 333, 339; Bd. 36, S. 66, 72; Bd. 43, S. 108, 118 (Kinderfreibetrag); Bd. 47, S. 1, 29; Bd. 55, S. 274, 302; Bd. 61, 319, 343 ff. (Ehegattensplitting); Bd. 66, S. 214, 233 (Unterhaltsaufwendungen); Bd. 68, S. 143, 152 f.; Bd. 82, 60, 86 f. (Familienexistenzminimum).

[15] Umfassend insbesondere D.Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983; K.Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 469 ff.; Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 4 Rz. 81 ff.

[16] Siehe F.K.Mann, Steuerpolitische Ideale, 1937 (Nachdruck 1978), S. 161 ff.; H.Schorer, Sozialökonomische und steuerpolitische Anschauungen bei Jean-Jacques Rousseau, in: Festschrift für A. Amonn, Bern 1953, S. 39 ff.; K.Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 412 f.

Steuerprogression und der Umverteilung entwickelt. Diese Funktion des Leistungsfähigkeitsprinzip ist in einigen europäischen Verfassungen ausdrücklich festgehalten, so zum Beispiel in Art. 53 der italienischen Verfassung. Auch Art. 73 TV ist von dieser historischen Funktion des Leistungsfähigkeitsprinzips geprägt, indem Art. 73 Abs. 2 TV die gerechte und ausgewogene Verteilung der Steuerlast zum "sozialen Ziel" der Finanzpolitik erklärt.

Die Entwicklung des Staates zu einem Steuerstaat, der immer tiefer in die Taschen der Bürger greift, hat das Leistungsfähigkeitsprinzip als Progressions- und Umverteilungsprinzip in Mißkredit gebracht. In der Tat hat eine scharfe Steuerprogression und die staatliche Lenkung von Wirtschaft und Gesellschaft die juristischen Strukturen der Steuergesetze immer tiefgreifender zerstört. In allen Steuerstaaten wird die sozialpolitische Überfrachtung der Steuergesetze beklagt. In Deutschland ist für den gegenwärtigen Zustand der Steuergesetze der Begriff "Steuerchaos" gebräuchlich geworden. Die Lenkung durch den Staat zerstört schließlich die Umverteilung durch die Steuerprogression. Viele Bürger mit den höchsten Einkommen zahlen in Deutschland keine Einkommensteuer mehr, weil die hohe Steuerprogression sie dazu gedrängt hat, in großem Stil die steuergesetzliche Förderung Ostdeutschlands durch Sonderabschreibungen in Anspruch zu nehmen.

Für derartige Mißstände wird das Leistungsfähigkeitsprinzip verantwortlich gemacht. Die Gegner von Progression und Umverteilung sind zugleich Gegner des Leistungsfähigkeitsprinzips. Sie fordern die Abkehr vom Leistungsfähigkeitsprinzip, in der Türkei das Streichen des Leistungsfähigkeitsprinzip aus Art. 73 TV. Es wird behauptet, daß dieses Prinzip ein ökonomisch rationales Steuersystem und damit den Wohlstand der Nation verhindere[17]. Der schärfste Gegner des Leistungsfähigkeitsprinzips in Deutschland ist der bekannte Staatsrechtler Walter Leisner. In seinem kürzlich erschienenen Werk über die Demokratie[18] geißelt Walter Leisner das Leistungsfähigkeitsprinzip als Ausdruck der Brutalität des Steuerstaates: Dem Bürger, der mehr geben könne, dürfe der Staat auch mehr nehmen. Eine solche Machtmaximierung des Staates könne kein Rechtsprinzip sein. Walter Leisner hat Recht. Doch seine Vorstellungen vom Leistungsfähigkeitsprinzip ignorieren den modernen steuerrechtswissenschaftlichen Erkenntnisstand vom Leistungsfähigkeitsprinzip.

---

[17] So wie auch viele andere Ökonomen Prof. Dr. Eser Karakas in seinem Vortrag (S.9-10) auf diesem Kongreß.

[18] W.Leisner, Demokratie, Betrachtungen zur Entwicklung einer gefährdeten Staatsform, Berlin 1998, S. 342 ff.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

2.3 Das moderne Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips als Prinzip der Leistungsfähigkeitsindikation und als Schutzprinzip gegen übermäßige Besteuerung

Das moderne Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips ist diametral zu der Auffassung von Walter Leisner gegen den Machtmißbrauch des Staates gerichtet. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verdient nur dann den Namen eines Rechtsprinzips und einen Platz in der Verfassung, wenn es den Bürger gegen die **Übermacht des Staates schützt** und dem Steuerrecht **juristische und ökonomische Vernunft** verleiht. Daher entfaltet sich das Leistungsfähigkeitsprinzip besonders als **Schutzprinzip gegen Übermaß der Besteuerung**: Es verbietet Besteuerung dort, wo Leistungsfähigkeit nicht besteht und es wendet sich **gegen ein Übermaß von Progression und Umverteilung**. Als **Maßstab der Steuergleichheit** führt das Leistungsfähigkeitsprinzip zu Bemessungsgrundlagen ohne Ausnahmen und dementsprechend niedrigen Steuersätzen, auch zu einem ökonomisch rationalen Steuersystem mit möglichst wenigen Fehlallokationen und schließlich zu der von Prof. Dr. Eser Karakas[19] geforderten Konsumorientierung des Steuersystems. Wie ich in meinen Schriften[20] immer wieder herausgearbeitet habe, vermag nur die Konsumorientierung der Besteuerung von Einkommen die gleichmäßige Austeilung der Steuerlasten nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu optimieren, wie ich noch darlegen werde[21]. Dieses moderne Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips wird wie folgt spezifiziert:

a) Zunächst setzt die juristische Dogmatisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips eine **operable Normenlehre** voraus: Die Steuerrechtswissenschaft unterscheidet zwischen **Fiskalzwecknormen**, die dem Zweck dienen, den Finanzbedarf des Staates zu decken, und **Sozialzwecknormen**, mit denen der Staat **lenkend und umverteilend** in die ökonomischen Verhältnisse eingreift[22]. Im Rahmen dieser Lehre wird das Leistungsfähigkeitsprinzip als **Rechtsprinzip für Fiskalzwecknormen** entfaltet, das für die gleichmäßige Austeilung der Steuerlasten zu sorgen hat. Demgegenüber eignet sich das Leistungsfähigkeitsprinzip als **Maßstab der Steuergleichheit** nicht für die Rechtfertigung von **Sozialzwecknormen**. Vielmehr erzeugen Sozialzwecknormen **Steuerungleichheit**, die einer Rechtfertigung bedarf.

---

[19] Siehe seinen Vortrag (S. 9-10) auf diesem Kongreß.

[20] Siehe zuletzt die 16. Auflage des Tipke/Lang (Fn. 1), § 4 Rz. 110 ff., sowie J.Lang, Konsumorientierung - Eine Herausforderung für die Steuergesetzgebung?, in: Smekal/Sendlhofer/Winner (Hrsg.), Einkommen versus Konsum, Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, Heidelberg 1999, S. 143 ff.

[21] Siehe unten II 2.4.1.2 (Seiten 50 ff.).

[22] Siehe insbesondere D.Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 14), S. 67 ff., 153 ff., 194 ff., 232 ff.; K.Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 119 ff.; Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 4 Rz. 20 ff., 81 ff., 124 ff.; K.Vogel, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodenlehre des Steuerrechts, Steuer und Wirtschaft 1977, S. 97.

Es muß die Abweichung der Sozialzwecknorm vom Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt werden[23].

Das gilt besonders für die **Steuerprogression**, die dem Bereich der Sozialzwecknormen angehört und im Sozialstaatsprinzip begründet ist[24]. Wir beurteilen die Steuerprogression als **Umverteilungsnorm**, die von den Beziehern höherer Einkommen mehr abschöpft als dies der Gleichheitssatz gebietet, denn das Leistungsfähigkeitsprinzip führt entgegen der traditionellen Auffassung nicht zur Progression, sondern zur Proportion, weil die Fähigkeit, Steuern zu zahlen, nicht schneller wächst als das Einkommen[25]. Daher weicht die Progressionsnorm vom Leistungsfähigkeitsprinzip ab, was durch das Sozialstaatsprinzip gerechtfertigt sein muß[26].

Schließlich scheitert die juristische Verifikation des Leistungsfähigkeitsprinzips im **Bereich von Sozialzwecknormen** auch daran, daß das Recht auf Fragen nach der "richtigen" Progression, nach dem "richtigen" Ausgleich von Arm und Reich oder nach der "richtigen" Lenkung der Wirtschaft durch Steuervergünstigungen und Sonderbelastungen wie zum Beispiel Umweltsteuern keine verbindliche Auskunft zu geben vermag. Diese Fragen sind Sache der Politik, im schlechteren Falle Sache von Ideologien, die Wirtschaft und Gesellschaft oftmals mehr schaden als nützen.

b) Auf der Suche nach rechtswissenschaftlich rational begründbaren Steuersystemen von **Fiskalzwecknormen** wendet sich die Steuerrechtswissenschaft nicht der Gestaltung von Steuersätzen zu, die von den Vorgaben der Politik und des Finanzbedarfs abhängig sind. Ihr Interesse gilt vielmehr den **Bemessungsgrundlagen**, den **Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit**. Die rechtswissenschaftlich und auch wirtschaftswissenschaftlich interessanten Grundfragen lauten: Mit welchen Bemessungsgrundlagen wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit am besten erfaßt? Und wenn diese Fragen beantwortet sind: Wie sind diese Bemessungsgrundlagen nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip optimal definiert? Die letztere Frage führt die verfassungsrechtliche Bestimmung der Steuergerechtigkeit nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip auf die Ebene konkreter, praktischer Steuerfragen. So hat zum Beispiel der Bundesfinanzhof[27] handelsrechtliche Bilanzierungswahlrechte in der Steuerbilanz nicht zugelassen, weil es dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspreche, wenn der Steuerpflichtige seinen zu versteuernden Gewinn beliebig gestalten könne. Hieran zeigt sich, daß das

---

[23] Siehe Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 4 Rz. 124 ff.

[24] Dazu unten IV.

[25] So K.Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 412. Sie auch Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 4 Rz. 197, sowie M.Jachmann, Leistungsfähigkeitsprinzip und Umverteilung, Steuer und Wirtschaft 1998, S. 293.

[26] Dazu unten Seite 63

[27] Großer Senat vom 3.2.1969, Bundessteuerblatt, Jahrgang 1969, Teil II, S. 291. Weitere Nachweise: Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 9 Rz. 327.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Leistungsfähigkeitsprinzip im Bereich der die Leistungsfähigkeit messenden Normen rechtsdogmatisch bis hin zur Lösung von Einzelfällen operationalisiert werden kann.

Ebenso wie das türkische Verfassungsgericht[28] unterscheidet auch die deutsche Steuerrechtswissenschaft drei Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit: das **Einkommen**, das **Vermögen** und der **Konsum**[29]. Die juristische Steuersystemforschung befaßt sich hauptsächlich mit der Indikation steuerlicher Leistungsfähigkeit[30]. Dabei ist allerdings in interdisziplinärer Kooperation mit den Wirtschaftswissenschaften die optimale Ausgestaltung von Bemessungsgrundlagen zu klären, zum Beispiel zu untersuchen, ob eine konsumorientierte Besteuerung von Einkommen auch aus juristischer Sicht[31] die optimale Form der Besteuerung darstellt, wie es die optimal-taxation-theories behaupten.

c) Der bereits erwähnten[32] Ungleichbehandlung durch **Sozialzwecknormen** wirkt das Leistungsfähigkeitsprinzip entgegen: Es entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip, die in allen Steuerstaaten beklagte sozialpolitische Überfrachtung des Steuerrechts abzubauen, besonders die Bemessung von Steuern auf die Leistungsfähigkeitsindikation zurückzuschneiden und Steuervergünstigungen konsequent zu streichen[33]. Kurzum: Es entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn der Staat darauf verzichtet, mit Steuergesetzen Sozialpolitik zu betreiben.

Ein **von Sozialzwecknormen entlastetes Steuerrecht** habe ich in meinem "Entwurf eines Steuergesetzbuchs"[34] ausgearbeitet. Wir haben ein solches Steuerrecht inzwischen in Kroatien verwirklicht, wo es mit großem Erfolg praktiziert wird. Dort haben wir nachgewiesen, daß der Verzicht auf steuergesetzliche Lenkung mehr soziale Gerechtigkeit und wirtschaftliche Blüte erzeugt, denn mit Steuervergünstigungen verstehen die Reichen am besten umzugehen. Die Staatsbürokratie ist auch nicht fähig, Investitionen richtig zu bewerten, so daß

---

[28] Urteile E.94/80, K.95/27 vom 6.7.1995, RG. (= Staatsanzeiger) vom 2.2.1996, No. 22542, S.21 ff.; E.95/4, K.95/28 vom 6.7.1995, RG. vom 2.2.1996, No.22542, S. 30 ff.; E.94/85, K.95/32 vom 13.7.1995, RG. vom 28.9.1995, No.22771, S.45 ff.

[29] Dazu mit weiteren Nachweisen Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 4 Rz. 95 ff.

[30] Dazu umfassend K.Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), Band II. Vgl. auch J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1988.

[31] Siehe J.Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 49, Bonn 1993. In diesem im Auftrag des Bundesfinanzministeriums für die Beratung mittel- und osteuropäischer Länder verfaßten Entwurf habe ich die ökonomischen Modelle einer konsumorientierten Besteuerung von Einkommen in Gesetzesnormen umgesetzt.

[32] Siehe oben Seiten 43/44

[33] Siehe oben Seite 42

[34] Zitiert in Fn. 31.

Steuersubventionen die sog. Fehlallokationen bewirken und häufig wirtschaftsschädlich sind.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

d) Schließlich entfaltet das Leistungsfähigkeitsprinzip gegenüber **Sozialzwecknormen** seine im **Gleichheitssatz begründete Schutzfunktion**: Je schärfer der Staat Progression und Umverteilung ausgestaltet, desto stärker wird das Bedürfnis, die vom Maßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips abweichende Ungleichverteilung der Steuerlasten vor dem Gleichheitssatz zu rechtfertigen. Im weiteren schützt das Leistungsfähigkeitsprinzip gegen die **regressive Wirkung von Lenkungsteuern**. Die gegenwärtige Bundesregierung hat eine **ökologische Steuerreform** beschlossen, die durch indirekte **Ökosteuern** den Energieverbrauch schrittweise stark verteuern will[35]. Die Lenkungswirkungen solcher Energiesteuern treffen die sozial schwächsten Schichten am stärksten. Sie haben weder die Mittel, die höheren Energiepreise zu bezahlen, noch haben sie die Mittel für Energiesparmaßnahmen. So geht in Deutschland das Gerücht um, daß sich die Reichen auf eine drastische Erhöhung der Mineralölsteuer freuen würden, weil dann endlich mehr Platz auf den Autobahnen für ihre schnellen Luxuslimousinen ist. Das Lenkungsziel der Umweltsteuer kollidiert scharf mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Eine effiziente Umweltsteuer birgt notwendig soziale Härten, die von den bisherigen Vorschlägen zu einer Energiesteuer hingenommen werden. Solchen Fehlentwicklungen der Steuergerechtigkeit muß das Leistungsfähigkeitsprinzip entgegengesetzt werden[36].

2.4 Besteuerung von Einkommen, Vermögen und Konsum nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip

2.4.1 Besteuerung von Einkommen

Die traditionelle Lehre und Rechtsprechung weisen dem Einkommen die beste Qualifikation als Leistungsfähigkeitsindikator zu. Deshalb ist die Rechts-

---

[35] Koalitionsvereinbarung zwischen der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands (SPD) und der Partei Bündnis 90/Die Grünen vom 20.10.1998, III 3. Die ökologischen Steuerreform erstreckt sich auf folgende Energieträger: Mineralöl (Benzin), Heizöl, Gas und Strom. Die Koalitionsvereinbarung folgt damit Vorschlägen der EG-Kommission und des sozialdemokratisch orientierten Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung in Berlin. Dazu H.-W.Arndt, Rechtsfragen einer deutschen CO_2-/Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, Frankfurt 1995; S.Bach, Wirtschaftliche Auswirkungen und rechtlich-institutionelle Aspekte einer ökologischen Steuerreform, Steuer und Wirtschaft 1995, 264; Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 2 Rz. 57 (mit weiteren Nachweisen).

[36] Dazu näher J.Lang, Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Band 15 (1993), S. 115, S. 126 f., S. 157 f. Siehe auch F.R.Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, Lohmar/Köln 1997, S. 181 ff. (Sozialverträglichkeit von Umweltsteuern).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

dogmatik des Leistungsfähigkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht am weitesten fortgeschritten.

2.4.1.1 Dualistisches Konzept des zu versteuernden Einkommens

Nicht nur in Deutschland, sondern auch in vielen anderen Ländern wird die steuerliche Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht **dualistisch** gemessen: Es wird zunächst eine Summe verschiedener Einkunftsarten ermittelt, bei denen Erwerbsaufwendungen abgezogen werden. Diese Summe von Gewinnen und Verlusten (**Summe der Einkünfte**) wird sodann verringert um **persönliche Abzüge**, die den notwendigen Konsum des Steuerpflichtigen berücksichtigen. Die internationale Formel des zu versteuernden Einkommens lautet: Adjusted Gross Income minus Personal Deductions. Die Summe der Einkünfte (Adjusted Gross Income) erfaßt das Einkommen im wirtschaftlichen Sinne als **Indikator für objektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit**. Die persönlichen Abzüge (Personal Deductions) berücksichtigen individuellen Konsum des Steuerpflichtigen und dienen daher als **Indikator für subjektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit**. Dieses dualistische Konzept des zu versteuernden Einkommens mit einem **Erwerbsfaktor** und einem **Konsumfaktor** entspricht der finanzwissenschaftlichen Tradition[37].

a) **Summe der Einkünfte**: Das deutsche Einkommensteuergesetz erfaßt das Einkommen im wirtschaftlichen Sinne in einer Summe von **sieben Einkunftsarten** (§ 2 Abs. 1 bis 3 EStG).

aa) Auf dieser ersten Stufe des dualistischen Konzepts soll nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip das **Totalitätsprinzip** verwirklicht werden[38]. Nach diesem

---

[37] In Deutschland geht es auf Adolph Wagner zurück (siehe J.Lang, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer [Fn. 30], S. 34 f.).

[38] Zum Totalitätsprinzip siehe J.Lang, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Fn. 30), S. 167 ff. Mit der Verwirklichung des Totalitätsprinzips befassen sich die verschiedenen Einkommenstheorien: Das umfassendste Konzept bietet die Reinvermögenszugangstheorie (net accretion theory - Haig/Simons/Schanz). In Deutschland ist die Markteinkommenstheorie (market income theory) entwickelt worden, die nur das erwirtschaftete Einkommen erfaßt. Nicht erfaßt sind Erbschaften und Schenkungen (sie unterliegen der Erbschaft- und Schenkungsteuer), Unterhaltszuwendungen, Wertschöpfungen in der Privatsphäre (z.B. die Dienstleistungen einer Hausfrau) sowie Einkünfte aus einer Liebhaberei, die meistens Verluste sind. Die Markteinkommenstheorie beschränkt den Einkommensbegriff auf das juristisch erfaßbare Erwerbseinkommen und ermöglicht eine juristisch konsequentere Umsetzung des Totalitätsprinzips als die für die juristische Praxis zu weit gefaßte Reinvermögenszugangstheorie. Zur Markteinkommenstheorie ausführlich J.Lang, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Fn. 30), S. 229 ff. ; K.Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), Band II, S. 566 ff.; R.Wittmann, Das Markteinkommen - einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungspunkt der Einkommensteuer?, Augsburg 1992. Siehe auch Doralt/Ruppe.

Prinzip hat die Einkommensteuer das gesamte Einkommen zu erfassen und gleichmäßig zu besteuern. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht die Gesamteinkommensteuer und nicht die Schedulensteuer, die einzelne Einkunftsarten verschieden besteuert. Sowohl die unvollständige als auch die verschiedene Besteuerung der Einkunftsarten widerspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Leider ist das die Realität der meisten Einkommensteuergesetze. So verfolgen die meisten Einkommensteuerreformen das Ziel, die Unterschiede der Erfassung von Einkünften, vor allem die Steuerbefreiung bestimmter Einkünfte und andere **Sozialzwecknormen** zu beseitigen, um die Steuersätze absenken zu können. Hieran zeigt sich deutlich das bereits oben[39] dargelegte moderne, nicht auf Progression angelegte Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips.

bb) Im weiteren wird die Besteuerung der Einkünfte durch das **objektive Nettoprinzip**[40] geprägt: Die Leistungsfähigkeit kann nicht nur nach den Einnahmen oder Erträgen gemessen werden. Vielmehr ist die richtige Meßgröße der Unterschiedsbetrag zwischen Einnahmen/Erträgen und Aufwendungen, die durch die Erwerbstätigkeit veranlaßt sind[41]. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet also in Gestalt des objektiven Nettoprinzips die Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen und den Abzug von Verlusten, entweder mit positiven Einkünften derselben Periode (Verlustausgleich) oder durch Verlustvortrag und Verlustrücktrag. Der interperiodische Abzug von Verlusten ist keine Steuersubvention, sondern eine das objektive Nettoprinzip und damit das Leistungsfähigkeitprinzip verwirklichende Fiskalzwecknorm.

b) **Persönliche Abzüge**: Auf der zweiten Stufe des dualistischen Konzepts ist sodann der **steuerlich nicht belastbare (indisponible)** Teil des Einkommens auszuscheiden. Dies geschieht durch die persönliche Abzüge, die wir wegen der Zuordnung zur privaten Konsumsphäre auch **Privatabzüge** nennen.

Das deutsche Einkommensteuergesetz enthält ebenso wie andere Einkommensteuergesetze eine Vielfalt von persönlichen Abzügen, die verschiedene Konsumaufwendungen zum Steuerabzug zulassen[42]. Derartige Konglomerate sind

---

Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band I, 6. Auflage,Wien 1998, S: 17/18; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 4. Auflage, Zürich 1992, S. 142

[39] Siehe Seiten 41 ff., S. 45.

[40] Zum Nettoprinzip ausführlich J.Lang, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Fn. 30), S. 60 ff., S. 183 ff.; K.Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), Band II, S. 591 ff.; Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 9 Rz. 54 f. (dort Literaturübersicht in Fn. 31). Der Deutsche Juristentag, Sitzungsbericht N, München 1988, S. 214, hat proklamiert: "Das Nettoprinzip gehört zu den identitätskonstituierenden Merkmalen der Einkommensteuer. Als solches steht es nicht zur Disposition des Gesetzgebers."

[41] Ausführlich zum Begriff der Erwerbsaufwendungen Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 9 Rz. 205 ff.

[42] Nach § 2 Abs. 4 und 5 EStG Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, der Kinderfreibetrag und der Haushaltsfreibetrag. Als Sonderausgaben sind zum Beispiel nach § 10 EStG absetzbar Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten,

historisch willkürlich gewachsen und entsprechen daher nicht den Anforderungen einer juristischen Ordnung. Somit stellt sich im internationalen Rechtsvergleich die Frage, was nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip abziehbar sein soll. Hierzu hat die deutsche Rechtswissenschaft das **subjektive** oder **private Nettoprinzip** entwickelt[43]. Nach diesem Prinzip ist der Teil des Einkommens, der für den existenznotwendigen Lebensbedarf benötigt wird, durch den Abzug der **unvermeidbaren Konsumausgaben** von der "Summe der Einkünfte" aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Diese Lehre vom "**indisponiblen Einkommen**" ist durch grundlegende Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts von 1990[44] und 1992[45] anerkannt worden.

Die Lehre vom "indisponiblen Einkommen" vollzieht eine gemeinsame Aufgabe von Steuerrecht und Sozialrecht, welche die türkische Verfassung ebenso wie die deutsche Verfassung gebietet. Art. 5 TV verpflichtet den Staat dazu, die für die materielle und ideelle Existenz des Menschen notwendigen Bedingungen zu schaffen. Die Bundesrepublik Deutschland ist ebenso wie die Repuplik Türkei ein Sozialstaat (siehe unten IV.). Daher hat der Bürger einen verfassungsrechtlichen Anspruch auf die Gewährleistung des "sozial-kulturellen Existenzminimums". Das Sozialhilferecht hat das "sozial-kulturelle Existenzminimum" durch staatliche Zuwendungen zu sichern, wenn der Bürger kein Einkommen hat. Hat der Bürger Einkommen, so muß das Einkommen in Höhe der Sozialhilfe steuerfrei sein. Die Rechtsordnung hat nämlich die verfassungsrechtlich bestimmte Gerechtigkeit widerspruchsfrei zu verwirklichen. Diesen verfassungsrechtlich verbindlichen Zusammenhang zwischen Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht hat das Bundesverfassungsgericht 1992[46] grundlegend bestätigt.

Beiträge zu bestimmten Versicherungen (z. B. Kranken-, Unfall-, Haftpflichtversicherungen), Kirchensteuer, Steuerberatungskosten, Kosten der Berufsausbildung, Aufwendungen für eine Hausgehilfin. Außergewöhnliche Belastungen (§§ 33; 33a; 33b; 33c EStG) sind z.B. Krankheitskosten, Kosten einer Ehescheidung, Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Kleidung und Hausrat nach Brand, Naturkatastrophen, Kriegen, bestimmte Unterhaltsaufwendungen, Pauschalen für Körperbehinderte. Zu der Vielfalt der privaten Abzüge siehe Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 9 Rz. 700 ff.

[43] Grundlegend K.Tipke, Steuerrecht - Chaos, Konglomerat oder System?, Steuer und Wirtschaft 1971, S. 2 ff., S. 16 f. Siehe im weiteren K.Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), Band II, S. 672 ff.; Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 9 Rz. 68 ff. (mit aktueller Literaturübersicht). Der Deutsche Juristentag (Fn. 40), S. 214, hat proklamiert: "Der Einkommensteuer unterliegt nur der Teil des Erwerbseinkommens, der für den Steuerpflichtigen disponibel ist. Die unvermeidbaren Aufwendungen für die eigene Existenzsicherung und den Unterhalt der Familienangehörigen müssen deshalb von der Besteuerung freigestellt sein..."

[44] Beschluß vom 25.5.1990, amtliche Sammlung (BVerfGE), Band 82, S. 60 ff.

[45] Beschluß vom 25.9.1992, amtliche Sammlung (BVerfGE), Band 87, S. 153 ff.

[46] Beschluß vom 25.9.1992 (Fn. 45).

2.4.1.2 Konsumorientierung der Besteuerung von Einkommen

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Nach dem dualistischen Konzept des zu versteuernden Einkommens enthält die Einkommensteuer einen gewichtigen Konsumfaktor, nämlich die Abzugsfähigkeit unvermeidbarer Konsumausgaben. Diese Konsumorientierung der Besteuerung von Einkommen ist dem Charakter einer progressiven Einkommensteuer adäquat, der **opfertheoretisch** gerechtfertigt wird: Nach der klassischen Opfertheorie ist die Relation zwischen der Höhe des Einkommens und dem Umfang der Bedürfnisbefriedigung durch **fallenden Grenznutzen** gekennzeichnet. Zusätzliche Einkommensteile werden für die Bedürfnisbefriedigung immer unwichtiger, so daß sie höherer Steuerbelastung zugänglich sind[47]. Danach ist das Einkommen in Höhe des existenznotwendigen Lebensbedarfs steuerfrei zu stellen. In Höhe des Luxuskonsums kann das Einkommen besonders hoch besteuert werden.

Diese opfertheoretische Rechtfertigung des progressiven Einkommensteuertarifs knüpft an das Potential der Bedürfnisbefriedigung, also an eine **Konsumleistungsfähigkeit** an. Damit stellt sich die Frage, ob nicht opfertheoretisch folgerichtig bereits die "Summe der Einkünfte" konsumorientiert zu definieren ist, und zwar als eine Summe der für den **gegenwärtigen Konsum** verfügbaren Einkünfte, während gesparte und investierte Einkünfte erst später in dem Zeitpunkt zu besteuern sind, in dem sie dem Potential der Bedürfnisbefriedigung zugeführt werden.

Damit wird ein umstrittenes Thema angeschnitten, nämlich die von Prof. Dr. Eser Karakaş geforderte **Konsumorientierung des Steuersystems**. Herkömmlicherweise wird der Konsum durch indirekte Steuern besteuert. Hier geht es um die Konsumorientierung der **direkten Steuern**. Das klassische Modell der direkten Steuer auf den Konsum ist die **Ausgabensteuer**[48]. Dieses Modell ist noch 1989 in Heidelberg ernsthaft diskutiert worden[49]. Die Untauglichkeit der Ausgabensteuer ist mittlerweile allgemein erkannt worden: Privatkonsum ist technisch schwer zu erfassen. Die internationale Verflechtung der Steuersysteme durch Doppelbesteuerungsabkommen macht auch die Einführung von Ausgabensteuern unmöglich, weil alle Vertragsstaaten die direkte Besteuerung radikal reformieren

---

[47] Dazu ausführlich K.Schmidt, Die Steuerprogression, Tübingen 1960, S. 16 ff., S. 51 ff.; H.Haller, Die Steuern, Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3. Auflage, Tübingen 1981, S. 76 ff. Siehe auch F.K.Mann, Steuerpolitische Ideale (Fn. 16); F.Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 122 f., S. 176 f.

[48] Siehe I.Fisher, Income in Theory and Income Taxation in Practice, Econometrica 5, Wisconsin 1937, S. 1 ff.; N.Kaldor, An Expenditure Tax, London 1955; R.Peffekoven, Persönliche allgemeine Ausgabensteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, 3. Aufl., Tübingen 1980, S. 418

[49] Siehe M.Rose (Ed.), Heidelberg Congress on Taxing Consumption, Proceedings of the International Congress on Taxing Consumption, Held at Heidelberg, June 28-30, 1989, Springer-Verlag, Heidelberg 1990.

müßten[50]. Daher sucht man seit 1989 nach Methoden der Konsumorientierung im herkömmlichen Normensystem direkter Steuern[51]. Diese Methoden definieren **Einkünfte konsumorientiert**. In der juristischen Praxis sind folgende Methoden anzutreffen:

a) **Sparbereinigung der Einkünfte** (cash flow): Einzahlungen in einen **Sparfonds** (Pensionsfonds, Lebensversicherung etc.) sind abziehbar. Die Auszahlungen aus dem Sparfonds sind zu versteuern. Diese Form der Besteuerung ist in vielen Ländern schon bei der steuerlichen Behandlung gesetzlicher Rentenversicherungen anzutreffen. Auch Beamte sind cash-flow-besteuert: Die Vorsorge des Staates für die Pension des Beamten werden nicht als Einkünfte des Beamten erfaßt. Vielmehr wird erst die Auszahlung der Pension an den Beamten der Einkommensteuer unterworfen. Neuerdings bezeichnet man die Cash-flow-Besteuerung in Deutschland als "nachgelagerte" Besteuerung.

b) **Zinsbereinigung der Einkünfte**: Danach werden Einkünfte nur besteuert, soweit sie die marktübliche Normalverzinsung des eingesetzten Kapitals überschreiten. Diese Form der Konsumorientierung wird seit 1995 mit großem Erfolg in Kroatien praktiziert[52].

Beide Methoden (Sparbereinigung und Zinsbereinigung der Einkünfte) sind für den Steuerzahler ökonomisch gleichwertig. Sie führen rechnerisch zum gleichen Ergebnis der Steuerbelastung, wie das folgende **Schaubild 1** (Entwicklung eines Sparguthabens bei einem Steuersatz von 30 %) zeigt. Für den Fiskus erweist sich allerdings die Methode der Zinsbereinigung als vorteilhafter, weil dem Fiskus die

---

[50] Siehe Heidelberg Congress (Fn. 49), S. 453 ff. (Taxing Consumtion from an International Point of View, with contributions by P.N.Musgrave, N.Andel, K.Vogel, G.Krause-Junk, B.Genser); Joseph/Vollrath, Anwendung des Internationalen Rechts bei Einführung einer Ausgabensteuer, München 1991.

[51] Siehe bereits J.Lang, Taxing Consumption from a Legislative Point of View, Heidelberg Congress (Fn. 49), S. 273 ff., und J.Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs (Fn. 31): Cash-flow-Methode bei der Einkommensteuer und Methode der Zinsbereinigung bei der Unternehmensteuer. Grundlegende Literatur: David F. Bradford, Untangling the Income Tax, Harvard University Press 1986; McLure/Zodrow, Heidelberg Congress (Fn. 49), S. 335 ff.; M.Rose, Reform der Besteuerung des Sparens und der Kapitaleinkommen, Betriebs-Berater-Beilage Nr. 5/1992; F.W. Wagner, Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit, in: Hax/Kern/Schröder (Hrsg.), Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis, Stuttgart 1989, S. 261, S. 270 ff.; E.Wenger, Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften, Finanzarchiv Band 41 (1983), S. 207. Aktuelle Literatur: M.Rose (Hrsg.), Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, Heidelberg 1997; M.Rose, Konsumorientierung des Steuersystems - theoretische Konzepte im Lichte empirischer Erfahrungen, in: G.Krause-Junk (Hrsg.), Steuersysteme der Zukunft, Berlin 1998, S. 247 ff.; Smekal/Sendlhofer/Winner (Hrsg.), Einkommen versus Konsum (Fn. 20). Weitere Quellen: Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 4 Rz. 110 ff.

[52] Dazu Greß/Rose/Wiswesser, Marktorientierte Einkommensteuer, Das neue kroatische System einer konsum- und damit marktorientierten Besteuerung des persönlichen Einkommens, München 1998.

M. D. H. F. KÜTÜPHANESİ

Steuern früher und permanenter zufließen als im Falle der Sparbereinigung. Die Methode der Zinsbereinigung genießt allerdings geringere politische Akzeptanz, weil sich die Steuerbefreiung von Zinsen bei periodischer Betrachtung als Steuerprivileg der Kapitalisten darstellt.

Entgegen einem verbreiteten Irrtum privilegieren die Methoden der Konsumorientierung das Sparen und Investieren nicht. Vielmehr beseitigen sie die Diskriminierung des Zukunftskonsums durch die traditionelle Einkommensteuer, die von dem Sparen soviel abschöpft, daß der sofortige Konsum des Einkommens einen höheren Wert hat als der durch Sparen finanzierte Zukunftskonsum. Sie schaffen **überperiodische Steuergleichheit** oder **intertemporale Neutralität** sowie **Inflationsneutralität**. Sie sorgen zudem dafür, daß die Steuerlast durch den progressiven Einkommensteuertarif nicht zusätzlich zur sozialstaatlich gerechtfertigten vertikalen Ungleichheit auch noch **horizontal ungleich** verteilt wird.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Schaubild 1: Entwicklung eines Sparguthabens bei einem Steuersatz von % 30

Alter des Sparers	Sparguthaben ohne Steuern in DM	Sparguthaben bei zinsbereinigter Einkommensteuer in DM	Steuerlast in %	Sparguthaben bei sparbereinigter Einkommensteuer in DM	Steuerlast in %	Sparguthaben bei traditioneller Einkommensteuer in DM	Steuerlast in %
25	10.000	7.000	30	10.000	0	7.000	30,00
26	10.600	7.420	30	10.600	0	7.294	31,19
27	11.236	7.865	30	11.236	0	7.600	32,36
28	11.910	8.337	30	11.910	0	7.920	33,51
29	12.625	8.837	30	12.625	0	8.252	34,63
30	13.382	9.368	30	13.382	0	8.599	35,74
60	76.861	53.803	30	76.861	0	29.544	61,56
61	81.473	57.031	30	81.473	0	30.785	62,21
62	86.361	60.453	30	86.361	0	32.078	62,86
63	91.543	64.080	30	91.543	0	33.425	63,49
64	97.035	67.925	30	97.035	0	34.829	64,11
65	102.857	72.000	30	102.857	0	36.292	64,72
				-30.857			
	102.857 DM	72.000 DM	30 %	72.000 DM	30 %	36.292 DM	64,72 %
	Konsum im Alter ohne Steuern	Konsum im Alter nach zinsbereinigter Einkommensteuer	Finale Steuerlast	Konsum im Alter nach sparbereinigter Einkommensteuer	Finale Steuerlast	Konsum im Alter nach traditioneller Einkommensteuer	Finale Steuerlast

Quelle: Manfred Rose, Heidelberg

Beispiel: Ein großer Tennisstar erwirtschaftet in wenigen Jahren sein Lebenseinkommen. Infolge der Progression wird das hohe Einkommen zunächst vertikal ungleich, das heißt mit einem höheren Steuersatz belastet als niedrigere Einkommen. Sodann erhöht die Konzentration des Lebenseinkommens auf wenige Jahre und Steuerperioden nochmals progressiv die Steuerlast, so daß der Tennisstar ökonomisch geradezu gezwungen wird, seinen Wohnsitz an Orten zu begründen, wo Einkommen niedrig oder gar nicht besteuert sind. Die Cash-flow-Besteuerung ermöglicht die Verteilung des sehr hohen Periodeneinkommens auf die Lebenszeit und erzeugt damit horizontale, das heißt in der Bemessungsgrundlage begründete Steuergleichheit.

Die Konsumorientierung der Einkünfte verfolgt also das Ziel einer **überperiodisch gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit**. Das Schaubild 1 zeigt, daß die überperiodische Steuerbelastung des Sparens ohne Konsumorientierung bereits bei einem Proportionalsteuersatz von 30 % in einem Zeitraum von 40 Jahren auf 64,72 %, also auf mehr als das Doppelte ansteigt. Demgegenüber sorgen die Methoden der Konsumorientierung dafür, daß die Steuerbelastung interperiodisch konstant bleibt. Diese Methoden entkräften auch die Kritik der Steuerprogression, sie verfälsche die Lohn- und Preisgerechtigkeit und bestrafe den Tüchtigen[53], da die progressive Ungleichverteilung der Steuerlasten auf der horizontalen Ebene der Bemessungsgrundlagen beseitigt wird: Durch Sparen kann sich nämlich der Tüchtige dem aktuellen Zugriff der Steuerprogression entziehen.

2.4.2 Besteuerung von Vermögen

Die deutsche Steuerrechtswissenschaft vertritt überwiegend die Auffassung, daß das Vermögen als solches nicht geeignet sei, steuerliche Leistungsfähigkeit zu indizieren[54]. Gegenstand des Streits ist hauptsächlich die Vermögensteuer. Sie wird als zusätzliche Belastung des sog. fundierten Einkommens mit dem Argument gerechtfertigt, Vermögenseinkünfte seien leichter zu erzielen als Arbeitseinkünfte. Diese sog. **Fundustheorie**[55] verletzt den Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung von Einkommen. Im Hinblick auf die leicht verdienten Einkünfte von Film- und Sportstars ist eine unterschiedliche Belastung von Arbeits- und Vermögenseinkünften nicht mehr zu rechtfertigen.

---

[53] Grundlegend die Kritik von F.A.Hayek, Die Ungerechtigkeit der Steuerprogression, in: Schweizer Monatshefte, 32. Jahrgang, 1950, und von K.Schmidt, Die Steuerprogression (Fn. 47), S. 44 ff.

[54] Grundlegend K.Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), Band II, S. 775 ff. Zur aktuellen Diskussion siehe D.Birk (Hrsg.), Besteuerung von Erbschaft und Vermögen, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Band 22, Köln 1999.

[55] Ausführlich zu dieser Fundustheorie K.Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), Band II, S. 775 ff.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Die Besteuerung ertraglosen Vermögens verletzt auch das Prinzip, nur die **reale Ist-Leistungsfähigkeit** zu belasten. In den Fällen ertraglosen Vermögens und besonders während Verlustperioden eines Unternehmens fehlt häufig die **Liquidität** zur Steuerzahlung. Wenn aber der Steuerzahler zur Aufnahme eines Bankkredits oder zur Vermögensliquidation gezwungen wird, büßt der Steuerzahler Vermögen ein, das den zu zahlenden Steuerbetrag weit übersteigt. Dadurch wird das **verfassungsrechtliche Übermaßverbot** verletzt. Schließlich ist es kaum möglich, **Bewertungsgleichheit zwischen dem Geldvermögen und dem Sachvermögen** herzustellen. Besonders die Werte von Kunstgegenständen und größeren Vermögenseinheiten wie z.B. Unternehmen sind oftmals sehr schwer zu ermitteln. Daher sind nach unserer Auffassung nur die realisierten Vermögensmehrungen in Gestalt von tatsächlich erwirtschaftetem Einkommen geeignet, gleichmäßig steuerliche Zahlungsfähigkeit zu messen.

Das Bundesverfassungsgericht[56] hat allerdings 1995 die Fundustheorie nicht verworfen und die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Vermögensteuer grundsätzlich bejaht. Jedoch hat es entschieden, daß das normale, familiäre Gebrauchsvermögen freizustellen ist[57] und daß die Vermögensteuer zusammen mit anderen Steuerbelastungen die Hälfte des Sollertrages nicht übersteigen dürfe (sog. **Halbteilungsgrundsatz**)[58]. Diese Auflagen des Bundesverfassungsgerichts hat der Gesetzgeber bisher nicht erfüllt, so daß die Vermögensteuer gegenwärtig nicht erhoben werden darf.

Die gegenwärtige Bundesregierung möchte die Vermögensteuer wieder zum Leben erwecken[59]. In den parteipolitischen Programmen empfehlen die Sozialdemokraten eine Vermögensteuer von 1 % auf Privatvermögen ab einem Freibetrag für das familiäre Gebrauchsvermögen von 1.000.000 DM[60].

---

[56] Beschluß zur Vermögensteuer vom 22.6.1995, amtliche Sammlung (BVerfGE), Band 93, S. 121, S. 139 f.

[57] Beschluß zur Vermögensteuer vom 22.6.1995 (Fn. 56), S. 138, S. 140 f., und Beschluß zur Erbschaftsteuer vom 22.6.1995, BVerfGE Band 93, S. 174. Das Bundesverfassungsgericht bemißt das normale, familiäre Gebrauchsvermögen nach den Werten durchschnittlicher Einfamilienhäuser (BVerfGE Band 93, S. 174).

[58] Leitsatz 3 des Beschlusses zur Vermögensteuer vom 22.6.1995 (Fn. 56), S. 121.

[59] Die Koalitionsvereinbarung vom 20.10.1998 (Fn. 35), III 2, hat beschlossen: "Die neue Bundesregierung wird eine Sachverständigenkommission einberufen, die die Grundlage für eine wirtschafts- und steuerpolitisch sinnvolle Vermögensbesteuerung schaffen soll."

[60] Das **Erbschaftsteuerrecht** ist der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bereits angepaßt worden (siehe Tipke/Lang, Steuerrecht [Fn. 1], § 13 Rz. 101, 145). In § 16 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) in der Fassung vom 27.2.1997, Bundesgesetzblatt, Jahrgang 1997, Teil I, S. 378, wird das **normale Gebrauchsvermögen** mit einem Freibetrag von 600.000 DM für den Ehegattenerwerb und mit einem Freibetrag von 400.000 DM für Kindererwerbe berücksichtigt. Hinterläßt demnach ein tödlich verunglückter Vater seiner Frau und seinen drei

Demgegenüber fordern die Grünen eine Vermögensteuer von 1 % auf das private und das unternehmerische Vermögen und wollen einen Freibetrag für das Gebrauchsvermögen von nur 400.000 DM anerkennen. Der Halbteilungsgrundsatz verlangt allerdings eine Senkung des Spitzensatzes der Einkommensteuer von derzeit 53 % auf unter 50 %. Dazu hat die Koalition beschlossen, den Spitzensatz der Einkommensteuer ab 1.1.2002 auf 48,5 Prozent abzusenken[61]. Allerdings wird jetzt von Sachverständigen befürchtet, daß das Aufkommen der Vermögensteuer wegen der vom Bundesverfassungsgericht festgelegten Bedingungen in einem zu großem Mißverhältnis zum Verwaltungsaufwand steht, der besonders durch die permanente Bewertung des Grundbesitzes verursacht wird. So treten zu den zahlreichen verfassungsrechtlichen, steuersystematischen und wirtschaftspolitischen Einwänden gegen die Vermögensteuer noch die fiskalische Unergiebigkeit und administrative Nachteile hinzu, so daß gegenwärtig die Wiederbelebung der nach unserer Auffassung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbaren Vermögensteuer nicht geplant ist.

2.4.3 Besteuerung des Konsums

Die gegenwärtigen Steuersysteme besteuern den Konsum im wesentlichen durch **indirekte** Steuern (Umsatzsteuer und spezielle Verbrauchsteuern). Da diese Art von Steuern auf die persönliche Leistungsfähigkeit der mit der Steuer belasteten Bürger keine Rücksicht nimmt, ist die Auffassung verbreitet, daß sich das Leistungsfähigkeitsprinzip nur durch Steuern auf das Einkommen entfalten könne. Hingegen hat mein Lehrer Klaus Tipke einen alle Steuern umfassenden Ansatz entwikelt[62]. Nach unserer Auffassung ist das Leistungsfähigkeitsprinzip ein **universales Rechtsprinzip der Besteuerung**[63]. Dieses Prinzip ist wohl bei den einzelnen Steuerarten mit unterschiedlicher Intensität verwirklicht. Jedoch darf keine Steuer vom Anspruch des Bürgers auf Steuergerechtigkeit ausgenommen werden. Daher ist das Leistungsfähigkeitsprinzip **bei allen Steuerarten** zu beachten.

So gebietet das Leistungsfähigkeitsprinzip, das "sozial-kulturelle Existenzminimum" auch bei den **indirekten** Steuern freizustellen[64]. In meinem "Entwurf eines Steuergesetzbuchs" empfehle ich, die Umsatzsteuerbelastung des existenznotwendigen Lebensbedarfs konkordant zur einkommensteuerrechtlichen

---

Kindern ein Vermögen von 1.800.000 DM, so fällt nach § 16 ErbStG keine Erbschaftsteuer an.

[61] Koalitionsvereinbarung vom 20.10.1998 (Fn. 35), III 1.

[62] So besonders Band II des in Fn. 1 zitierten dreibändigen Werks "Die Steuerrechtsordnung".

[63] Siehe auch Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 4 Rz. 81 ff., Rz. 85.

[64] Siehe mit weiteren Nachweisen K.Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), Band II, S. 922 ff.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Regelung zu vergüten[65]. Eine derartige Regelung enthielt bereits das deutsche Umsatzsteuergesetz von 1919; sie wurde schon 1920 wieder abgeschafft[66]. Derartige Steuervergütungen lassen sich nach meiner Überzeugung durchaus verwaltungspraktikabel gestalten. Jedenfalls hat die verfassungsrechtliche Gewährleistung des Existenzminimums in den Sozialstaaten der Türkei und Deutschlands einen so hohen Rang, daß beliebige Gründe der Steuerpraktikabilität nicht ausreichen dürfen, um den steuergerechten Schutz des Existenzminimums zu verhindern. Das Bedürfnis nach einer Vergütung der das Existenzminimum belastenden Steuer wird besonders bei der bereits oben[67] angesprochenen Einführung **indirekter Ökosteuern** unabweisbar.

2.4.4 Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzustellen, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip in keinem Teil der Steuerrechtsordnung ausgeschaltet werden darf. Maßgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit sind die dynamischen Stromgrößen des **Einkommens** und des **Konsums**, während sich das Vermögen, besonders das ertraglose Vermögen nicht als Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit eignet. In einem ganzheitlich am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Steuersystem bilden die Maßgrößen "Einkommen" und "Konsum" keinen Gegensatz, sondern nur verschiedene Ansatzpunkte der Besteuerung. Im Mittelpunkt steht der **Konsumfonds** des Bürgers, aus dem seine steuerliche Leistungsfähigkeit geschöpft werden kann, entweder durch Besteuerung des Einkommens als Zufluß in den Konsumfonds, oder durch Besteuerung des Konsums als Abfluß aus dem Konsumfonds. Demnach ist die **Konsumleistungsfähigkeit** der Gegenstand eines **alle Steuerarten** umspannenden Leistungsfähigkeitsprinzips, das sowohl für die gerechte Besteuerung der Einkommen als auch für eine möglichst gerechte Besteuerung der Einkommensverwendungen zu sorgen hat.

2.5 Der verfassungsrechtliche Schutz von Ehe und Familie im Steuerrecht

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat bisher das Leistungsfähigkeitsprinzip im Bereich der Familienbesteuerung am striktesten verwirklicht, weil Art. 6 Abs. 1 GG Ehe und Familie unter den besonderen Schutz der staatlichen

---

[65] J.Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs (Fn. 31), § 473, Begründung: Rz. 705 ff., Rz. 731.

[66] § 14 des deutschen Umsatzsteuergesetzes vom 24.12.1919 sah eine Vergütung der geschätzten Umsatzsteuerbelastung unbemittelter Individuen vor. Nach J.Popitz, Allgemeine Verbrauchsteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, Tübingen 1929, S. 187, wurde sie abgeschafft, weil sie ein "verletzendes Almosen" darstelle. F.Neumark, Grundsätze (Fn. 47), S. 83 (dort Fn. 10), vermutet Gründe der Praktikabilität.

[67] Siehe Seite 46.

Ordnung stellt[68]. In ähnlicher Weise wie das Grundgesetz schützt auch die türkische Verfassung die Familie in Art. 41, so daß die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Besteuerung der Familie von hohem rechtsvergleichenden Interesse ist.

Das Bundesverfassungsgericht leitet aus Art. 6 Abs. 1 GG sowohl ein **Förderungsgebot** als auch ein **Diskriminierungsverbot** ab[69]. Während das Förderungsgebot hauptsächlich für das Sozialrecht Bedeutung hat, entfaltet sich Art. 6 Abs. 1 GG im Steuerrecht vor allem als ein die Anwendung des Gleichheitssatzes verschärfendes Diskriminierungsverbot. Hierzu hat das Bundesverfassungsgericht in einer Reihe sehr grundlegender Entscheidungen[70] folgende drei durch die Steuerrechtswissenschaft entwickelte **Regeln der Familiensteuergerechtigkeit** bestätigt:

a) **Individualbesteuerung**: Bis 1957 wurden in Deutschland Ehegatten als eine Steuereinheit behandelt. Die Einkommen der Ehegatten wurden zusammengerechnet. Dadurch wurden Ehegatten progressiv höher belastet als unverheiratete Steuerzahler. In einer grundlegenden Entscheidung von 1957[71] wurde die Zusammenrechnung der Einkommen in Gestalt der sog. **Haushaltsbesteuerung** als verfassungswidrig verworfen. Das Bundesverfassungsgericht konkretisierte die gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch den **Grundsatz der Individualbesteuerung**: Zuordnungssubjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit und damit auch des progressiven Einkommensteuertarifs sei die **einzelne natürliche Person**. Der Gesetzgeber ersetzte die Haushaltsbesteuerung durch ein Ehegattensplitting (§§ 26; 32a Abs. 5 EStG). 1982 bekräftigte das Bundesverfassungsgericht das Ehegattensplitting als eine sachgerechte

---

[68] Wichtigste Entscheidungen: Beschluß vom 17.1.1957, amtliche Sammlung (BVerfGE), Band 6, S. 55 ff. (Haushaltsbesteuerung von Ehegatten); Urteil vom 3.11.1982, BVerfGE, Band 61, S. 319 ff. (Ehegattensplitting); Beschluß vom 22.2.1984, BVerfGE, Band 66, S. 214 ff. (realitätsgerechte Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen); Beschluß vom 4.10.1984, BVerfGE, Band 67, S. 290 ff. (realitätsgerechte Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen); Beschluß vom 17.10.1984, BVerfGE, Band 68, S. 143 ff. (Besteuerung unverheirateter Eltern); Beschluß vom 29.5.1990, BVerfGE, Band 82, S. 60 ff. (Familienexistenzminimum); Beschluß vom 12.6.1990, BVerfGE, Band 82, S. 198 ff. (Kinderfreibetrag). Zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts pars pro toto: J.Lang, Steuer und Wirtschaft 1983, S. 103 ff.; ders., Steuer und Wirtschaft 1990, S. 331 ff.; W.Lingemann, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, Berlin 1994; M.Pechstein, Familiengerechtigkeit als Gestaltungsaufgabe für die staatliche Ordnung, Baden-Baden 1994; H.-J.Pezzer, Verfassungsrechtliche Perspektiven der Familienbesteuerung, in: Festschrift für W.Zeidler, Berlin/New York 1987, S. 757 ff.; K.Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), Band II, S. 672 ff.; K.Vogel, Steuer und Wirtschaft 1984, S. 197 ff.

[69] Grundlegend der Beschluß vom 17.1.1957 (Fn. 68), S. 76 f.

[70] Insbesondere die in Fn. 68 zitierten Entscheidungen.

[71] Beschluß vom 17.1.1957 (Fn. 68).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Fiskalzwecknorm. Das Ehegattensplitting sei keine Steuervergünstigung; vielmehr berücksichtige es sachgerecht die **Einkommensverteilung** innerhalb der **ehelichen Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft**[72].

b) **Steuerfreiheit des Familienexistenzminimums**: Die bereits erwähnte Lehre vom indisponiblen Einkommen bestätigte das Bundesverfassungsgericht 1990 in zwei grundlegenden Entscheidungen zum **Kindergeld** und zum **Kinderfreibetrag**[73]. Der existenznotwendige Lebensbedarf der Kinder sei entweder durch einen Kinderfreibetrag oder durch ein Kindergeld steuerfrei zu stellen.

Nach diesen Entscheidungen hat der Gesetzgeber ab 1996 den sog. **Familienleistungsausgleich** in den §§ 31; 32; 62-78 EStG neu geregelt: Die Eltern erhalten zunächst als **Steuervergütung** ein monatliches Kindergeld von jeweils 220 DM für das erste und zweite Kind, 300 DM für das dritte Kind und 350 DM für die weiteren Kinder. Bewirkt ein Kinderfreibetrag von jährlich 6.912 DM (sozialhilferechtliches Kinder-Existenzminimum ab 1997) eine höhere Steuerentlastung als die Beträge des Kindergeldes, so wird bei der Veranlagung zur Einkommensteuer von Amts wegen der Kinderfreibetrag angesetzt.

c) **Realitätsgerechte Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen**: Schließlich leitete das Bundesverfassungsgericht aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip die Regel ab, daß Unterhaltsverpflichtungen realitätsgerecht zu berücksichtigen seien, weil Unterhaltsverpflichtungen die steuerliche Leistungsfähigkeit des Verpflichteten mindern würden[74]. Wie allerdings eine solche Regel auszusehen hat, hat das Bundesverfassungsgericht offengelassen.

Der Deutsche Juristentag hat 1988[75] und 1994[76] ein **Familien-Realsplitting**[77] empfohlen, das an die gesetzlichen Verpflichtungen des Zivilrechts anknüpft: Der

---

[72] Urteil vom 3.11.1982 (Fn. 68), S. 345 f., im Anschluß an J.Lang, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Fn. 30), S. 620 ff.

[73] Beschlüsse vom 29.5.1990 (Fn. 68) und vom 12.6.1990 (Fn. 68).

[74] So insbesondere die Beschlüsse vom 22.2.1984 (Fn. 68) und vom 4.10.1984 (Fn. 68).

[75] Sitzungsbericht N zum 57. Deutschen Juristentag, München 1988, S. 213 (Unterhaltsbezüge sind im tatbestandlichen Rahmen der Einkunftsarten steuerpflichtig) und S. 216 (realitätsgerechte Berücksichtigung bedeutet Abzug in Höhe der gesetzlichen Unterhaltspflichten des bürgerlichen Rechts von der Bemessungsgrundlage).

[76] Sitzungsbericht O zum 60. Deutschen Juristentag, München 1994, S. 92 (das Ehegattensplitting ist in eine Form der Familienbesteuerung umzugestalten, welche das Familienexistenzminimum in Übereinstimmung mit dem Sozialhilferecht steuerfrei stellt und die familienrechtlich vorgegebene Einkommensverteilung in Ehe und Familie nachvollzieht).

[77] Zu diesem Familien-Realsplitting J.Lang, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Fn. 30), S. 650 ff.; ders., Referat auf dem 60. Deutschen Juristentag, Sitzungsbericht O, S. 61 ff.; ders., Entwurf eines Steuergesetzbuchs (Fn. 31), § 134, Begründung: Rz. 566, Rz. 620; M.Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Tübingen 1993, S. 166 ff.; M.Lingemann, Familienbesteuerung (Fn.

Leistende hat einen Steuerabzug in Höhe der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung und dementsprechend hat der Empfänger Unterhaltsbezüge zu versteuern. Sodann ist bei allen Familienmitgliedern das Existenzminimum in sozialhilferechtlicher Höhe abzusetzen. Dadurch wird die Familiensteuergerechtigkeit nach dem Grundsatz der **Einheit der Rechtsordnung** in vollen Einklang mit dem **Zivilrecht** und dem **Sozialrecht** gebracht. Das folgende **Schaubild 2** zeigt das Schema des Familien-Realsplittings an dem Beispiel einer vierköpfigen Familie.

0Schaubild 2: **Schema eines Familienrealsplittings**

	Vater	Mutter	Tochter	Sohn
Markteinkommen	ME			
Eherechtlicher Transfer:	-Te	+Te		
Unterhaltsrechtlicher Transfer:	-Tu	-Tu	+Tu	+Tu
Sozialhilferechtliches Existenzminimum				
a) Staatliche Zuwendungen (z.B. Kindergeld):	+Zk			
b)sozialhilferechtlicher Lebensbedarf (Erwachsene, Kinder):	-Le	-Le	-Lk	-Lk

Zu versteuerndes Einkommen:	Vater	Mutter	Tochter	Sohn
	ME – Te + Tu + Zk -Le	Te – Tu - Le	Tu - Lk	Tu - Lk

68). S. 156 ff.; M.Moderegger, Der verfassungsrechtliche Familienschutz und das System des Einkommensteuerrechts, Baden-Baden 1991, S. 164, S. 176 ff.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

III.BESTIMMUNG DER STEUERGERECHTIGKEIT DURCH DIE FREIHEITSRECHTE

Während es wohl international üblich ist, die Steuergerechtigkeit wesentlich durch den Gleichheitssatz und das Leistungsfähigkeitsprinzip zu bestimmen, entwickelte der Richter des Bundesverfassungsgerichts Paul Kirchhof die Steuergerechtigkeit freiheitsrechtlich. Die Steuer sei eine **Institution der Freiheit** und der **privatnützigen Eigentumsordnung**[78]. Im Unterschied zu einem Staat, der seinen Finanzbedarf durch staatliche Zwangswirtschaft befriedige, sei der freiheitlich organisierte Staat darauf angewiesen, sich durch Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens zu finanzieren. Davon ausgehend bindet Paul Kirchhof die Steuer in die **Sozialpflichtigkeit des Eigentums** (Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG) ein.

Die Lehre von Paul Kirchhof verbindet klassische äquivalenztheoretische Vorstellungen, wie sie bereits Adam Smith und Lorenz von Stein formuliert haben, mit moderner Grundrechtsdogmatik und gewinnt dadurch höchst originelle Interpretationsansätze, die mir für die türkische Verfassungsjurisprudenz als besonders interessant erscheinen, weil Art. 12 Abs. 2 TV die soziale Verantwortung des Individuums deutlicher und umfassender mit den Grundfreiheiten verknüpft als die deutsche Grundrechtsdogmatik. Die Kirchhofschen Schlußfolgerungen fügen sich zu einem sehr konkreten Bild der Steuergerechtigkeit zusammen und stellen nach meiner Auffassung auch eine sinnvolle Ergänzung der am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Gleichheitsdogmatik dar[79].

So rechtfertigt Paul Kirchhof die Besteuerung von Einkommen damit, daß Einkommen nicht nur durch die Anstrengung des Marktanbieters, sondern auch durch eine entsprechende Nachfrage entsteht. Es seien also die von der Gemeinschaft erzeugten und gesicherten Marktbedingungen, die ursächlich für die Entstehung von Einkommen seien. Daher sei es gerecht, wenn die Gemeinschaft am Erfolg des Wirtschaftens beteiligt sei. Die indirekte Besteuerung bereitet Paul Kirchhof weniger Schwierigkeiten als den Dogmatikern des Leistungsfähigkeitsprinzips: Die indirekte Steuer erfasse "nur den anonymen Leistungsaustausch am Markt", belaste "in diesem Tatbestand den marktabhängigen Konsum" und wirke "in der Individualbesteuerung regressiv"[80]. Der regressive

---

[78] Grundlegend P.Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Band 39 (1981), S. 213 ff.; ders., Staatliche Einnahmen, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band IV, Heidelberg 1990, § 88 Rn. 92 ff.; ders., Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern, in: Kirchhof/Birk/Lehner (Hrsg.), Steuern im Verfassungsstaat, München 1996, S. 27 ff. Kritisch zur Rechtfertigungstheorie von P.Kirchhof äußert sich K.Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), Band II, S. 528 ff.

[79] Dazu näher J.Lang, Über das Ethische der Steuertheorie von Klaus Tipke, in: Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995, S. 3, S. 18 ff.; Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 4 Rz. 226 f.

[80] P.Kirchhof, Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern (Fn. 78), S. 41.

Typus einer Steuer kann auf der Grundlage einer Marktteilhabedogmatik offenbar leichter hingenommen werden als vom Standpunkt des Leistungsfähigkeitsprinzips aus. Praktisch bedeutet dies, daß das von Paul Kirchhof entworfene freiheitsrechtliche Konzept einen höheren Anteil indirekter Steuern verträgt als ein am Leistungsfähigkeitsprinzip orientiertes Konzept.

Gleichwohl plädiert Paul Kirchhof im Zusammenwirken von progressiver Einkommensteuer und regressiv wirkenden indirekten Steuern für eine stärkere Belastung desjenigen, der Einkommen "durch Nutzung des Marktes mit wachsendem Erwerbserfolg" erwirtschaftet[81]. Der "wachsende Erwerbserfolg" bildet die Grundlage für die Rechtfertigung der Einkommensteuerprogression, die allerdings durch den erwähnten, aus Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG abgeleiteten Halbteilungsgrundsatz begrenzt wird. Paul Kirchhof denkt ganzheitlich, betrachtet demnach die **Gesamtsteuerbelastung**.

Der Einfluß von Paul Kirchhof auf die Rechtsprechung seines Senats ist höchst eindrucksvoll. In der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts von 1992 wird die Steuerfreiheit des Existenzminimums freiheitsrechtlich auf das in den Art. 12 Abs. 1; 14 Abs. 1 GG verankerte Verbot der Erdrosselungssteuer gestützt[82]. Der bereits erwähnte Beschluß des Zweiten Senats zur Vermögensteuer von 1995[83] trägt ganz die Handschrift von Paul Kirchhof. Originelle Produkte seiner Lehre sind besonders der verfassungsrechtliche Schutz des normalen, familiären Gebrauchsvermögens und der Halbteilungsgrundsatz[84]. Mit dem bereits oben[85] angesprochenen Halbteilungsgrundsatz weist Paul Kirchhof den Leviathan des Steuerstaates in feste Grenzen und verwirklicht damit den von Geoffrey Brennan und James M. Buchanan in dem berühmten Buch "The Power to Tax" verfolgten Ansatz einer konstitutionellen Begrenzung der Steuerlast[86]. Paul Kirchhof erweist sich hier als gelehriger Schüler von Klaus Vogel, der seit 1981 Verfassungsgrenzen für Steuern und Staatsausgaben fordert[87]. Fraglich bleibt allerdings, mit welcher Stringenz das Bundesverfassungsgericht künftig den Halbteilungsgrundsatz handhaben wird. Zur Nagelprobe dürfte eine Wiederbelebung der Vermögensteuer werden. Welches Schicksal der Halbteilungsgrundsatz auch erfahren wird, die Notwendigkeit einer freiheitsrechtlichen Rechtfertigung der Steuern gegen einen

---

[81] P.Kirchhof, Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern (Fn. 78), S. 52.

[82] Beschluß vom 25.9.1992 (Fn. 45), S. 169.

[83] Beschluß vom 22.6.1995 (Fn. 56).

[84] Siehe oben Seite 55. Zu dem Einfluß von Paul Kirchhof auf diese Judikatur siehe Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 4 Rz. 214 ff.

[85] Siehe Seite 55.

[86] Geoffrey Brennan/James M.Buchanan, The Power to Tax, Analytical Foundations of a Fiscal Constitution, Cambridge University Press 1980.

[87] K.Vogel, Verfassungsgrenzen für Steuern und Staatsausgaben?, in: Festschrift für Theodor Maunz, München 1981, S. 415 ff.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ausufernden Steuerstaat wird auch nach der Amtszeit von Paul Kirchhof nicht mehr geleugnet werden können.

IV. BESTIMMUNG DER STEUERGERECHTIGKEIT DURCH DAS SOZIALSTAATSPRINZIP

Gestatten Sie mir, daß ich nun am Schluß meines Vortrages noch kurz über die steuerrechtliche Bedeutung des Sozialstaatsprinzip berichte. Die Bundesrepublik Deutschland ist ebenso wie die Republik Türkei ein **sozialer Rechtsstaat** (Art. 20 Abs. 1; 28 Abs. 1 GG; 2 TV). Das Sozialstaatsgebot ist im wesentlichen auf den **Ausgleich sozialer Ungleichheiten** ausgerichtet und gewährleistet zur Sicherung der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG und Präambel der TV) **soziale Mindeststandards**[88]. Das bedeutet für das Steuerrecht folgendes:

a) Das Steuerrecht bewirkt den sozialen Ausgleich zunächst durch **Fiskalzwecknormen**, nämlich durch die konsequente Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist auch sozialstaatlich geprägt. Dies zeigt sich besonders in der Lehre vom indisponiblen Einkommen. Analog zur verfassungsrechtlichen Begründung des Anspruchs auf Sozialhilfe gebietet das Sozialstaatsprinzip die bereits behandelte **Steuerfreiheit des Existenzminimums in Höhe der Sozialhilfe**[89].

b) Sodann bestimmt das Sozialstaatsprinzip die **Umverteilungsgerechtigkeit** der Besteuerung durch **Sozialzwecknormen**. Umverteilungszwecken dient insbesondere der **progressive Einkommensteuertarif**. Wie bereits dargelegt[90], qualifizieren wir die Progressionsnorm nicht als Fiskalzwecknorm, sondern als Umverteilungsnorm, die den Sozialzwecknormen zuzuordnen ist. Nach unserer Auffassung erfährt der progressive Einkommensteuertarif seine Rechtfertigung nicht aus dem Gleichheitssatz, sondern aus dem Sozialstaatsprinzip, das ein Prinzip der sozialen Gerechtigkeit ist[91]. Dieses Prinzip rechtfertigt Umverteilung. Die Progression ist Ausfluß umverteilender Sozialstaatlichkeit[92].

---

[88] So ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, z.B. amtliche Sammlung (BVerfGE), Band 35, S. 355 f. Siehe K.Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band I, 2. Auflage, München 1984, § 21 (Das sozialstaatliche Prinzip); H.F.Zacher, Das soziale Staatsziel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts (Fn. 78), Band I, Heidelberg 1987, § 25 (Das soziale Ziel).

[89] Siehe Seiten 49 (Lehre vom "indisponiblen Einkommen).

[90] Siehe Seite 44.

[91] Dazu K.Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 406 ff. (das Sozialstaatsprinzip als Komponente der sozialen Gerechtigkeit im Steuerrecht).

[92] Dazu K.Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 1), S. 411 ff. (Sozialstaatsprinzip und Steuerprogression).

Die Vermögensteuer sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer können als Instrumente zum **Abbau des Vermögensgefälles** sozialstaatlich gerechtfertigt werden. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer hat eine Doppelfunktion: Sie ist primär **Fiskalzwecksteuer** mit dem Ziel, zugewendetes Einkommen zu besteuern. Zusätzlich hat die Erbschaft- und Schenkungsteuer **sozialstaatliche Umverteilungsfunktion**, die besonders bei hohen Steuersätzen zum Tragen kommt.

V. ZUSAMMENFASSUNG

Zusammenfassend vermag ich festzustellen, daß die türkische und die deutsche Verfassung in Bezug auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben große Ähnlichkeiten aufweisen. Die gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, der besondere Schutz von Ehe und Familie, die Sozialbindung der Freiheitsrechte und das Sozialstaatsprinzip begründen gemeinsame Vorstellungen von Steuergerechtigkeit. Daher erscheint es mir als äußerst fruchtbar, die Verwirklichung der Steuergerechtigkeit durch einzelne Normen des Steuerrechts in der türkischen und deutschen Rechtsordnung zu vergleichen. Hierzu will mein Bericht über die Steuerrechtsdogmatik in Deutschland einen Beitrag leisten.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

YENİ YÜZYILIN EŞİĞİNDE YENİDEN SORGULANAN ADALET: ÖZÜ EŞİTLİK VERGİ ADALETİ: ÖZÜ VERGİDE EŞİTLİK

Doç.Dr. Nihal SABAN
Marmara Üniversitesi
Hukuk Fakültesi

I. MATEMATİKLE BULUNAN, DUYGUYLA DEĞERLENEN İNSANLIĞIN ÖZEL KAVRAMI: ADALET

Yeni bir yüzyılın eşiğinde, insanların tutunamadığı" adalet". Zamanlar aktı ve mekanlar değişti, insanlar hep onu aradı. Yükselen değerlerden olmadı, çünkü sistemin yaşamasını sağlayan bir talepti. Kaybolmadı, çünkü dünden bugüne özenle taşındı. Artık o da sorgulanıyor[1]. Niçin? Yeni bir yüzyıla taşınmak için mi? Hayır. Bugün için.

1. Çağdaş hukuk felsefesi ve hukuk kuramı incelemelerinde "adaletin özü: eşitlik" tartışmalarından birkaç örnekleme

Adaletin özü olarak eşitlik[2] *." Adaletin özünü, esasını eşitlik düşüncesi oluşturur. Aristo'dan beri adalet türlerine temel yapılmış bulunan eşitlik düşüncesi, aslında matematiğe ilişkin bir kavramdır. Eşitlik düşüncesinin adaletin gereği ve istemi olacağı hiç bir yerde gösterilmemiştir; onun kendisinden çıkarıldığı bir üst ve büyük önerme yoktur; eşitliğin, adaletin gereği olacağı mantıki düşüncelerle kanıtlanamaz. Böyle olmakla birlikte eşitliğin adaleti temellendirdiği insanın hukuk duygusundan çıkmaktadır. İnsanları eşit bir işleme tabi tutmamanın haksızlık olacağı kesindir."*[3]

Hukuki değer olarak adalet: *Adalet nesnel (objektif) ve öznel (subjektif) diye değişik iki anlamda kullanılır. Öznel adalet, adaleti gerçekleştirmeye yönelmiş bir zihniyet ve tutum olarak, adalet severlikten başka bir şey değildir. Nesnel adalet artık kişinin bir özelliğini değil, kişilerin somut durumlarda gerçekleştireceği ilişki*

---

* Bu çalışma Prof. Dr. Joachim LANG'ın "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri" başlıklı tebliğine yorum olarak hazırlanmıştır.

[1] PERELMAN, " Yeniden sorgulanan adalet", Çeviren: Murat ÖNDERMAN, Çağdaş Hukuk Felsefesi ve Hukuk Kuramı İncelemeleri, Hazırlayan: Hayrettin ÖKÇESİZ, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları I (HFSA), Mayıs 1997 İst., 387.

[2] TAMMELO, "Adaletin özü olarak eşitlik", Çeviren: Murat ÖNDERMAN, HFSA I, 394.

[3] ARAL, "Hukuki değer olarak adalet", HFSA I, 352 ve dipnotu 48.

biçiminin bir özelliğini deyimler. İşte hukuk alanında hukuki değer olarak söz konusu olan adalet de, bu nesnel anlamda adalettir, çünkü hukuk, insanlararası ilişkileri biçimlendiren, onlara görünür ve algılanabilir bir düzen veren, bu amaca yönelen normlar bütünüdür.

Adalet talebi: Platon adaletinin bir fikir olduğunu söyler.[4] Fikirden kavrama geçme sürecinde adalet ile neyin dile getirilmeğe çalışıldığı, bunun adalet istemine yöneldiği, bir anlamda adaletsizliğe bakmak gerektiği düşünülmüştür[5]. Adalet ve adaletsizlik iki karşıt terim olmasına rağmen, iki karşıt kavram değildir. Adaletsizlik terimi bir durumu, adalet terimi ise bir fikri dile getirir[6].

Adaletin talep ettiği, adalet teorilerinin sandığı gibi belirli içerikli ilkelerin etkili kılınması değildir; talep ettiği şey, belirli bir istemedir: değişik ve değişken, ama belirli nitelikte olan düzenleri oluşturan bir koşullar zincirini sürekli gerçekleştirmeyi isteme[7].

Adaletin kendine özgü belirli ilkeleri yoktur. Adalet yalnızca, toplumsal-siyasal ilişki düzenlemelerini belirleyen normların niteliğine ilişkin bir talep getiriyor; toplumsal, hukuksal,siyasal kararları ve eylemleri belirleyen ilkelerin, mevcut gerçek durumlarda temel insan haklarının gerektirdikleri ilkeler olması talebini; ya da bu ilkelerin-kuralların, kişilerin insan haklarını, o tarihsel durumda gerçekleştirme imkanını sağlayan ilkeler olması talebini[8].

Adaletin türleri: Denleştirici adalet, justitia commutativa; İnsanın hukuk duygusunun sesi olan eşitliğin bu anlamda uygulanması "herkese eşit olanın verilmesi" formülünde deyime kavuşturulabilir. Buna göre söz konusu olan herkes, kendisini diğerinden ayır eden herhangi bir özellik dikkate alınmadan aynı biçimde ele alınmalıdır. Genç yada ayaşlı, hasta ya da sağlıklı, zengin ya ada yoksul, beyaz ya da zenci olup olmadığına bakılmaksızın, bu konuda hiç bir ayrım yapılmaksızın herkesin eşit işleme tabi tutulması, denkleştirici adaletin gereğidir. Denkleştirici adalet, salt aritmetik bir eşitlik düşüncesine dayanmaktadır. Denkleştirici eşitliğin temeli olan salt eşitlik, herkese eşit olanın verilmesi, herkesin eşit bir işleme tabi tutulmasını gerektirir. İlk bakışta tüm insanların tam bir eşitliğini öngören denkleştirirci adaletin, yasa karşısında herkesin eşitliği düşüncesi dışında da uygulanabilecek en yetkin adalet kavramı olduğu sanılabilir[9].

Dağıtıcı adalet, justitia disributiva, orantılı eşitlik düşüncesinin temelidir. Değişik olay ve bireylerin varlığında her olay ve herkesin eşit bir işleme değil, tam tersine, değişik işlemlere tabi tutulması, ancak aynı durumda olanlara eşit olanın verilmesi eşitlik düşüncesine uygun düşecektir. Yalnız burada söz konusu olan

[4] KUÇURADİ, "Adalet Kavramı", HFSA 1. 322.
[5] KUÇURADİ. 323.
[6] KUÇURADİ. 326.
[7] KUÇURADİ. 327.
[8] KUÇURADİ. 328.
[9] ARAL. 352-353.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

eşitlik, artık salt ve aritmetik eşitlik değil, bireylerin ihtiyaç, yetenek ve olanaklarına uyan orantılı bir eşitliktir[10].

Hakkaniyet, adalet, somut olayların ve insanların özellik ve ayrıntılarının hepsinin dikkate alınmasını gerektirir. Adaletin bu türüne hakkaniyet ya da nasfet denir. Hukuk hakkaniyet gereğini doğrudan yerine getiremez, bunu ancak hakimin somut olaydaki uygulamaları gerçekleştirebilir[11]. *Adaletin niteliğini eşitlik belirler ancak dünyada eşit iki insanın bulunmasının çok zor olması, adaletin kendi içinde bir çelişme, daha doğrusu bir çatışma içerdiğini söyleyebiliriz*[12].

2. Özgürlükler bağlamında adalet: Çağdaş anayasaların ortak tarihi: 1789

a) Devletin sınırsız egemenlik hakkından, dokunulmaz (kutsal) haklara

Özgürlük bilgelerinin en önemli özelliği, bunların devlet tarafından tanınmasına bağlı olarak, devletin bu alanda kendi iktidarını da sınırlamasıdır.

İngiltere'de 1215 Magna Carta Libertatum, Kral Yurtsuz Jean tarafından kabul edilmiştir. Hükümet ile Baronlar ülke arasındaki karşı yetki ve görevleri belirleyen bu ferman, İngiliz halkının can ve mal güvenliğini sağlamayı ve vergi salmayı da bir düzene bağlar. Amerika'da hak bildirilerinin temelini teşkil eden 1776 tarihli Virginia Haklar Bildirisi, bütün insanların doğuştan haklara sahip olduğunu, iktidar yetkisi halkta olduğu, yasama, yürütme ve yargının ayrılmış ve belirlenmiş olmasını ilan eder.

Kamu özgürlükleri açısından bakıldığında 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nin özel bir yeri vardır. Bildirge bir yüzü ile Fransız halkına bakarken diğer yüzü de dünya halklarına dönüktür. Bu yaklaşımın içeriği günümüz anayasalarının ortak paydası olmuştur. Bildirge'de ne düzenlenmiştir? İnsanın ve yurttaşların haklarını Tanrı önünde ve onun kanadı altında tanıyıp açıkladığını belirtir. İnsana insanlık onurunu sağlayan bu haklar, kutsal, vazgeçilmez, aktarılmaz haklardır[13]. Bildiri bir temel haklar kataloğu verir. Bu katalogda eşitlik, özgürlük, mülkiyet, güvenlik kavramları yer alır.

b) Devletin sınırsız egemenlik hakkından, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına

Bu bildirilerin hepsinde devletin vergilendirme yetkisinin keyfilikten çıkarılarak, sınırlanması ile ilgili kurallar yer alır. Çünkü, krallar ya da devlet, vergi koyma yetkisi kimde ise, harcamalarını karşılamak üzere talep ettikleri vergilerle insanları her gün biraz daha yoksullaştırmışlardır.

aa) 1789'un kutsadıkları; "kutsal mülkiyet"ten "vergilendirilmiş kazanç kutsaldır"a: OECD'nin kutsamadığı paranın rengi: kara

---

[10] ARAL, 355.
[11] ARAL, 357.
[12] ARAL, 358.
[13] AKIN, Kamu Hukuku, Devlet Doktrinleri, Temel Hak ve Özgürlükler, 1974 İst., 294.

1789'un kutsadığı değerlerin büyük bölümü içerik değiştirmiştir. Örneğin kutsal özel mülkiyet, kamu yararı nedeniyle sınırlanabilmekte, gerekirse kamulaştırma nedeniyle devlet tarafından el konulabilmektedir. Devletlerin vergi alacağı ile dini ilişkileri ayırmışlar ve artık kazançların vergilendirilmesi bilgisayarlarla yapılmaktadır. Kamu kurumlarının az gelişmişlik portresinde aynı çizgide olan Maliye Bakanlığı'nın "vergilendirilmiş kazanç kutsaldır" sloganının artık vergi verme yönünde bir talep yaratmadığı ülkemiz somutunda denenmiş bulunmaktadır.

Nitekim OECD üyesi ülkeler önce kendi ülkeleri sonra oluşturulan sistemde, sistem içinde olmayan parayı: kara ilan ederek kutsamamıştır. Ülkemizde hala hangi paranın renginin kara olduğunu bilmediğimiz için, hala "vergilendirilmiş gibi kutsaldır" diyebiliriz.

bb) "Adalet mülkün temelidir" ne demek?

Eşitlik ihtiyacı, insan ruhunun duyabileceği en güçlü ihtiyaçlardan biridir. Bu, eşitliği içeren (eşitlik düşüncesinden ibaret olan) adaletin, niçin bir toplumun varlık koşulu olduğunu (mülkün temeli olduğunu) açıklar. Öyle ki, eşitliğin (adaletin) öngördüğü düzen, böylece tüm değerlerin gerçekleşmesinin, bu arada özgürlüğün dahi ön koşulu olur[14].

II. GÖZLERİ BAĞLI ADALET TANRIÇASI THEMIS'DEN YİRMİCİ YÜZYIL HUKUK DEVLETİ YARGIÇLARINA: EŞİTLİKLE DAĞITILAN ADALET

Aristoteles dağıtıcı adaletin malların ve şereflerin herkesin toplumdaki durumuna göre dağıtılmasını öngördüğünü savunmuştur. Onun görüşüne göre düzeltici veya denkleştirici adalet ise pozitif hukukun uygulanmasıyla ilgili ölçü arayışını yansıtır. Düzeltici ve denkleştirici adalette hukuki ilişkileri düzenleyen genel, objektif standartlara ulaşılmasından söz edilmektedir. Ceza, suçun etkisini; tazminat haksız fiilin doğurduğu zararı bertaraf eder. Gözü bandajlı adalet ilahesi Themis bu ikinci tür adaletin sembolüdür[15].

Tanrıların adaletinden 2000'li yıllara yüzümüzü döndüğümüzde, "demokratik", "sosyal ", "hukuk" devleti kavramları, günümüzün gerçeğidir. Hukuk devleti ölçüleri "yasa"larla koyar. Yasaların ne kadar insan haklarına dayalı olduğu ise "demokratik" ve "sosyal" olması ile ölçülür. Vatandaş ve devlet, vergi alacaklısı-vergi borçlusu ilişkilerin karmaşıklar bütünü olduğu günümüzde hukuk devleti yargıçları "Ölçülemeyenin ölçülmesine mi uğraşıyor?".

Hukuk devletinde adalet yargıçlar eliyle dağıtılıyor. Yargıçlar, vergilerin adaletli olup olmadığını ölçmek zorundalar. Yasama ve yürütmenin işlem ve eylemleri sonucunda yargıya taşınan anlaşmazlıklarda yargıç, ölçülerle olduğu kadar ölçülerin içeriği ile de ilgilidir. Çünkü yargıç yargılama faaliyeti sırasında ölçüleri

[14] ARAL, 352 ve dipnotu 48.
[15] GÜRİZ, " Adalet idesinin tartışılması", HFSA 1, 364.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

tespit ettiği gibi ölçülerin içeriğini de yorumlamak[16] zorundadır. Bu yorum faaliyeti yargıcı yasama organının yerine geçirir mi?[17] "Yasa devleti " mi, "yargıçlar devleti" mi "hukuk devleti" mi tartışmaları hala güncelliğini korurken, herkesin altını çizmek zorunda kaldığı yargıçların yorum faaliyetinin önemidir.

Böylesi bir yaklaşımla, "vergi adaleti:özü vergide eşitlik" kavramını, yargı kararlarında tanımlamaya çalışacağız. Bunun için öncelikle Continental Europe sisteminden Fransa, sonra biraz daha uzakta Anglo-Sakson sisteminden Amerika örneğini aldık. Niçin bu iki ülke? Özgürlük bildirilerinin oluşumu ve hukuk sistemlerinin farklılığı.

Fransız Hukukunda eşitlik eksenli tartışma

a) Conseil Constitutionnel, anayasal değerdeki ilkeler

1789 Devriminin "eşitlik" ve "özgürlük" rüzgarları ve bunların hepsinin Fransız Anayasası'na taşınamamış olması 1946 ve 1958 Anayasalarının başlangıç bölümüne 1789 Bildirgesini ile tanınan hakları koyma nedeni olurken, Fransız Anayasa Konseyi[18] de anayasaya uygunluk denetiminde kullanılacak normları sadece Anayasa 'da yazılı ilkeler ile sınırlamayarak, bazı norm ve prensiplere "anayasal değer"[19] tanımıştır[20]. Anayasal değer tanınan norm ve prensipler şunlardır:

a) 1958 Fransız Anayasası.

---

[16] ÇAĞLAR, "Anayasa Yargısında Yorum Problemi Karşılaştırmalı Analizin Katkıları", Anayasanın Üstünlüğü Anayasa Yargısında Yorum, Anayasa Yargısı Yayın No.5, 1986 Ankara, 183 vd.

[17] Bu konudaki önemli kararlardan biri olarak kabul edilen ve üzerinde çok tartışılan Amerikan Yüksek Mahkemesi (Supreme Court)'nin Marbury v. Madison (5 US (1 Cranch) 1803) davasında Chief Justice Marshall'ın değerlendirmesidir:(1)" (A)ll those who have framed written constitutions contemplate them as forming fundamental and paramount law of the nation, and consequently the theory of every such government must be, that an act of legislature, repugnant to the constitution, is void." (2)" it is, emphatically, the province and duty of the judicial department, to say what the law is. Those who apply the rule to particular cases, must of necessity expound and interpret that rule. If two laws conflict with each other, the courts must decide on the operation of each.... If then, the courts are to regard the constitution, and the constitution is superior to any ordinary act of the legislature, the constitution, and not such ordinary act, must govern the case to which they both apply." (3) "Those, then, who controvert the principle, that the constitution is to be considered, in court, as a paramount law, are reduced to the necessity of maintaining that courts must close their eyes on the constitution, and see only the law. This doctrine.....would declare, that if the legislature shall do what is expressly forbidden, such act, notwithstanding the express prohibition, is in reality effectual. It would be giving to the legislature a practical and real omnipotence, with the same breath which professes to restrict their powers within narrow limits." (TRIBE, American Constitutional Law, Second Edition, Mineola,New York 1988, s.24).

[18] Conseil Constitutionnel.

[19] "valeur constitutionnelle".

[20] GEST/TIXIER, Manuel de Droit Fiscal, 4e Edition, L.G.D.J.,1986 Paris, 35.

b) 1946 Anayasası'nın Başlangıç bölümü[21],

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

c) 1789 İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi[22],

d) Organik Kanunlar[23].

Anayasa Konseyi bu metinlere "anayasal değer" tanırken, Anayasa'ya uygunluk denetiminde kullanılan "ölçü norm"ları belirleyerek "anayasallık bloku"nu[24] oluşturmuştur[25].

Vergi yasalarının anayasaya uygunluk denetiminde de kullanılan ölçü normlar anayasada yazılı olan ve olmayan ilkelerden oluşur[26]. Anayasa yargıcı, bazı mali kurallara yasal karakter (ya da anayasal değer) tanırken, yasaların hazırlanışındaki usul kuralları, yasaların içeriği üzerine araştırma yapmak ve bunu yaparken de hemen hemen yasa koyucu gibi çalışmak zorundadır.

Vergilendirme alanında acaba niçin anayasal değerde normlara gerek vardır? Fransız hukukunda vergilendirme alanındaki gelişmelerin de "özgürlük" ve "eşitlik" rüzgarlarının etkisi altında olduğu görülmektedir. 1789 İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nin vergilendirmeye ilişkin iki maddesi, vergilendirme alanında hukuksal düzenlemelerin temelini oluşturmuştur. 1789 Bildirgesinin 13 md.si:

"Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi zorunludur. Bu vergi bütün yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır."

şeklinde düzenlenmiş olup, "eşitlik ilkesinin" dayanağını oluşturur. 14 md.si ise,

"Bütün yurttaşların kendileri ya da temsilcileri aracılığı ile ortak verginin gerekliliğini saptamak, buna serbest bir biçimde rıza göstermek, kullanılmasını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve sürelerini belirlemek hakları vardır."şeklinde düzenlenmiş olup, 1958 Anayasasına aynen aktarılarak "verginin yasallığı ilkesi"nin dayanağını oluşturmuştur[27]. Bu oluşum sonrasında "eşitlik ilkesi" nin içeriğinin ne olacağı tartışması gündeme gelmiştir. Anayasa Konseyi bu tartışmada "verginin yasallığı" ilkesinin önüne "eşitlik ilkesini" koyarak, vergilendirme alanındaki tartışmayı "eşitlik"eksenli bir tartışmaya dönüştürmüştür. Eşitlik kavramının içeriğini ise, neyin eşitlik olup olmadığını tespit ederek, anayasaya uygunluk denetimi ile belirlemeye çalışmaktadır. Bu süreçte "anayasal değer" tanınan ya da "anayasallık bloku" içinde değerlendirilen kavramlar şunlardır:

---

[21] Le preambule de la Constitution de 1946.
[22] Declaration des droits de l'Homme.
[23] "lois organiques".
[24] "block de constitutionnalite".
[25] BIENVENU, Droit Fiscal, PUF,1987 Paris, 24.
[26] GEST/TIXIER, 35.
[27] L'article de l'ordonance du janvier 1959, L'article 34 de la Constitution de 1958. L'article 40 de la Constitution.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

aa) Vergi yasalarında geriye yürüme

Ceza hukukunun temel prensibi olan "geriye yürümeme"[28] vergi hukukunun da temel ilkelerinde biridir. Ancak bazı durumlarda vergi yasaları geriye yürüyebilir. Anayasa Konseyi "eşitlik- hukuki eşitlik- yasa önünde eşitlik-ilkesi"[29]ni, anayasadaki "yasallık ilkesi"[30] ile birlikte değerlendirerek vergilendirme alanında ""vergi önünde eşitlik"[31] olarak tanımlamıştır. Anayasa Konseyi bazı yasaların geriye yürümesinin,vergi yükümlülüğünde farklı kategoriler ve durumların varlığı halinde, vergi yasalarının nihai amacı, "eşitlik ilkesi", ile çelişmeyeceğine karar vermiştir[32].

Anayasa yargıcı, İnsan Hakları Beyannamesinin 13.md.sindeki " vergilerin genelliği... yasalar nedeniyle bütün vatandaşlar arasında eşitçe yeniden dağıtımı" şeklindeki düzenlemenin özel etkisiyle, "vergi önündeki eşitlik" ilkesinin tam olması, yasa koyucunun garanti altına alması gereken hakların vergi yeteneğine göre olması, yoksa örneğin standart başlangıçlı vergiler ve tarh kuralları, gerçekten ve yeteri kadar alma değil, vergi yeteneğinde açık değerlendirme hatasıdır diyerek, vergilerin "tarafsız ve makul" olmak üzerine kurulması gerektiği şeklinde karar vermiştir[33].

O halde eşitlik kavramının içeriği, ödeme gücü olarak belirlenmiştir. Ödeme gücünü esas alan vergilerde geriye yürüme, eşitlik ilkesini ihlal etmeyecektir.

bb) Mali durumların değişkenliği

Ayırım yapmama ilkesi[34] özel yükümlülüklerin bazı yatırımlar için ağır olması[35], aktivitelerin farklılığının farklı vergi yükümlülükleri doğurması[36], genel yararı sağlamak amacıyla bazı sektör aktivitelerine belli rahatlıklar sağlanmasını[37] gerektirir. Bunlar ayırımcılığı cesaretlendirmek değildir. Anayasa Konseyi geri aldığı bir kararında[38], vergi olmayan yükümlülüklerin kaldırılmasını ayrımcılığın limiti olarak kabul etmiş ve bundan böyle ayrımcılık ile ilgili düzenlemeler, "eşitlik ilkesi" nin karakteristik kırılma noktası olarak kabul edilmiştir[39].

cc) Vergi denetiminde kişisel özgürlüklerin korunması

"Vergi önünde eşitlik ilkesi" nin belirsiz ve tartışılır olması ve Anayasa'nın 66 ıncı maddesindeki, mali kontrollerde kişisel özgürlüklerin korunmasında garanti sağlar, hükmü Anayasa Konseyine vergi tahsil daireleri üzerinde geniş bir denetim yetkisi vermektedir. Bu yetkinin genişliği ilkeye "anayasal değer"

---

[28] "non-retroactivite".
[29] " principe d'egalite devant la loi".
[30] " principe de la legalite".
[31] "pricipe d'egalite devant l'impot"
[32] CC. n 84-184 DC du 19 dec. 1984. Rec., 94.
[33] GEST/TIXIER. 36.
[34] "principe de non-discrimination".
[35] CC. n 84-146 DC du 29 dec. 1984, Rec., 107.
[36] CC. n 83-164 DC du 29 dec. 19883. Rec., 67.
[37] CC. 84-184 DC du 29 dec. 1984. Rec., 94.
[38] CC. n 85-200 DC du 16 Janv. 1986. JO. 18 Janv. 1986.
[39] BIENVENU. 23.

kazandırmaktadır[40]. Bu eşitliğin bir başka biçimde ifade edilmesi olarak kabul edilirken, parlamentodan "vergilerin zorunluluğu ilkesi"[41]nin ne olduğu değil, birbirini tutmayan "zorunluluk" arasında denge kurması ve bireysel özgürlükleri koruması beklenmektedir[42]. Bunun anlamı, vergi denetimine yönelik aramalarda arama emrinin gözden geçirilmesi, yanlışlıkların düzeltilmesi ve eksikliklerinin tamamlanmasının yasal zorunluluğa dönüştürülerek "anayasal değer" kazandırılmış olmasıdır[43].

b) Conseil d'Etat, hukukun genel prensipleri

Fransız Danıştay'ı[44] yargılama sürecinde uygulanacak kuralları tespit ederken o da bir başka kavramı "hukukun genel prensipleri"[45]ni kullanır. Bu prensipler de 1789 Devriminin izlerini taşıyan "eşitlik" ve "özgürlük" rüzgarları ile oluşmuş ve Fransız kamu hukuku yargıcı, idarenin işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunu denetlerken kavramların içeriğini bu ilkelere dayanarak doldurmuş ve bunları prensibe bir diğer deyişle "ölçü norm" a dönüştürmüştür[46]. İdare yargıcının hukuka uygunluk denetiminde kullandığı "ölçü norm" lar "hukuka uygunluk bloku" olarak tanımlanmaktadır.[47]. Anayasa yargıçlarının "anayasallık bloku", idare yargıçlarının "hukuka uygunluk bloku" ile oluşturdukları "prensipler bloku" nda "ölçü normlar" yaklaştığı oranda, anayasa ile idare yargı arasındaki geleneksel "yasa ekranı"[48] nın da giderek kalktığı görülecektir[49].

---

[40] GEST/TIXIER, 36.

[41] "principe de la necesite de l'impot".

[42] GEST/TIXIER, 36.

[43] CC, n 83-164 DC du 29 dec. 1983, JCP, 1984, II, 20160, note DECOCQ et DRAGO; AJDA, 1984, 98, note PHILIP; RDP, 1984, 702, obs. FAVOREU.

[44] Conseil d'Etat.

[45] " principles generaux du droit".

[46] İlke ve prensip kavramlarının hukuktaki içerik farkı için bak. ERKUT, Hukuka Uygunluk Bloku, İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi, 1996 İst., 17-23.

[47] ERKUT, 84.

[48] "Yasa ekranı hipotezi idarenin yasallığı ilkesinin egemen olduğu hukuk sistemlerinde idari yargı mercilerinin uyuşmazlık konusu olayda uyulması gereken yasa hükümlerinin anayasaya ve Anayasa-üstü normlara (uluslararası hukuk normlarına) aykırılığı nedeniyle yasayı aşarak doğrudan doğruya yasa-üstü normları uygulamasının kabul edilmemesidir" (AZRAK, " İdari yargıda Anayasaya Uygunluk Sorunu", Anayasa Yargısı, Anayasa Mahkemesinin 30. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Tebliğler, Anayasa Yargısı 9, Ankara 1993, 328)

"İdare yargıcı ile Anayasa arasında yasa ekranı'nın bir varsayım olarak varlığını sürdürdüğü kanısında olan Rene Chappus, Anayasanın idare yargıcınca yorumlanıp doğrudan uygulandığı durumların varlığına da (Conseil d'Etat kararlarından bazı örnekler vererek) işaret etmektedir. Bkz. Droit administratif general, C.1,B.6,Paris 1992, No.48; " Kuşkusuz ki yasa ekranı, yasanın hükümete, dayandığı temel ilkeyi belirtmeden belli kararları alma görevini yüklediği durumlarda ortadan kalkar. Bu takdirde yasanın varlığı hükümeti, anayasaya bağlılık yükümünden kurtarmaz." (AZRAK, 324, dipnotu:4).

[49] AZRAK, 324.

Yargıç, kamu hukukunun genel esaslarını, "hukukun genel prensipleri"ne dönüştürerek uygular ve hukuksal yaşama katar[50]. Fransız Danıştay'ının hukuk yaşamına kattığı "hukukun genel prensipleri"ne örnek olarak bireyin temel haklarının korunmasında "kanun önünde eşitlik", hukuk düzeninin korunmasında "kamu hizmetlerinin sürekliliği" verilebilir[51].

Hukukun genel prensipleri, genellemelerin formüle edilmesidir[52]. Mali konulardaki hukukun genel prensipleri, kuralların gücüne boyun eğme ve Fransız Danıştay'ı için gösterişli bir geri dönme olarak değerlendirilmektedir[53].

Vergilendirme alanında genel olarak idare hukukunun temel normları geçerlidir. İdare hukukunun özel prensibi, "kamu yükümlülüklerinin önünde eşitlik", vergilendirme alanında "vergi önünde eşitlik" prensibi olarak ifade edilir[54].

Vergilendirme alanında sıklıkla başvurulan bir yığın sınırlama vardır. Açık mali yük getiren kuralların yasallığının kontrolü izlenebilir. Bununla beraber yasa koyucunun tanımladığı pozisyonların içinde, vergi yüklerinin oluşumunu tespitinde eşitlik sağlanabilir mi? Yargıcın kabul ettiği oldukça fazla davranış farklılıklarının nedenleri vardır:

a) Bir aktivitenin bölgesinin farklılığı[55],

b) Vergi yükümlülerinin uluslarının farklılığı[56],

c) Vergi yükümlülerinin aktivitelerinin karakterinin farklılığı[57],

d) Yatırımların çok önemli farklılıkları[58].

Yargıcın kabul ettiği bu ayırımların sınırlanması mümkün müdür? Buna evet demek mantıklı değildir. Çünkü günümüzde artı vergi yükü getirmek ile farklı davranışları kabul pozisyonları arasındaki ilişki bilinmektedir. O halde sonuç olarak "eşitlik prensibi"ni, güçsüzlüğü ortadan kaldırmak amacıyla vergi yasalarına başvurmadır, şeklinde tanımlamak mümkündür[59].

Bu da ilk önce, idare hukuku doktrininin[60] çok özel rejiminin olması ve çok sayıda yasal olmayan olayın doğması ve vergi yükümlülüğünün yürürlükten kalkmasının söz konusu olduğu durumlarda prensiplerin ihlalinin bireysel bedelinin

---

[50] ERKUT. 19.
[51] ERKUT. 64-80.
[52] BIENVENUE. 55.
[53] CE 22 fevr.1974, Association des maires de France, Rec. 136, D., 1974, J. 520, note DURUPTY.
[54] CE 4 fevr. 1944, Guieysse, RDP, 1944, 158, concl.CHENOT, JCP, 1946, II, 3115, note CHARLIER, GD, 31.
[55] CE 10 mars 1922, Conseil général du Senegal, Rec., 219.
[56] CE 22 avril 1963, Tchen, Rec., 229.
[57] CE 29 oct. 19488, Millon des Macuets, Rec., 399.
[58] CE 16 mars 1949, Société anonyme l'Epargne, Rec., 125.
[59] BIENVENU, 55.
[60] "doctrine administrative".

ölçülmesini gerektirmektedir. Bu gücün analizi, bir vergi yükümlülüğü hatta yalnız bir yükümlünün lehinde yapılan vergi yasalarına karşı gelmektir[61].

2. Amerikan Hukukunda eşitlik merkezli tartışma

a) Anayasal ilkeler

aa) Temsilsiz vergi olmaz; eyalet bağlantısı ve adil bölüştürme kuralı

"Congress shall have power the lay and collect taxes.."(Art.I.8) ve "[n]o capitation, or other direct, tax shall be laid unless in proportion to the census" (Art. I,9; Art I.2). Bu düzenlemeler dolaysız vergilerin eyaletler arasında eşit dağıtılmasını, bir eyaletteki nüfusun yüzde biri verginin yüzde birine katlanması gereğini ifade eder. Dolaysız vergilerden sayılan kira, faiz gibi gelirler eğer gerçek ve şahıs malvarlığı olarak niteleniyorsa bunlar dolaysız vergidir. Supreme Court'un eyalet veya belediyelerce çıkarılan tahvillerin faizlerinin üzerindeki federal vergilendirme Anayasa'ya aykırı bulması ile gelir ile ilgili bu statü eşit olmayan dolaysız vergi olarak nitelendi[62]. Bu düzenleme federal gelir vergisini süreç içinde uygulanması imkansız hale getirmiş ve Onaltıncı Ek ile " The Congress shall have power the lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several states, and without regard to any census of enumeration." [63]. Bu düzenlemenin ardından gelir vergisi kuralı ile ilgili bir anlaşmazlıkta, adi hisse senedi dağıtımında hisseleri elinde bulunanların vergilendirilmesi kuralını getirmiş ancak Supreme Court Onaltıncı Ek'in "realizasyon" şartını aradığını, bu olayda hisse senedinin karının hissedarların eline geçmesinin gerçekleşmediğini belirtmiştir[64].

Eyaletlerarası ticarette vergilendirme yapılabilmesi için, vergi mükellefinin ilgili eyaletle, ticaret bağının olması gerekir ve ayrıca o eyalette vergi yükünün hesaplanması gerekir. Supreme Court Complete Auto Transit Inc. V. Brady davasında[65] eyalet vergilendirmesindeki iş yapma muafiyetini birden fazla eyalette yapılması durumunda Anayasa'ya aykırı bulur ve Ticaret Hükümlerinin imtiyazının şu hallerde ileri sürülemeyeceğini ortaya koyar; 1)Yapılan iş vergilendirecek eyaletle maddi bağlantılı[66] , 2) adil orantılı, 3) eyaletlerarası ticaret karşısında ayırımcı değil ve 4)hizmetin temin edildiği eyaletle açık bağlantı[67]. Böylece Complete Auto Transit Test; kömürün fiziksel varlığının olduğu Montana'da, eşit olmama ya da birden fazla eyalette iş yapma söz konusu değildir o halde sadece bu eyalette vergilendirilecektir.

---

[61] BIENVENU, s.55.

[62] Pollock v. Farmers Loan & Trust Co., 158 US 601 (1895).

[63] Bu düzenlemenin ardından yaşanan tartışma için bak: TRİBE, 318.; McCray v. United States 195 US 27 (1904); United States v. Doremus, 249 US 86 (1919), Minor v. United States, 396 US 87 (1969).

[64] Eisener v. Macomber, 252 US 189 (1920).

[65] 430 US 274 (1977).

[66] "substantial nexus".

[67] TRIBE, 440.

Aslında bu bir anlamda eyalette iş yapmanın karşılığını ödemenin yolunun vergi (compensatory taxation) olması tartışmalarını da gündeme getirmiştir[68].

Eyaletlerarası ticarette biriken eyalet vergileri yükü problemi: Çok eyalette iş yapmada ticaret kurallarının ihlali, eyaletlerarası işlemlerde gerçek vergi yükü birikimi oluşturmaktadır[69]. Ticaret kuralı eyaletlere çok eyaletli işlerde ayırımcı olmayan vergi koyabileceklerini, yoksa vergiden tamamıyle muaf olacaklarını, eğer verginin ölçümünde eşit vergi yükü oluşturulmazsa, vergi toplamı eyaletlerarası aktivitenin gerçekleştiği eyalet kısmına denk gelecektir. Dağıtım formülü teoride, eyaletlerarası biriken vergiden koruyacaktır yoksa, aynı olay vergilendirme nedeniyle tekrarlanacaktır[70]. Birikmiş vergi yükleri probleminin çözümünde, taksim edilen verginin ölçülmesinde :1)Emlak vergisinde uygun bağlantı[71], 2) şirketin yerleşik bulunduğu yer, şirketin eyaletlerarası işlerde kullandığı bütün değerlerinin orada olması ancak bu sadece görüntü anlamında değil, diğer şehirlere göre vergi şehrinde olması[72], 3) Bütün bunların olması, yerleşik olduğu eyaletin orantılı vergi almasına yol açar[73].

bb) Ayırımcı vergi yasağı

Kongrenin ayırımcı eyalet yasaları üzerinde kontrol yetkisi vardır[74]. Ayırımcı vergi nedir? Supreme Court'un açıkça ayırımcı (explicityl discriminatory) vergi olarak niteledikleri:eyalet vergilerinden, uygun olmayan haklı neden, yerel işlerdeki vergi borcundan açık muafiyette, eyaletlerarası açık mukayese[75], eyalet içindeki yarara göre, eyaletlerarası işlemlerde ayırım örnek olarak verilebilir.

b) Supreme Court, eşitlik: sınıflandırma

Anayasa'nın yasa önünde eşitlik kuralı-equal protection clause[76], Onüçüncü Ek[77], Onbeşinci Ek[78], ve bunların içinde olduğu varsayılan birtakım haklar ile ilgili

---

[68] TRIBE, 447.
[69] General Motors Corp. v. Washington, 377 US 436.
[70] Northwestern States Portland Cement Co. V. Minnesota, 358 US 450 (1959).
[71] Braniff Airways,Inc., v. Nebraska Satte Board of Equalization and Assessment, 347 US 590 (1954).
[72] Northwest Airlines v. Minnesota, 322 US 292 (1944).
[73] Central Greyhound Lines,Inc., v. Mealey,334 US 653 (1948).
[74] Welton v. Missouri, 91 US (1 Otto) 275 (1875).
[75] Hale v. Bimco Trading,Inc.,306 US 375 (1939).
[76] Amend.XIV.&1: "No State shall...deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the laws".
[77] Amend. XIII.&1: "Neither slavery nor involuntary servitude, except as a punisment for crime whereof the party shall have been duly convicted, shall exist within the United States, or any place subject to their jurisdiction."
[78] Amed.XV.&1: " The right of citizens of the United States to vote shall not be denied or abridged by the United States or by any State on accountant of race, color, or previous condition of sevitude."

kurallardan oluşur. Bu normlar ve "eşit davranma prensibi[79] farklı eşitlik boyutlarını içinde barındırır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Eşitlik nasıl ihlal edilebilir?İki biçimde. Birinci idare yaptığı birtakım sınıflandırmalarda, kural ve program gibi, uygun eşit korunma prensibi teriminin içerdiği anlamda benzer koşullardadır bu ihlal edilebilir, ikincisi ise, idare sınıflandırmada başarılı değildir, aynı durumda olmayanları farklı statülere koymamaktadır. İdarenin yaptığı bu sınıflandırma ***de jure discriminations***: bir hakka dayanarak ya da ***de facto discriminations***: fiili olarak yapılmaktadır. İdarenin ayırımcılığı bu kurallara göre test edilmelidir. İdarenin işlemlerinde uygunluk[80] aranır. Yönetimin ilişkilerinde meşru kamu amacı veya bu amacın dışında ise genel yarar[81] olmalıdır[82]

Sınıflandırmada birinci ölçü makul olma-"rationality test" : Yasal ve idari anlamda yapılan sınıflandırmalarda bu ölçüye titizlikle uyulmalıdır[83].

Birinci ölçünün süreç içinde yetersiz olması, sınıflandırmada ikinci bir ölçüyü gündeme getirdi: akla uygunluk testi-"conceivable basis test". Ekonomik kuralların gölgesindeki devlet gerçeği sınıflandırmanın gerçekte varolması, var ise haklılığını ispat ve bu savunmanın ortaya çıkış nedeni[84] ölçü olarak almaktadır.

Bu genel ölçüler dışında; sınıflandırmada kapsam dışında kalma-[85], bazı renk ya da tarihsel özelliği olan gruplara ayrıcalık tanınması[86], vatandaşlara karşı şüpheli

---

[79] "principle of equal treatment" ; "right to equal treatment" , "right to treatment as an equal".

[80] "reasonableness".

[81] "legimate public purpose", "general good".

[82] TRIBE, 1437 vd; SALTZMAN, IRS Practice and Procedure, Student Edition, America 1991, 1-49.

[83] Metropolitan Life Insurance Co. V. Ward, 470 US 869 (1985); IBM Corp. v. United States,343 F2D 914 (Ct.Cl 1965),cert.denied, 382 US 1028 (1966), Where the Service treated competitors in the sale of computer systems differently.Remigton-Rand secured a favorable ruling exemting it from excise tax, but when IBM sought the same treatment, the Service waited for more than two years and then denied the ruling request. Subsequently, the Service revoked Remington-Rand's favorable ruling prospectively. This action still left different treatment for roughly two and one-half years. Although the Court of Claims held that the Service abused its discretion under Section 7805 (b) in revoking Remington-Rand's ruling prospectively. The rationale vwas one of equality treatment. The court said that in exercising discreation, the Commissioner was required to consider "the totality of circumstances" including the comparative or differential effect on the other taxpayers in the same class, because the " Commissioner cannot tax one and not tax another without some rational basis for difference" (SALTZMAN,1-50).

[84] Exxon Corp. v. Eagerton 462 US 176 (1983), "Alabama royalty owner exemption from oil and gas severance tax because legislature "could reasonably have determined" that the exemption would encourage investment in oil or gas production".Western&Southern Life Insurance Co. v. State Board of Equalization,451 US 648 (1981), " a retaliatory California tax intendede to deter orher states from imposing excessive taxes on California insurers because "the Equal Protection Clause is satisfied if we conclude that the California Legislature ratinally could have believed that the retaliatory tax would promote its objective".

[85] "underinclusiveness". Williams v. Vermont 472 US 14 (1985).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

sınıflandırmalar da idarenin kararının gerekçesi[87] ve cinsiyete dayalı ayrım yasağı[88] eşitlik merkezli yapılan tartışmalardır.

Yapısal adalet tartışmasında yasaların yapılması ve yasalara başvuruda[89] ve idarenin işlemlerinde hukuk görüntüsü altında (color of law) yapılan işlemlerde eşitlik tartışmasının uzağında değildir.

3. Türk Hukukunda eşitlik

Fransız Hukukunda ve Amerikan Hukukunda içtihatlarla gelişen adalet kavramı ülkemiz açısından benzer içerik taşır mı?

a) Anayasa Mahkemesi

Anayasa Mahkemesi hukuk devletini ".....yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlet olarak ...." tanımlarken vergilendirme alanında da bu ilkeden hareket ederek Anayasa ya da yasalarda yer alamayan bazı kavramları vergi hukukuna katarak bu kavramları "anayasallık bloku" içine almıştır. O halde Anayasa Mahkemesinin vergilendirme alanında ölçü normları nelerdir? Anayasa'nın 73.md.sinde düzenlenen vergi ödevi ile ilgili kurallar, özellikle "vergilerin yasallığı", 2 md.de düzenlenen "hukuk devleti" 10.md.de düzenlenen "eşitlik" ve 7 md.deki "yasama yetkisinin devredilmezliği" Anayasa Mahkemesinin kullandığı "temel ölçü normlar" a örnek verilebilir. Örneğin "vergide eşitlik ilkesi" nin içeriğini vergide ödeme gücü ile ölçmeye çalışırken, Anayasada yer almayan "vergilerin geriye yürümezliği ilkesi"ni, hukuk devletinde kazanılmış haklara saygı olarak değerlendirmiştir[90].

---

[86] Iowa Mutual INS. Co. V. LaPlante, 107 S.CT.978 (1987).
[87] San Antonio Independent School Dist. V. Rodriguez, 411 US 28 (1973).
[88] California v. Webster 430 US 313 (1977).
[89] "due process of law making" ve "due process of law applying".
[90] Anayasa Mahkemesi 6.7.1995 T ve E. 1994/80, K.1995/27 No.lu kararında (2.2.1996 T. ve 22542 No.lu RG.) eşitlik ve geriye yürüme kavramlarını şöyle değerlendirmiştir:

".....Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirme yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin "mali güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğunu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir...."

"...Hukuk devleti, tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca gerçeklik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu gerçekleştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık

b) Danıştay

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Danıştay ise "hukukun genel ilkeleri"ni bir çok kararında kullanarak, vergilendirme alanında zengin içtihatlarla bir yandan kavramları hayata geçirmiş diğer yandan kavramların içeriğini doldurarak "hukukun genel prensipleri"ne dönüştürmüştür. Anayasa Mahkemesi'nin oluşturduğu "anayasallık bloku" içindeki kavramlar Danıştay'ca da benimsenerek "hukuka uygunluk bloku" içinde yer almıştır. Örneğin "geriye yürümezlik " ve "hukuki güvenlik "ilkeleri benzer biçimde ifade edilmektedir[91]. Bunun yanında Danıştay vergilendirme alanında idarenin takdir

---

olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlettir. Hukuk devletinde kazanılmış haklara saygı duyma esas olmakla beraber, kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın yeni yasadan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla eylemli biçimde elde edilmiş olmasını gerektirir.

Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımına bakılmalıdır. Vergi Usul Yasası'na göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Ekonomik Denge Vergisi'nde, vergiyi doğuran olay, kişinin 3986 sayılı Yasa'da yükümlülüğü belirleyen kapsam içine girmesi ve 2. maddesindeki olayların meydana gelmesidir. Ekonomik Denge Vergisi, Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda Ekonomik Denge Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisine ek bir vergi olmayıp başlı başına bir vergidir.Ancak bir yıl öncekir kazançlara göre beyan edilen matrah üzerinden alınmaktadır. Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi olduğuna ve beyannameler de 1994 yılında verildiğine göre geriye yürüme söz konusu değildir....".

[91] a)Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu E.1988/5 ve K. 1989/3 No.lu Kararında (27.10.1989 T. ve 20325 No.lu RG.) :

".... Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olayları ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan "vergilerin kanuniliği ilkesi" de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez...."

b)Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E. 1992/299 ve K. 1993/63 (Lebib Yalkın Yayınları, Kurumlar Vergisi Mevzuatı,b, Karar Sıra No. 95);

Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (6) işaretli bendinde Bakanlar Kuruluna düzenleme yetkisi tanıyan kural, Anayasanın 73 üncü maddesinin son fıkrasına dayanmaktadır. Maddenin üçüncü fıkrasında, vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, kanunla konulup, değiştirilmesi veya kaldırılmasına ilişkin temel kural konulmuştur. Dolayısıyla son fıkra hükmü, üçüncü fıkradaki temel ilkeye bir istisna oluşturmaktadır. Bununla birlikte, Bakanlar Kuruluna düzenleme yetkisi bırakılan alanlardaki tüm düzenlemelerin, vergilendirme ile ilgili anayasal ilkelere uygun düşmesi de zorunludur. Anayasa'nın 73 üncü maddesinin son fıkrası ile ilgili gerekçede; Bakanlar Kuruluna yetki devrinin, vergi yükünün muaflık ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere benimsediğini açıklamıştır. Bu açıklama karşısında anayasa yapıcının, düzenleme yetkisini koruyucu araç olarak kullanılmak üzere öngördüğü sonucuna varılmaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

yetkisini kullanırken uymak zorunda olduğu genel ve objektif kurallar kavramının içeriğini, "idarenin hukukla bağlılığı prensibi" ile açıklamıştır[92].

III. YARGIDAN SONRAKİ ADALET: KAMU VİCDANI

Yukarıda genel çizgilerini verdiğimiz "adalet" farklı özgürlük anlayışı, farklı hukuk sistemlerinde de anlamını"eşit korunma" da buluyor. Hukuk devletinde "eşit korunma" talebi: adalet. Sonuç: Adaleti gerçekleştirecek karar. Vergide adaleti sağlayacak yargı kararı. Kararın kesinleşmesi ile sona eren yargısal süreç.

Bundan sonra başlayan ikinci süreç. Yasalar, uygulamalar ve kararlar adil olmazsa ne olur?

Adalet günümüze nasıl taşındı? Kamu vicdanında saklanarak.

Öte yandan düzenleme yetkisinin, belirlilik ve geçmişe yürümezlik öğelerini içeren hukuki güvenlik ilkesine de uygun kullanılması gereklidir. Anayasamızda, geçmişe yürür vergi yasaları yapılamayacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, Anayasa Mahkemesinin birçok kararında belirtildiği üzere geçmişe yürümezlik, hukuk devleti ilkesinin en doğal ve zorunlu sonucudur...

..... .Her ne kadar temyiz dilekçesinde; Avrupa Topluluğu ülkeleri ile ilişkilerimizde topluluk tarafından uygulanmakta olan ihracat istisnasının bir tür sübvansiyon olarak nitelendiği, alıcı ülkelerin Türkiye'ye karşı antisübvansiyon uygulamasını öngördükleri ve istisna oranının 1995 yılında (0) olarak tespiti konusunda anlaşmaya varıldığı ve bu yıla değin oranın, giderek düşürülmesi amacıyla dava konusu Bakanlar Kurulu kararının yürürlüğe konulduğu ileri sürülmekteyse de, uluslararası ekonomik ilişkilerin zorlamasıyla da olsa bu düzenleme, koşulları evvelce belirlenmiş bulunan 1991 yılını da kapsayacak şekilde iç hukuktaki ihlallere hukuka uygunluk niteliği kazandırmayacağından, kararnamenin 1991 yılına ilişkin kısmının iptaline ilişkin kararda yasaya aykırılık görülmemiştir. Bu nedenle temyiz isteminin reddine.....".

[92] Danıştay 4D. E. 1995/2669 ve K. 1996/1076 (Lehib Yalkın Yayımları, Kurumlar Vergisi Mevzuatı,B. Karar Sıra No.100):

50 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğindeki; menkul sermaye iradı üzerinden yapılacak tevkifatın hesaplanmasında, tevkifat matrahına dahil olmayan gelir unsurlarına isabet eden kurumlar vergisinin indirim konusu yapılamıyacağı şeklindeki düzenleme, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan yetki sınırları içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 üncü bendine aykırı olarak ve tanınan yetkinin aşılması suretiyle düzenlenen 50 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin V/4-C bölümünün kurum kazancından indirilecek kurumlar vergisinin, gelir vergisi tevkifat matrahı içinde yer alan kazanç unsurlarına isabet eden kurumlar vergisi ile sınırlanacağını öngören hükümlerinde kanuna uygunluk bulunmamaktadır. Bu nedenle 50 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin V/4-C bölümünün iptaline...".

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

VERGİ ADALETİ KAVRAMINDA SOYUTTAN SOMUTA: TÜRK ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINI EŞİTLİK, ÖZGÜRLÜK VE SOSYAL DEVLET KAVRAMLARI İLE OKUMAK [1]

Doç. Dr. Billur Yaltı SOYDAN
Marmara Üniversitesi
Hukuk Fakültesi

GİRİŞ

Adalet, bir "olması gereken"dir, ama olması gerekenin ne olduğu belirsizdir ve yanıtı her zaman bir değer yargısını içerir. Bu görecelilik, adaletin hem hukuk dışı alanlarını hem de hukuk içi alanlarını kapsar. Etik alanlar bir yana bırakılırsa, "adalet", hukukun özü ve amacı olarak açıklanır ve "haklılık" kavramıyla birlikte anılır. Adalet hukuk düzeninin işleyişinde bir fonksiyon (işlev) üstlenir, yani hukuk adaleti gerçekleştirmek üzere vardır[2]. Adaletin bir türü olarak vergi adaleti, vergilendirmenin "hakça olması"[3]dır. Neyin hakça olduğuna, zamana ve yere göre, hukuk cevap verir. Ya da hukuk, hakça vergilendirmeyi gerçekleştirmek üzere belirlediği ölçülerle kavramın içeriğini dolduracaktır.

Vergilendirmenin hakça olması eğer bir talepse, bu talep, "norm öncesi durumdan hukuk kuralına" Anayasa ile taşınır. Diğer bir deyişle, vergi adaletinin "normatif düzeyi, Anayasa'dır"[4].

1789 Haklar Bildirgesi şöyle diyordu: "hakların güvencesinin sağlanmadığı ve erkler ayrılığının örgütlenmediği toplumlar Anayasa'ya da sahip değildirler". Bu,

---

[1] a) Bu çalışma, Prof. Dr. Joachim Lang'ın "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri" başlıklı tebliğini yorumlamadan çok, bir tamamlama çabası olarak değerlendirilmelidir.
b) Bu çalışmaya verdikleri destek için, varlığını hep bir şans olarak değerlendirdiğim meslekdaşım, kürsü arkadaşım Doç. Dr. Nihal Saban'a ve M.Ü Hukuk Fakültesi Anayasa Hukuku araştırma görevlisi Sultan Tahmaz Üzeltürk'e gönülden teşekkür borçluyum.

[2] Bkz., ÇEÇEN, Adalet Kavramı, İstanbul, 1981.

[3] ŞANVER, "Vergi Ödevi", Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler (Uluslararası Seminer), İstanbul, 1982, s.399.

[4] Bkz., KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku- İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı Üzerine Bir Deneme, 3.Bası, İstanbul, 1996, s.30.

anayasanın ikili amacını ortaya koyar: Siyasal iktidar yapılarını (her birine özgü yetkilerin belirlenmesini gerekli kılan erkler ayrılığı) ve bu kurumların temelini oluşturan değerleri (hakların güvencesi) tanımlamak[5]. Yani, devlet iktidarının "sınırları" anayasa ile çizilir. Devletin vergi alma yetkisi, bu kayıtlamanın her iki boyutunun içeriğinde yer alır. Anayasa şu iki sorunun cevabını içermelidir: Vergi koyma kararını hangi kurum verecektir? Bu kamusal güce karşı bireysel hakların güvencesini veren temel değerler nelerdir?

Elbette bir normun sadece Anayasa'da yer alması, o normu tek başına adil kılmaz. Bir normun anayasada yer alması, onun doğru uygulandığı anlamına da gelmez. O zaman önce, vergi adaletini yansıtan bir anayasal normun ölçülerinin neler olduğunu belirlemeliyiz. 1789 İhtilali, "özgürlük" , "eşitlik" ve "dayanışma" sloganlarıyla, bugüne "sosyal" "hukuk" devleti kavramlarını taşıdı. Bugünün hukuk tartışmalarının eksenlerini, "insan hakları" ve " hukuk devleti" oluşturuyor. Demek ki, vergi adaletinin ölçülerinin kaynağını "Sosyal" "Hukuk" devletinde bulacağız[6].

Hukukun üstünlüğü ilkesi, hukukun bütününe hakim olan Anayasa'nın üzerine kuruludur. "Hukuk devleti" Anayasa hukukunun merkezinde oturur. Hukuk devletinin ölçüm cihazı ise anayasa yargısıdır[7]. Hukuk düzeninin anayasaya uygunluğunun denetiminde, anayasa yargısının faaliyeti aslında bir yorum faaliyetidir[8] ve bu faaliyet Anayasa'ya yeni bir anlam katar: İçtihadi Anayasa. Anayasa yargıcının anayasayı içtihatla yeniden yazması, hukuk düşüncesini maddileştirir, hak ve özgürlüklerin teminatını hukuksal mekana taşır ve bu mekanda haklara sahip olma hakkı tanınır[9]. Bu durumda, bir anayasal normun ne söylediğini belirlemek için yargıcın ne söylediğine de bakmak gerekir. Bu bizi, hem yasaların anayasaya uygunluk denetiminde kullanılan "ölçü normlar blokuna" (Anayasallık bloku)[10] götürecek, hem de bu ölçü normların hukuksal içeriğini belirlememizi

---

[5] a) KABOĞLU, Özgürlükler, s.31-32; TEZİÇ, Anayasa Hukuku- Genel Esaslar, 2.bası, İstanbul, 1991, s.135.

b) "Anayasalar, Politiği Hukuka dönüştürme, önce siyasi sistemi sonra da sosyal sistemi kurumsallaştırma işlemleridir", ÇAĞLAR, Anayasa Bilimi- bir çalışma taslağı, İstanbul, 1989, s.6 .

[6] "Hukuk devleti evrensel midir?" sorusunun yanıtı için bkz., ÇAĞLAR, "Hukuk Devletinde Gündelik Hayatın Estetiği", Hukuksal Olgular Araştırması ve Hukuk Devleti, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi (HFSA) 3, İstanbul, 1996, s.165-169. Ayrıca bkz., ÖKÇESİZ, "Hukuk Devleti Olgusu", HFSA 3, s.140-148.

[7] ÇAĞLAR, Anayasa Bilimi, s.166-167; Almanya'da şekli hukuk devletinden maddi hukuk devletine geçiş için bkz., ÇAĞLAR, Anayasa Bilimi, s.169-170.

[8] Anayasal yorum teknikleri için bkz., ÇAĞLAR, "Anayasa Yargısında Yorum Problemi Karşılaştırmalı Analizin Katkıları", İdare Hukuk ve İlimleri Dergisi, Yıl.5, S.1-3, Aralık 1984, s.3-34.

[9] a) ÇAĞLAR, "Anayasa'nın Hukuku ve Anayasa'nın Yargıcı- Yenilenen Anayasa Düşüncesi Üzerine", Anayasa Yargısı, Anayasa Mahkemesi'nin 29. Kuruluş Yıldönümünde sunulan tebliğ (Anayasa Yargısı, İstanbul, 1991), s. 18.

[10] Anayasallık Bloku kavramı için bkz., TEZİÇ, "Kanunların Anayasaya Uygunluğunun "Esas" Açısından Denetimi, Anayasa Yargısı, Ankara, 1986, s.27-28; YÜZBAŞIOĞLU,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

sağlayacaktır. Çünkü, Anayasa yargısında yorum, bir yandan uygunluk denetimine tabi tutulan yasanın, diğer yandan da Anayasa normunun yorumunu içerir[11].

1982 Anayasası'nın başlangıcında "Her Türk vatandaşının bu Anayasa'daki **temel hak ve hürriyetlerden eşitlik ve sosyal adalet gereklerince** yararlanarak...**hukuk düzeni içinde onurlu bir hayat** sürdürme .. hak ve yetkisine sahip olduğu" ifade edilir. 2.maddede devletin niteliği, ".... adalet anlayışı içinde, **insan haklarına saygılı,**... demokratik, laik ve **sosyal bir hukuk devleti**" olarak belirlenir. 10.maddeye göre ise "herkes ... kanun önünde eşittir". Bu çerçevede, ekseni "eşitlik, özgürlük ve sosyal devlet" şeklinde belirliyoruz.

Vergilendirme söz konusu olduğunda, 1982 Anayasasının 73.maddesi temel ölçü norm olarak karşımıza çıkar[12] ve bu düzenleme bize bir dizi temel vergilendirme ilkesi verir. Hemen belirtelim bu ilkeler, "sosyal" "hukuk" devleti ilkesinin somutlaştırılmış bir ifadesidir. O zaman, 73.maddeyi okurken, hem sosyal hukuk devleti ilkesi hem de eşitlik ilkesi eksenini her zaman göz önünde tutmak gerekir. 73.maddenin temel vergilendirme ilkelerine dönelim. Bunları, verginin yasallığı ilkesi, verginin genelliği ilkesi, mali güce vergilendirme ilkesi, vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, verginin kamu giderlerine özgülenmesi ilkesi şeklinde belirliyoruz. Birbirlerinden ayrı gibi görünen bu ilkeler, sosyal hukuk devleti ve eşitlik ilkelerinden türeyen ilkeler olmakla, çoğu zaman çakışırlar. Bir başka deyişle, ilkelerin birbirlerinden kesin sınırlar çizerek ayrıldıkları söylenemez. Özellikle, genellik[13], eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri içiçe geçen, uygunluk denetiminde birbirinden ayrılması çok zor olan ilkelerdir. Genellik ilkesini ihlal eden bir vergi yasasının aynı zamanda eşitlik ölçüsüne de oturmadığını, ya da mali güce göre olmayan bir verginin eşitlik ilkesine de aykırılık taşıdığını söylemek hemen hemen her zaman mümkün olacaktır[14].

Anayasallık Bloku, s.X; ÇAĞLAR, Anayasa Yargısında Yorum, s.10 ve 15; BATUM, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Anayasal Sistemine Etkileri, İstanbul, 1993, s. 55-56.

[11] ÇAĞLAR, Anayasa Yargısında Yorum, s. 5, dip notu 8.

[12] "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.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir".

[13] "Hukuk devletinin temellerinden biri olan kanunların genelliği ilkesi anayasaya eşitlik ilkesi ile yansır; bu iki ilkenin birlikte düşünülmesi gerekir", KUMRULU, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.36, S.1-4, 1979, s.155.

[14] Vergilendirmede genellik, eşitlik ve ödeme gücüne göre vergilendirme ilkeleri arasındaki ilişki için bkz., KUMRULU, Anayasal Temeller, s.156.

Vergi adaleti gibi soyut bir kavram için cevabını arayacağımız temel soru şu olacaktır: Anayasa Mahkemesi, 73.madde için ne der? Mahkeme, Anayasanın, eşitlik, özgürlük ve sosyal adalet eksenlerini, vergi adaleti bağlamında hangi ölçülere bağlamıştır? Bu sorular çalışmamızın amacını da ortaya koyar: Bu çalışma, Anayasa Mahkemesinin 73.maddeyi hangi ölçülerle okuduğunu tespit çabasından ibarettir.

I- ÖLÇÜ BİR: EŞİTLİK İLKESİ

1. İki Anayasa Mahkemesi : Eşitlik İlkesinin Açılımı

Alman Anayasası'nın (AAY) 3.maddesine göre, "1. Bütün insanlar kanun önünde eşittir; 2. Erkekler ve kadınlar aynı haklara sahiptir; 3. Hiç kimse, cinsi, soyu, ırkı, dili, yurdu ve kökeni, inancı, dini ya da siyasi inanç ve görüşleri dolayısıyla zarara uğratılamaz ya da ayrıcalıklı kılınamaz". Kanun önünde eşitlik ilkesi, 1982 Anayasası'nın (AY) 10.maddesinde şu şekilde ifade edilir: "Herkes, dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiç bir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz"[15]. Bu eşitlik kuralı, ayrım yasağına ilişkin ölçüler bir yana bırakılırsa, "herkes kanun önünde eşittir" şeklinde formüle edilebilir. O zaman temel soru, asıl eşitlik ölçüsünün veya ölçülerinin ne/neler olduğunun belirlenmesine yönelir.

Alman Anayasa Mahkemesi (AAYM), "eşitlik kuralını keyfilik yasağı olarak yorumlamaktadır: Eşitlere keyfi olarak eşit olmayan şekilde ve eşit olmayanlara da keyfi olarak eşit şekilde davranmak yasaktır".

Bundan, eşitlik kavramı gibi pozitif bir kavramın, negatiften yola çıkılarak açıklanmaya çalışıldığını belirlemek mümkündür. Eşitlik kavramını, ister istemez anti-tezi olan farklılık kavramı izlemektedir; çünkü, eşitliğin ölçüsü aynı zamanda farklılığın da ölçüsüdür. Eşitlik kuralını, farklı olanların (eşit olmayanların) farklılıkları ölçüsünde farklı, farklı olmayanların (eşitlerin) da aynı muameleye tabi tutulması şeklinde ifade edebiliriz. Ancak bu değerlendirme de hala açıklanmaya muhtaçtır. Önce "eşit olanları" ve "eşit olmayanları" bir karşılaştırma ölçüsü etrafında belirlemek gerektiğine göre, şu sorular ortaya atılabilir:

---

[15] a) Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nin 2.maddesine göre, "Herkes, ırk, renk, cins, din, siyasal ya da başkaca herhangi bir düşünce ya da sosyal köken, servet ya da herhangi bir durum gözetilmeksizin, Bildirge'de açıklanan haklardan ve tüm özgürlüklerden yararlanabilir". Bildirge'nin 7.maddesinde ise kanun önünde eşit muamele görme hakkı düzenlenmiştir. Buna göre, "Yasa önünde herkes eşittir ve ayrım yapılmaksızın, yasanın eşit korumasından yararlanma hakkına sahiptir". (SOYSAL, İsmail, Türkiye'nin Uluslararası Siyasal Bağıtları (1945-1990), C.II, Ankara, 1991).

b) Türkiye Bildirge'yi, 6.4.1949 tarih ve 9119 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla onaylamıştır.

Soru bir: Kimler eşittir? Ya da kimler farklıdır? Hangi karşılaştırma ölçüsüne göre?

Soru iki: Keyfilik nedir? Keyfi olmayan muamelenin hukuki bir ölçüsü var mıdır?

Anayasa Mahkemesi (AYM) eşitliği, "aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara, değişik hukuksal durumda olanların ise değişik kurallara bağlı tutulması"şeklinde tanımlar. Mahkeme'ye göre, "Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil, hukuksal eşitliktir". Bu nedenle, eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olması anlamına gelmez. Ancak, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilerek eşitsizliğe yol açılması mutlak anayasal yasak kapsamındadır. Bunun dışında, kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları, eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil geçerli kılar[16].

AYM'nin artık içtihada dönüşen bu yorumu bize iki yanıt sunuyor: Eşitlik veya farklılık, "hukuksal durum"la ölçülür. Dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler hiç bir biçimde farklılığın ölçüsü olamaz. Keyfi olmayanın ölçüsü ise "haklı neden"dir. Farklı hukuksal durumda bulunma, ayrı muamele için tek başına "haklı neden" oluşturur. O zaman, "hukuksal durum" ölçüsünün vergilendirme alanındaki izdüşümünü belirlememiz gerekiyor.

2. Vergilendirme Alanında Eşitliğin Karşılaştırma Ölçüsü

a. Mali Güce Göre Eşit Vergilendirme

---

[16] a) Anayasa Mahkemesi, 15.8.1995, 22/37, RG.T.16.12.1997, RG.no.23702; Anayasa Mahkemesi, 13.7.1995, 85/32, RG.T.28.9.1996, RG.no.22771; Anayasa Mahkemesi, 18.2.1992, 5/9, RG.T. 7.5.1992; Anayasa Mahkemesi, 6.6.1991, 35/13, RG.T. 27.10.1994, RG.no.22094.

b) A.B.D. Yüksek Mahkemesi, yasa önünde eşitlik ilkesini (equal protection clause) açıklarken şöyle demiştir: ".. eşitlik ilkesi, bütün bireylerin haklarının, benzer koşullar altında, aynı kurala tabi olması zorunluluğunu ortaya koyar ve vergilendirme yetkisi de dahil olmak üzere, bireyi veya servetini etkileyebilecek bütün devlet yetkileri kullanılırken uygulanır", (US Supreme Court, *Louisville Gas & Electric Co. v. Coleman*, 277 U.S. 32 (1928)). " Fakat bu hüküm, eşitliğin katı bir şekilde uygulanması anlamına gelmez" (But that clause imposes no iron rule of equality) , (US Supreme Court, *Lehnhausen v. Lake Shore Auto Parts Co.*, 410 U.S. 356 (1973)). "[Bu ilke], sınıflandırmaları yasaklamaz ve devletin vergilendirme bakımından sınıflandırma yetkisi, geniş bir alana yayılır ve esnektir. Ancak sınıflandırma, benzer koşullar altındaki herkesin aynı muameleye tabi tutulmasını sağlayacak şekilde, keyfi değil meşru olmalı ve yasanın amacını adil ve önemli kılan bir farklılığa dayanmalıdır" (US Supreme Court, *Louisville Gas & Electric Co. v. Coleman*, 277 U.S. 32 (1928); *Kahn v. Shevin*, 416 U.S. 351 (1974))

Vergilendirme alanında kimler farklıdır ki, farklı muamele meşru olarak değerlendirilsin ve bizzat eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesine araç olsun. Ya da kimler eşittir ki, aynı muameleye tabi tutulsun. Neyin faklılık ölçüsü olarak kabul edilmeyeceğini Anayasa'nın açık ifadesi çerçevesinde biliyoruz. Farklılığın, dil, cinsiyet, ırk, inanç, din, mezhep gibi ölçüler üzerine oturtulması yasaktır. O zaman, başka bir ölçü aramalıyız.

AAYM, mali güce göre vergilendirme ilkesini eşitlik kuralının uygulanmasında karşılaştırma kriteri olarak belirlemiştir.

Eşitlik ilkesinin vergilendirmeye ilişkin uzantısını Anayasa'nın 73.maddesinde tespit edebiliyoruz. Buna göre, "herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür". Anayasa Mahkemesi, 73.maddede yer alan mali güce göre vergilendirme ilkesini eşitlik ilkesi ile birlikte okur:

"Verginin mali güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır"[17]. "Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. ...Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir"[18].

Demek ki, "mali güç" bir eşitlik veya eşitsizlik ölçütüdür. Vergilendirmede, hukuksal durumun aynılığını belirleyen temel ölçü mali güçlerin aynılığıdır.

---

[17] a) Anayasa Mahkemesi, 13.7.1995, 85/32, RG.T.28.9.1996, RG.no.22771.

b) "T.C. Emekli Sandığının gelir fazlasının Hazineye irat kaydolunması durumu, anayasanın 61.maddesine aykırıdır. Zira bu gelir fazlasının Hazineye irat kaydı sonunda, sandık iştirakçilerinin hakkı olan ve hatta bir bölümü bizzat bu iştirakçilerden toplanan paraların Devletin genel giderleri için sarfedileceği ortadadır. Bunun neticesinde sandık iştirakçileri, devletin giderlerine, öteki yurttaşlardan ayrı olarak ve fazladan katılmaya zorlanmış olmaktadır. Bunun haklı bir nedeni olmadığı gibi sözü geçen iştirakçilerin bu biçimde özel ve fazla bir mali yükümü altına sokulmalarını gerektiren üstün bir mali güce sahip bulundukları da düşünülemez". Anayasa Mahkemesi, 6.6.1972, 44/29, RG.T. 3.3.73, RG.no.14465.

[18] a) Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 80/27, RG.T.2.2.1996, RG.no.22542.

b) "... (Y)ükümlülüğün belirlenmesinde kabul edilen tek ölçüt, ücret gelirleri toplamının 600 milyon liranın üzerinde olmasıdır. 600 milyon lirayı aşan ücret geliri elde edenler vergi yükümlüsü sayılırken, 600 milyon lira ve aşağısında ücret elde edenler vergi yükümlüsü sayılmamışlardır. Böylece, 1993 yılı içinde yılı içinde elde ettikleri ücret gelirlerinin vergi matrahı toplamı 600 milyon lirayı aşan ve bu miktar üzerinden %10 Ekonomik Denge Vergisi ödeyenlerin ellerinde kalan ücret geliri, 600 milyon lira ve daha az toplam ücret geliri elde eden ve bu nedenle de söz konusu vergi (nin) yükümlüsü olmayanların ellerinde kalan ücret gelirinden daha az olacaktır. 1993 yılında elde edilen 600 milyon lirayı aşan ücret gelirinin, 600 milyon liralık bölüm düşülmeden tümüyle vergi matrahı kabul edilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Adalete ve eşitliğe uygun olan, 600 milyon düşüldükten sonra kalan ücret gelirinin vergilendirilmesidir". Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 4/28, RG.T.2.2.1996, RG.no.22542.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hukuksal durumdaki farklılık ise mali güçteki farklılıkla ölçülebilir. Buradan şöyle bir sonuç çıkarılabilir: Mali gücü aynı olanlar "eşit durumda" olanları, mali gücü farklı olanlar da "eşitsiz durumda" olanları ifade eder. Ancak, yükümlülerin sadece mali güçlerine bağlı olarak yapılan bu ayrım, vergilendirmede eşitlik ilkesinin mutlak bir biçimde uygulanması anlamına gelir. O zaman, sormamız gerekir: Vergilendirmede mutlak eşitliğin sağlanması[19] mümkün müdür? Vergilendirmede eşitliği basit bir aritmetik denklem şeklinde değerlendirmek, biraz sonra "haklı neden" ölçüsü bakımından ele alacağımız AYM kararları çerçevesinde pek mümkün görünmemektedir.

"Mali gücü" bir eşitlik ölçüsü olarak belirlediğimizde, "mali gücün" tanımlanması ve "mali gücün aynılığının veya farklılığının" neye göre belirleneceğinin de saptanması gerekir. Fakat, bu ilkeye ilerde yeniden döneceğimiz için şu anda bu konuları ihmal ediyoruz.

b. Mutlak Eşitlikten Haklı Nedene Dayalı Eşitsizliğe

Vergilendirmede eşitliği gerçekleştirecek olan makam yasama organıdır. Kanun koyucu, vergi yükümlüleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizliklere göre ayrımlar yapabilir ve buna göre değişik düzenlemeler getirebilir. Dolayısıyla fiili eşitsizliğin saptanmasında yasama organının takdir yetkisinin bulunduğu söylenebilir ancak, bu yetki sınırsız değildir. Yasama organının eşitsizlik değerlendirmesi, Anayasa'ya uygunluk denetimine tabidir[20]. O zaman bu sınırın genişliğini, ya da eşitsizliğe yönelen takdir yetkisinin hangi ölçülere bağlandığını Anayasa Mahkemesi kararlarında izleyelim.

AYM kararlarında eksen "haklı neden"dir: "Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik kararlarına göre, eşitliği bozduğu iddia edilen kural haklı bir nedene dayanmakta veya kamu yararı amacıyla yürürlüğe konulmuş ise bu kuralın eşitlik ilkesini zedelediğinden söz edilemez"[21]. "Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklarla, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz"[22].

---

[19] Bkz., ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, 1982, s.149.

[20] a) ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s.150-151.

b) "Vergilendirme söz konusu olduğunda ve eşitlik ilkesinden başka hiç bir özel federal hak tehlikeye düşmedikçe Devletler, makul vergi sistemleri oluşturacak sınıflandırmalar yapabilir ve sınırlar çizebilirler .... eşitlik ilkesi sadece bu sınıflandırmanın meşru bir amacı gerçekleştirebilecek uygunlukta olmasını aramaktadır...", US Supreme Court, *Nordlinger v. Hahn*, 505 U.S. 1 (1992).

[21] Anayasa Mahkemesi, 26.6.1995, 90/22, RG.T.10.8.1995, RG.no.22370.

[22] a) Anayasa Mahkemesi, 15.8.1995, 22/37, RG.T.16.12.1997, RG.no.23702.

b) A.B.D. Yüksek Mahkemesi, "..eğer ayrımcılık haklı bir farklılığa (reasonable distinction) veya devlet politikasındaki ayrımlara dayanıyorsa, belirli bir sınıf yararına ayrımcı olan bir

AYM'nin, eşitsizlik iddiası ile önüne gelen yasalarda, ayrıcalıklı duruma getirmenin haklı nedeni olarak kabul ettiği durumları şöyle tespit ediyoruz:

- Hukuksal yapı veya nitelik farklılığı[23],
- Vergi konusunda nitelik farklılıkları[24],

---

vergi yasası keyfi olarak nitelendirilemez," demiştir. US Supreme Court, *Kahn v. Shevin*, 416 U.S. 351 (1974), *Allied Stores of Ohio v. Bowers*, 358 U.S. 522 (1959)).

[23] a) "Üretim ve dağıtım alanında etkinlik gösteren işletmelerle bankalar, sigorta şirketleri ve özel finans kurumlarının **ekonomik, mali ve hukuki yapılarındaki farklılık nedeniyle** bunların farklı oranlarda vergilendirilmeleri Anayasa'nın 10.maddesindeki eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır. Bu gerekçeler serbest meslek mensupları ile yukarıda sayılan alanlarda faaliyet gösteren yükümlüler arasındaki vergi oranlarının farklılığı için de geçerlidir", Anayasa Mahkemesi,13.7.1995, 85/32, RG.T.28.9.1996, RG.no.22771 (Net aktif vergisi kararı).

b) "Emlak vergisi miktarlarının mahalleler, köyler veya cadde, sokak yahut değer bakımından farklı bölgeler itibariyle birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere indirilmesi imkanının getirilmiş olması bu verginin "mali güce göre ödenmesi" ilkesi ile "eşitlik" ilkesine aykırı bir durum yaratmaz. Aksine; bir taraftan çeşitli imar ve alt yapı faaliyetleri nedeniyle, diğer taraftan da fertlerin mesken, iş yeri, gezinti ve eğlence mahalleri ile ilgili beğeni ve tercihlerinde meydana gelen değişmeler nedeniyle, **semtler arasında olduğu gibi, aynı semtin mahalle ve sokakları arasında, arazi ve bina değerleri yönünden büyük farklılıklar** ortaya çıkabilmektedir. Dava konusu madde ile getirilen esneklik içinde önceden kestirilemeyen bu gibi **değer farklılıklarına göre** emlak vergisi miktarının ayarlanabilmesi mali güç ve eşitlik ilkelerinin uygulanmasına imkan vermektedir"., Anayasa Mahkemesi, 19.3.1987, 5/7, RG.T. 12.11.87, RG.no. 19632.

c) "Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğünün yukarıda belirtilen bünyesine göre bu kuruluşla öteki yargı harcı yükümlüleri arasında bir **nitelik benzerliği yoktur**. Genel Müdürlüğe tanınan muaflık esasen en büyük bölümünü Devletin sağladığı gelirin tümünün kuruluşun kamu hizmetine yönetilmesi ereğini gütmekte, kamu yararına, başka bir deyimle haklı nedene dayanmaktadır", Anayasa Mahkemesi, 24.12.1970, 36/50, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi (AYMKD), S.8, s.496-506.

[24] a) "Ücret gelirleri esas tarife ile artan oranlı vergilendirmeye tabi tutulurken diğer gelir unsurlarının tek oranla ve Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin kullanılması ile sıfır oranla tevkifata tabi tutulması anayasaya aykırı değildir. "Çünkü Gelir Vergisine "esas tarife" üzerinden tabi tutulan ücret geliri çoğu mükellefler için devamlı gelir kaynağıdır. Ücret dışı stopaj usulü ile tevkifata tabi gelirlerin bir kısmı geçici gelir kaynağı niteliğindedir.... **Farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gereklidir**", Anayasa Mahkemesi, 19.3.1987, 5/7, RG.T.12.11.87, RG.no. 19632.

b) "Yasakoyucu, anayasal kurallara uymak koşuluyla **gelir, servet ya da harcamanın vergilendirilmesinde konulara, nitelik veya miktarlara göre kimi değişik ölçüler getirebilir**; gelir unsurlarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir. Ekonomik Denge Vergisi, Kurumlar Vergisi yönünden yükümlülerin 1994 takvim yılında vermeleri gereken yıllık ve özel beyannamelerdeki matrahlar üzerinden %10 oranında ödenecektir... Söz konusu yükümlüler, sonuç olarak 1993 yılı kazançları üzerinden %46 yerine %56 oranında vergi ödeyeceklerdir. ... Bu nedenlerle, ekonomik denge vergisinin kurumlar vergisi yükümlülerine ilişkin hükümlerinde, Anayasa'nın 73.maddesinde belirtilen mali güce göre

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

- Kamu yararı[25],
- Mali politika, sosyal ve ekonomik kimi teknik gerekler[26].

AYM'nin "haklı neden" ekseninde eşitsizliğin meşruluğuna ilişkin görüşü, A.B.D. Yüksek Mahkemesinin bir kararının burada anılmasını gerekli kılıyor. Amerikan Vergi Hukukunda ayrımcılığın meşruluğu, "makul neden testi" (rational-basis test) ile ölçülür. Yüksek Mahkeme bu kavramı şu şekilde açıklar: "Devletin federal devlet emeklileri ile federe devlet emeklilerini farklı vergilendirmesine izin verilip verilmediğini belirlemek için, farklı muamelenin "iki sınıf arasındaki belirgin farklılıklarla" doğrudan ilgili olup olmadığı ve bu farklılıkların söz konusu muameleyi haklı kılıp kılmadığı araştırılmalıdır... Bunun için, Devletin iki benzer grupta yer alan emekliler arasında ayrım yapmada haklı bir sebebi bulunup bulunmadığı değil, bu gruplar arasında herhangi bir farkın bulunup bulunmadığı gösterilmelidir... Ne kadar önemli olursa olsun, Devletin ayrımcı bir vergiden

---

vergilendirme ilkesine aykırılık görülmemiştir", Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 80/27, RG.T.2.2.1996, RG.no.22542.

[25] "Vergi affının uygulanması bakımından vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşanlar "arasında bir ayrım yapılmış olsaydı eşitlik ilkesi zedelenirdi. Ancak maddede öngörülen affan yararlanmak için vergi borcu aslının 300.000 liradan az olması koşulunun getirilmesi, affan 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", Anayasa Mahkemesi, 19.3.1987, 5/7, RG.T.12.11.87, RG.no.19632.

[26] a) "Yasakoyucu söz konusu maddenin gerekçesinde 14.bent hükmünü getirme sebebini, "zararlı kurumların karlı çalışan kurumlarca devir alınarak daha verimli çalıştırılmalarını teşvik etmek" olarak belirtmiştir. Bu amacın ışığında 14.bent hükmünü; **ekonomik amaçlı ve verimli çalışmayı teşvik etmek gibi haklı bir nedene dayalı bir istisna hükmü** olarak görmek gerekir. **Yasa Koyucunun vergi yasalarında sosyal ve ekonomik amaçlı bir takım muaflıklar ve istisnalar getirmesi, tamamen kendi takdirine bağlı bir hususturu**", Anayasa Mahkemesi, 19.3.1987, 5/7, RG.T.12.11.87, RG.no.19632.

b) "Türkiye'deki serbest bölgelerin diğer ülke serbest bölgeleriyle rekabet edebilecek bir iktisadi yapıya sahip olabilmesi için bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ve bu hükümden serbest bölgelerde faaliyet gösteren yerli ya da yabancı girişimcilerin hepsi yararlanacağı cihetle anayasanın eşitlik ilkesinin ihlali iddiası varit değildir. Yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca uygun görülen teşvik tedbirlerinden de yine bölgede faaliyette bulunacak işletici kuruluşlarla kullanıcıların hepsi yararlanacağına göre ortada anayasanın eşitlik ilkesine aykırı düşen bir yön bulunmamaktadır. Yeni kurulan bir serbest bölgenin bölgeler arası rekabette kendisini koruyabilmesi, ayakta kalabilmesi için **ülkeye sağladığı yararlar karşılığı** orada faaliyet gösteren bir müteşebbisin vergi ve benzeri mali yükümlerden muaf tutulması Kanuna dayanmış olmak koşuluyla mümkündür", Anayasa Mahkemesi, 6.10.1986, 21/23, RG.T. 14.3.87, RG.no.19400.

c) "...**(M)ali politika, sosyal ve ekonomik kimi teknik gerekler**, kimi durumlarda bazı grupların vergi kapsamı dışında bırakılmasını gerektirebilir", Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 80/27, RG.T. 2.2.96, RG.no.22542.

beklediği faydanın, ayrımcı muameleye tabi tutulan iki grubun niteliğinin araştırılması ile hiç bir ilgisi yoktur"[27]

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Yükümlü grupları arasındaki belirgin fark ölçüsü, daha önce de belirtildiği gibi, eşitlik ilkesinin özünde mevcuttur ve AYM'nin "hukuki durum farklılığı" ölçüsüyle de örtüşür. Dolayısıyla, farklılaştırmaya, "mali güç" farklılığından başka, "hukuksal yapı ve nitelik" ve "vergi konularındaki nitelik" farklılıkları birer ölçü olabilir. Bu ölçüler, **yükümlü gruplarının bizzat kendilerine yönelen ölçülerdir** ve bunlara dayalı ayrımlar, açıkça keyfi bir sınıflandırma teşkil etmediği sürece, eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.

Bu ölçülerde çakışan bazı yükümlü grupları arasında istisna, muafiyet ve teşvik uygulamalarına dayalı farklılaştırmayı nasıl açıklayacağız? Kamu yararı, ya da ekonomik, teknik, sosyal gerekler ölçüleri "haklı neden" midir? Mahkeme'ye göre birer "haklı neden"dir. Ama, burada artık, **farklılaştırma devletin bundan beklediği faydaya yönelmiştir.** Bu nedenle de, söz konusu ölçülere dayalı bir farklılaştırma eşitlik ilkesi noktasından bakıldığında, Anayasa'ya aykırıdır.

Ekonomik, sosyal ve toplumsal gereklilikler gibi ölçüler söz konusu olunca, yasa koyucunun takdir yetkisinin sınırından mı yoksa sınırsızlığından mı bahsediyoruz sorusu gündeme geliyor. Çünkü, biliyoruz ki yasalaştırma sürecinde, Parlamentonun her zaman sosyal, ekonomik, toplumsal bir gerekçesi bulunur. Bu gerekçeleri sosyal sonuçlu beklentiler olarak niteleyebiliriz ama, anayasal denetimde geçerli olan hukuki gerekçelerdir. Hangi hukuki gerekçe sorusuna, Anayasanın devlete yüklediği ekonomik ödevler ekseninde (m.166-173, m.45 gibi) cevap

---

[27] a) "In determining whether the State's inconsistent treatment of federal and state retirees is permissible, the relevant inquiry is whether the inconsistency is **directly related to and justified by "significant differences between two classes"**. The State's claimed interest in hiring qualified civil servants through the inducement of a tax exemption for retirement benefits is irrelevant to this inquiry, since it merely demonstrates that the State has a rational reason for discriminating between two similar groups of retirees without demonstrating any differences between those groups themselves... **The State's interest in adopting the discriminatory tax, no matter how substantial, is simply irrelevant to an inquiry in to the nature of the two classes receiving inconsistent treatment**". US Supreme Court, *Davis v. Michigan Dept. of Treasury*, 489 U.S. 803 (1989). Aynı zamanda bkz.. US Supreme Court, *Phillips Co. v. Dumas Independent School Dist*, 361 U.S. 376 (1960).

b) "Devlet makul bir nedene dayanmalı ve açıkça keyfi olan bir sınıflandırmaya itibar etmemelidir", *Allied Stores of Ohio v. Bowers*, 358 U.S.522 (1959).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

verilebilir[28]. Ama artık yapılan denetim eşitlik ilkesine dayalı bir denetimden ziyade sosyal devlet ilkesine dayalı bir denetim olacaktır[29].

Eşitlik ölçüsü ile bir daha bakalım: Konuya başlarken, Anayasa Mahkemesi, yasama organının eşitsizliğe yönelen takdir yetkisini hangi ölçüye bağlamıştır sorusunu ortaya atmıştık. "Ekonomik, sosyal ve teknik gerekler" ölçüsü, her zaman, Parlamentonun takdir yetkisinin kullanırken dayandığı gerekçelerdir. Demek ki AYM, "gerekçe"yi "ölçü" almakta, takdir yetkisinin sınırını, bizzat Parlamentonun takdiri ile ölçmektedir. Bu da AYM'nin takdir yetkisini hiç bir biçimde denetime tabi tutmadığı sonucunu verir.

Ayrıca iki soru ve bir cevap:

Anayasa, devletin ekonomik ödevleri eksenini oluştururken, verginin bu sosyal ve ekonomik amaçlar için verginin araç olarak seçilmesini emretmiş midir?

Hukuk politika kıskacında mıdır[30]?

Bir tespitle başlayalım: Türkiye'nin az gelişmiş (gelişmekte olan) bir ülke olduğu tespitini veri alırsak, bunun en somut göstergesi, gelir dağılımının çarpıklığıdır. Az gelişmiş ülkelerde, istisna, muafiyet, teşvik kurumlarından en üst gelir dilimindeki grupların yararlandığı da çok bilinen bir gerçektir. Bu durumda, söz konusu kurumlardan üst gelir gruplarının yararlanması, verginin adil ve dengeli dağılımı kavramının içini boşaltır. Parlamentonun takdir yetkisi içindeki tercih, politik olandır. AYM politik tercihleri hukuki gerekçe olarak kabul ederken, vergi adaletine yaklaşmakta mıdır?

II- ÖLÇÜ İKİ: SOSYAL DEVLET İLKESİ

1. İki Ayrım Noktası: "Sosyal" "Hukuk" Devleti

AY,2, Türkiye Cumhuriyetini "sosyal bir hukuk devleti" olarak tanımlar. AYM'ne göre sosyal hukuk devleti;

"... insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, *ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişiyle toplum arasında denge kuran*, esnek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık

---

[28] "Yasakoyucu, ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Bu istisnalar, Anayasa'nın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir", ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU, Vergi Hukuku, 4.Bası, Ankara, 1997, s.41.

[29] Vergilendirme alanında yerindelik denetimi- hukukilik denetimi ayrımında, sosyal devlet ve kamu yararının bu denetimi hukukileştirmesi görüşü için bkz., KUMRULU, Anayasal temeller, s.157-159.

[30] ÇAĞLAR, Anayasa Bilimi, s.4.

içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlet"tir[31].

Mahkemeye göre, sosyal hukuk devleti; "güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak *gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi* sağlamakla yükümlü devlet"tir[32].

Sosyal devletin bireye karşı yükümlülüğü iki boyut içerir. Bireyin kendi içinde bulunduğu koşullara ilişkin yükümlülük ve bireyin topluma nazaran bulunduğu koşullara ilişkin yükümlülük. Bu yükümlülüklerin vergilendirmeye ilişkin izdüşümü 73.maddede yer alır: Mali güce göre vergilendirme ilkesi ve verginin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi. Birinci yükümlülük, yükümlünün mali gücü ile uyumlu bir biçimde vergilendirilmesini ya da mali gücünü aşan oranda vergilendirilmemesini, ikinci yükümlülük ise mali gücü farklı olanların farklı oranlarla vergilendirilmesi yoluyla vergi yükünün dengeli dağılımının sağlanmasını (ki bu da artan oranlı vergilendirme ile somutlaşır) gerektirir.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletinin vergilendirme alanındaki uzantısını oluştururken, aynı zamanda, verginin adil dağılımı ilkesi ile birlikte sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansımasını teşkil eder[33]. AYM bunu şu şekilde ifade etmiştir:

"Anayasa'nın 2.maddesi, Türkiye Cumhuriyetinin sadece hukuk devleti değil, aynı zamanda, sosyal devlet olduğunu belirlemiştir. Hukuk devletinin ileri aşaması, bu ilke ile sağlanır. Bu ilke, bireyin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisinin kullanılmasına Devletin, sosyal adalet gereklerince olanak sağlamak yükümlülüğünü içerir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır. Anayasanın 73.maddesinin koyduğu temel ilke ve esaslar açıklanırken belirtildiği üzere, ***mali güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir.*** *Bu ilkeye uyulmakla, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır. Anayasa, mali güce göre vergilendirme ilkesinin kabul etmekle, 2.maddesinde genel bir ilke olan "Sosyal devlet" ilkesini vergilendirme alanında, daha somut duruma dönüştürmüştür. Ayrıca, vergi yükünün*

---

[31] Anayasa Mahkemesi, 18.2.1985, 9/4, RG.T.26.6.1985 (İtalikler benim)

[32] Anayasa Mahkemesi, 17.10.1972, 16/49, AYMKD, S.10, s.529-539 (İtalikler benim).

[33] Artan oranlılık ve edim gücü ilkesi sosyal devlet ilkesinden çıkar, bkz., ŞANVER, "Vergi Ödevi", s.399-400, Aynı zamanda bkz., KANETİ, Vergi Hukuku, 2.Bası, İstanbul, 1987, s.33.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu vurgulanarak ortaya bir program kural konulmuştur"[34].

Mali güce göre vergilendirme ilkesinin bu boyutu bakımından iki sorunun yanıtını arayacağız.

- Mali gücün tanımı nedir ve yükümlünün mali gücünü neyle ölçebiliriz?

- Bir verginin, yükümlünün mali gücüyle orantılı olup olmadığını, bir başka deyişle yükümlünün, mali gücünü aşan oranda vergilendirilip vergilendirilmediğini neyle ölçebiliriz? Mali gücü doğru olarak kavrayan bir verginin ayırt edici çizgileri nelerdir? Bu ikinci soruda aranan hukuki ölçünün belirlenmesi çok zorsa da, AYM kararlarından yola çıkarak bir ölçü grubu oluşturmak mümkündür.

2. Mali Güçle Orantılı Vergilendirme

AYM, mali gücü şu şekilde ifade ediyor:

"Anayasada tanımlanmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleridir"[35]. "Mali gücüne göre vergi ödeme yükümlülüğü",.. kişi ve kuruluşların ekonomik durumlarına göre vergiye bağlı tutulmalarını anlatır. Bu ilkenin uygulanmasıyla, mali gücün bilimsel göstergeleri olarak kabul edilen gelir, sermaye ve harcamalar gözetilerek, vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı sağlanır. "Mali güç", "ödeme gücünün" kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan mali güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasakoyucu bu olguya göre vergi salar, bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, toplanmasını gerçekleştirir."[36]

---

[34] a) Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989, 6/42, RG.T. 6.4.90, RG.no. 20484 (italikler benim); Aynı zamanda bkz., Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991, 7/43, RG.T.23.7.1992, AYMKD, S.27, s.645-656.

b) "..Anayasa'da öngörülen verginin "mali güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır.", Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 80/27, RG.T.2.2.1996, RG.no.22542.

[35] Anayasa Mahkemesi, 13.7.1995, 85/32, RG.T.28.9.1996, RG.no.22771; Aynı zamanda bkz., Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 4/28, RG.T.2.2.1996, RG.no.22542.

[36] a) Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989, 6/42, RG.T.6.4.1990, RG.no.20484.

b) A.B.D.Yüksek Mahkemesi'ne göre sınıflandırma, vergi yükünün adil dağılımını sağlayabilmek için vergileri yerel ihtiyaçlara ve kullanımlara göre ayarlamada bir araçtır", US Supreme Court, *Leathers v. Medlock*, 499 U.S. 439 (1991)

Mali güç, vergi ödeme gücünü ortaya koyan ekonomik değerler toplamıdır. Bu ekonomik değerler, gelir, servet ve harcama olarak belirlenir ve bunlar aynı zamanda verginin konusunu oluşturur. AYM, verginin konusu saptanırken, *getirilen yasal ölçünün mali gücü yansıtması gereğinden* bahsetmekte, vergi konusunun vergilendirmenin mali güce göre olması ilkesini doğrudan etkilediğini belirtmektedir[37].

Mali güce göre vergilendirme bakımından elbette Parlamentonun takdir yetkisi bulunmaktadır[38] ancak, "yasakoyucunun vergiyi koyarken yükümlülerin ekonomik (ve kişisel)[39] durumunu göz önüne alacak bir sisteme uyması gerekir[40]. O zaman, böylesi bir sistemin hukuki ölçüleri nelerdir? AYM kararlarından yola çıkarak şunları belirlemek mümkün:

---

[37] a) AYM, net aktif vergisine ilişkin kararında, net aktif esasına bağlı vergilendirmeyi bir servet vergisi olarak nitelendirmiş, net aktifi mali gücü yansıtan bir ölçü olarak kabul etmiştir: "... (B)orçların düşülmeden aktif değerlerin saptanması da servet vergilerinin yapısından kaynaklanan bir zorunluluktur. Bir tür servet vergisi olan emlak ve taşıt vergilerinde de benzeri uygulama görülmektedir. Böyle bir değerlendirme anlayışı içinde bilançoda yer alan net aktifler ile envanter ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıkların Yasa'daki biçimde vergilendirilmesinde Anayasa'nın 73.maddesinde yer alan mali güce göre dengeli ve adaletli olma ölçütlerine aykırılık görülmemiştir".

b) AYM, aynı kararda, gayrisafi hasılat esasına bağlı vergilendirmede gayrisafi hasılatın yükümlülerin mali gücünü tam olarak yansıtmadığına karar vermiştir: "Gayrisafi hasılat değişik iş alanlarında faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri yönünden değerlendirilmelidir. Gayrisafi hasılatın,sanayi, ticaret ve mali alanlarda faaliyet gösteren yükümlüler yönünden anlamı değişiktir. Üretilen malın türü, iç ve dış rekabet ortamı, kullanılan teknolojinin farklılığı, bazı malların yasal veya fiili tekele tabi olup olmaması gibi sebeplerle "gayrisafi hasılat" yükümlülerin mali gücünü yansıtmamaktadır. Ekonominin değişik ya da benzer kesimlerinde faaliyet gösterip de aynı gayrisafi hasılata sahip olan yükümlülerin mali güçleri de aynı olmayabilir", Anayasa Mahkemesi, 13.7.1995, 85/32, RG.T.28.9.1996, RG.no.22771.

[38] "...(V)ergi oranlarının, keyfi bir ayrımcılığa veya hukuka aykırı bir müsadereye yol açacak şekilde ağır olup olmadığı meselesine gelince, vergilendirme yetkisinin bulunduğu yerde, vergi yükünün ağırlığı yasakoyucunun takdirine kalmış bir konudur.." (US Supreme Court, *Fox v. Standard Oil Co. of New Jersey*, 294 U.S.87 (1935)). "Bir vergi işletmenin varlığına son verecek düzeyde bile olsa, bu tek başına o vergiyi geçersiz veya aykırı kılmaz. Ticarete girişen kişi bu riski göze almıştır.... Vergiler bazen, yasamanın takdiri çerçevesinde, asli olarak hazineye gelir elde etme ve arızi olarak da yüklendikleri konular bakımından caydırıcı etki sağlama amacıyla konulur. Yükümlülük, bu arızi amaç nedeniyle vergi niteliğini kaybetmez. Fakat bazen, adı vergi olan bir yükümlülük, taşıdığı cezai özelliklerle, vergi olma niteliğini kaybeder ve bir cezaya dönüşür. Değerlendirdiğimiz yasa ise tamamen bir vergi yasasıdır ve lafzı başka bir eğilimi kesinlikle ortaya koymamaktadır" (US Supreme Court, *A.Magnano Co. v. Hamilton*, 292 U.S.40 (1934)).

[39] Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 80/27, RG.T.2.2.1996, RG.no.22542.

[40] Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991, 7/43, AYMKD, S.27, s.645-656.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

■ Mali güç unsurunun, açık bir direktif teşkil edecek şekilde **yasada yer alması** ve bunu uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması gerekir[41].

■ **verginin konusu, matrahı** ve **oranı** mali güce uygun olarak belirlenmelidir[42].

---

[41] a)"Demek ki, bekçi ücreti olarak ne kadar para toplanacağını ve bunun ne kadarının kimlerden alınacağını idare meclisi belli edecektir. Bu hükümde bekçi ücretlerini kişilerden mali güçlerine göre almağa idareyi zorlayan bir yön yoktur. İdare sadece, örf ve teamül ile ve ihtiyaçla bağlıdır. Söz konusu ihtiyaç, bekçilik hizmetinin, gerektireceği paranın toplamını ifade eder. Önemli olan bu paranın herkesin mali gücüne göre alınmasıdır. Anılan hükümde yer alan örf ve teamül terimi bu hususta açık bir dayanak ve direktif niteliğinde değildir. Örf ve teamüller kendiliğinden doğar, yayılır ve zamanla yerleşir. Örf ve teamüllerin tesbiti her zaman kolay olmaz ve üstelik bunlar da gene zamanla değişebilir veya terk edilebilir. Ayrıca, belli bir alanda, çeşitli yönlerde örf ve teamüller meydana gelebilir. Böyle olunca kanundan önce de alındığı anlaşılan bekçi ücretlerinin herkesin mali gücüne göre alınması yolunda bir örf ve teamülün kurulup kurulmadığı, bunun devam edip etmediği ve kanunda hangi örf ve teamülün kasdedildiği, tartışmağa elverişli bir konudur. Başlı başına bu tartı imkanı, Anayasanın 61 inci maddesinde mali yükümler için öngörülen mali güç unsurun kanunda gözetilmediğini kabul için yeter bir nedendir. Zira bu unsurun açık bir direktif teşkil edecek şekilde kanunda yer alması ve bunun, uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması zorunludur", Anayasa Mahkemesi, 26.10.1965, 25/57, RG.8.12.1965, 12171.

b) AYM'nin aksi yönde kararı da mevcuttur: "Her ne kadar salmaya ilişkin 3464 sayılı kanunda modern vergi prensipleri yer almamış ve mali gücü belirtecek maddi ölçüler gösterilmemiş ise de bu kanunu uygulayacak olan köy ihtiyar meclislerinin okuma, yazma durumları ve köyde oturan yurttaşların her birinin mülkü ve arazisi, hayvanları ve tarımı yani gelir sağlayacak araçları hakkındaki kesin bilgileri gözönüne alındığı takdirde modern vergi prensiplerinin ve mali gücü belirtecek ölçülerin ayrıca kanunda gösterilmemiş olmasının uygulama bakımından bir eşitsizlik doğurmayacağı...", Anayasa Mahkemesi, 5.1.1965, 198/1, RG 24.5.65, 12005.

c) Anayasa Mahkemesinin mali güce göre vergilendirme ilkesi ile verginin yasallığı ilkesi arasında kurduğu direk ilişkiyi şu kararlarda da tespit ediyoruz: " Bütün yönleri ile bir mali yükümün yasada açık bir biçimde belirlenmemiş ise bu durum, **kişilerin toplumsal ve ekonomik güçlerini** ve hatta temel haklarını olumsuz yönde etkiyecek keyfi uygulamalara yol açabilir.", Anayasa Mahkemesi, 3.2.1977, 54/8, RG.T.8.5.1977, RG.no.15931; 27.1.1981, 27/9, RG.T.2.4.1981, RG.no.17298.

[42] a) Anayasa Mahkemesi, 13.7.1995, 95/32, RG.T.28.9.1996, RG.no.22771; Ayrıca bkz. dip notu 41/b'deki karar.

b) 1961 Anayasası, 71 değişikliğinden önce, yasama organının vergi oranlarını belirleme yetkisini belirli sınırlar içinde Bakanlar Kurulu'na devredilebileceği yönünde hüküm içermiyordu. Anayasa Mahkemesi bu dönemde verdiği bir kararda, oran belirleme yetkisinin devrini mali güce göre vergilendirme ilkesi ışığında değerlendirmişti: "Anayasa Mahkemesinin vergi kanunlarında denetliyeceği konulardan birisi de kanunun mali güc(ü) saklı tutup tutmadığı keyfiyetidir. Vergi oranının tayini ve değiştirilmesi kararname ile olunca Anayasa Mahkemesi bu açıdan denetim yapamaz" (15.6.1971, 55/57, AYMKD, S.9, s.533-538). 1982 Anayasası'nda yer alan ve oran belirleme yetkisinin Bakanlar Kuruluna devrini öngören hükmün (m.73/4) temel sebebini, "çağdaş devletlerin; sermaye birikiminin teşviki, kalkınma hızının arttırılması, enflasyonun durdurulması, işsizliğin önlenmesi, ödemeler dengesi açığının giderilmesi ve tüketim yapısının ıslahı gibi temel sosyo-ekonomik amaçlara

■ vergi yükümlüsünün mali gücüne göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirinin saptanması gerekir[43].

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

■ yükümlülerin **kişisel durumlarının yasada** gösterilmesi gerekir[44].

■ **vergi tekniği vergi adaletini yansıtmalıdır**[45].

---

ulaşmak için kullandığı etkin araçlardan biri çeşitli gelirlere uygulanan vergi oranlarının indirilip yükseltilmesidir" şeklinde açıklayan Anayasa Mahkemesi, Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin sıfır oran belirleyerek kullanılmasını da yasallık ilkesi açısından Anayasa'ya uygun bulmuş, bu konuda mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından bir değerlendirme yapmamıştır (19.3.1987, 5/7, RG.T.12.11.1987, RG.no.19632). Biraz önce belirtilen karar bize, bugün kararnamelerle (yasadaki alt ve üst sınırlar çerçevesinde) belirlenen vergi oranlarının mali güç ilkesi açısından bir anayasal denetime tabi tutulamadığını hatırlatmaktadır.

[43] Vergi yükümlüsünün mali gücüne göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirinin saptanması gerekir. Hayat standardı esasının temel nedeni gerçek gelirin bulunmasına yardımcı bir yöntem olmasıdır. Bu yönteme göre saptanan tutarın gerçek gelire (mali güce) olabildiğince yaklaştırılabilmesi için yükümlünün belirli bir gelir tutarının karinesi sayılan "yaşam düzeyi"ni başka gelirlerle sağladığını kanıtlamasına olanak vermesi gerekir. Oysa dava konusu kural vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış bir çok geliri açıklama nedeni olarak kabul etmemektedir. Bu nedenle yükümlünün kendisine, eşine ve çocuklarına ilişkin vergilendirilmiş gelirin yalnız hayat standardı ek gösterge tutarının açıklanmasında kullanılması, temel göstergelerin açıklanmasına kullanılmaması ve yine yükümlünün kendisine ait emekli, dul ve yetim aylıklarının temel gösterge tutarının açıklanmasında kullanılabilmesi,eşine ve çocuklarına ilişkin bu gelirlerin temel göstergelerin açıklanmasında kullanılamaması, vergiye tabi olmayan bu gelirlerin dolaylı olarak yeniden vergilendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. .... Öte yandan, bir kısım gelirleri açıklama nedeni olarak kabul edip aynı nitelikteki diğer gelirleri açıklama nedeni saymamak " vergide adalet" ilkesine de ters düşer. ....", Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991, 7/43, AYMKD, S.27, s.645-656; Aynı zamanda bkz., 7.11.1989, 6/42, RG.T.6.4.1990, RG.no.20484; 19.3.1987, 5/7, RG.T.12.11.1987, RG.no.19632.

[44] "Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayrıklık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarıdır", Anayasa Mahkemesi, 13.7.1995, 85/32, RG.T.28.9.1996, RG.no.22771.

[45] a) Bu kararda AYM, "gerçekte bir vergi sayılmaması gereken geçici verginin mali güce göre saptanması zorunluluğu da bulunmamaktadır. ... Kişi ve kurumların mali güçlerini aşan oranda vergi yüküne bağlı tutulduklarının kanıtlarına rastlanmadıkça, mali güce ters düzenleme savını yerinde bulmak güçtür... ödeme süresinin kısaltılmasının mali güçle ilişkisi kurulamaz. Mali güç vergiye esastır, ödeme süresini ilgilendirmemektedir" demiş ve denetimine verginin dengeli ve adaletli dağılımı ilkesiyle devam etmiştir: "..Geçici vergi kavramı gerçekte bir vergi değil, "peşin ödeme" düzeni içinde yer alan "bir vergi alma yöntemi" sayılmak gerekir... "peşin vergi"nin getirilme amacı ve nedenleri gözetildiğinde, verginin adaletli ve dengeli dağılımının amaçlandığında duraksanamaz. Peşin ödeme, kimi yükümlüler arasında yaratılan ikiliği ortadan kaldırmıştır.... Önceki uygulamada vergileri kaynakta kesilen aylık ve ücret alanlarla taşınır ya da taşınmaz mal sermaye geliri sağlayanlar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

AYM, yasa koyucunun vergiyi koyarken yükümlülerin ekonomik (ve kişisel) durumunu göz önüne alacak bir sisteme uyması gerektiğini belirtmektedir. Buradaki sistemden ne anlayacağız. AYM kararında bu konuda açıklık yoktur. "Bir sistem" kavramı ile yapılan gönderme, "sosyal devlet bağlamında vergi sistemi" midir? Eğer böyle ise, sosyal devletin aynı zamanda bir vergi devleti olduğundan hareketle, vergi yükümlülerinin bireysel mali güçlerinin vergi sisteminin bütünü içinde değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varabiliriz. Neden? Çünkü, sosyal devlet bireyin onurlu yaşama hakkına (Anayasa, başlangıç) saygı gösteren devlettir. Buradan, mali güç kavramını, sistem bütünü içinde bir yapı taşı olarak belirliyoruz.

III- ÖLÇÜ ÜÇ: ÖZGÜRLÜK İLKESİ

" Herkes için özgürlük", "paylaşılmış özgürlük"tür; paylaşılmış özgürlük ise "sınırlı"dır"[46]. Anayasa'nın 12.maddesine göre, "herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder". Temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasını düzenleyen 13.madde ise, "özgürlüklerin ...kamu yararının... korunması amacı ile ve ayrıca Anayasanın ilgili maddelerinde öngörülen özel sebeplerle, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak kanunla sınırlanabileceğini" ifade eder[47].

Vergiyi bu çerçevenin neresine oturtabiliriz? Verginin temel hak ve özgürlüklerle olan sıkı ilişkisi AYM tarafından şöyle ifade ediliyor:

---

yönünden süregelen adaletsizlik, peşin ödemeyle büyük ölçüde azaltılmıştır. Kaynakta kesintiyle hemen vergi ödeyenlere karşın bildirim (beyan) yöntemine bağlı serbest meslek ve ticari kazanç sahiplerine kazançlarına düşen vergiyi 3-21 ay sonra ödeme kolaylığı tanınmıştı. Böylece, aynı tür yükümlüler arasında ayrım yaratılmıştı. Devletin zararına yol açan, para değerinin giderek düşmesiyle önemini yitiren sonra ödeme eşitsizliğini birliğinde taşıdığından haklı yakınmalara yol açmakta idi. Peşin ödeme, bu yakınmalara son vererek eşit uygulama düzeniyle adaletli ve dengeli dağılımı gerçekleştirmiştir. Aslolan, kazancın vergisinin, yararı azalmadan, ivedi biçimde devlete ödenmesidir". Kararda sonuç doğru, gerekçe yanlıştır. Ülkemizde enflasyon ekonomik bir olgudur ama, en önemli hukuksal sonucu vergilendirme alanında yaratır. Enflasyon, mali güce göre vergilendirme ilkesinin "canavarı"dır. Tahsil yöntemleri arasındaki fark, vergi miktarının enflasyona bağlı olarak erimesine, küçülmesine sebep olduğu oranda mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı sonuç doğurur. Vergisini kazandıkça ödeyen yükümlünün taşıdığı vergi yükü reeldir. Böyle olunca, farklı tahsil yöntemleri, iki yükümlü grubu bakımından gerçekte eşitlik ilkesine aykırı sonuç verir. "Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil yöntemleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır" (3.2.1977, 54/8, RG.T. 8.5.1977, RG.no.15931) diyen AYM içtihadına atıf yaparak, bir verginin bütün bu yönleriyle Anayasal denetime tabi olduğunu belirtmekle yetiniyoruz.

b) Ayrıca, gecikme faizine ilişkin olarak sosyal hukuk devleti ilkesi çerçevesinde yapılan anayasal denetime, enflasyonun devletin vergi alacakları üzerindeki etkisini dayanak kılan ve vergisini zamanında ödeyen yükümlü ile ödemeyen yükümlü arasında meydana gelen eşitsizliğe dikkat çeken karar için bkz., 27.9.1988, 7/27, RG.T.26.12.1988, RG.no.20031.

46 KABOĞLU, Özgürlükler, s.54.

47 Bilgi için bkz., TANÖR, İki Anayasa, 3.Bası, İstanbul, 1994, s. 134-145.

"Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Devletin akçalı olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar...Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez"[48].

Vergi, bireyin topluma ve diğer kişilere karşı olan ödevidir - ki bu yönüyle özgürlüklerin içeriğinde bir sınır olarak yer alır- ve aynı zamanda, özgürlüklerin kamu yararı amaçlı bir "sınırlandırılmasını" ifade eder[49]. Ancak özgürlük asıl, sınırlama istisnadır ve bu nedenle sınırlamanın sınırının ve sınırlama ölçüsünün Anayasa'da belirlenmesi gerekir. Sınırlamanın varabileceği azami noktanın yani, artık daha fazla sınırlamanın mümkün olmadığı noktanın Anayasa'da tespiti özgürlüklerin güvencesini oluşturur. Ancak bu, gereğinden fazla ve keyfi sınırlamanın önlenmesi için tek başına yetmez, sınırlama amacına ne ölçüde sınırlama ile ulaşılabileceğinin de gösterilmesi lazımdır. Anayasa'nın 13.maddesinde, özgürlüklerle ilgili sınırlamaların, "demokratik toplum düzenin gerekleri"ne aykırı olamayacağı ve öngörüldükleri amaç dışında kullanılamayacağı açıkça yer almaktadır. Böylece, sınırlamanın amacı ile bu amacı gerçekleştirmek için kullanılan araç ilişkisi, karşımıza ölçülülük ilkesini çıkarıyor[50].

Sınırlamadaki amaca ulaşabilmek için özgürlüğün ne ölçüde sınırlanmasının yeterli olacağını "ölçülülük ilkesi" belirler. Ölçülülük, bir hakka getirilen sınırlamanın, öngörülen meşru amaçla oranlı olmasıdır yani, kamu yararı ile özgürlüklere getirilen sınırlama arasında denge kurulmalıdır[51].

Ölçülülük, "amaç ve sınırlama orantısının korunması"[52]dır. Vergilendirme yetkisi ile özel hayatın gizliliği, seyahat özgürlüğü, ailenin korunması, mülkiyet ve miras hakkı, çalışma ve sözleşme özgürlüğü arasında doğrudan ilişki bulunduğuna[53] ve vergi de kamu yararı (kamu giderlerinin karşılanması) için özgürlüklere bir sınırlama getirdiğine göre, verginin özgürlükleri ölçüsüz bir biçimde

---

[48] Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989, 6/42, RG.T. 6.4.1990, RG.no.20484.

[49] "Subjektif sınırlama" ve buna ilişkin değerlendirme için bkz., KABOĞLU, Kollektif Özgürlükler, Diyarbakır, 1989, s.218, dip notu 49.

[50] YÜZBAŞIOĞLU, Anayasallık Bloku, s.284-285; KABOĞLU, Özgürlükler, s.63.

[51] a) YÜZBAŞIOĞLU, Anayasallık Bloku, s.286-287; Ayrıca bkz., KABOĞLU, Özgürlükler, s.97-98.

b) Federal Alman Anayasa Mahkemesine göre, bu ilkenin gerçekleştirilmesi için amaç ve araç arasında, elverişlilik, gereklilik (zorunluluk) ve oranlılık kurulmalıdır, bkz., YÜZBAŞIOĞLU, Anayasallık Bloku, s.286; Ayrıntılı bilgi için bkz., ÇAĞLAR, "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Demokrasi", Anayasa Yargısı, no.7, Ankara, 1990, s.98-99.

[52] ÇAĞLAR, Anayasa Bilimi, s.161

[53] ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s.164-170.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

sınırlandırmaması gerekir. Anayasa Mahkemesi, bir kararında açıkça ölçülülük ilkesinden bahsetmemekle birlikte, "az bir miktar" kavramını kullanarak bu ilkeyi uygulamıştır: "... ve mali gücü belirtecek ölçülerin ayrıca kanunda gösterilmemiş olmasının uygulama bakımından bir eşitsizlik doğurmayacağı ve *esasen en yüksek haddi yirmi lira gibi* ***az bir miktarı geçmeyen bir vergi için*** *modern vergi prensiplerinin öngörülmemiş olmasının ne insan haklarına, ne sosyal adalete, ne de hukuk devleti ve kanun önünde eşitlik ilkelerine bir aykırılık sayılamayacağı açıktır*[54].

Özgürlüklerin sınırlandırılmasında sınırlamanın son sınırı "demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmama" ilkesidir. 1961 Anayasasında ise bu sınır, "hakkın özüne dokunmama" ilkesi olarak ifade edilmiştir[55]. Demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmama ilkesinin açıklanabilmesi elbette, "demokratik toplum düzeninin gerekleri"nin ne olup olmadığının belirlenmesine bağlıdır. Ancak, bu konu böylesi bir çalışmanın sınırlarını çok aşar. O nedenle biz, verginin özgürlükler bakımından konumunu belirleme meselesine dönüyoruz.

AYM'nin yaklaşımı, demokratik toplum düzeninin gereklerini, hakkın özüne dokunma yasağının ölçüt ve unsurları ile açıklanması yönündedir[56]. Gerçekten de, verginin, örneğin mülkiyet hakkı gibi, bir özgürlüğe getirdiği sınırlamanın azami sınırı o özgürlüğün özü olacaktır; özgürlüğün özüne dokunulması yasaktır. Özgürlüğün özü nedir? Öz, her özgürlük için dokunulamaz bir alanın varlığını gösteren bir güvencedir[57]. AYM, bu konuyu "kullanılabilirlik ölçüsüne" bağlamaktadır:

---

[54] a) Anayasa Mahkemesi, 5.1.1965, 198/1, RG.T. 24.5.65, RG.no.12005 (italikler benim).

b) Anayasa Mahkemesi, Adalet Teşkilatı Güçlendirme Fonu Hakkında Kanun'da düzenlenen adli sicil kayıt ücretlerinin hukuksal niteliğini belirlerken, "söz konusu ücret,... miktarı az bir bedel olarak alınmakta olup bu ücretin hiçbir biçimde mali zorluk sayılabilecek düzeye getirilmesi düşünülememektedir" demiş ve bu sebeple resim, harç ve benzeri mali yükümlülük sayılamayacakları sonucuna varmıştır. Aynı kararda, Mahkeme, Adalet Bakanlığı'nca bastırılan dosya gömleği ve basılı kağıt ücretlerini de aynı nedenlerle mali yükümlülük olarak kabul etmemiştir. 8.9.1989, 37/36, RG.T.18.1.1990, RG.no.20406.

c) Anayasa Mahkemesi'nin ölçülülük ilkesine dayalı kararları için bkz., YÜZBAŞIOĞLU, Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku, İstanbul, 1993, s.288-293.

[55] "Bir hakkın ya da hürriyetin kullanılmasını açıkça yasaklayıcı veya örtülü bir şekilde kullanılmaz hale koyucu veya ciddi surette güçleştirici ve amacına ulaşmayı önleyici ve etkisini ortadan kaldırıcı nitelikteki hükümler o hak ve hürriyetin özüne dokunur". Anayasa Mahkemesi, 4.1.1963, 208/1, AYMKD, S.1, s.74.

[56] KABOĞLU, Özgürlükler, s. 95; Ayrıntılı bilgi için bkz., YÜZBAŞIOĞLU, Anayasallık Bloku, s.294-316; ÇAĞLAR, Anayasa Mahkemesi Kararlarında Demokrasi, s.93-98.

[57] a) KABOĞLU, Kollektif, s.266.

b) "Öze dokunma yasağı tekniği, herşeyden önce, hakkın norm alanı, koruma alanı ya da çekirdeğinin tesbitini gerektirmektedir", ÇAĞLAR, Anayasa Mahkemesi Kararlarında Demokrasi, s.92.

b) Federal Alman İdare Mahkemesine göre, "bir temel hakkın özüne dokunulup dokunulmadığı, sınırlamanın amaç ve sebebine göre değil, sınırlamadan sonra o temel haktan

"İtiraz gerekçesinde, geçmiş döneme ilişkin matrah üzerinden gelir vergisi alındıktan sonra aynı matrahtan %10 oranında ekonomik denge vergisi alınmasının mükerrer bir vergilendirme olduğu, mükellefin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiği belirtilmektedir. Yükümlünün ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirildiği savını hukuk devleti ilkesi yönünden değerlendirirken, getirilen yükümlülüğün ağırlığına bakmak gerekecektir. **Getirilen yükümlülüğün ağırlığı temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz hale getiriyorsa, Anayasa'ya aykırılıktan söz edilebilir.** Ekonomik denge vergisi, vergi yükü olarak gelir vergisine ek %10 oranında yükümlülük öngörmektedir. Bunun, temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz ağırlıkta ve kişinin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiği söylenemez[58].

Anayasa Mahkemesinin vergi - temel hak ve özgürlükler ilişkisi üzerine yaptığı anayasal denetimdeki sayısal azlık, akla şu soruyu getiriyor: Acaba bu, ülkemizde insan hakları ve sivil toplum bilincinin çok ağır tempoyla yükselişinden midir? Ülkemizin gündemine baktığımızda, hala yaşama hakkı, düşünce özgürlüğü, din ve vicdan özgürlüğü gibi alanlara ilişkin tartışmaların bütün hararetiyle devam etmekte olduğunu görüyoruz. Böyle olunca, vergi- temel hak ve özgürlükler ilişkisi üzerine tartışmanın daha uzun süre geri planda kalması kaçınılmaz görünüyor.

SONUÇ YERİNE

Vergi adaleti kavramının içeriğini Anayasa doldurur. Anayasa'nın ne söylediği ise içtihatla belirlenir. Buradan üç sonuç çıkarılabilir: Birincisi "olan", diğer ikisi "olması gereken"dir.

Bir. Anayasalar, ya Fert'le (favor libertatis) ya da Devlet'le (salus rei publicae) okunabilir[59] Anayasa Mahkemesi, Anayasa'yı okurken bu iki biçimden birini tercih eder. Vergi yasaları söz konusu olduğunda AYM'nin hangi biçime itibar ettiği, kararların bütününden çıkarılabilir. Mahkeme, vergi yasalarının anayasaya uygunluk denetiminde, Anayasa'yı "Devlet'le" okumaktadır. Burada kamu yararı eksenli bir okuma biçimini belirlemek mümkündür. Yorum tekniği olarak tarihi yorum yönteminin ağırlıklı bir biçimde kullanılması da bunu ortaya koyar. Yasa koyucunun subjektif amacını gösteren yasa gerekçeleri asıl yorum malzemesi niteliğini kazanmıştır. Oysa biliyoruz ki, yasanın objektif anlamı, her zaman yasa koyucunun yasaya bağladığı anlamla örtüşmez.

İki. Anayasal normu açan içtihattır. O zaman, vergi yasalarının mahkeme önüne taşınabilmesi için, vergi yükümlülerine Mahkeme'ye bireysel başvuru

---

geriye ne kaldığına bakılarak tayin edilir". Federal Alman Anayasa Mahkemesine göre ise, "bir hakkın özüne dokunulup dokunulmadığı, sınırlamadan sonra o temel hakkın toplumsal yaşam içinde önemini hala koruyup koruyamadığı konusunda verilecek hükme göre tesbit edilecektir". KABOĞLU, Kollektif, s.263.

[58] Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 6/29, RG.T. 10.2.1996, RG.no. 22550.

[59] ÇAĞLAR, Anayasa Bilimi, s.126.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

(anayasal yakınma) olanağının tanınması gerekir[60]. Bu hem "yükümlü hukuku"nun[61] gözetilmesinde, hem de içtihadın gelişmesinde etkin bir yol olacaktır.

Üç. İçtihadın gelişmesi için bilimsel kaynaklarla Mahkeme'nin desteklenmesinde, biz vergi hukukçularına çok iş düşer.

[60] Aynı yönde SABAN, Türk Vergi Sisteminin Uluslararası Boyutları - Türkiye III. Vergi Kongresinde yapılan yorum konuşması, 23-24 Mayıs 1996. İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Mezunlar Derneği Yayını, s.98.

[61] Kavram için bkz., KUMRULU, "Türkiye'de Vergi Yargısının İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme", II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri, Ankara, 1992, s.231-240.

M. Ü. İ. F. KÜTÜPHANESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883
MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

14 MAYIS 1998

2. Oturum

"VERGİLEME YETKİSİ VE ANAYASALAR"

Oturum Başkanı : Prof. Dr. Sevim GÖRGÜN

1. Tebliğ : **Yrd. Doç. Dr. Süreyya SAKINÇ**
Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F.
" Vergilendirme Yetkisinin İdarelerarası Tahsisi ve Türkiye Uygulaması"

2. Tebliğ : **Yrd. Doç. Dr. Bumin DOĞRUÖZ**
Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F.
" Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi "

Tartışma

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

VERGİLENDİRME YETKİSİNİN İDARELERARASI TAHSİSİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Yrd. Doç. Dr. Süreyya SAKINÇ
Celal Bayar Üniversitesi,İ.İ.B.F.

1. GİRİŞ

Bu tebliğde, öncelikle vergilendirme yetkisinin idareler_arasında tahsisinde teorik ve karşılaştırmalı yaklaşımlar ele alınacak, daha sonra Türk yerel mali sistemin bir değerlendirmesi yapılacaktır. İdareler_arasındaki mali ilişkilerin üç boyutu bulunmaktadır. Bunlar, *sorumlulukların paylaşımı; vergilendirme yetkisinin tahsisi*; ve *idareler arasında (dikey) ve aynı yerel yönetim düzeyinde (yatay) mali dengesizliklerin giderilmesi amacıyla merkezden yapılan transferlerin düzenlenmesidir.*

İdareler arasında sorumlulukların paylaştırılması ile ilgili genel bir anlaşmazlık bulunmamaktadır. Yerel kamusal malların ölçek ekonomileri, etkinlik, eşitlik, tüketici tercihlerine uygun hizmet sunumu koşullarının, farklı yönetim düzeyleri arasında sorumlulukların paylaşılması için sağlanması gerekmektedir. Mali kaynakların idareler arasında tahsisi ile ilgili uygun ve örnek bir model bulunmamaktadır. Bununla birlikte üç temel modelden bahsedilebilir. Birincisi, vergilendirme yetkisinin sınırsız olarak yerel yönetimler tarafından kullanılmasıdır. Bu modelde ağırlık gelir vergisi üzerindedir. İkincisi vergilendirme yetkisinin idareler arasında paylaştırılmasıdır. Bu modelde, verimliliği düşük ve uygulanması bakımından yerel yönetimlere daha yakın olan vergiler yerel yönetimlere bırakılmaktadır. Üçüncü modelde, merkezi hükümet tarafından tahsil edilen vergilerden yerel yönetimlere pay verilmesidir. Merkeziyetçiliği savunan görüşlerde, yerelleşmenin tehlikeli sonuçlarının görülmemesi için üçüncü modelin tavsiye edildiği görülmektedir.

Türkiye'deki yerel yönetim sistemi, yerel yönetimlere sınırsız bir vergilendirme yetkisi tanımamakta, diğer iki modelin bir karması uygulanmaktadır. Türk yerel yönetimleri mali özerkliğe sahip değildirler. Esasen, gerçek anlamda sadece belediyeler yerel yönetim birimleri olarak kabul edilmelidir. Bu genel çerçevede, mali yerelleşmenin güçlendirilmesi, yerel halkın sunulan hizmetleri olduğundan daha değersiz (düşük maliyetli) değerlendirmesinin önüne geçecektir.

2. İDARELERARASI İLİŞKİLERİN KURAMSAL AÇIKLAMASI

İdareler arası sorumlulukların ve mali kaynakların tahsisi sorunu, teorik çalışmalarda **ekonomik etkinlik, sorumluluk, idari etkinlik, eşitlik ve özerklik** koşulları bakımından ele alınmaktadır.

Ekonomik etkinlik, yerel kamusal hizmet sunumunun, merkezi yönetim tarafından sunumuna göre daha maliyet- etkin(marjinal maliyet= fiyatlandırma kuralı) olmasıdır. Oates ve Schwab[1] yerinden yönetim teorilerinde, idareler arasındaki rekabetin, yerel kamusal malların sunumunda etkinliği sağlayacağını savunmaktadırlar. İdareler arası rekabet, yerel yönetimler arasında firmalara kamusal mal olarak sağladıkları girdilerin marjinal maliyetine eşit bir vergileme yetkisinin kullanılmasıyla ortaya çıkmaktadır. Yani, tüketicilerin ve firmaların ödedikleri vergiler, yerel otorite tarafından kendilerine sunulan kamusal malların değerine eşit olacaktır. Böylece, tüm yerel vergiler fayda vergisi olarak uygulanacaktır. Böylece, yerel yönetimler arasında teklif edecekleri vergi yükleri farklılaştırılmış olacaktır. Yerel yönetimlerin firmalar gibi fiyat alıcı (price takers) olarak davranmaları, firmalar ve hane halkları arasında kaynak tahsisini sağlayacaktır. Bununla beraber, Oates ve Schwab, fayda vergilerinin etkinliği sağlamadaki başarısının, eşitliğin sağlanmasında aynı derecede kuvvetli olmadığını itiraf etmişlerdir. Bu değerlendirme, çoğu fayda vergilerinin bilinen tersine artan oranlı olma özellikleri nedeniyle şaşırtıcı değildir.

Musgrave' lere göre, idareler arası mali güçlerin ve sorumlulukların tahsisi ile ilgili tartışma, ulusal hükümetlerin bütçe amaçları dikkate alınarak yapılmalıdır. Ulusal hükümetin üç temel bütçe amaçlarından (ekonomik büyüme, gelir dağılımı ve kaynakların tahsisi amaçları) kaynakların tahsisi ile ilgili görev, yerel yönetimlere verilebilir[2]. Yani, her bir hizmet için ne kadar harcama yapılacağına ve bu harcamaların nasıl karşılanabileceğine ilişkin karar daha alt idari birimlere(yerel yönetimlere) bırakılabilir. Bu durumda, optimal yerinden yönetim derecesi, yerel yönetimlerin halka en yakın olmanın sonucu doğabilecek etkinlik kazançları ile, ulusal hükümetin mali politikaların izlenmesiyle yaratabileceği avantajların karşılaştırılmasına bağlı olarak değişecektir.

Ekonomik etkinlik, iki temel varsayımı koşullandırmaktadır. Birincisi, sınırlı dışsallıklar dediğimiz, kamusal malların faydalarının sadece yerel toplum üyeleri arasında paylaşılabilir olması, yani dışsallıkların var olmamasıdır. İkincisi ise, yerel yönetimlerin halkın tercihlerindeki farklılıklara uygun mal sunabilmeleridir. Böylece etkinlik koşulunun sağlanabilmesi, **ölçek ekonomileri** ve **fayda-maliyet taşmaları** hallerinde değişebilmektedir. Bird[3] , yerel hizmetlerin kullanıcı fiyatları ve fayda vergileri ile finanse edilebildiği ölçüde ekonomik etkinliğin sağlanabileceğini kabul etmektedir. Bird'e göre ekonomik etkinlik, yerel düzeyde hizmet sunumu için temel koşullardan birisidir

Sorumluluk, yerel yönetimlerin halkın kamu hizmetlerine olan talebindeki değişikliğe en uygun biçimde ve onların bu hizmetlerin karşılığı olarak ödemeye

---

[1] Wallace E. Oates and Robert M. Schwab, " The Allocative and Distributive Implications of Local Fiscal Competition", Competition Among States and Local Governments, Ed. Daphane A. Kenyon and John Kincaid, Washington, D.C.: The Urban Institute Press, 1991, s. 128.

[2] Richard A. Musgrave and Peggy B.Musgrave, Public Finance in Theory and Practice , New York: McGraw Hill, 1989, s. 6-12.

[3] Richard M. Bird, "Threading the Fiscal Labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization", *National Tax Journal*, Vol.46, N.2 (1993): 210-211.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

istekli oldukları mali yük ile cevap verebilmeleridir. Bu anlamda sorumluluk, yerel yönetimlerin sundukları hizmetlerin karşılığını ödettirmelerini gerektirir. Bir kısım hizmetlerin karşılığının merkezi hükümet tarafından transferler yolu ile yerel yönetimlere ödenmesi halinde ise merkezi hükümete karşı sorumluluk, hizmetin ne kadarının transfer yolu ile karşılandığına bağlıdır. Yerel yönetimlerin halka karşı sorumluluklarının artırılması, uygun vergileme kaynaklarına ulaşmalarını gerektirdiğinden, vergileme yetkilerinin de genişletilmesi gerekmektedir. Ancak yerel mali özerkliğin vergileme yetkisinin genişletilmesi ile sağlanması, bazı tehlikeleri de beraberinde getirmektedir.

Birincisi, *vergi ihracıdır*. Yani, yerel vergi yüklerinin, yerleşik olmayan ve doğrudan yerel hizmet talep etmeyen komşu veya diğer yerel halk tarafından taşınabilmesidir. Bu durumda, yerel yönetimler vergilemede yerel halk dışında yerleşik olamayanlardan da toplayabilecekleri vergileri de hesap ederek, aşırı kamu harcamasında bulunabileceklerdir. İkincisi, *mali yanılmanın yerel vergilerde yüksek olması olasılığıdır*. Özellikle tüketim vergileri ve stopaj yolu ile ödenen ücret vergilerinde yerel halk ödedikleri vergi karşılığında yerel hizmetlerin maliyeti hakkında yanılabilirler. Bu durumda, yerel yönetimler doğrudan hizmet maliyeti ile ilgisi olmayan vergi kaynaklarını aşırı biçimde kullanabilirler[4].

İdari etkinlik, vergi ve harcama kararlarının alınmasında yerel yönetimlerin yerel seçmenlerin tercihlerine en uygun biçimde davranmaları halinde söz konusudur. Yerinden yönetimli karar alma modellerinde kaynak tahsisinde etkinliğin merkezi karar almaya göre daha yüksek olduğu savunulmaktadır. En uygun (optimal) idari büyüklüğün tespiti, sunulacak hizmetin ölçek büyüklüğüne ve dışsallık yaratma özelliklerine bağlı olacaktır.Ölçek ekonomisi yaratmayan hizmetler için daha küçük idari birimlerin kurulması, etkinliği artıracaktır. Merkezi hükümet, vergilendirme ve kamusal hizmet sunumunda, idari maliyetlerin düşürülmesi bakımından, yerel yönetimlere göre daha avantajlıdır. Yerel yönetimler hemen her ülkede idari etkinlik bakımından zayıf bir performans göstermektedir.

Yerel yönetimlerin karar alma sorumluluklarının artırılması, halkın tercihlerine en uygun kararların alınmasına yardımcı olacaktır. Bununla beraber, yerinden karar almaya dayalı bütçe tercihlerinin güçlendirilmesi, politik yozlaşmaya yol açabilmektedir. Prud'homme'[5] un haklı olarak belirttiği ve bizim de katıldığımız eleştirisi, politik yozlaşmanın yerel düzeyde ulusal düzeyde olduğundan daha geniş ölçüde görülmesidir.Yerel politikacılar ve bürokratlar yerel çıkar ve baskı gruplarından gelen taleplere karşı, merkezi politikacılar kadar bağımsız hareket edemezler ve yerel halk ile mevcut ahlaki ve kişisel ilişkileri ayırım yapmaları için

[4] David N. King, "Fiscal Federalism", Local Government Finance:International Perspective, Ed. Ronan Paddison and Stephen Bailey, London: Routledge, 1988, s. 16-17.

[5] Rémy Prud'homme, "The Dangers of Decentralization", *Research Observer*, Vol.10, N.2 (1995):211-212.

uygun bir çevre yaratır. Yerel düzeyde **informal vergilendirme*** yaygın biçimde kullanılmaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Eşitlik, kamusal mali yüklerin vatandaşlar arasında toplumsal refahıençoklayacak biçimde dağıtılmasıdır. Kişisel ödeme güçlerindeki ve kamusal mallara olan taleplerindeki farklılıklara göre mali yüklerin vatandaşlar arasında eşit biçimde dağıtılması görevi, merkezi hükümete aittir. Yerel yönetimlerin sundukları hizmetlere olan talebin gelire bağlı olması halinde yüksek gelirlilerin hizmeti değerlendirme derecesi, düşük gelirlilere göre daha yüksek olacaktır. Yerel vergilerin ödeme gücü ilkesine göre tahsis edilmemeleri halinde, düşük gelirlilerin refah kayıpları yüksek olacaktır. Mali eşitlendirmeye en uygun yerel vergi olan baş vergisinin uygulanması halinde ise, yerel kamusal malın tam kamusal mal özelliği taşıması gerekir. Bu bakımlardan, yerel yönetimler gelirin yeniden dağıtımı bakımından başarısızdır.

Oates, gelirin yeniden dağıtımında yerel yönetimleri başarısız kılan iki faktöre değinmektedir. Birincisi, gelirin yeniden dağıtımı merkezi hükümetin bütçe amaçları içinde olduğu sürece, ulusal düzeyde gelir transferinin yönetiminde yerel yönetimlerin politika üretmesi gereksizdir. İkincisi, hanehalklarının ve firmaların potansiyel olarak farklı vergi yükleri yaratılması hallerinde yer değiştirme olanaklarının olmasıdır. Bu durumda, yerel yönetimlerin zenginden fakire doğru bir yeniden dağıtım politikası izlemesi, zengin kimselerin bölge dışına kaçışını ve fakir kimselerin bölgeye göçünü doğuracaktır[6]. Merkezi hükümet, gelirin yeniden dağıtımında aktif rol oynamakla beraber, bazı yeniden dağıtım politikalarının izlenmesi ve genel politikaları merkezi hükümetin belirlemesi koşulu ile yerinden hizmet organizasyonlarının oluşturulması için yerel yönetimlere izin verebilir.

Özerklik, yerel yönetimlerin harcama yapma yetkilerinin, halkın yerel hizmetlere olan talebindeki değişme ve çeşitliliğe göre; vergi toplama yetkilerinin ise, halkın yerel hizmetler karşısında ödeme istekliliğine göre merkezi hükümetin sınırlama ve engellemelerinden bağımsız olarak kullanılmasıdır. Tanımlandığı şekilde özerkliğin uygulanabilmesinin temel koşulu, karar almada demokratik bütçeleme sürecinin (kamu harcamalarının tayininde medyan seçmen teorisi) açıklayıcı önemini koruyabilmesidir. Bu teori ise, daha çok, sanayileşmiş ve demokratik ülkeler için uygundur[7].

Özerklik koşulunun gelişmekte veya az gelişmiş ülkelerde yerinden yönetimden sağlanabilecek etkinlik kazançlarını ortadan kaldırmasının nedenleri şöyle açıklanabilir: (1) bütçenin oluşturulması ve vergi oranlarının

---

* Informal vergilendirme, yerel hizmetlerin finansmanında yasal olmayan araçların ve tahsil yöntemlerinin kullanılmasıdır. Örn. bağış, yardım, salma, el koyma, kamusal hizmetin özel hizmet ile karşılanması gibi yöntemler yerel yönetimlerce sıkça kullanılmaktadır.

[6] Wallace E. Oates, "Decentralization of the Public Sector: An Overview", Decentralization, Local Governments, and Markets, Ed. Robert J. Bennett, Oxford: Clarendon Press, 1990, s.44.

[7] Wallace E. Oates, "An Economist's Perspective on Fiscal Federalism", The Political Economy of Fiscal Federalism, Ed. Wallace E. Oates, Massachusetts: D.C. Healt and Company, 1977, s.7.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

kararlaştırılmasında seçmen tercihleri doğru şekilde yansıtılamaz; (2) yerel yöneticiler ve yerel bürokratlar çoğu kez atama ile merkezden görevlendirilirler; (3) yerel kaynakların tahsisi ile ilgili kararlar merkezi hükümet tarafından alınır; (4) merkezi hükümetin yerel yönetimler üzerindeki denetim yetkisi, yerel meclislerin yetkilerini sınırlayıcı ve bazı yetkilerini ortadan kaldırıcı biçimde genişletilmiştir; (5) yerel yönetimlerde istihdam edilen personelin yerel hizmetlerin tatmin edici biçimde sunulmasını sağlayacak idari ve teknik yeterlilikleri zayıftır; (6) vergi idaresi etkin değildir ve vergi kaynaklarına ulaşmada ve izlemede yetersizdir.

İdareler arası ilişkiler, merkezi hükümet ile yerel yönetimler arasındaki yerel hizmetlerin ve vergilenebilir kaynakların paylaştırılması esaslarının düzenlenmesidir. Ayrıca, yerel yönetimler arasındaki ekonomik gelişmişlik farklılıklarının merkezi hükümet tarafından yapılan transferlerle eşitlenmesi, idareler arası ilişkilerin diğer üçüncü boyutunu teşkil etmektedir.

2.1 İdareler arası Hizmet Tahsisi

Nitelikleri gereği tam kamusal mal ve hizmetler ulusal düzeyde sunulurlar. Tam kamusal mallar arasında ulusal savunma, para arzı, uluslararası ticaret, adalet, çevre sorunları sayılabilir. Faydaları bölgesel veya yerel düzeyde ılabilen malların ise, daha alt yönetim düzeylerinde sunulmaları uygundur. Bö el veya yerel hizmetler arasında şehirler arası veya kent içi yollar, bölgesel planlama, çöp toplama ve kent içi temizlik, su ve kanalizasyon hizmetleri sayılabilir. Eğitim, sağlık gibi erdemli malların etkinliğin sağlanması bakımından yerel düzeyde sunumu uygun olmakla beraber, yeniden dağıtıcı amaçlarla bu tür hizmetlerin merkezi hükümet tarafından sunulması da uygundur. İşsizlik sigortası, emeklilik maaşları gibi sosyal güvenlik hizmetleri de yeniden dağıtıcı amaçlarla merkezi hükümet tarafından sunulur. Harcamalarla ilgili sorumlulukların yerelleşmesi beraberinde gelir yaratıcı sorumlulukların da yerelleşmesini gerekli gördüğünden, merkezi hükümetin yerel yönetimler arasında eşitleyici bir bağış veya kaynak transferi politikası izlemesi gerekir.

Kamu hizmetlerinin idareler arası tahsisinde dikkate alınması gereken bazı temel kriterler bulunmaktadır. Bu kriterler, (a) ölçek ekonomileri; (b) alan ekonomileri; (c) fayda-maliyet taşmaları; (d) tüketiciye yakınlık; (e) tüketici tercihleridir[8]. **Ölçek ekonomileri**, azalan maliyetler koşulu altında üretime en uygun düşen hizmet türünü göstermektedir. Hizmet üretimi artıkça, birim başına maliyetlerin düştüğünü göstermektedir. **Alan ekonomileri,** enformasyon ve koordinasyon tasarrufu yoluyla etkinliğin sağlanabildiği ve seçmen tercihleri ve maliyet iyileştirmeleri yoluyla hizmet sorumluluğunun sağlanabildiği uygun hizmet demetini vermektedir. **Fayda-maliyet taşmaları,** hizmetin faydasının sunulduğu alan dışına taşması ve hizmetin finansmanına alan dışında yerleşik olanların dahil edilememesidir. **Tüketiciye yakınlık,** hizmetin faydasının tüketicisine en uygun yoldan ve doğrudan ulaşabilmesidir. **Tüketici tercihleri,** hizmetin niteliğinin ve

[8] Anwar Shah, The Reform of Intergovernmental Fiscal Relations in Developing and Emerging Market Economies, *Policy and Research Series*: 23, Washington, D.C.: The World Bank, 1994, s. 12-13.

fayda fonksiyonunun tüketicilerin tercihlerindeki farklılıklara cevap verecek biçimde çeşitlendirilebilmesidir. Tablo 1'de söz konusu kriterler kullanılarak hizmetlerin idareler arası tahsisi ile ilgili bir değerlendirme yapılmıştır.

Harcama tahsisleri, gelişmekte olan ve piyasa ekonomisine geçiş yapan ülkeler ile gelişmiş ülkelerde önemli değişiklikler göstermektedir. Hizmetlerin idareler arasında tahsisinde anayasal düzenlemeler ve hükümet politikaları bakımından yerel yönetimlere farklı sorumluluklar verilebilmektedir. Arjantin ve Endonezya gibi ülkelerde toplam kamu harcamalarının neredeyse % 85'i merkezi hükümet tarafından kontrol edilirken; Kanada, Çin, Hindistan, Danimarka, İtalya, İngiltere, İsveç gibi ülkelerde toplam yerel yönetim harcamalarının payı, merkezi hükümetin harcamalarını geçmektedir. Hizmet sorumluluğunun idareler arasında tahsisinde burada belirtilmiş olan kriterler bir açıklama getirse bile, hangi tür hizmetlerin yerel, bölgesel veya merkezi düzeyde sunulacağına ilişkin değerlendirmeler, her bir ülkenin siyasi, kültürel ve demokratik geçmişi ve değerleri ile yakından ilgilidir.

Tablo 1. Kamusal Hizmetlerin Yönetim Düzeylerine Göre Tahsisi

	Tahsis Kriterleri			Üretici Birimler			
	Ölçek Ekonomileri	Alan Ekonomileri	Fayda-Maliyet Taşmaları	Tüketiciye Yakınlık	Tüketici Tercihleri	Kamu / Özel	
						Etkinlik	Eitlik
Kamusal Hizmetler							
İtfaiye	Y	Y	Y	Y	Y	Ö	K
Çöp toplama	Y	Y	Y	Y	Y	Ö	K
Kanalizasyon	Y	Y	Y	Y	Y	Ö/K	ÖK
İlk Öğretim	Y	Y	B	B	Y	Ö	K
Şehir İçi Ulaşım	Y	B	Y	Y	Y	Ö	Ö
Park ve Kreasyon	Y	Y	Y	Y	Y	Ö	K
Şehirlerarası Yollar	U	U	B	B/U	B/U	Ö/K	ÖK
Sosyal Refah	U	U	U	U	U	K	K
Kollek Güca	Y	Y	Y	Y	Y	Ö	K
Güvenlik	U	B/U	B/U	B/U	BU	K	K
Çevre Kirliliği	B/U	B/U	U	Y/B/U	Y//U	K	K
Ulusal Savunma	U	U	U	U	U	K	K
Transfer Ödemeleri	U	U	U	U	U	K	K
Para Politikası	U	U	U	U	U	K	K
Dış İşleri	U	U	U	U	U	K	K
Sağlık	B	B	B	B	B	Ö/K	K

Y: Yerel B: Bölgesel U: Ulusal Ö: Özel Sektör K: Kamu Sektörü

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Tablo 2'de, seçilmiş bazı ülkelerde yerel yönetim harcamalarının merkezi hükümet harcamalarına oranlarındaki gelişmeler gösterilmiştir. Bu tablodan da görüleceği gibi, harcamalardaki yerelleşme özellikleri bakımından görülen farklılıklar sadece ekonomik gelişme düzeyi ile açıklanamamaktadır.

Tablo 2. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE HARCAMALARIN İDARELERARASI DAĞILIMI (%)

ÜLKELER	Merkezi Hükümet	Yerel Yönetimler	Diğerleri	Toplam
Arjantin (1988)	85.5	14.5	-	100.0
Kanada (1989)	47.8	52.2	-	100.0
Çin (1990)	40.0	60.0	-	100.0
Hindistan (1988)	44.4	55.6	-	100.0
Endonezya (1992)	84.9	15.1	-	100.0
A.B.D. (1990)	52.7	47.3[a]	-	100.0
Belçika (1990-1992)	33.0	28.0	39.0[b]	100.0
Danimarka (1987)	26.0	74.0	-	100.0
Almanya (1990)	28.0	30.0	42.0[c]	100.0
Yunanistan (1989)	87.0	13.0	-	100.0
İspanya (1992)	56.0	18.0	26.0[d]	100.0
Fransa (1990)	59.0	27.0	14.0[e]	100.0
İrlanda (1991)	26.0	14.0	60.0[f]	100.0
İtalya (1988)	62.0	38.0	-	100.0
Lüksemburg (1992)	67.0	33.0	-	100.0
Hollanda (1990)	25.0	34.0	41.0[g]	100.0
Portekiz (1989)	79.0	21.0	-	100.0
İngiltere (1991)	16.0	61.0	23.0[h]	100.0
Türkiye (1980-1993	89.0	11.0	-	100.0

Kaynak: Shah, a.g.e. s.17; Alain Delcamp, "Avrupa' da Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği",Uluslararası Konferans Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği, Ankara: Türk Belediyecilik Derneği- Konrad Adenauer Vakfı, Temmuz 1996.; Maliye Bakanlığı, "Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1924-1991); Maliye Bakanlığı, "1997 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi"; DİE, "Genel Bütçe, Bütçe ve Kesin Hesaba Göre Gelir ve Giderler",1996; DİE, İstatiklerle Türkiye, "Milli Hesaplar",1996; DİE, 1977-1983 Türkiye İstatistik Yıllığı,1984; DİE , 1981-1986 Türkiye İstatistik Yıllığı, 1987; DİE, 1984-1989 Türkiye İstatistik Yıllığı, 1990; DİE, 1988-1995 Türkiye İstatistik Yıllığı, 1996 tablolarından yararlanılarak düzenlenmiştir.

(a) Eyalet Hükümetleri dahil; (b) Topluluklar ve Bölgeler; (c) Eyaletler; (d) Özerk Topluluklar; (e) Hastaneler; (f) Sağlık ve Eğitim; (g) Eğitim; (h) Sağlık.

2.2. Vergi Tahsisi

Mali sistemin yerelleşmesi , makro ekonomik politikalar ile uyumlu vergileme yetkisinin merkezi hükümette kalması koşulu ile, esaslı vergileme kaynaklarının yerel yönetimlere bırakılmasıdır. Vergileme yetkisinin kullanılmasında, yerel yönetimlerin vergi oranlarını belirleme ve vergi tabanını tespit etme özerkliğine sahip olması temel koşullardır. Vergi tahsisi, harcamaların tahsisi sorunundan ayrı ele alınmakla birlikte, yerel harcamaların sınırı, vergileme kapasitesine göre tespit edilir ise vergi yönetiminin merkezi idarede kalması ve kamu hizmetlerinin yerel yönetimlerce sunumu uygun bir çözüm olabilir. Böylece, yerel yönetimler merkezi hükümetten verilecek transferlere aşırı bağımlı olmaktan kurtulacaktır. Musgrave[9] , idareler arasında vergi tahsisinde etkinlik ve eşitlik bakımlarından izlenmesi gereken ilkeleri şöyle açıklamıştır:

a) Geliri yeniden dağıtıcı artan oranlı vergiler merkezileştirilmelidir. Bu ilkenin esası, artan oranlı vergilerin yerelleşmesi halinde yerleşim bölgeleri arasındaki hane halkı ve firma güçlerinin yaratacağı eşitliği bozucu etkilerdir.

b) Yüksek derecede mobil olan üretim faktörleri üzerinden alınacak vergiler merkezileştirilmelidir.

c) İdareler arasında mobil olmayan üretim faktörleri yerel yönetimler tarafından vergilendirilmelidir.

d) Vergi konuları bakımından idareler arasında eşit dağılımın olmaması halinde bu tür vergilendirme kaynakları merkezi idare tarafından vergilendirilmelidir.

e) Kullanıcı fiyatları ve fayda vergileri, tüm yönetim düzeylerinde uygulanabilir. Ancak bu tür gelir kaynakları yerinden yönetimin güçlendirilmesi gerektiğinde daha büyük önem taşır.

Musgrave'in belirttiği temel ilkeler, vergi tahsisinde yerel yönetimlere bırakılacak en uygun gelirlerin *mobil olmayan üretim faktörleri üzerinden alınan vergiler* ile, *kullanıcı fiyatları* ve *fayda vergileri* olduğunu göstermektedir.

İdareler arasında vergi tahsisi ile ilgili temel ilkeler, *etkinlik, eşitlik* ve *idari kolaylıktır*. **Etkinlik,** idareler arasında mobil olan vergilerin merkezileştirilmesini önerir. Böylece vergi tahsilatında ve idari harcamalarda tasarruf sağlanmış olacaktır. **Eşitlik,** merkezileşmiş vergilendirme yetkisinin kullanılmasının yeniden dağıtıcı amaçlara uygun düşmesidir. Vergi yükü mali güç ile orantılı olarak hane halkları arasında paylaştırılmalıdır. **İdari kolaylık,** vergi konusunun izlenmesi ve tahsil edilmesinde idarenin yeterliliğini göstermektedir. Dolaysız vergilerden kurumlar vergisi, sermaye vergileri, kişisel gelir vergisi, servet ve servet transferi üzerinden alınan vergiler, merkezileştirilmesi en uygun vergilerdir.

---

[9] Richard Musgrave, "Who Should Tax, Where, and What?" Ed. Charles McLure, Jr., Tax Assignment in Federal Countries, Canberra: Australian National University Press, 1983, s.2-18.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Yerel yönetimlerin yerel vergileri düzenlerken uymaları gereken ilkeleri şöyle sıralayabiliriz:

- Vergi tabanı yerel yönetimlerin politik sınırlarını kolayca aşabilecek özellikte olmamalıdır. Örneğin sermaye vergisi bu tür bir vergidir ve ulusal düzeyde tahsis edilmelidir. Bu tür vergiler yerel yönetimlere bırakılacak ise, verginin oranı tüm yerel yönetim düzeylerinde benzer olmalıdır.

- Yerel yönetimlerin vergi oranlarında farklılaştırma yapmalarına izin verilmelidir. Böylece, yerel hizmetlerin maliyetlerindeki ayrışmalar, farklı vergi yüklerini olanaklı kılmalıdır.

- Yerel vergilerin yükü, alınan hizmet ile ödenen vergi arasındaki ilişkiyi güçlendirecek biçimde yükümlüler tarafından hissedilebilir olmalıdır. Yerel vergiler hissedilebilir olduğu ve yükümlüler üzerinde mali yanılma yaratmadığı ölçüde, yerel yönetimlerin hizmet sorumluluğu yükümlüler tarafından daha doğru bir şekilde değerlendirilebilir.

- Yerel vergiler hasılatı bakımından verimli ve yerel harcamalardaki artışa uygun ayarlanabilir olmalıdır. Yerel yönetimler, harcamalarındaki artışa uygun yerel vergilerini artırabilirler ise, merkezi hükümetin bağış ve transferlerine karşı daha az bağımlı olacaklardır. Mali yeterlilik ise, politik olarak yerel yönetimleri daha bağımsız kılacaktır.

- En uygun vergilendirme, fayda esasına dayandırılmalı ve kullanıcı fiyatları ile birlikte uygulanmalıdır. Fayda vergilerinin başarısı, ölçek olarak küçük ve faydaları yükümlüler arasında olduğunca paylaştırılabilen yerel yönetimler için daha yüksek olacaktır.

Uygulamada merkezi hükümetler verimi yüksek olan vergileri kendilerine bırakmakta ve vergi oranları ile diğer bazı vergi matrahı ile ilgili değerlendirmelere kurallar koymaktadırlar. Bu durumda, merkezi hükümetten yerel yönetimlere kaynak transferleri gerekmektedir. Aşağıdaki tabloda bazı vergilerin türleri bakımından idareler arasında tahsisi gösterilmektedir. Tablo 3'te tahsis düzeyleri gösterilen vergilerin özellikleri aşağıda tanımlanmıştır:

Emlak vergisi, yerel yönetimlere tahsis edilebilecek en uygun vergi türüdür. Vergi konusunun idareler arası mobilizasyonu olmadığı için, idari maliyetler de düşüktür. Üstelik, yerel yönetimlerce sunulan hizmetler emlak sahiplerine önemli faydalar sağladığından, emlak vergileri bir tür fayda vergisi olarak da görülebilirler. Emlak vergisi, beyan esasına dayandırıldığı için, ödenen vergi dolayısıyla taşınan yük kolaylıkla hissedilir. Verginin verimliliği ise, düşüktür. Bunun nedenleri şöyle açıklanabilir: a) Vergilendirme dönemi bir yıldan fazladır. Ödenecek verginin fiyatlar genel düzeyindeki gelişmeleri izlememesi nedeniyle, vergi yükü yıllar itibariyle düşer. Emlak vergisinin gelir esnekliğini artırmak için, her yıl takdir edilen değerler yeniden gözden geçirilebilir. b) Konut veya arazi değerlemelerinde piyasa fiyatı ile takdir edilen fiyatlar arasında açık ortaya çıkması ve bu açığın, emlak türleri ve idareler arasında farklılıklar göstermesidir. Vergi yükümlüleri vergi yükünde yaratılan bu farklılıkları kolayca karşılaştırabildiklerinden, vergi yükünü azaltan davranışlara girmeleri olasıdır. c) Vergi tahsilat oranı düşüktür. d) İdareler arasında

emlak vergisi bakımından farklı mali kapasitelerin olması, merkezi hükümet tarafından yerel yönetimlere yapılacak transferin önemini artırır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

TABLO 3. İdareler arası Vergi Tahsisinin Kavramsal Esasları

Vergi Türü	Vergilendirme Yetkisi		Tahsilat Ve İdare	Açıklama
	Matrah	Oran		
Gümrük Vergisi	U	U	U	Uluslararası dış ticaret ile ilgili vergiler
Kurumlar Vergisi	U	U	U	Mobil; istikrar politikası aracı
Kişisel Gelir Vergisi	U	U, B, Y	U	Yeniden dağıtıcı; mobil; istikrar politikası aracı
Servet Vergileri	U	U,B	U	Yeniden dağıtıcı
KatmaDeğer Vergisi	U	U	U	Bölgelerarası oran eşitlendirmesine uygun; istikrar politikası aracı
Satış Vergileri	B	B,Y	B,Y	Mali denkleştirmeye uygun
Alkol ve Tütün Tüketim V.	U,B	U,B	U,B	Sağlık Yardımı Programı
Kumar, Talih Oyunları, Bahisler Üz. Al. V.	B,Y	B,Y	B,Y	Bölge ve yerel yönetimler arası sorumluluk
Kirletme Vergileri (Karbon Vergisi gibi)	U,B,Y	U,B,Y	U,B,	Kirlilik faktörleri ulusal, bölgesel veya yerel ortaya çıkabilir
Park Yeri Ücretleri	Y	Y	Y	Trafiği ve kalabalığı kontrol etmek için
Motorlu taşıtlar Vergisi	B	B	B	Bölge yönetimlerinin sorumluluğu
Emlak Vergisi (Konut, Arazi ve Arsa değ. Üz.)	B	Y	Y	Mobil değil
Kullanıcı Fiyatları	U,B,Y	U,B,Y	U,B,Y	Hizmet karşılığı ödemeler
Geçiş Ücretleri(Otoban, Köprü, Tünel)	U,B,Y	U,B,	U,B,Y	Ulusal, bölgesel ve yerel ulaşım yolları
Şerefiye	B,Y	Y	Y	Kamusal hizmet sonucunda gayrimenkullerin değerindeki artış

Kaynak: Shah, a.g.e.,s.19.

U: Ulusal B: Bölgesel Y: Yerel

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kişisel gelir vergisi, verimi ve gelir esnekliği yüksek olduğu için merkezi hükümete tahsis edilmektedir. Kişisel gelir vergisinin bölge veya yerel düzeye tahsis edilmesi, idarelerarasında vergi rekabeti yaratarak verginin eşitlik amaçlarının izlenmesini güçleştirir. Kişisel gelir vergisinin yerel yönetimlere tahsisi ile ilgili etkinlik ve eşitlik kriterleri bakımından sorunlar bulunmaktadır.

Birincisi, gelir vergisinin prensipte artan oranlı uygulanmasına karşın, yerel düzeyde gelir vergisi tek oranlı olarak düzenlenmektedir. Gelir vergisinin yerel yönetimlere tahsisi iki biçimde gerçekleştirilmektedir. Verginin sınırlanılması denilen birinci yöntemde, gelir vergisi matrahını merkezi hükümet tespit etmekte ve aynı matrah üzerinden yerel yönetim tüm gelir unsurları için tek oranlı bir gelir vergisi uygulamaktadır. Bu durumda, yerel gelir vergisi tüketim vergileri gibi geriye doğru artan oranlı hale gelmektedir. Bunu önlemek için, gelir düzeylerine göre farklı tek oranlar uygulanabilir. Diğer yöntemde, gelir vergisi bir tür ücret vergisine dönüştürülerek, yerel yönetimler aynı gelir vergisi matrahı üzerinden kaynakta tevkifat (stopaj) yöntemiyle vergi toplamaktadır. Bu yöntemin sakıncası, sigortasız ve kendi ad ve hesabına çalışanların vergiden kaçınma olanaklarını kullanmalarıdır[10].

İkinci sorun, gelir vergisinin ekonomik büyüme, istihdam gibi makro ekonomik değişkenlerden etkilenebilmesidir. Yerel veya bölge düzeyinde sektörel büyüme ve istihdam oranlarındaki farklılıklar gibi nedenlerle yerel gelir vergilerinin verimlilikleri düşük kalabilir[11]. Gelir kaynaklarının mobil olmaları , bölgesel eşitsizliği daha da kuvvetlendirebilir.

Uygulamada gelirin vergilendirilmesinde idareler arasında tahsis yapılırken, genellikle matrahı belirleme yetkisi merkezi hükümete bırakılmakta, oranların tespiti ve verginin tahsilatı ise bölge yönetimleri ve yerel yönetimler ile paylaşılmaktadır.

Satış vergileri, tek aşamalı olarak uygulanması halinde (perakendeci veya toptancı aşamasında) her üç yönetim düzeyine de tahsis edilebilir. Çok aşamalı olarak uygulanan satış vergileri (örn. Katma değer vergisi) ise, merkezi hükümete tahsis edilmelidir. Katma değer vergisinin idareler arasında tahsisinde zorluklar bulunmaktadır. Vergilemede varış yeri ilkesinin benimsenmesi halinde, katma değer vergisinin yerel yönetimlere tahsis edilmesi oldukça olanaksızlaşır. Bu nedenlerle, katma değer vergisinin merkezi hükümete tahsis edilmesi arzulanır.

Sermaye gelirleri, servet transferleri, veraset vergileri gibi vergilerin merkezi hükümete tahsisi edilmesi uygundur. Sermaye gelirleri mobildir ve ulusal düzeyde izlenmesi gerekir. Diğer servet intikalleri ve veraset vergilerinin ise, idareler arasında rekabet yaratabileceğinden, merkezi hükümet tarafından uygulanması uygundur.

Tablo 4'te, idareler arasında harcama ve vergi tahsisileri ile ilgili Dünya Bankası Kalkınma Raporunda bir alternatif gösterilmektedir.

---

[10] Roy W. Bahl and Johannes F. Linn, Urban Public Finance in Developing Countries, New York: Oxford University Press, 1992, s.217-218.

[11] Bahl and Linn, a.g.e., s.216-217.

TABLO 4. İdareler arasında Harcama Ve Vergi Tahsisleri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Merkezi Hükümet	Bölge veya Eyalet Hükümeti	Yerel Yönetim
Harcamalar		
*Koruyucu halk sağlığı *Üniversite eğitimi *Şehirlerarası yollar ve otobanlar *Şehirlerarası toplu taşıma *Doğal kaynakların yönetimi *Savunma	*Tedavi edici halk sağlığı *Üniversite ve meslek eğitimi *Şehirlerarası yollar ve otobanlar *Şehirlerarası toplu taşıma *Hava ve su kirliliği *Doğal kaynakların yönetimi *Polis koruma (emniyet)	*Temel halk sağlığı (ana ve çocuk sağlığı) *Temel ve mesleki eğitim *Şehiriçi yollar *Şehiriçi toplu taşıma *Hava ve su kirliliği *Çöp toplama, katı atık, su, kanalizasyon, itfaiye *İmar düzenlemeleri ve arazi parselasyonu *Konut *Kültürel işler *Turizmi tanıtma *Polis koruma (emniyet)
Gelirler		
*Katma değer vergisi *Kişisel gelir vergisi *Kurumlar vergisi *Gider vergileri *Doğal kaynaklar vergileri *Gümrük vergileri *İhracat vergileri	*Kişisel gelir vergisi *Doğal kaynaklar üzerinden alınan telafi edici vergi *Satış vergisi *Emlak vergisi *Motorlu taşıtlar vergisi	*Emlak vergisi *Motorlu taşıtlar vergisi *Kullanıcı fiyatları *Lisanslar ve tarifeler

Kaynak: World Development Report 1997,"The State in a Changing World", New York: Oxford University Press, 1997, s.128.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

2.3 İDARELER ARASI MALİ TRANSFERLER

Merkezi hükümetten yerel yönetimlere yapılan transferler, yerel yönetimler için önemli bir gelir kaynağıdır. Transferler iki genel sınıflandırma altında değerlendirilebilir: *genel amaçlı* ve *özel amaçlı* transferler. Genel amaçlı transferler, harcama yeri ve kararı yerel yönetimlere bırakılan transferlerdir. Transfer edilecek tutar, merkezi hükümet tarafından bir kurala bağlı olarak belirlenir. Özel amaçlı transferlerin kullanım yerleri ve nasıl harcanacakları merkezi hükümet tarafından kararlaştırılır. Özel amaçlı transferler, yerel yönetimlerin sundukları bazı hizmetlerde ortaya çıkan yetersizliklerin giderilmesi veya idareler arası fayda taşmalarının maliyetlerini karşılamak üzere kullanılabilir.

İdareler arası transferler *bağışlar; genel vergi gelirlerinden pay verme; telafi edici transferler; yerel yönetimlerce görülen bazı hizmetlerin karşılığının merkezi hükümet tarafından ödenmesi (sipariş usulü)* biçiminde düzenlenmektedir. Bu yöntemlerden en yaygın olanları, bağışlar ve genel bütçe gelirlerinden yerel yönetimlere pay verilmesi yöntemleridir.

Bağışlar, amaçları bakımından iki türlü düzenlenebilir. Yerel yönetimler veya bölgeler arasındaki gelir farklılıklarını azaltmak için mali eşitleme amacı ile düzenlenen bağışlar, gelir kapasiteleri düşük olan yerel yönetimlerin kendi aralarında (yatay) ve idareler arasında (dikey) harcama kapasitelerini artırmak ve gelir açıklarını gidermek amacıyla kullanılmaktadır. Bağışların dağıtımında nüfus, kişi başına gelir kriterleri kullanılabilmektedir. Yerel yönetimlerin belirli hizmetlerindeki yetersizlikleri gidermek ve faydalarını artırmak amacı ile yapılan bağışlar ise, temel eğitim, sağlık, çevre koruma, kamusal ulaşım, yol yapımı, su sağlanması gibi hizmetlerindeki yetersizliklerin giderilmesinde uygun biçimde kullanılmaktadır. Bağışların, idareler arası mali eşitliğin sağlanmasında yaygın olarak kullanılması, yerel yönetimlerin harcamalarını artırmaları için teşvik edicidir. Sonuç olarak, yerel hizmetlerin maliyetinin olduğundan az hesaplanmasına ve böylece hizmet talebinin artmasına ve israfa neden olabilirler.

Vergi gelirlerinden pay verilmesi, vergilerin merkezileştirilmesi anlayışının getirdiği bir transfer yöntemidir. Vergi matrahı ve oranı merkezi hükümet tarafından belirlenmişse, vergi gelirlerinden pay verilmesi de bir tür transferdir. Prud'homme, merkezi hükümet tarafından takdir edilen ve tahsil edilen vergilerden uygun kriterler kullanılarak yerel yönetimlere pay verilmesini, yerinden mali yönetimin tehlikelerini ve olumsuzluklarını giderici bir yöntem olarak ifade etmektedir. Hizmetlerin yerelleşmesi, vergi tahsislerinin yerleşmesine göre daha tercih edilir ve faydalıdır. Prud'homme, yerel yönetimlerin mali kaynakların kullanımı ile ilgili yetkilerinin genişletilmesi ile ortaya çıkabilecek yeniden dağıtım ve istikrar bakımından olumsuz etkilerin, transferler ile hafifletilmesini savunmaktadır[12]. Merkezi hükümetin tahsil edip, yerel yönetimlere paylaştırdığı vergiler arasında, gelir ve kurumlar vergileri ile

[12] Rémy Prud'homme, "Decentralization of Expenditures or Taxes: The Case of France", Decentralization, Local Governments, and Markets, ed. Robert J. Bennett, Oxford: Clarendon Press, 1990, s.123.

satış vergileri sayılabilir. Veriliş amaçları bakımından transferler farklı biçimlerde uygulanabilir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Aşağıda amaç fonksiyonuna göre farklı transfer türleri gösterilmiştir

Amaç Fonksiyonu	Transfer Türü
Yatay ve dikey mali eşitliğin sağlanması	*Vergi matrahının yerel yönetimlerle paylaşılması *İdareler arasında sorumlulukların yeniden düzenlenmesi *Blok (koşulsuz) bağışlar
İdareler arası fayda taşmalarının telafi edilmesi	*Harcama yeri ve biçimi belirtilmiş telafi edici bağışlar
Hizmet sunumundaki yetersizlikleri ve kalite farklılıklarını gidermek	*Hizmetlerle ilgili standartların korunması koşuluna bağlı , götürü usulde verilen bağışlar
Ekonomik istikrar ve büyüme	*Sermaye bağışları (yerel yönetimlere proje kredileri kullanma ve borçlanma olanaklarının sağlanması)

Özet olarak, idareler arasında uygun transfer ve eşitleyici bağışlarla desteklenmiş ve iyi düzenlenmiş bir harcama ve vergi tahsisinin gerçekleştirilmesi, ekonomik etkinliği ve yerel düzeyde bütçe disiplinini sağlayıcı etkiler doğuracaktır. Üniter ve federal ülkelerde, idareler arasında harcamaların (sorumlulukların) tahsisi ile ilgili çok önemli farklılıklar bulunmamaktadır. Federal ülkelerde yerel yönetimler eyaletler tarafından düzenlenmektedir. Eyaletler bir tür bölge yönetimleri olarak kabul edilebilir. Üniter ülkelerde, federal ülkelerdeki eyaletlere bırakılan bazı sorumluluklar merkezi hükümetlere tahsis edilmektedir. İdareler arası vergi tahsisi , mali yerelleşme ile ilgili literatürde önemli bir yer tutmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin, vergi matrahı ve oran belirleme yetkisinin yerel yönetimlere bırakılması şeklinde, İdareler arasında tahsisi etkinlik, eşitlik, idari maliyetler, mali yeterlilik ve istikrar gibi amaçların gerçekleştirilmesi bakımlarından önemli sorunlar doğurmaktadır. Gelişmişlik seviyeleri ve merkezi hükümet ile yerel yönetimler arasındaki tarihi ilişkilerin yarattığı gelenekler, idareler arası vergi tahsisindeki farklı ülke uygulamalarının nedenlerini açıklayıcı görünmektedir. Tablo 5'te, farklı göstergeler kullanılarak vergi ve harcamaların yerelleşmesi veya merkezileşmesi ile ilgili bir değerlendirme yapılmıştır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

TABLO 5. Yerelleşme/Merkezileşme Tercihlerindeki Uygunluk Göstergeleri

Modeller	İstikrarın Sağlanması	Kaynak Tahsisinde Etkinlik	Gelirin Yeniden Dağıtımı
* Vergi ve harcamaların tamamen merkezileşmesi	İyi	Belirsiz	İyi
*Vergi ve harcamaların tamamen yerelleşmesi	Kötü	Belirsiz	Kötü
*Vergilerin merkezileşmesi /harcamaların yerelleşmesi	Oldukça iyi	Çok kötü değil	Potansiyel olarak iyi
*Vergilerin yerelleşmesi /harcamaların merkezileşmesi	Zayıf	Kötü	Muhtemelen kötü

Kaynak: Prud'homme, "Decentralization: The Case of France", a.g.e.,s.126.

3. TÜRKİYE'DE İDARELERARASI MALİ İLİŞKİLER

3.1 KURUMSAL VE ANAYASAL ÇERÇEVE

Türkiye'de , merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasındaki ilişkiler idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmektedir. İdareler arasında sorumlulukların ve mali kaynakların paylaşımı ile ilgili esaslar, a)anayasal düzenlemeler; b) mahalli idarelerin kuruluşları ile ilgili kendi yasaları; c) Bakanlar Kuruluna verilen düzenleme yetkilerinin kullanılmasıyla getirilen uygulamalar; d) bütçe kanunlarının merkezi hükümete verdiği harcama yetkileri; ve e) vergi gelirleri ve fonlardan verilecek paylar ile ilgili özel kanunlarda düzenlenmektedir.

1982 Anayasasında mahalli idarelere ilişkin düzenlemeler, 123. ve 127. maddelerinde düzenlenmiştir. Anayasa' nın 123. maddesinde idarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu ve idarenin kuruluş ve görevlerinin merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayandığı belirtildikten sonra, "Mahalli İdareler" başlığını taşıyan 127. maddesinde şu ifadeler yer almaktadır: *...."Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak

üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir.."

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

*...."Mahalli idarelerin kuruluş ve görevleri ile yetkileri, yerinden yönetim ilkesine uygun

olarak kanunla düzenlenir.."

*...."Merkezi idare, mahalli idareler üzerinde, mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine

uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idari vesayet yetkisine sahiptir.."

*...."Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır.."

Türkiye'de yerel yönetimler üçlü bir ayırıma tabi tutulmuştur. İl özel idarelerini düzenleyen 1987 tarihli 3360 sayılı Kanun (1913 tarihli geçici yasaya değişiklikler getirmiştir) mali gerçeklerle bağdaşmayan sorumluluklar getirmiştir. Bu nedenle, kanunun ilk çıktığı dönemde yetersiz ve zayıf olan merkezi idare zaman içinde pek çok sorumluluğu il özel idarelerinden geri almıştır. İl özel idarelerinin giderlerinin önemli bir kısmı merkezi vergi gelirlerinden alınan paylarla karşılanmaktadır. Bugünkü uygulaması ile il özel idarelerini gerçek anlamda bir yerel yönetim birimi saymak güçtür. Gelir kaynakları bakımından merkezden yapılan bağış ve transferlere aşırı derecede bağımlı olan il özel idareleri, belediyelerin sorumluluklarındaki bazı yetersizlikleri tamamlamaktadır.

İl özel idareleri nasıl ki Fransızların departmanlarından esinlenerek kurulmuşsa, belediyeler ve köyler, halka en yakın kuruluşlar olarak Fransızların komünlerinden esinlenerek kurulmuşlardır.1930 tarih ve 1580 sayılı Belediye Kanunu, sorumlulukların tahsisinde bugün için bile ileri düzeyde sayılabilecek bir düzenleme getirmesine ve hizmetten yararlanma ilkesine uygun tanımlanmasına rağmen, zamanla pek çok yerel görevler merkezi idareye geri verilmiştir. Belediyeler, matrahı ve oranları merkezi idarece düzenlenen yerel vergileri tahsil etmektedirler. Belediyelere tahsilatı bırakılan vergilerin verimlilikleri düşüktür (örn. emlak vergisi). Tahsilatı belediyelere bırakılan bazı vergi ve harçların da en az ve en çok sınırları mutlak rakam olarak ve oran olarak merkezi hükümet tarafından belirlenmektedir. Belediyeler, vergi, harç ve katılma payları olarak kullandıkları yerel kaynaklar üzerinde mali otonomiye sahip değildir. Diğer önemli gelir kaynağı olan devlet gelirlerinden pay verilmesi ise, kullanılan kriterlerin uygulanabilirliği açısından belediyelere yeterli gelir sağlamamaktadır.

1984 tarih ve 3030 sayılı kanunla getirilen "Büyük Şehir Belediyesi" sistemi, ilin merkez belediyesi sınırları içinde birden fazla ilçe bulunan belediyelere yeni görevler ve gelir kaynakları sağlamıştır. Böylelikle, Türk belediye sistemine "büyük şehir belediyesi" ve "ilçe belediyeleri" deyimi girmiştir. Büyük şehir belediyeleri ile büyük şehir belediye sınırları içindeki ilçe belediyeleri 1580 sayılı kanunun yanında, 3030 sayılı kanuna tabi olurken; büyük şehir belediyeleri dışında kalan il ve ilçe belediyeleri 1580 sayılı Kanuna tabidirler. Bugün büyük şehir belediyelerinin sayısı 15' e yükselmiştir. Büyük şehir belediyelerine merkezi bütçe vergi gelirlerinden

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

verilen paylar ve diğer vergi, resim ve harçlar önemli sayılabilecek gelir kaynaklarıdır.

3.2 İDARELERARASI MALİ İLİŞKİLER VE YEREL YÖNETİMLERİN GELİR YAPILARI

Türkiye'de idareler arasında mali ilişkiler düzenlenirken, yerel yönetimlere vergilendirme yetkisi sınırsız verilmemiş; fakat bazı vergiler yerel yönetimlere tahsis edilmiştir. Vergilendirme dışında, merkezi vergi gelirlerinden yerel yönetimlere değişik isimler altında paylar verilmekte ve diğer bağış ve transfer yöntemleri uygulanmaktadır. Anayasamızın 73' üncü maddesi, yerel yönetimlere sınırsız vergileme yetkisi tanımamaktadır. Anayasa'nın 73' üncü maddesinin, yerel yönetimler için vergilendirme yetkisini ortadan kaldıran ve bazı şartlarda sınırlayan düzenlemesine göre;

a)**Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır**. Buna göre, Türkiye'de kanun yapma yetkisi sadece yasama organına verildiği için, yerel yönetim karar organları (belediye meclisi, belediye encümeni, il genel meclisi ve il daimi encümeni) vergi kanunu çıkarma yetkisine sahip değildir. Yerel yönetim vergileri, yasama organı tarafından çıkarılan kanunlara dayalı olarak tahsil edilen vergilerdir.

b)**Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.**

Türkiye'de idareler arası mali ilişkiler karma bir yöntem uygulanarak düzenlenmektedir. Gelir kaynaklarının bölüşümünde benimsenen yöntemler şunlardır:

a) **Vergi kaynaklarının paylaştırılması.** Örn. emlak vergisi ile çevre temizlik vergisi, tahsilatı yerel yönetimlere bırakılmış yerel vergilerdir.

b) **Yerel yönetimlere merkezi yönetim vergi gelirlerinden pay verilmesi.** Örn. Genel Bütçe Vergi gelirleri tahsilatı toplamı üzerinden belediyelere, il özel idareleri ve büyükşehir belediyelerine değişik adlarda fon ayrılması.

c) **Bir yerel yönetimin kendi gelirlerinden, diğer yerel yönetimlere pay vermesi.** Örn. belediye tarafından tahsil edilen emlak vergisinin % 15 inin il özel idaresine, kalan kısmın % 20 sinin (varsa) büyük şehir belediyesine bırakılması.

d) **Genel bütçe ödeneklerinden yapılan yardımlar.** Örn. Maliye Bakanlığı Bütçesinde transfer harcama kalemine konulan ödenekten il özel idarelerine ve belediyelere karşılıksız yardım yapılmaktadır. Yardım, proje karşılığı olmayıp, genel niteliktedir. Yardımın sınırı, Maliye Bakanının takdirine bağlıdır.

e) **Bütçe içi ve bütçe dışı fonlardan yerel yönetimlere pay verilmesi.** Örn. Çevre Kirliliğini Önleme Fonu, Geliştirme ve Destekleme Fonu, Gecekondu Fonu yardımları.

Transferlerin düzenlenmesinde benimsenen kriterler ise şunlardır:

a) Nüfus büyüklüğü;

b) Kalkınmışlık derecesi;

c) Olağanüstü hal bölgesinde bulunup, bulunmaması;

d) Turistik yöre belediyesi olup, olmaması;

Türkiye'de yerel yönetimler aşırı ölçüde merkezden yapılacak transfer ve yardımlara bağlıdır. Yerel yönetimlere bırakılan bazı vergiler ve harçlar ile ilgili oran ve miktar düzenlemeleri değişen ekonomik koşullara göre ayarlanmamakta ve yerel yönetimler için önemli gelir kayıpları ortaya çıkmaktadır. Transferlerin düzenleniş biçimi, idareler arasında mali eşitsizliği sağlama amacından uzaktır. Payların dağıtımı ile ilgili yukarıda sayılan kriterler yerel yönetimler arasında mali eşitsizliklerin giderilmesi amacına uygun değildir. Birincisi, nüfus büyüklüğü kriteri, görece geri kalmış bölgelerden gelişmiş bölgelere yönelik göç hareketlerinin izlenememesi nedeniyle, anlamını kaybetmiştir. Türkiye'nin göç haritasının çıkarılarak, her yıl illerin nüfus hareketleri izlenmelidir. İkincisi, kullanılan kriterler yerel yönetim alanı içindeki vergilenebilir kaynakların büyüklüğünü dikkate almamaktadır. Kalkınmışlık derecesinin ölçüsü, kişi başına milli gelir ise, bu dağılım kişi başına gerçek vergilenebilir kapasiteyi göstermez. Kişi başına gelir artışı, doğrudan o bölgedeki kamu yatırımlarından ileri gelebilir. Üçüncüsü, sayılan kriterlerin birlikte mi, yoksa tek başına mı etkili olduğu sorusudur. Çünkü, sayılan bu kriterler sadece bir değerlendirme ölçüsü olup, dağıtıma esas teşkil edecek değerlendirme, İçişleri, Maliye, Bayındırlık ve İskan Bakanlıkları tarafından yapılmakta ve Başbakanın onayından sonra geçerlilik kazanmaktadır. Böylece, iktidardaki partinin yerel yönetimleri mali açıdan kontrolü altına alması ve politik rant kollayarak tahsis yapması her zaman olasıdır.

Tablo 6'da Türkiye'de yerel yönetimlerin (Köy yönetimleri görece önemsiz gelir ve harcama büyüklüğüne sahip oldukları için dahil edilmemiştir) çeşitli kaynaklardan sağladıkları gelirler sınıflandırılmıştır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Tablo 6. Yerel Yönetimlerin Gelir Kaynakları

İl Özel İdareleri	Belediyeler	Büyük Şehir Belediyeleri
Öz Gelirler (3360 sayılı Kanun) -Vergi, resim ve harç gelirleri -İktisadi işletme gelirleri -Menkul ve gayrimenkul gelirleri -Diğer gelirler	**Öz Gelirler** (2464 sayılı Kanun) -İlan ve reklam vergisi -Eğlence vergisi -Haberleşme vergisi -Elektrik ve havagazı tüketim vergisi -Yangın sigorta vergisi -Emlak vergisi -Çevre temizlik vergisi -Belediye harçları -Yol, kanalizasyon ve su tesisleri harcamalarına katılma payları -Hizmet karşılığı alınan ücretler	**Öz Gelirler** (3030 ve 2464 sayılı K.) -Elektrik ve havagazı tüketim vergisi -Yol, kanalizasyon ve su tesisleri harcamalarına katılma payları -İşletme gelirleri -Emlak vergisi -Diğer resim ve harçlar -Müze giriş ücreti -Hizmet karşılığı alınan ücretler
Devlet Yardımları -DPT bütçesindeki ödenekten yardım -Turizm Bakanlığı bütçesindeki ödenekten ayrılan ve diğer yardımlar -Maliye Bakanlığı bütçesindeki ödenekten yardım	**Devlet Yardımları** -DPT bütçesindeki ödenekten yardım -Turizm Bakanlığı bütçesindeki ödenekten ayrılan ve diğer yardımlar -Maliye Bakanlığı bütçesindeki ödenekten yardım -Kültür Bakanlığı bütçesindeki ödenekten ayrılan ve diğer yardımlar -Spordan Sorumlu Devlet Bakanlığınca yapılan Yardımlar -Bayındırlık ve İskan Bakanlığı bütçesindeki ödenekten yardım	**Devlet Yardımları** -Kamu idare ve kurumlarının yardımları -Şartlı ve şartsız yardımlar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Fon Gelirleri	**Fon Gelirleri**	
-Geliştirme ve Destekleme Fonu	-Geliştirme ve Destekleme Fonu	
-İl Özel İdareleri Fonu	-Belediyeler Fonu	
-Türk Sporunu Teşvik Fonu	-Mahalli İdareler Fonu	
-Mahalli İdareler Fonu	-Trafik Hizmetleri Geliştirme Fonu	
	-Çevre Kirliliğini Önleme Fonu	
	-Muhtaç Asker Ailelerine Yardım Fonu	
	-Türk Sporunu Teşvik Fonu	
Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Paylar	**Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Paylar**	**Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Paylar**
-2380 sayılı Kanun gereği dağıtılan Pay	-2380 sayılı Kanun gereği dağıtılan pay	-2380 sayılı Kanun gereği dağıtılan pay
		-İl genel bütçe vergi gelirlerinden verilen pay
Diğer Gelirler*	**Diğer Gelirler***	**Diğer Gelirler***

(*) Tabloda belirtilmemiş olan borçlanma, tahvil ve hisse senedi gelirleri, bazı faaliyet gelirleri sayılabilir.

Kaynak: Nuri Tortop, Yerel Yönetimler Maliyesi, TODAİE Yayınları No:263, Ankara: Takav Matbaası, 1996.

ÖZ GELİRLER

Türkiye'de, özellikle 1985 yılından başlayarak belediye gelirlerinde önemli gelişmeler gözlense bile, bu gelirlerdeki gelişmeler önemli ölçüde merkezi vergi gelirlerinden ödenen paylar ile, belediyelerin artan borçlanma eğilimleri ile açıklanabilir.1985 yılında yapılan borç silme ve erteleme işlemi nedeniyle, belediyelerin ödemeleri gereken borçları hibeye dönüşerek gelir unsurları arasına sokulmuştur. Belediyelerin öz gelirlerinde, son yıllarda !980-93 ortalamasının altına düşüldüğü görülmektedir. Belediye gelirleri içinde vergilerden sağlanan gelirlerin % 70' in üstüne çıkılması (1995'te % 72; 1996'da % 74; ve 1997'de (tahmini) % 76) öz gelirlerdeki gerçek artışlar olarak değerlendirilemez. Vergi gelirleri olarak hesaplanan gelirlerin önemli bir kısmı, merkezi vergi gelirlerinden belediyelere ayrılan paylardır. Özellikle emlak vergisi tahsilatında beyan dönemini izleyen yıllarda ciddi azalmalar söz konusudur.

1984 yılında yapılan büyük şehir belediyeleri ile ilgili reform, bugün sayıları 15 olan büyük şehir belediyelerini mali bakımdan güçlendirmiştir. Bu belediyelerin

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

dışındaki belediyeler, hizmet sorumlulukları ile orantılı gelir kaynaklarına sahip değildir. 1993 yılında kabul edilen Çevre Temizlik Vergisi, belediyeler için önemli gelir artışı sağlamakla beraber, verginin tahsilatında (Emlak Vergisinde olduğu gibi) zorluklar bulunmaktadır. Bugünkü idareler arası mali ilişkiler esasen transferler tabanına oturtulmuştur. Yerel yönetimlerin mali özerkliği dendiğinde, merkezden daha fazla vergi payı verilmesini anlayan merkezi yönetim, vergilendirme yetkisini yerel yönetimlerle paylaşmak istememektedir.

Türkiye'de yerel yönetim sistemi, yerel halkın belediyelere olan taleplerini sınırsız şekilde genişletmelerine olanak vermektedir. Yerel vergilenebilir kapasite üzerinde vergi koyma ve matrah ve oran belirleme hakkı olmayan yerel yönetimler, merkezi idarenin transferlerine aşırı biçimde bağımlı kalmaktadırlar. Merkezi idareden bölge ve yerel düzey yönetimlerine kaynak transferi seçmenlerin hizmet taleplerini artırdığı yani açık bütçeye yol açtığı gibi; kullanımları da denetim yetersizliği nedeniyle israfa ve yolsuzluklara meydan vermektedir"

Tablo7'de görüldüğü gibi, belediyelerin ve il özel idarelerin öz gelirlerinde azalma söz konusudur. Tablo 8'de ise, belediye ve il özel idarelerinin gelirleri genel bütçe, konsolide bütçe ve gsmh ile oranlanmıştır. Yerel yönetimlerin genel olarak merkezi bütçe büyüklükleri karşısında önemsiz denebilecek harcamaları söz konusudur. Yerel yönetim gelirlerinin gsmh' ya oranı ise ortalama % 2 civarındadır. Bu oranlar bile tek başına yerel yönetimlerin yerel harcama ve vergilendirme kararlarında değişen ve gelişen yerel toplumsal ihtiyaçlara cevap verebilecek yeterliliklerinin bulunmadığını açıklamaktadır.

[1] Güneri Akalın, "Türkiye'de Mahalli İdareler Hizmetleri ve Finansmanı Reformu", *Çağdaş Yerel Yönetimler*, C.3,S.2, Mart 1994,s.21.

Tablo 7. Belediye Ve İl Özel İdareleri Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payları (%)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

	1980	1984	1985	1988	1989	1992	1980-93
Belediyeler				43.54			
Paylar	34.94	43.04	50.94	20.21	50.99	50.97	45.88
Özgelirler	36.62	30.33	22.25	36.25	24.75	18.04	26.22
Borç ve Yardımlar	28.44	26.63	26.81		24.26	30.99	27.90
Toplam Belediye Gelirleri	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
İl Özel İdareleri							
Vergi Gelirleri	38.21	31.71	32.27	24.94	23.02	18.76	29.65
Vergi Dışı Gelirler	61.79	68.29	67.73	75.06	76.98	81.24	70.35
Toplam İl Özel İdare Gelirleri	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

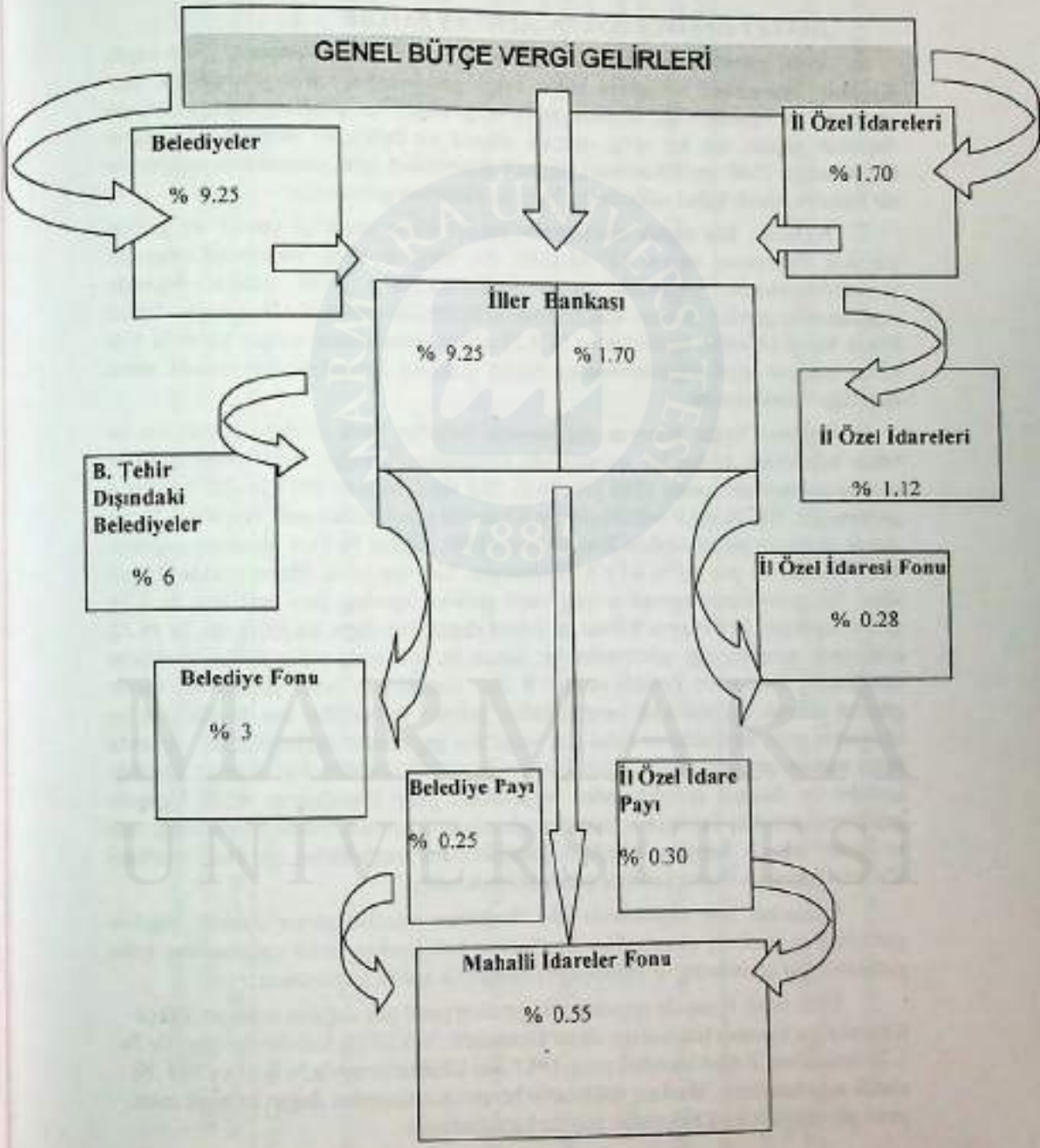
Kaynak: DİETürkiye İstatistik Yıllığı (1981-1987), 1988; DİE Türkiye İstatistik Yıllığı (1984-1990),1991; DİE Türkiye İstatistik Yıllığı, 1996 tablolarından yararlanılmıştır.

Yerel yönetimlerin gelirlerinin önemli kısmı genel bütçe vergi gelirlerinden ve diğer merkezi transfer ve yardımlardan gelmektedir. Yerel yönetimler, yerel vergilenebilir kapasiteyi yakından izleyecek bir vergilendirme yetkisine sahip olmaları halinde, kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanmasında etkili olabilirler. Türkiye'nin idari sistemi içinde il özel idareleri merkezi hükümetin hizmet organı olarak işlev görmektedir. İl özel idarelerini, bir tür bölge yönetimi olarak görmek mümkün değildir. İl özel idarelerinin gelirlerinin önemli bir kısmı, merkezden yapılan transferler ve vergi paylarından gelmektedir. İl özel idarelerinin fonksiyonlarının giderek zayıflatılması ve önceden kendilerine yasa ile verilmiş olan görevlerinin giderek merkezi yönetim birimlerince üstlenilmesi sayesinde bugün il özel idareleri sorumluluk ve gelir kaynaklarının giderek zayıflatılmasıyla, yerel yönetim organı olarak fonksiyonları azaltılmıştır.

Belediyelerin gelir kaynaklarındaki gelişmeler, mali özerklik anlamında değerlendirilemez. Fayda esasına dayanan ve kullanıcı fiyatları ve transferlerle desteklenen bir gelir yapısının oluşturulması gerekmektedir. Belediye yönetimleri, gelirlerini çoğaltma olanaklarından, vergilendirme yetkilerinin kullanılması bakımından, yoksun bırakılmışlardır. Belediye gelirlerinin, konsolide bütçe gelirleri içindeki payı, son onbeş yıl için % 13'tür. 1985 ve 1986 yıllarında bir sıçrama yapmasına rağmen (% 19), genel ortalama düşüktür.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

2380 SAYILI KANUNA GÖRE BELEDİYELERİN VE İL ÖZEL İDARELERİNİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİNDEN ALDIĞI PAYLAR



3030 sayılı Kanun gereği büyük şehir belediyeleri, kendi il merkezlerindeki genel bütçe vergi gelirleri tahsilat toplamı üzerinden % 5 oranında pay almaktadırlar.

DEVLET GELİRLERİNDEN AYRILAN PAYLAR

Yerel yönetim sistemimizin en önemli mali paylaşım esasları, 2380 sayılı Kanunla düzenlenen ve genel bütçe vergi gelirlerinden yerel yönetimlere pay verilmesi ile ilgilidir. Bu kanunla, farklı vergi türleri bakımından, farklı oranlarda dağıtılan paylar, tek bir vergi matrahı altında ve belirli bir oranda dağıtılmaya başlanmıştır. 2380 sayılı Kanunun, merkezi yönetimden yerel yönetimlere yapılan bir tür transfer olarak kabul edilmesi halinde, şu eleştiriler getirilebilir:

Birincisi, baz olarak alınan gelir vergisi birim esnekliği yüksek ve gelirin yeniden dağıtımına uygun bir vergidir. Bu verginin yerel yönetimler arasında paylaştırılmasında, yönetimler arası mali eşitsizliği telafi edecek biçimde uygulanması gerekir. Bunun için, dağıtım kriterlerinin uygun olması gerekir. Genel Bütçe Vergi Gelirleri tahsilatından % 9.25 olarak belediyelere ayrılan payın % 6'sı nüfus esasına göre dağıtılmaktadır. Nüfus dağılımı kriterinin uygulamada etkin olmadığı bilinmektedir.

Payların fonlar arasında dağılımında, belediye fonu aleyhine ,diğer fon ve bütçe ödenekleri lehine bir gelişme söz konusudur. Örneğin, belediyeler fonunun toplam paylara olan oranı 1988 yılında % 14.8 iken; bu oran 1992 yılında % 10.4'e gerilemiştir. Büyük şehir belediyelerine il bazında tahsil edilen gelir vergisinin % 5'i olarak dağıtılan payın toplam fonlara oranı 1988 yılında % 51.4 olmasına rağmen, 1992 yılında bu pay da % 47.8'e gerilemiştir. Son beş yıllık dönem içinde il özel idare fon gelirlerinin toplam il özel idare gelirleri içindeki payı ortalama % 2.24 gerçekleşmiştir. 2380 sayılı Kanun ile il özel idarelerine dağıtılan payın ise, % 19.52 düzeyinde gerçekleştiği görülmektedir. Ancak bu oranlarda yıllar itibariyle düşme olmaktadır. Bunun en önemli nedeni il özel idarelerinin yerel yönetimler içinde gücünü giderek kaybeden bir kuruluş haline gelmesi ve özellikle son dönemlerde bu idarelerin gelir kaynaklarını daha çok vergi dışı gelirlerden sağlamalarıdır. Aslında buna benzer gelişme, belediyeler için de geçerlidir. Belediyeler, hizmet karşılığı ücretler ve iktisadi iştiraklerinden sağladıkları gelir kaynaklarını etkili biçimde geliştirmektedirler. Tebliğin konusu dışında olmakla beraber, belediyelerin vergi dışı ve ticari amaçlı kurulan belediye iştiraklerinden sağladıkları gelirler, merkezi idarenin denetimi dışına kolayca çıkarılabilmektedir.

Üçüncüsü, pay dağıtımında İller Bankasına aracılık görevi dışında, dağıtım görevinin de verilmiş olması, İller Bankasının belediyelere farklı uygulamalar içine girmesine yol açabilecek ve belediyeleri belirsizlik içinde bırakacaktır.

2380 sayılı Kanunla uygulanması gereken yasal pay dağıtım oranları, Bütçe Kanunlarına konulan hükümlerle düşürülmektedir. % 9.25'lik belediyeler payı ile % 1.70 oranındaki il özel idareleri payı, 1987'den itibaren sırasıyla % 8.55 ve % 1.20 olarak uygulanmıştır. Merkezi hükümetin bütçe sıkıntılarından doğan bu azaltımlar, yerel yönetimleri mali bakımdan güçsüz bırakmaktadır.

Tablo 8. YEREL YÖNETİM GELİRLERİNİN MERKEZİ BÜTÇE GELİRLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI (% DAĞILIM)

	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1980-1995 Ortalama
Belediye Gelirleri / Genel Bütçe Gelirleri	4.81	4.56	6.02	5.74	7.93	9.55	17.02	16.39	15.30	11.81	11.75	11.95	12.54	13.84	14.80	16.05	10.66
İl Özel İdare Gelirleri / Genel Bütçe Gelirleri	1.10	1.28	1.69	1.85	2.24	1.86	2.91	3.25	3.30	3.32	3.39	3.28	3.55	3.28	0.06	0.06	2.59
Toplam Mahalli İdare Gelirleri / Genel Bütçe Gelirleri	6.25	6.22	8.28	8.08	10.70	11.94	20.56	20.21	19.06	15.38	15.55	15.62	16.40	17.37	14.80	16.05	13.69
Belediye Gelirleri / Konsolide Bütçe Gelirleri	4.58	4.29	5.63	5.34	6.43	9.15	15.77	15.53	14.63	11.37	11.44	11.62	12.26	13.59	14.60	15.75	10.12
İl Özel İdare Gelirleri / Konsolide Bütçe Gelirleri	1.05	1.20	1.58	1.72	1.82	1.79	2.70	3.08	3.16	3.06	3.30	3.19	3.48	3.22	0.06	0.06	2.45
Toplam Mahalli İdare Gelirleri / Konsolide Bütçe Gelirleri	5.97	5.84	7.74	7.52	8.68	11.45	19.05	19.15	18.22	14.81	15.14	15.19	16.04	17.06	14.62	15.75	12.99
Toplam Mahalli İdare Gelirleri / GSMH	1.11	1.12	1.18	1.46	1.48	1.94	2.66	2.67	2.48	2.02	2.16	2.37	2.59	3.05	2.82	2.82	2.02

Kaynak: Maliye Bakanlığı, "Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri:1924-1991",Ankara,1992,s.35; Birgül A. Güler, "Belediye Gelirlerinin Yapısı:1925-1989", Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, C.:3,S.1,1994,s.35; 1981-1987, Türkiye İstatistik Yıllığı, 1988; 1984-1990, Türkiye İstatistik Yıllığı,1991; 1988-1995, Türkiye İstatistik Yıllığı, 1996 tablolarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tablo 9. Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı Üzerinden Mahalli İdarelere Verilen Payların Dağılımı

Yıllar	Belediyelere (Milyon TL)	(%)	Büyük Şehir Belediye Payı Toplamı (Milyon TL)	(%)	Özel İdarelere (Milyon TL)	(%)	Toplam (Milyon TL)	Vergi Gelirleri çindeki Payı
	1	1/4	2	2/4	3	3/4	1+2+3 4	(%)
1986	501.857	64.9	200.428	25.9	70.436	9.1	772.721	12.9
1987	762.396	65.4	296.327	25.4	107.003	9.2	1.165.726	12.9
1989	1.247.165	64.8	501.345	26.1	175.040	9.1	1.923.550	13.5
1989	2.062.842	65.5	773.752	24.6	311.370	9.9	3.147.964	12.3
1990	4.008.000	65.3	1.568.000	25.5	562.000	9.2	6.138.000	13.5
1991	6.900.000	65.4	2.685.000	25.4	969.000	9.2	10.554.000	13.4
1992	12.666.000	66.2	4.701.000	24.6	1.778.000	9.3	19.145.000	13.5
1993	23.925.000	64.8	9.625.000	26.1	3.358.000	9.1	36.908.000	14.0
1994	41.481.000	60.8	20.358.000	29.8	6.390.000	9.4	68.229.000	12.8
1995	94.936.000	62.9	39.973.000	26.5	15.975.000	10.6	150.884.000	13.9
1996	191.429.000	64.1	75.834.000	25.4	31.529.000	10.6	298.792.000	13.3

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi İstatistikleri Yıllığı 1996, Ankara, 1997

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Türk yerel yönetim sistemi, yerel yönetimlerin tanımına uygun olmayan bir yapı göstermektedir. Yerel yönetimlerin merkezi yönetim ile ilişkilerinde yetki, sorumluluk ve mali kaynakların tahsisi bakımından bir karmaşıklık yaşanmaktadır. Yerel hizmetlerin fayda esasına göre finansmanına olanak tanıyan fayda vergileri ve kullanıcı fiyatları etkin bir şekilde kullanılmamaktadır. Mali özerkliğin temel gereklerinden olan vergi matrahını ve oranlarını belirleme ikileri yerel yönetimlere ya hiç verilmemiş, ya da sınırlı bir takdir yetkisi tanınmıştır. Türkiye'nin imzalamış olduğu Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı, yerellik (subsidiarite) ilkesini getirmiştir: "Kamusal sorumlulukların yerine getirilmesi, genel olarak ve tercihan yurttaşlara en yakın yönetimlere düşer. Bir sorumluluğun başka bir yönetime bırakılmasında, o görevin niteliği ve boyutlarıyla, etkenlik ve ekonominin gerekleri hesaba katılır".

Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı, 9. maddesinde mali özerklik ilkesini ve mali yüklerin eşitlenmesi zorunluluğunu da açıklamaktadır. Mali özerkliğin temel koşulları a) yerel yönetimler için yeterli mali kaynaklar; b) vergi oranlarını saptama yetkisinin yerel yönetimlere verilmesi; c) güçsüz yerel yönetimlere yardım; d) genel (amacı belirtilmeden) sübvansiyonlar yoluyla gerçekleştirilen tercihli kaynak aktarımı. Bu genel ilkelerin Türkiye için uygulanabilirliği için, yerel yönetim reformunu aşan bir kamu yönetimi reformu gereklidir.

Yerel mali sistemin, yerel yönetimlerin etkin kılınması ve yerel hizmetlerin piyasaya yakın fiyatlandırma kurallarına uyularak sunumu için, mali yerelleşmenin güçlendirilmesi gerekmektedir. Yerel yönetimler için uygulanabilecek iyi bir mali sistemin şu özellikleri bulunmalıdır:

a) Yerel vergiler, bütçe harcamalarının sınırlarını belirleyici olmalıdır.

b) Yerel vergiler mümkün olduğunca fayda esasına göre alınmalıdır. Yerel kamusal malların faydalarının paylaştırılmasında güçlükler olacağından, tarafsız bir vergi olan götürü baş vergisinin uygulanması önerilebilir

c) Vergi matrahının ekonomik gelişmeyi yakından izlemesi gerekir. Emlak vergisinin uygulanmasında beyan dönemi sonuna kadar beklenmeden yıllık yeniden değerleme oranları uygulanarak, emlak değerleri piyasa fiyatları seviyesine yükseltilmelidir.

d) Vergi yükü, yükümlüler tarafından hissedilebilir olmalıdır. Verginin algılanabilirliği, bireylerin tercihlerine yanıt veren kaynakların etkin dağılımının ön kotuludur.

e) Merkezden yerel yönetimlere yapılacak transferler, mali denkleştirici amaçlı düzenlenmelidir.

f) Yerel yönetimler aleyhine vergilendirme ve yerel özerklik konusundaki merkezi yönetimden gelen tehditlerin, diğer demokratik ve sanayileşmiş ülkeler için de varlığını sürdürüyor olması Türkiye için de benzer, fakat daha öncelikli bir yerel yönetim reformunu gerektirmektedir

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

.KAYNAKÇA

1. **AKALIN** Güneri, "Türkiye'de Mahalli İdareler Hizmetleri ve Finansmanı Reformu", *Çağdaş Yerel Yönetimler*, C.3,S.2, Mart 1994, (9-24).

2. **BAHL** Roy W. and **LINN** Johannes F., Urban Public Finance in Developing Countries, New York: Oxford University Press, 1992.

3. **BIRD** Richard M., "Threading the Fiscal Labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization", *National Tax Journal*, Vol.46, N.2 (1993): 207-227).

4. **DELCAMP** Alain, "Avrupada Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği",Uluslararası Konferans: Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği, Ankara: Türk Belediyecilik Derneği- Konrad Adenauer Vakfı, Temmuz 1996.

5. **GÜLER** Birgül A., "Belediye Gelirlerinin Yapısı:1925-1989", Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, C.:3,S.1,1994.

6. **KING** David N., "Fiscal Federalism", Local Government Finance:International Perspective, Ed. Ronan Paddison and Stephen Bailey, London: Routledge, 1988.

7. **MUSGRAVE** Richard A. and **MUSGRAVE** Peggy B., Public Finance in Theory and Practice , New York: McGraw Hill, 1989.

8. **MUSGRAVE** Richard, "Who Should Tax, Where, and What?" Ed. Charles McLure, Jr., Tax Assignment in Federal Countries, Canberra: Australian National University Press, 1983, (2-18).

9. **OATES** Wallace E. and **SCHWAB** Robert M., " The Allocative and Distributive Implications of Local Fiscal Competition", Competition Among States and Local Governments, Ed. Daphane A. Kenyon and John Kincaid, Washington, D.C.: The Urban Institute Press, 1991, (127-145).

10. **OATES** Wallace E., "An Economist's Perspective on Fiscal Federalism", The Political Economy of Fiscal Federalism, Ed. Wallace E. Oates, Massachusetts: D.C. Healt and Company, 1977, (3-19).

11. **OATES** Wallace E., "Decentralization of the Public Sector: An Overview", Decentralization, Local Governments, and Markets, Ed. Robert J. Bennett, Oxford: Clarendon Press, 1990, (43-58).

12. **PRUD'HOMME** Rémy, "Decentralization of Expenditures or Taxes: The Case of France", Decentralization, Local Governments, and Markets, ed. Robert J. Bennett, Oxford: Clarendon Press, 1990, (116-130).

13. **PRUD'HOMME** Rémy, "The Dangers of Decentralization", *Research Observer*, Vol.10, N.2 ,1995, (201-220).

14. **SHAH** Anwar, The Reform of Intergovernmental Fiscal Relations in Developing and Emerging Market Economies, *Policy and Research Series*:23, Washington, D.C.: The World Bank, 1994.

15. **TORTOP** Nuri, Yerel Yönetimler Maliyesi, TODAİ Yayınları No:263, Ankara:Takav Matbaası, 1996.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

YILLIK RAPORLAR

Maliye Bakanlığı, "Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1924-1991).

Maliye Bakanlığı, "1997 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi".

DİE, "Genel Bütçe, Bütçe ve Kesin Hesaba Göre Gelir ve Giderler",1996.

DİE, İstatiklerle Türkiye, "Milli Hesaplar",1996.

DİE, 1977-1983 Türkiye İstatistik Yıllığı,1984.

DİE , 1981-1986 Türkiye İstatistik Yıllığı, 1987.

DİE, 1984-1989 Türkiye İstatistik Yıllığı, 1990.

DİE, 1988-1995 Türkiye İstatistik Yıllığı, 1996.

DİE Türkiye İstatistik Yıllığı (1981-1987), 1988.

DİE Türkiye İstatistik Yıllığı (1984-1990),1991.

DİE Türkiye İstatistik Yıllığı, 1996.

World Development Report 1997,"The State in a Changing World", New York: Oxford University Press, 1997.

Maliye Bakanlığı, "Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri:1924-1991",Ankara,1992.

1981-1987, Türkiye İstatistik Yıllığı, 1988.

1984-1990, Türkiye İstatistik Yıllığı,1991.

1988-1995, Türkiye İstatistik Yıllığı, 1996.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi istatistikleri Yıllığı 1996, Ankara, 1997

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

YARGI KARARLARININ IŞIĞINDA VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ AÇISINDAN TÜRK VERGİ MEVZUATININ DEĞERLENDİRMESİ*

Dr. A. Bumin DOĞRUSÖZ
Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F.

I - GİRİŞ

Günümüz devletlerinin en büyük gelir kaynağı olan vergi, yalnızca bir finansman aracı olmanın dışında başka fonksiyonları da üstlenebilmektedir. Piyasa mekanizmasının otomatik olarak oluşturduğu gelir ve servet farklılıklarını bir dereceye kadar azaltmak[1], konjonktürel dalgalanmaların ekonomik istikrarı bozucu etkilerini hafifletmek veya büyüme amacı ile alınan tedbirlerde bir araç olarak da kullanılmaktadır. Ayrıca, vergileme politikası ile, uluslararası çatışmaların ortaya çıkması halinde kendi kendine yetmeyi garanti altına alma, halk sağlığını, tehdit eden tehlikelerle mücadele etme, belirli üretim dallarını veya teşebbüslerini himaye etme vb. amaçlar da takip olunabilmektedir. Vergileme ile nüfus politikasına ilişkin amaçların (bekârlık vergisi veya evlilik yardımı yolu ile) güdüldüğü de görülmüştür. Etkileri itibariyle belirli hedeflere yönelik ve dar anlamı ile gaye vergileri (Zwecksteuern) olarak nitelendirilen bu tür vergiler ile toprak reformunun dahi gerçekleştirilebileceği ileri sürülmüştür. Uygulamada ise, yukarıda kısaca belirtilen bu amaçların dışında da çok farklı amaçlarla da vergileme politikaları izlenebildiği görülmektedir.[2]

Böylece vergi, bir yönü ile devletin işlevlerini görmesinde ve programlarını uygulamasında kamusal, öteki yönüyle de kişilerin ceplerine uzanan ve onların ekonomik yaşamlarına yön veren devlet eli olması dolayısıyla bireysel bir etkinlik olmaktadır.[3] Başka bir deyişle vergi, ,dayanağını kamu hukukunda bulmakta, ancak, etkisini kamusal alanda ve kişilerin özel ekonomik yaşamlarında göstermektedir.[4]

---

*Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü'nce düzenlenen XIII. Türkiye Maliye Kongresi'nde (13-16.5.1998, Bodrum) sunulan Tebliğ'dir.

[1] **Schmölders, G.**, Genel Vergi Teorisi, sh: 74

[2] Verginin fonksiyonları veya vergilendirme politikası ile güdülebilen amaçlar hakkında geniş bilgi için bkz. **Turhan, S.**, Vergi Teorisi, sh: 31-52; **Nemli, A.**, Gelişmekte olan Ülkelerde Vergi Politikası,; **Schmölders, G.**, Age. sh: 65-79

[3] **Aliefendioğlu, Y.**, 'Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları', sh: 68.

[4] **Aliefendioğlu, Y.**, Agm. sh: 68.

Devletin vergilendirme yetkisi, egemenliğinin mali alandaki görünümü olan mali egemenlikten doğmaktadır. Vergi alma, devletin sahip olduğu, bir hukuki ve fiili güçtür. Kaldı ki; günümüzde artık sosyal devlet olarak karşımıza çıkan devlet için vergi alma, bir hak ve yetki olarak kalmamakta. fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi için bir görev oluşturmaktadır.

Anayasal gelişmelerde de vergi konusu, somut bir hareket noktası olarak belli bir ağırlık taşımıştır. Bunun sonucu iki hukuk dâlının gelişim süreçlerinde etkileşim biçiminde kendini gösterir.[5] Demokrasinin temeli olan parlamentolar; ilk yetkilerini halktan gelen istekle vergi konusunda almışlardır. Vergilerin halkın rızası ile alınabilmesi; başka bir deyişle, "temsilcisiz vergi olmaz" ilkesi, batı ülkelerinin ilk ve temel anayasal kurallarından birisi olarak yer almıştır. Vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı yasama organı tarafından konulabilmesi ile vergilemede keyfiliğin yerini hukukun üstünlüğü almıştır.[6]

Demokrasi ile yönetilen ülkelerde, günümüze kadar gelen ve üzerinde titizlikle durulan bir ilke olan "temsilsiz vergi olmaz" ilkesi, vergilerin kanunla konulması zorunluluğu olarak anayasalarda da yer almıştır.[7] Günümüzdeki teknolojik gelişmeler, ekonomik yapıdaki hızlı devinimler ve süratle karar alma ihtiyacı ile ekonomiyi yönlendiren mevzuatın özellikle bunalım dönemlerinde ekonomik durum ile hızla uyumlaştırılması ihtiyacı vb. nedenlerle bu ilkeden sapmalar ve yürütme organına da vergilendirme yetkisi alanında bazı yetkiler tanımışsa da, vergilendirme yetkisinin, kural olarak yasama organına ait olduğu tartışmasızdır.

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında da vergileme yetkisinin kullanılmasında yasama organı .söz sahibidir ve asli yetkili organ durumundadır. Yürütme organı ise, istisnaen yetkilidir. Yürütme organının bu yetkisi, yasama organının bu yetkisini kullanmış ve yürütme organını da böylece .yetkilendirmiş olması şartı ile mevcuttur, Yasama organının yürütme organını yetkilendirebileceği konular da, bizzat Anayasamız tarafından saptanmıştır. Bu açıkladıklarımızın tek ayrık halini, olağanüstü haller teşkil etmektedir. Biz tebliğimizde önce, yasama organı ve vergilendirme yetkisinin kullanılmasının üzerinde duracağız. Daha sonra da, bu yetkinin yürütme organınca hangi kayıtlarla kullanılabileceğini uygulamayı da ele alarak inceleyeceğiz.

Olağanüstü hal rejimini ve bu konudaki Anayasal ve yasal düzenlemeleri ise, Tebliğimizin konusunu ve kapsamını, ayrı bir incelemeye konu olabilecek derecede aşacak nitelikte olması nedeniyle, konu dışı bırakacağız.

II - YASAMA ORGANI VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

Anayasamızın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır" hükmü yer almaktadır. 87. maddede ise, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkileri

---

[5] **Kumrulu, A.**, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", sh: 147.
[6] **Çağan, N.**, Vergilendirme Yetkisi, Ankara 1881 , sh: 14.
[7] Çeşitli ülkeler anayasalarında vergilendirme yetkisi için bkz. **Çağan, N.** Age. Sh: 57-93

İSTANBUL BİLGİ ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

düzenlenmiştir. Maddede belirtilen görev ve yetkilerin hemen başında, "kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak" gelmektedir. Bu maddeyi izleyen maddelerde de, kanunların teklif edilmesi, görüşülmesi ve Cumhurbaşkanı tarafından yayınlanması düzenlenmiştir. Anayasamızın "genel esaslar" başlığını taşıyan birinci kısmında yer alan «yasama yetkisi» başlıklı 7. maddesinde, "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez"ı hükmü yer almaktadır. .

Bu maddeler birlikte ele alınıp yorumlandığında çıkan sonuç şudur: Vergi ve benzeri mali yükümlülükler, yalnızca Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Yasama organı, bu saydığımız üç yetkisinden hiç birini yürütme veya yargı organına devredemez. Böyle bir sonucu doğuracak bir tasarrufta bulunamaz. Anayasamızın benimsediği bu kuralın da iki istisnası vardır. Bunlardan birincisi 73. maddenin son fıkrasında, ikincisi ise 167. maddede düzenlenmiştir ki, bunlara daha sonra değineceğiz. Ancak burada, Anayasa Mahkemesinin bir vergi kanununu Anayasaya aykırı bularak iptal etmesi ve dolayısıyla söz konusu verginin kalkması halinin, bir yasama yetkisinin kullanılması halini oluşturmayacağını belirtelim. Anayasa Mahkemesinin kanunların Anayasaya uygunluğu denetimini yapması, Anayasanın üstünlüğü ve hukuk devleti ilkelerinin (Anayasa md. 2, 11) bir sonucu olup, Anayasa ile tanınan bir yargı yetkisinin kullanılmasını oluşturmaktadır. Anayasa Mahkemesinin bu denetim ve aykırılık tespiti halinde iptal kararı verme yetkisi, yasama organı tarafından kanunla verilen bir yetki olmayıp, doğrudan Anayasadan kaynaklanan bir yetkidir.

Anayasamızın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan ve yukarıda da alıntı yaptığımız hüküm, 1961 Anayasasında da vardı. Ancak fıkranın sonunda *yer* almaktaydı ve "değiştirilir ve kaldırılır" sözcüklerini ihtiva etmemekteydi. Bu sözcükler, yeni Anayasamızda fıkraya, doğmuş bulunan tereddütleri gidermek ve açıklık getirmek maksadıyla eklenmiştir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını emretmektedir. Şekli anlamda kanun, Anayasa ile belirlenen usule uygun olarak yasama organı tarafından kabul edilerek yayımlanan hukuki düzenlemelerdir. Maddi anlamda kanun ise, genel, soyut, kişisel olmayan hukuk kurallarını içeren düzenleyici işlemlerdir[8]. Bu anlamları ile, yasama organının bütün düzenleyici işlemleri şekli anlamda kanun olmayabileceği gibi, yürütme organınca kabul edilen düzenleyici işlemlerde maddi anlamda kanun olabilir. Vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin hem şekli hem de maddi anlamda kanunla kullanılmasını öngörmektedir. Dolayısıyla, yasama organı biçimsel anlamda Kanun ile belli kişi ve gruplara vergi yükleyemez. Bir başka deyişle, vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama organı

[8] Kanun kavramının maddi ve şekli anlamları hakkında geniş bilgi için bkz. **Teziç, E.**, Kanun Kavramı.

tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamını taşımaktadır.[9]

1982 Anayasasının vergileme ödevine ilişkin hükmü, gerek konumu gerek içerik ve prensipleri bakımından 1961 Anayasasının aynı konuya ilişkin hükmü (md. 61) ile büyük ölçüde aynılık arz etmektedir. Bu bakımdan, 1982 Anayasasının yorumunu yaparken, 1961 Anayasası zamanında, Anayasa Mahkemesince konumuza ilişkin olarak verilen kararlara da yer vermenin bir zorunluluk olduğuna inanıyoruz. Çünkü, bu kararların, yeni Anayasamızın lafz ve ruhu ile çelişmemesi kaydı ile geçerliliğini sürdürdüğü ve yorum ameliyesinde kullanılabileceğini söylemek mümkündür. Nitekim Anayasa Mahkemesi de, 1982 Anayasasının yürürlüğe girişinden sonra verdiği bazı kararlarında, 1961 Anayasasının yürürlüğü esnasında vermiş olduğu kararlardaki kavram veya açıklamalara, atıflar veya alıntılar yapmak suretiyle yer vermektedir[10]. Anayasa Mahkemesinin 1961 Anayasası zamanındaki kararları incelendiğinde şunlar görülmektedir:

"İnsanlık tarihinde bir çok devrimlerin önemli etkenlerinden birisi olmuş bulunan bütçe ve vergi işlerine ilişkin Anayasal kuralların tarihi gelişim açısından değerlendirilmesi, Anayasanın 61. maddesinin (1982 Anayasasında md. 73) temelinde yatan düşüncenin, vergiye ilişkin önemli konuların yasama meclislerince düzenlenmesini sağlamak olduğunu göstermektedir.[11] "Kuralların yorumu sırasında onların konuluş amaçları bir kenara bırakılamaz. Amaca dayanan yorum ise 61. maddedeki (1982 Anayasasında 73. madde) vergi koyma kavramını geniş biçimde yorumlama zorunluluğunu doğurur"[12], "Anayasa Koyucunun her çeşit mali yükümlerin kanunla konulmasını emrederken keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını emrettiği şüphesizdir. Kanun koyucunun sadece konusunu belli ederek bir mali yükümün alınmasına izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılması için yeterli neden teşkil edemez. Mali yükümlerin mükellefleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuk, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar kanunda yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Bu bakımdan kanunla düzenlemeleri zorunludur"[13], "Vergi koyma kavramının geniş yorumu vergiden istisna edilme ve muaf tutulma konularının da kanunla düzenlenmesini zorunlu

---

[9] Aynı yönde bkz. **Karakoç, Y.**, "Türk Hukukunda Vergi, Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", sh:323

[10] Örnek olarak Bkz. AY.Mahk. E. 1984/1 K. 1984/2 T. 1 .3.1984 (Resmi Gazete T. 1 .5.1984 S.
18358 sh: 23).

[11] AY. Mahk. E. 1967/41 K 1969/57 T. 23-25.10.1969 (AMKD. c: 8 sh: 49-50).

[12] Dn., 9'da anılan karar ve AY. Mahk. E. 1970/55 K. 1971/57, T. 15.8.1971 (AMKD. c: 9 sh: 538).

[13] AY. Mahk. E. 1965/46 K. 1966/16 T. 29.3.1966 (AMKD. c: 4 sh: 111-112); E. 1967/64 K. 1968/12 T. 18.4.1968 (AMKD. c: 6 sh: 124); E. 1969/23; K. 1969/ 41 T. 3.7.1969 (AMKD. c: 7 sh: 537); E. 1970/29 K. 1970/48: T. 22.12.1970 (AMKD. c: 15 sh: 574); E. 1876/54 K. 1977/8 T. 3.2.1977 (AMKD. c: 15 sh: 141).

İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ YAYINEVİ

kılmaktadır"[14]. Bütün bu belirtilenlerin kanunla düzenlenmesi zorunludur. Aksi halde idareye keyfi uygulamalara meydan verecek çok geniş bir takdir yetkisi tanımış olur"[15] Nitekim Anayasa Mahkemesi 1982 Anayasasının yürürlüğe girmesinden sonra verdiği bir Kararında da, yukarıya alıntılar yaptığımız Kararlardaki esasları aynen benimsemiştir. Yüksek Mahkeme, söz konusu kararında vergilerin kanuniliği ilkesini şöyle açıklamıştır.

"Anayasa koyucu her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililerine yüklетilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılması için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler, belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir."[16]

Hatta, Anayasa Mahkemesi bir kararında[17], inceleme konusu kanunun mali güç unsurunu tartışmaya elverişli bir şekilde düzenlenmesini, kanunun söz konusu unsuru gözetmediğinin kabulü için yeterli saymıştır. Yüksek Mahkemeye göre, bu unsurun açık bir direktif teşkil edecek şekilde kanunda yer alması ve konunun uygulayanların anlayış ve yorumuna bırakılmaması zorunludur.

Anayasa Mahkemesinin kararlarında da görüldüğü gibi, bir verginin yasama organınca konulmuş sayılabilmesi, için, onun yalnızca konusunun kanunla belirlenmesi, yeterli değildir. Verginin konusundan başka oranı veya miktarı, indirimleri, istisna ve muafiyetleri, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı vb. konularında kanunla düzenlenmesi zorunludur.

Bazı hususların ilgili kanunla düzenlenmeyip bir başka kanuna atıf yapılarak belirlenmesini de, Anayasamız açısından, mümkün kabul etmek gerekir. Nitekim şekli mükellefiyetler ile verginin tarh ve tahakkukunu düzenleyen bir genel kanun (= Vergi Usul Kanunu) veya tahsil usullerini düzenleyen bir başka genel kanun (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun) varken, bu hususların ayrıca her vergi kanununda yeniden belirlenmesine gerek yoktur. Hatta, bir vergi kanununun konusuna ilişkin hususlar için dahi, bir diğer vergi kanununa atıf yapılabilir. Bunun örnekleri de vardır. Belediye Gelirleri Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu, serbest meslek faaliyeti, ticari ve zirai kazanç ve faaliyetini düzenlemeyerek, bu hususların saptanması konusunda Gelir Vergisi Kanununa atıfta bulunmaktadırlar.

Yasa koyucu vergi kanunu ile, yukarıda da saydığımız vergiye ilişkin temel hususları belirledikten sonra, uygulamaya, tekniğe veya uzmanlık isteyen hususlara

---

[14] AY. Mahk. E. 1967/41 K. 1969/57 T. 23-25.10.1969 (AMKD. c: 8 sh: 49).

[15] . Dn. 11'de anılan kararlar

[16] AY. Mahk. E.1986/5 K.1987/7 T.19.3.1987 (AMKD. c:23 sh:190)

[17] AY. Mahk. E. 1965/25 K. 1965/57 T. 26.10.1965 (AMKD. c: 3 sh: 271-272).

ilişkin konuların düzenlenmesini yürütme organına bırakabilir. Yürütme organına bu hususlarda bırakılabilecek bir düzenleme yetkisi, vergilendirmeye ilişkin temel konularda olmadığı için 73. maddenin son fıkrası ile sınırlı değildir. Ancak burada karşılaşılan problem, temel konular ile teknik konular ve ayrıntılar ayrımının nasıl yapılacağıdır. Bu hususlaki ölçütler yetersizdir. Hatta, GÜNEŞ bu ayrımı, hukuki bir temelden yoksun olduğunu vurgulayarak reddetmektedir[18]. Temel konu ile teknik konu ve ayrıntılar ayırımında yeterli ölçüler bulunmasa bile, yasama ve yürütme organlarının düzenleme alanlarını ayıran daha elverişli bir ölçüt de bulunmamaktadır.[19]

Yakın zamanlarda kabul edilen vergiye ilişkin kanunların çoğunda getirilen düzenlemelere, konuya ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca düzenleneceği yolunda hükümler eklenmektedir. Bakanlığa tanınan bu yetkinin, söz konusu ayırım çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir. Bu yoldaki hükümler, hiç bir zaman İdareye, kaynağını Anayasa' dan almayan bir yetki bahşetmez ve Yasama yetkisinin devri anlam ve sonucunu doğuracak şekilde veya Kanunla yapılan düzenlemelerin kapsamını değiştirecek, genişletecek veya daraltacak biçimde değerlendirilemez.

Vergi ödevi dolayısıyla doğan ilişki, yalnızca kamusal bir borç - alacak ilişkisi değildir. Bu maddi ilişkinin yanında, şekli vergi hukukunu oluşturan ve usule yönelik bir kısım ödevler de vardır. Kaynaktan kesme yönteminde olduğu gibi üçüncü şahısların vergilerini onlar adına ödeme, defter tutma, bildirimde bulunma, belgeler (fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi düzenleme, irsaliye kesme vb.) düzenleme, defter ve belgeleri saklama gibi şekli yükümlülükler de geniş anlama vergi ödevinin kapsamında yer alır. Bu nedenle bu hususların da kanun koyucu tarafından düzenlenmesi zorunludur. Yürütme organına, vergiye ilişkin şekli bir mükellefiyetin getirilmesine ilişkin bir yasama yetkisinin devrine, Anayasa' ca cevaz verilmediği kanaatindeyiz. Burada karşımıza çıkan sorun ise, yasama organı tarafından vergi kanunları ile getirilen şekli mükellefiyetler konusunda, yürütme organına değişiklik yapabilme yetkisinin tanınıp tanınamayacağıdır. 73. maddenin son fıkrası, daha ziyade maddi vergi borcuna ilişkin konuları düzenlemektedir. Bu nedenle, soruna genel prensipler açısından yaklaşarak bir çözüm aramak gerekir. Kanaatimizce, Bakanlar Kuruluna, verginin tahsili için yükümlülerce yapılacak masrafları artırıcı bir değişiklik yapma yetkisi tanınamaz, veya hiç bir şekli yükümlülüğü olmayan kişiler için şeklî yükümlülükler ihdas edici bir değişiklik yapma yetkisi tanınmamalıdır. Vergi Usul Kanunumuzun 3239 sayılı Kanunla değişik mükerrer 257. maddesi ile şeklî yükümlülükler konuşunda getirilen ve Maliye Bakanlığına tanınan yetkileri anayasal açıdan değerlendirmek zorunludur. Madde hükmü ile getirilen yeni şeklî yükümlülükler ihdas etme yetkisinin yürütme organına tanınabileceği kabul edilse dahi, yetkilendirilebilecek organın, Bakanlar Kurulu olması gerekir. Anılan maddenin birinci fıkrasında yer alan "...tasdik, muhafaza..., mecburiyet koyma.., bedeli mukabilinde dağıtma..., makineli kasa kullandırma..." gibi mükellefe vergi ödevi ile doğrudan ilgili ve mali külfet getirme

---

[18] **Güneş, T.**, Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organını Düzenleyici İşlemleri, sh: 101.
[19] **Çağan, N.**, Age. sh: 131

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

biçiminde beliren bir yetkinin Maliye Bakanlığının tanınması, kanaatimizce Anayasanın genel prensipleri ve 73. maddesi ile çelişmektedir. Öte yandan anılan madde kapsamında yer alan ve İdareye " *(...) bu Kanuna* göre *tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi mecburiyetini kaldırma*" yetkisi veren düzenleme, yasama yetkisinin devri anlamını ihtiva etmektedir. Zira, İdare, bu hükme dayanarak kanunen tutulması zorunlu bir defterin tutulma zorunluluğunu veya kanunen düzenlenmesi zorunlu bir belgenin düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırabilecek ve gerektiğinde bunların yerine Kanunda dahi öngörülmeyen defter ve belgeler ihdas edebilecektir. Bir başka anlatımla İdare, bu yetkisine dayanarak Vergi Usul Kanunu hükümlerini değiştirebilecektir. Ancak madde hakkında ileri sürülen Anayasaya aykırılık iddiası karşısında Anayasa Mahkemesi, maddenin yerindelik denetimini, hukukilik denetiminden öne çıkararak, "vergi kayıp ve kaçaklarını önleme amacını güttüğü, kişileri doğru beyanda bulunmaya sevk ettiği ve ekonomik gerçeğin kayıt altına alınmasına hizmet ettiği gibi" gibi gerekçelerle maddenin Anayasa' ya aykırı olmadığına karar vermiştir.[20]

Bilindiği gibi vergilerin toplanma maliyeti, iki bölümü kapsar. Vergi İdaresinin giderleri ve yükümlülerin giderleri. Vergi borçlusunun, sorumlu bulunduğu vergilerle ilgili kayıtları tutmak için hiç bir bedel karşılığı olmaksızın ayırdığı vakitlerin karşılığı ile vergi beyannamelerinin hazırlanması için ödenen mali müşavere ve muhasebeci ücretleri,[21] yükümlünün başlıca giderlerini oluşturmaktadır. Bu açıklamalarımızın ışığında, defter ve belge düzeninde değişiklik yapma yetkisinin yürütme organına tanınmasının (Bkz. Vergi Usul Kanunu md. 257 mük.) ek bir kaynak harcamasını getirmediği söylenebilir. Buna karşılık, kanunla herhangi bir şekli yükümlülük yüklenmeyen kimselerin vergi sorumlusu sıfatı ile donatılarak onlara vergiyi tahsil ve vergi idaresine bir beyanname ile yatırma görevinin yüklenmesi konusunda yürütme organına yetki tanınması (örneğin bkz. Katma Değer Vergisi Kanunu md. 9), sorumlu olarak belirlenen kişiler açısından ek bir kaynak harcaması gerektirecek niteliktedir.

Aynı şekilde, 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanunun, vergi iadesi kapsamına giren mal ve hizmet çeşitlerini tespit etme, Kanunla belirlenmiş listeleri mal ve hizmet çeşitleri ile iadeden yararlanacak mükellef grupları itibariyle daraltma ve genişletme yetkisini Bakanlar Kuruluna tanıyan, 1/son maddesinin de, yasama yetkisinin devri sonucunu içermesi dolayısıyla Anayasa'ya aykırı olduğunu düşünmekteyiz.

---

[20] AY. Mahk. E. 1990/29 K.1991/37 T.15.10.1991 (AMKD. s:27 c:2 sh:609 vd.)

[21] **Batırel, Ö. F.**, Vergi İdaresinde Etkinlik Ve Mükellef Psikolojisi, İstanbul İ.T.İ.A Dergisi yıl: 1973 s:1
sh: 40.

III - YÜRÜTME ORGANININ VERGİLENDİRME ALANINDA YETKİLENDİRİLMESİ

1. Yetkilendirilebilecek Organ

Olağanüstü hal rejimi ayrık tutulursa, yürütme organının vergilendirme alanında yetki sahibi olması, bu yetkinin yasama organı tarafından kanunla tanınmasına bağlıdır. Yasama organının yürütme organına tanıyabileceği yetkilerin konusu Anayasamızın 73. maddesinin son fıkrası ile 167. maddesinin 2. fıkrasında tahdidi şekilde düzenlenmiştir. Biz önce bunların ilkini, sonra da diğerini ele alacağız.

Yasama organının vergilendirme ile ilgili olarak yetkilendirebileceği organ, Anayasamızın gerek 73. maddesinin son fıkrası gerek 167. maddesinin 2. fıkrasına göre, Bakanlar Kuruludur. Bakanlar Kurulunun dışında hiç bir organ, vergilendirme ile ilgili olarak düzenleyici işlemlerde bulunma yetkisi verilemez. Bakanlar Kurulu dışında kalan ve idare olarak nitelendirebileceğimiz diğer organlar, ancak, uygulayıcı durumundadır ve yalnızca o da yetkili olmak koşulu ile - uygulamaya yönelik düzenleyici işlemler yapabilirler.

Belediye Gelirleri Kanununun belediye meclislerine çeşitli vergi, resim ve harçlara ilişkin tarifeleri bu kanunda belirlenen oranlar arasında saptama yetkisi veren hükmü, yukarıdaki açıklamalarımızdan da anlaşılacağı gibi, anayasal dayanaktan yoksun durumdadır. Anayasamıza göre, bu yetki yalnızca Bakanlar Kuruluna tanınabilir.

Ancak, Belediye Gelirleri Kanunu, Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkartılan Kanunlar arasında yer aldığından, Anayasamızın geçici 15. maddesi hükmü karşısında, anayasaya aykırılığı, Anayasa Mahkemesinde ileri sürülemez. Ancak 3914 sayılı Kanunla Belediye Gelirleri Kanununa eklenen mükerrer 44. madde ile ihdas olunan Çevre Temizlik düzenlemesinde, sıvı atıklara ilişkin olarak oranının (miktarının) belirlenmesi yetkisi, belediye meclislerine bırakılmıştır. Kanunlaşma tarihi itibariyle Anayasanın geçici 15. maddesinin kapsamı dışında kalan bu düzenleme, Anayasanın 73/son düzenlemesi ile açıkça çelişmektedir.[22]

2. Tanınabilecek Yetkilerin Kapsamı

Anayasamızın 73. maddesinin son fıkrasına göre, Bakanlar Kuruluna vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleri ile oranlarına ilişkin hükümlerde değişiklik yapma yetkisi tanınabilir. Ancak bu yetkiyi tanıyan Kanun, değişiklik yapma yetkisinin hangi sınırlar içerisinde kullanılabileceğini de göstermelidir. Bir başka anlatımla, bu yetkinin aşağı ve yukarı sınırları kanunla gösterilmelidir. Uygulamada da çeşitli vergi kanunlarına konulan hükümler ile Bakanlar Kuruluna bu konuda yetki tanındığı ve kullanıldığı görülmekte ve bilinmektedir.

Ancak bu yetkiler tanınırken, sonuçları da dikkate alınarak değerlendirilmelidir. Anayasamızla münhasıran yasama organına tanınmış bir

[22] Doğrusöz, A. B., "Çöp Vergisinde Anayasaya Aykırılıklar", Dünya, 12.8.1993

yetkinin kullanılması sonucunu doğuracak şekilde, Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi mümkün olmamalıdır. Örneğin bir verginin, vergi oranının sıfıra kadar indirebilme yetkisi tanınmasının, bu kapsamda tartışılması gerektiğine inanıyoruz.[23] Kanaatimizce, vergi oranının Bakanlar Kurulunca sıfıra indirilmesi, bir çok halde verginin kaldırılması anlamını taşıyacaktır. Bu nedenlerle yasama organınca, vergi oranında değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na tanınması hallerinde, alt sınırın 1 olarak belirlenmesi gerekir. Ancak uygulamada, sıfıra kadar indirebilme yetkisinin de tanındığı gözlemlenmektedir. Bunun bir örneğini, Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bakanlar Kuruluna tanınan bazı temel gıda maddeleri için vergi oranını .sıfıra kadar indirebilme yetkisi oluşturmaktadır. (KDV. K. md. 28).[24] Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen temel gıda maddeleri için vergi oranı sıfıra indirildiğinde, bu maddelerin satışı bir teslim olayı olarak verginin konusuna girdiği halde (bkz. KDV. K. md. 1/1 ,2), bu maddelerin teslimi için vergi kaldırılmış olmaktadır. Burada ele almak istediğimiz bir diğer örnek de Gelir Vergisi Kanununda değişiklik yapan 2970 sayılı kanunun 3. maddesi ile getirilen,' vergi tevkifat oranlarını sıfıra kadar indirebilme yetkisidir. Bu tanınan yetkinin kullanılması da, bazı hallerde, verginin kaldırılması anlam ve sonucuna gelmektedir. ÇAĞAN, bu şekildeki yetkilendirmenin, anayasaya aykırı olmadığını, çünkü Bakanlar Kuruluna yeniden gerektiğinde eski orana kadar artırabilme yetkisinin de verildiğini söylemektedir.[25] Kanaatimizce soruna, yetki tanınan tevkifatın bir tarh yöntemi olarak mı, yoksa bir tahsil yöntemi olarak mı işlev gördüğünü inceleyerek yaklaşmak gerekir.

Eğer yapılan tevkifattan sonra artık nihai bir tarh işlemi (yani, yıllık beyanname verilerek orada hesaplanan nihai vergi miktarından yapılan tevkifatın mahsubu) söz konusu değilse, bir başka deyişle tevkifat bir tarh yöntemi olarak işlev görmüşse, bu konuda tanınabilecek oranı sıfıra kadar indirebilme yetkisi, vergiyi kaldırma yetkisinin devir anlamını taşıyacaktır.

Buna karşılık yapılan tevkifat bir ön-tarh niteliğinde ise, burada tevkifat oranını sıfıra kadar indirebilme yetkisinin tanınması, hiç şüphesiz ki Anayasamızın 73. maddesinin 4. fıkrası kapsamı dahilinde yer alacaktır. Açıkladıklarımızı şu örnekle de canlandırabiliriz. Yalnız işyeri kirası elde eden bir yükümlünün, bu geliri kanunla belirlenen beyan sınırını aşmadığı sürece ve vergisi tevkif suretiyle ödenmiş olduğu için, yıl sonunda beyanname vermesi gerekmemektedir. Burada tevkifat oranı sıfıra indirildiği takdirde, yükümlü, yine aynı şekilde hareket ederek yıl sonunda beyanname vermeyecek ve dolayısıyla bu gelir üzerinden alınan gelir

---

[23] Halen T.B.M.M. gündeminde bulunan ve bazı vergi kanunlarında muhtelif değişiklikler yapılmasını öngören Tasarı ile (md. 65) Bakanlar Kuruluna "Türkiye içinde tek meskeni bulunan ve bu meskeninde bizzat oturanlardan gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıklardan ibaret bulunanların emlâk vergilerini sıfıra kadar indirme yetkisinin tanınıyor olması, bu konudaki tartışmaları tekrar gündeme getirebilecektir.

[24] Ancak anılan madde, daha sonra 3505 sayılı Kanunla değiştirilerek, Bakanlar Kuruluna tanınan alt yetkinin sınırı % 1 olarak belirlenmiştir.

[25] . Çağan, N., Vergiler Konusunda Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler, Milliyet, 3.2.1984.

vergisi fiilen kaldırılmış olacaktır. Çünkü bu gelirinin vergisini tevkifat yoluyla (tevkifat oranı sıfır dahi olsa) ödemiş kabul edilecektir. Bu durumda artık bu yükümlü için vergi «kaldırılmış» sonucunu doğuracaktır. Gerçi bu durumda, tevkifat oranının sıfır olması dolayısıyla, tevkifat yapılmamış kabul edilerek yıl sonunda beyanname vererek vergi ödenmesi gerektiği ileri sürülebilir. Ancak bu sonuca - kanaatimizce- ancak zorlama bir yorum ile ulaşılabilir. Çünkü, bu yükümlünün elde ettiği gelir kategorisi (iş yeri kirası GVK. md. 94), tevkifata tabi olarak sayılan gelirler içerisinden çıkarılmamıştır. Böyle bir yorum ile yükümlüden beyanname isteyebilmek için, o kazancın Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi kapsamından çıkarılması gerekir. Nitekim 1997 yılında elde edilen repo gelirlerinin vergilendirilmesinde ihtiyari beyan uygulaması ile ilgili olarak, anılan yılda Repo gelirlerine uygulanacak tevkifat oranı sıfır olduğu halde, bu gelirler, vergisi tevkif yolu ile ödenmiş gelir olarak kabul edilmiştir.[26]

Vergi tevkifat oranını sıfıra kadar indirebilme yetkisi veren bu hüküm, Gelir Vergisi Kanunu ve diğer bir çok vergi kanunlarında değişiklik yapan 3239 sayılı Kanunla daha geniş bir uygulama alanı bulmuştur. Nitekim, 3239 sayılı kanunla Bakanlar Kuruluna tanınan vergi tevkifat oranını sıfıra kadar indirebilme yetkisinin kullanılması (26.12.1985 tarih ve 85/10175 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı) neticesinde "Gelir Ortaklığı Senetlerinden sağlanan gelirlerden" ve "dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerle, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ve kurumlar dışında kalan tüzel kişilere ödenen kâr payları ile dağıtılsın veya dağıtılmasın (Gelir Vergisi Kanununun) 75. maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından yapılacak tevkifat oranı sıfıra indirilmiştir. Bu uygulamanın başka örnekleri Kurumlar Vergisi Kanununda da gösterilebilir.

Ancak Anayasa Mahkemesi, 3239 sayılı Kanun aleyhine bu konuda açılan bir davada, Bakanlar Kuruluna tevkifat oranını sıfıra kadar indirebilme yetkisinin verilmesini Anayasa'ya aykırı görmemiştir. Yüksek Mahkemenin konuya ilişkin bütün gerekçesi[27]

"Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi, hiç bir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelemez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir Bu nedenle ileri sürülen iddia yerinde olmayıp, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinin Anayasa'ya aykırılığı söz konusu değildir". şeklindedir.

Buna karşılık anılan 94. maddede söz konusu değişikliği öngörerek Bakanlar Kuruluna tevkifat oranını sıfıra kadar indirebilme yetkisi veren 3239 sayılı Kanunun tasarısının hazırlanması aşamasında, Hükümetin sorusu üzerine Danıştay, aksi yönde görüş bildirmiştir. Danıştay, Hükümete bildirdiği İstişare Kararında, Bakanlar

[26] Bkz. 290 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, E maddesi, Örnek 1.

[27] Anayasa Mahkemesi E.1986/5 K.1987/7 T.19.3.1987 (AMKD. c:23 sh:160)-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kuruluna vergi veya tevkifat oranının sıfıra kadar indirebilme yetkisi tanınmasına Anayasa hükümlerinin cevaz vermediği görüşündedir.[28]

Yasama organı, yürütme organına söz konusu yetkileri tanırken, alt ve üst sınırları belirlemekle birlikte, başka bazı sınırlar da getirebilir. Bunun örneği Gelir Vergisi Kanununun hayat standardı ile ilgili 116. maddesinde vardı. Bu madde ile Bakanlar Kuruluna, hayat standardı göstergelerini 5 katına kadar artırabilme yetkisi tanınmış, ancak bu yetkinin her yıl bir önceki yıl uygulanan tutarların % 25'i oranında kullanılabileceği de hükme bağlanmıştı. Ancak bu, % 25'lik sınırlama 3239 sayılı kanunun 68. maddesi ile kaldırılmıştır.

3. Dış Ticaret Konusunda Yürütme Organının Yetkilendirilmesi

Anayasamızın 167. maddesinin ikinci fıkrasında,

Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek *mali yükümlülükler* koymaya *ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir* hükmü yer almıştır.

Yürütme organının dış ticaretle ilgili ek mali yükümlülük koyma konusunda yetkilendirilebileceğine ilişkin bu fıkra hükmünün bir benzeri, 1961 Anayasasında yoktur. 1961 Anayasasında, yürütme organının herhangi bir mali yükümlülük koyması ve bu konuda yetkilendirilmesi kabul edilmemiştir. Bu maddenin gerekçesi, söz konusu fıkranın içeriği ve konuluş sebebi hakkında her hangi bir açıklama içermemekte olup, tamamen maddenin birinci fıkrasına yönelik olarak kaleme alınmıştır. Zaten bu fıkra, gerek Danışma Meclisince kabul edilen, gerek Milli Güvenlik Konseyi Anayasa Komisyonunca hazırlanmış metinlerde mevcut değildir. Bu fıkra madde metnine, Milli Güvenlik Konseyi çalışmaları sırasında eklenmiştir. Kanaatimizce bu düzenlemeye, teknolojik ilerlemeyle ekonomik gelişmelerin getirdiği zorunluluklar karşısında, bu tür yükümlülüklerin, izlenen ekonomik politikayla uyumlu şekilde, süratle ve gizli olarak getirilebilmesi ve düzenlemenin son derece teknik bir konuya içerecek olması nedenleri ile yer verilmiştir. Nitekim aynı zorunluluklar nedeni ile, 1961 Anayasasının yürürlüğü esnasında, Danıştay, yürütme organının, doğrudan devletin egemenlik hakkına ve idarenin genel düzenleme yetkisine dayanarak mali yükümlülük koyabileceğini kabul etmekteydi.[29]

Anılan fıkra hükmünün, Anayasa 73/son'da ifadesini bulan verginin yasallığı ilkesi ile bağdaştırılması mümkün değildir. Anayasa, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin Kanunla konulmasını, bir başka anlatımla getirilecek mali yükümlülüğün konusunun, mükellefinin, matrahının, oran veya tarifesinin, tarh usullerinin kanunla konulmasını emrederken, dış ticaret alanında Yürütme Organına, genel bir çerçeve kanununa dayanarak, konuyu, mükellefi, oranı veya tarifeyi, tarh

---

[28] Danıştay 1. Daire E.1983/336 K.1983/335 T.26.12.1983. Danıştay 1. Dairesinin bu Kararı, daha sonra Danıştay İdari İşler Kurulunun E.1983/189 K.1984/1 sayı ve 3.1.1984 tarihli Kararı ile onanmıştır. (KA.)

[29] Bkz. Danıştay Dava Daireleri Kurulu, E. 1976/92 K.1977/160 T.25.3.1977 (Danıştay dava Daireleri Kurulu Kararları, - Birinci Kitap(1965-1978), Danıştay Yayını, Ankara 1981, Sh : 554-555

usullerini belirleyerek, mali yükümlülük getirme yetkisi vermektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi de, E.1984/6 K.1985/1 sayı ve 11.1.1985 tarihli Kararında bu hususu şu şekilde vurgulamıştır.

"Anayasa Koyucu burada "vergi ödevinde öngörülenden tamamen ayrı bir esası benimsemiştir Anayasanın 73. maddesi uyarınca, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Bunlardan muaflık, istisna ve indirimler ile oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Kanunla Bakanlar Kuruluna verilebilir. Oysa *Anayasanın 167/2. maddesi ile sözü edilen "ek mali yükümlülüklerin" konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kuruluna Kanunla yetki verilmesi söz konusudur. Bir "ek mali yükümlülüğün konulması" onun nev'inin ve miktarının saptanması demektir Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde dış ticaretin ülke yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nev'ini ve miktarını saptamada serbest olacaktır."*

Görüldüğü üzere, Anayasanın, her iki maddesinde de, konunun önce Kanunla düzenlenmesinin öngörülmesine karşılık, 73lson'da varlığı aranan Kanun, 167/2'de varlığı aranan Kanundan farklıdır. Aranan Kanun, birincisinde içerik itibariyle geniş kapsamlı olmasına karşılık, ikincisinde bir genel çerçeve Kanundur.

Bu nedenle, 167/2'de yer alan düzenlemeyi, verginin yasallığı ilkesinin ve hatta Anayasanın 7. maddesinde yer alan yasama yetkisinin devri yasağının bir istisnası olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi de, yabancılara mülk edinme hakkı veren yasal düzenlemeler aleyhine açılan bir davada, " 1982 *Anayasasının 8. maddesinde yürütme* sadece *görev olmaktan öteye bir yetki olma gücüne de kavuşturulmuştur"* dedikten sonra, *"yürütmeye bir yetki olma gücünü veren* esaslar(ın) *Anayasa'nın muhtelif maddelerine serpiştiril*"diğinden bahisle, yürütme organının bu hallerde subjektif hakları etkileyen düzenlemeler yapabileceğini ve bu ayrık hallerin yasama yetkisinin devri olarak yorumlanamayacağına işaret etmiştir. Yüksek Mahkeme bu ayrık hallerden biri olarak da, Anayasanın 167/2. maddesini zikretmiştir.[30]

Yüksek Mahkemenin kabul ettiği bu esaslar çerçevesinde Bakanlar Kurulu, bir genel çerçeve Kanunun varlığı halinde, Anayasa'ya uygun olmak koşulu ile bu konunun kapsamını, genel esaslarını, temel yönlerini ve ayrıntılarını tümü ile düzenleme yetkisine sahip olacak, bu yetkisini süresiz olarak dilediğince kullanabilecek ve üst Kanun ile bağlı olamayacağından, İdari Yargının da etkili bir denetimi dışında kalabilecektir.[31]

Hatta denilebilir ki, Yüksek Mahkemeye göre, dış ticaret konusu aslında yürütmenin düzenleme alanına dahildir ve kanun hükmünde kararnamelerden daha geniş ve güçlü yetkiyi içerir. Böylece, Bakanlar Kurulu, 167. Maddede tanınan yetkileri, kanun hükmünde kararnamelerden de öteye, sürekli olarak ve

---

[30] Anayasa Mahkemesi E.1984/14 K.1985/7 T.13.6.1985

[31] Aynı yönde bkz. **Ulucan, D.**, Age. sh:126; **Duran, L.**, Hukuk Düzeni I, sh:15.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

T.B.M.M.'nin bilgi ve onayı dışında kullanabilecek, Anayasa Mahkemesinin denetiminden uzak, idari yargının çok sınırlı ve kısıtlı denetiminde kalacaktır.[32]

Anılan fıkrada söz edilen yetki, Bakanlar Kuruluna, 2.2.1984 tarih ve 2976 sayılı "Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun" ile verilmiştir.[33] Bu Kanun bir genel çerçeve Kanun olup, 1. maddesi, Anayasanın 167/2. maddesinin bir tekrarı niteliğindedir. Dolayısıyla Yasama Organı, Anayasanın 167/2. maddesine dayanarak, dış ticaretin düzenlenmesini tamamen yürütme organına bırakmıştır.

Anayasa Mahkemesi, 1961 Anayasası zamanında, Anayasa kuralının yasalara aktarıldığı hallere ilişkin Kararlarında, "*dava ve inceleme konusu madde ile ilk bakışta* Anayasa *Kuralı konuna aktarılmış gibi görünmektedir. Ancak bu nitelikte bir kuralın olduğu gibi yasaya getirilmesinin dahi* anayasa *koyucusunun ereğine ve* yönergesine *uygun düşeceği ve bir* yasal *düzenleme işini göreceği düşünülemez*" demek suretiyle, kanun koyucunun esaslı hükümleri tespit ederek, ihtisasa ve idare tekniğine taallûk eden hususların düzenlenmesinin hükümete bırakılabileceğini, öznel yorumlara elverişli, keyfi uygulamalara yol açabilecek, kişisel yorum ve anlayışlara göre değişebilecek kavramların yasa koyucu tarafından kesin ve keskin çizgilerle belli edilmesi gerektiğini vurgulamıştır[34]. Buna karşılık Anayasa Mahkemesi, 2976 sayılı Kanunun Anayasaya aykırılığı iddiası ile açılan bir davada konuyu, yasama yetkisinin devri ve Anayasa'da yürütmenin görev dışında yetki olarak da düzenlenmiş olmasının sonuçları açısından ele almış, zikrettiğimiz Kararlara dayalı olarak ileri sürülen Anayasaya aykırılık gerekçelerini kabule şayan bulmamıştır. Dolayısıyla bu durumda, Prof. DURAN haklı olarak, Anayasa Koyucusunun bu konuda böyle bir yasanın varlığına neden gerek duyduğu sorusunu ortaya atmaktadır. Zira yasanın varlığının her hangi bir anlam ve işlevi kalmamaktadır.

Anayasa Mahkemesi, yürütme organına bu derece yetki devredilebilmesi olanağının Anayasa ile sağlanmasını, inceleme konusu Kanun açısından, anılan Kararında şu şekilde izah etmektedir.

"*Gerçekten her ülkede, önceden gelecekteki gelişmeleri anlayıp, buna göre bir takım çerçeveler çizmenin mümkün olmaması, ithalat ve ihracatın her an*

---

[32] . Bu konuda bkz. **Duran, L.**, Age. sh:16

[33] 2976 sayılı Kanunun 2. maddesiyle Bakanlar Kuruluna bu Kanun kapsamına giren konularda düzenleme yapma yetkisi verilmektedir. Kanun kapsamına giren konular ise yine aynı Kanunun 1. maddesinde ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler konulması, kaldırılması ve bu yükümlülüklere ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılması" şeklinde belirlenmiştir. Kanunun 3. maddesinde ise ek mali yükümlülüklerin nev'i, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve bu fonun kullanılma esaslarının belirlenme yetkisi Bakanlar Kuruluna bırakılmakta ve 4. maddesinde de ek mali yükümlülükleri yerine getirmeden ithalat, ihracat veya diğer dış ticaret işlemlerini gerçekleştirenlere para cezası uygulanması öngörülmektedir.

34 Örnek olarak bkz. Anayasa Mahkemesi E.1963/4 K.1963/71 T.28.3.1963;, E.1973/41 K.1974/13 T.25.4.1974

değişebilen şartlara tabi bulunması, hükümetlere bir takım geniş ve esnekliği olan yetkiler verilmesini zorunlu kılmıştır. İthalat ve ihracatla, diğer ülkelerin Türkiye için koyduğu tahditlere karşı, hükümetin derhal mukabil tedbirleri alması, Türkiye'ye çok ucuza gelen veya çok yüksek fiyatla alınan malın fiyatının ayarlanması gerekecektir. O halde, ülkemizde üretilen malların piyasa fiyatının teşekkülünde, ithali ve ihracı yapılan malların fiyat ve miktarının ayarlanmasında, ihraç veya ithal edilen malın satıldığı yada alındığı ülkenin öngördüğü tedbirlerin berteraf edilmesinde, ihracatta tıkanıklığın meydana gelmesinin önlenmesinde hükümet inisiyatifi elinde tutmalıdır."

Anayasa Mahkemesinin, 2976 sayılı Kanuna ilişkin bu Kararında, önceki bazı kararlarından ilke bazında ayrıldığını görülmekteyiz. Zira Yüksek Mahkeme, örneğin 933 sayılı Kanunla ilgili olarak verdiği Kararında,

"İktisadi tedbirlerin yasa *kuralları ile karşılanamayacağı, bu tedbirlerin süratle alınması gerektiği düşüncesine dayandırılması dahi bu günkü iktisadi gerçeklerle,* yasama *meclislerinin çalışma durumuna uygun düşmemektedir. Bir kez, her konuda alınacak iktisadi tedbirler genellikle bellidir. İktisada ilişkin yazılarda ve uzman raporlarında gösterilmiş bulunmaktadır,* yoksa *bunlar yeniden aranılacak ve bulunacak değildir. Yapılacak iş bilinen ve salık verilmiş bulunan tedbirlerden hangisinin belli durumda seçileceğidir, ki bu tedbirler* yasada *sayıldıktan* sonra *bunlardan bir veya birkaçının seçimi konusunda yürütmeye* yasada *belirtilecek sınırlar içinde* yetki *tanınabilir"*[35]

demek suretiyle, yürütmeye sınırsız bir yetkinin tanınmasının mümkün olmadığına hükmetmiştir.

Anayasa Mahkemesinin, dış ticaret ve vergi ödevi konularında, Bakanlar Kurulu'na tanınan düzenleme yetkisinin "kanunilik ilkesi çerçevesi" dışında tamamen serbest ve yapıcı nitelikte bulunduğu görüşüne ve düşüncesine katılmak mümkün değildir. Kaldı ki, bu içtihat ve uygulama, Yüksek Mahkemenin genel olarak yürütme yetkisine ilişkin "yasa koyucunun belli konularda gerekli kuralları koy(duktan), çerçeveyi çiz(dikten)" sonra uygun veya zorunlu gördüğü alanlar içinde "yasalara aykırı olmamak koşuluyla, bir takım kurallar koyarak yasanın uygulanmasını sağlamak"[36] biçimindeki tanım ve anlayışıyla da bağdaşmamaktadır. Gerçekten Anayasa Mahkemesi bu gerekçesinde devamla, yürütmenin genel esası hakkında diyor ki, "esasen Anayasanın 8. Maddesinin, yürütme yetkisi ve görevinin Anayasa'ya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir hükmünün anlamı da budur"

[35] Anayasa Mahkemesi E.1985/3 K.1985/8 T.18.2.1985 (R.G. T.26.2.1985 s. 18793 sh:26)
[36] Anayasa Mahkemesi E.1984/9 K.1985/4 T.18.6.1985 (R.G. T.18.10.1985 s. 18902 sh:18)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

IV. YÜRÜTME ORGANINCA YETKİ KULLANIMININ VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergilerin kanuniliği ilkesinin, yasama organı tarafından yürütmeye devredilebilecek yetkilerin kapsamı açısından incelenmesinin yanı sıra, yürütme organının bu yetkilerin kullanışının da anılan ilke açısından değerlendirilmesi, kanaatimizce önem taşıyan bir konuyu oluşturmaktadır.

Bu açıdan bakıldığında ilk dikkati çeken yürütme kaynaklı düzenleme, 93/5147 sayılı ve 93/5148 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarıdır.[37] Söz konusu Kararnameler, bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunun 94 ve Kurumlar Vergisi Kanunun 24. maddelerinde düzenlenen tevkifata tabi ödemelere uygulanacak tevkifat oranlarını toplu halde belirlemektedir. Her ne kadar, anılan Kararnameler, ilgili maddelerde Bakanlar Kuruluna tanınan *"her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirme veya bir katına kadar arttırma"* yetkisine istinat ettiği görüntüsünü taşımaktaysa da; yetkinin tahlili ve Anayasanın 73/son maddesi karşısında değerlendirilmesi, bizi farklı sonuçlara götürmektedir. Anayasanın 73. maddesinin son fıkrasında, yasama organınca Bakanlar Kuruluna görev ve yetki verebilmesi olanağının tanınmış olmasının amacı, -yukarılarda da bahsedildiği üzere- yürütme organının vergi mevzuatını ekonomideki hızlı gelişme ve değişmelere süratle uyarlayabilmesini sağlamak ve hızla gerekli tedbirleri almasını sağlamaktır. Yoksa, bu şekildeki yetkilendirme, yürüme organına, gerektiğinde yasama organının iradesini tamamen yok saymak veya değiştirmek yahut yasama organının yerine geçme yetkisinin devri olanağı şeklinde anlaşılması ve yorumlanması mümkün değildir. Oysa anılan Kararnameler, söz konusu Kanun maddelerinde 30.12.1993 tarih ve 21804 mükerrer sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 3946 sayılı Kanunla yapılan değişikliği izleyen günde, yasama organının öngördüğü tevkifat oranlarını, daha henüz hiç uygulanma olanağı dahi bulamadan, tümüyle değiştirmekle, yasama organının iradesini tümüyle yok saymıştır. Bir gün içerisinde, ülkemizin ekonomik koşullarının gelir vergisine tabi bütün gelir unsurlarını etkileyecek derecede tümüyle değiştiği, ekonomide vergilemenin etkilerini kökünden sarsan değişiklikler meydana geldiği söylenemeyeceğine göre, Bakanlar Kurulunun yetkisini aştığı ve öngörülme amacı dışında kullandığı sonucuna varmaktayız.

Öte yandan konunun, Anayasanın 73/son maddesince yasama organınca yetkilendirilebileceği öngörülen Bakanlar Kurulu düzenlemeleri dışında, uygulayıcı Bakanlık olan Maliye Bakanlığı işlemleri ve özellikle Genel Tebliğ adlı düzenlemeler için de irdelenmesi gerektiğine inanıyoruz.

50 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği aleyhine açılan ve ayrı ayrı iptalle sonuçlanan davalarda Danıştay 4. Dairesi [38] iptal' gerekçesini, "(...) düzenleme idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartı

---

[37] Her iki Kararnamede, 31 .3.1993 tarih ve 21805 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[38] Danıştay 4. Dairesinin E.1995/2696 K.1996/1076 sayı ve 20.3.1996 tarihli ve E.1995/3804 K.1996/1619 sayı ve 10.4.1996 tarihli Kararları (K.A)

ile kendisine tanınan yetki sınırları içinde kullanılması gereği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali" şeklinde açıklamıştır. 54 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, yine aynı Daire tarafından[39] "(yapılan düzenleme) kanunda öngörülmediği gibi, Maliye Bakanlığına bu konuda tanınan yetkinin sınırları Kanunda açıklandığı şekilde belirlenmişken, bedeli geç ödenen her faturanın içinde finansman gideri gizli olduğunu ve giderin de reeskont yoluyla ayrılmasını öngören düzenlemede hukuka uyarlık bulunmamaktadır" gerekçesi ile iptal edilmiştir. 401 sayılı Tahsilat Genel Tebliği'nin yürütülmesi, yine, aynı Daire tarafından[40], "Bu durumda Kanunun emredici hükmüyle belirlenen şartları aşarak İdareye Kanun hükmünü aşan nitelikte yetki tanıyan dava konusu Genel Tebliğ ile yapılan düzenlemede (...) isabet görülmemektedir". Aynı Dairenin, 3568 sayılı Kanun uyarınca ve Kanunun uygulanması için yayımlanan Genel Tebliğlere ilişkin olarak verdiği yürütmeyi durdurma Kararlarının gerekçeleri, "Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. Maddesinde (...) zorunluluğu öngörülmediğinden, bu hususların Tebliğle mükelleflerin uyması zorunlu yükümlülük haline getirilmesi, Kanunla verilen yetkinin aşılması anlamına gelmektedir. Yapılan düzenleme ile, İdareye Kanunla verilen yetkinin aşılmış olması"[41], "Kanunda Yönetmelikle düzenlenmesi öngörülen hususların tebliğe düzenlenmesine, Kanunda düzenlenmediği için yönetmelikte dahi yer alması mümkün olmayan (...) zorunluluğu ve müeyyidesinin tebliğ ile ihdasına imkân vermemektedir. Diğer taraftan dava konusu tebliğ, mükerrer 227. Maddeyle Bakanlığa tanınan yetkiye dayanılarak çıkarılmadığından (...)"[42], "(önceki genel tebliğlerle ilgili yürütmeyi durdurma kararlarına rağmen, dava konusu genel tebliğde benzer ifadelere yer verilmesi) kanunla verilen yetkinin ,yargı kararı ile yapılan belirlemeye rağmen aşılması sonucunu doğurmaktadır"[43]şeklinde oluşmuştur. 28 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğini kısmen iptal eden Danıştay 7. Dairesinin gerekçesi de, ihracat dolayısıyla iade alınacak vergiye, ne Kanunun temel amaç ve prensiplerinde ne de ilgili hükümlerinde öngörülmeyen sınırlamaların Genel Tebliğ ile ihdası şeklindedir[44]. Yine uygulamada, genel tebliğ ile tevkifat oranının değiştirildiği[45], genelge ile tarha yetkili vergi dairesinin değiştirildiği[46] görülmektedir.

---

[39] Danıştay 4. Dairesinin E.1997/636 K.1997/3797 sayı ve 27.10.1997 tarihli Kararı (K.A)

[40] Danıştay 4. Daire E. 1997/5834 sayılı dosya kapsamında verilen 12.2.1998 tarihli Ara Kararı (K.A)

[41] Danıştay 4. Daire E. 1995/1195 sayılı dosya kapsamında verilen 21.3.1995 tarihli Ara Karan (K.A). Bu karar aleyhine Maliye Bakanlığınca yapılan itiraz, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 7.4.1995 tarihli Karan ile reddedilmiştir (K.A.)

[42] Danıştay 4. Daire E. 1995/1744 sayılı dosya kapsamında verilen Ara Kararı (K.A)

[43] Danıştay 4. Daire E. 1995/6520 sayılı dosya kapsamında verilen 19.1.1996 tarihli Ara Kararı (K.A).

[44] Danıştay 7. Dairesinin E.1990/6645 K.1994/4615 sayı ve 7.10.1994 tarihli Kararı (K.A)

[45] Danıştay 4 Daire, E.1996/2250 K.1997/171 T.23.1.1997 (**Candan,T.- Çevikbaş, H.**, Danıştay Kararları, md.94/11)

[46] Danıştay 4. Daire, E.1991/4073 K.1993/1793 T.22.4.1993 (**Candan,T.- Çevikbaş, H.**, Danıştay Kararları, md.106)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Yukarıya sadece bazıları alınan Yargı Kararı gerekçelerinden anlaşılmaktadır ki, Maliye Bakanlığı, Kanunların uygulamaya aktarılmasını sağlamak amacıyla yayımladığı düzenlemelerde, sürekli olarak yetkisini genişletme çabası içerisinde olmuş ve bunun sonucu olarak da pek çok halde yetkisini aşmıştır. Uygulamada Bakanlık, genelde, Kanunun kendisine verdiği "usul ve esasları düzenleme" yetkisine dayanarak veya doğrudan hiyerarşik gücünden kaynaklanarak yayımladığı Genel Tebliğlerde, yetkisinin sınırlarını yorumlarken, yetkisinin serbest ve yapıcı nitelikte bulunduğu inancı ile hareket ettiği anlaşılmaktadır. Oysa, Anayasal düzenlemede yasamanın asli (ilkel) ve genel bir yetki, yürütmenin ise "müştak (türevsel)" ve "tâbi (bağımlı)" bir yetki olduğu da dikkate alınırsa[47], genelde "idarenin kanuniliği ilkesi" , özelde "vergilerin kanuniliği ilkesi" yürütmeye, Kanunların koyduğu kurallar ve çizdiği çerçeve içerisinde, sınırlı ve tamamlayıcı bir yetki öngörmektedir. Bu yetkinin sınırlarını, yürütmenin subjektif hakları etkileyen düzenlemeler ihdas edebileceği, bu yönde yeni kurallar koyabileceği şekilde genişletilebilmesine, olanak yoktur.

Özellikle Anayasa'nın Kanun ile düzenlenmesini emrettiği konularda, subjektif hakları etkileyen hususlarda yürütmeye düzenleme yetkisi verilemez[48].

Öte yandan Bakanlık düzenlemelerinde, vergilerin kanuniliği ilkesi ile yakından ilgili ve ilkenin yaşama geçirilmesi açısından son derece önemli olan normlar hiyerarşisini oluşturan normlar piramidine, pek fazla dikkat edilmediği[49] ve mükelleflerin subjektif haklarını ilgilendiren hususların gün ışığına resmî olarak çıkmayan iç düzenlemelere (iç genelge / sirküler uygulama tebliğ vb. adlarla) konu edildiği de sıkça görülmektedir[50]. Bu hususlar da, vergilerin kanuniliği ilkesi

---

[47] **Duran, L.**, Hukuk Düzeni - I, sh:14

[48]. Aynı yönde bkz. **Kaneti, S.** "Anayasa Mahkemesi Kararlarına göre, Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları", sh:44

[49]. Konunun en yakın iki örneğini, 263 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde zor durum düzenlemesinden yararlanmak isteyen gelir vergisi mükelleflerinin defterdarlıklara müracaat etmesi gerektiği açıklanırken, aynı günlü ve 1998 sayılı Uygulama İç Genelgesi ile müracaat yerinin vergi daireleri olarak değiştirilmesini, 15.4.1998 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 265 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile gelir vergisi mükelleflerince verilmesi gereken K.D.V.'ne ait yıllık bildirimlerin en son 25 Nisan akşamına kadar verilmesi gerektiği açıklanırken, Maliye Bakanlığının aynı günlü ve 13492 sayılı Genel Yazısı ile bu sürenin 25 Mayıs akşamına kadar şeklinde uzatılması, teşkil etmektedir. Bu örnekleri, çoğaltmak mümkündür.

[50]. Hatta Maliye Bakanlığı, vakıflara vergi muafiyeti tanınması koşullarına ilişkin düzenlemeler yaptığı 48 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği aleyhine açılan davada savunmasını, Kanun koyucunun uzun zamandır gerekli düzenlemeler yapmamış olması ve mevcut yasal düzenlemelerin ise artık ihtiyaca cevap vermez hale geldiği ve bu sebeple Genel Tebliğde muafiyet koşullarının yeniden belirlendiği gerekçesine dayanmıştır. Söz konusu davada Mahkeme'de, "halen yürürlükte bulunan yasal düzenlemelerin ihtiyaca cevap vermemesi halinde yasal düzenleme yapmakla görevli olan yasama organınca yasada değişiklikler yapılabileceği tabi olup, bu konuda yasa ile yetki verilmemiş olan idarenin ihtiyacın karşılanması gerekçesiyle düzenlemeler yapabileceğinden ve yasal dayanak olmadan belirlenen usul ve esasların uygulanabilme olanağından söz edilemez" gerekçesine

bağdaştırılması mümkün olmayan ve ilkenin yaşama geçirilmesinde engel teşkil eden noktaları oluşturmaktadır.

Gerek vergilerin kanuniliği ilkesi, gerek idarenin kanuniliği ilkesi ve hukuki güven ilkesi, idarenin kanunların anlamlandırılmasına ve uygulanmasına ilişkin yaptığı ve açıkladığı yorumların, kanunlara uygun ve istikrarlı olmasını gerektirmektedir. Ancak uygulamada, vergi kanunlarına ilişkin genel tebliğler tetkik edildiğinde, anılan ilkelere gerekli özenin gösterilmediğini, görmekteyiz. Örneğin, Gelir Vergisi Kanununun 40/1. maddesinin yorumlanmasına ilişkin 194 ve 197 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğleri, vergiden muaf vakıflara ait yerlerin kiralanması halinde tevkifat uygulamasına ilişkin 47 ve 57 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğleri, gayrimenkul ve üretim tesislerinin bir başka sermaye şirketine ayni sermaye olarak konulması suretiyle sağlanacak kazançlara ilişkin istisnayı açıklayan 51 ve 57 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğleri, halka açık anonim şirket kavramını irdeleyen 47 ve 50 sayılı Genel Tebliğlerle 57 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, finansman giderlerinin kısıtlanmasına ilişkin 54 ve 55 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğleri, bazı menkul kıymet gelirlerine uygulanan tevkifatın yıllık beyannamede mahsubuna ilişkin olarak 46 ve 57 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğleri, taban tabana zıt açıklamalar içermekte ve bir çok durumda önceki Genel Tebliğlere uygun hareket edenleri sonradan vergi ziyaına yol açmış hale getirmektedir.

V- SONUÇ

Anayasamızın 73. maddesinde ifadesini bulan "vergilerin kanuniliği ilkesi" hukuk devleti kavramı ile yakından ilgilidir[51]. Vergi, siyasal iktidarların elinde, ekonomiye ve bu yolla kişilerin temel hak ve özgürlüklerine bir müdahale aracıdır. Ekonomik ve sosyal yaşamı düzenleyen Kanunlarla, her zaman kişilerin temel hak ve özgürlükleri kapsamında yer alan vergiyi doğuran olaylar önlenebilir veya caydırılabilir. Bu yolla kimi temel hak ve özgürlüklerin özüne zarar verilebilir. Bu sebeple vergilerin kanuniliği ilkesi, kişilerin, başta çalışma ve sözleşme hürriyetleri ile mülkiyet ve miras haklarının zedelenmemesi için hukuk devletlerinde olması gereken temel ilkelerden biridir ve hatta hukuk devletinin belirleyici unsurlarından biridir.

Ancak hiç şüphesiz bu ilke, hukuk devleti kavramının yaşama geçirilebilmesi için gerekli tek unsur değildir ve tek başına bir anlam ifade etmez. Bu ilkenin hukuk yaşamında yerini alabilmesi, hukuka saygı, kanuni idare, yasama ve yürütme organlarının işlem ve eylemlerinin yargı denetimine tabi olması, bağımsız yargı, idarenin mali sorumluluğu, yasama ile yürütme organı arasındaki yetki devri sınır ve koşullarının ayrıntılarıyla belirlenmiş olması gibi başkaca kavram ve olguların yaşamda yerini almış olmasına bağlıdır.

---

dayanmıştır. (Ankara 1. İdare Mahkemesi E.1994/1369 K.1996/207 T.22.3.1996). Maliye Bakanlığının bu davadaki savunması ve Mahkemenin kararı dahi göstermektedir ki; Bakanlık, zaman zaman yasa koyucunun yerine geçerek düzenlemeler yapabilmek veya mevcut yasaları günün koşullarına uyarlayabilmek çabası içerisine girebilmektedir.

[51] Aynı yönde bkz. **Çağan, N.**, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", sh:137 vd.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Gözlemimiz, Yüksek Mahkemelerin, anılan ilkenin ve bu ilkenin temelini oluşturan yasamanın yürütmeye yetki devrine ilişkin Anayasal düzenlemelerin, titizlikle uygulanmasına dikkat ettikleri ve kararlarını bu ilkenin ışığında verdikleri yönündedir. Ancak buna rağmen, ilkenin ve yetki devri koşullarının kapsam sınırlarının, Yüksek Mahkemelerce dahi tam ve net olarak çizilemediği yönündedir.

Konuya ilişkin bir diğer gözlemimiz ise, vergilendirme alanında yetkilendirilen Yürütmenin ve İdarenin, bu yetkilerini kullanırken, Yüksek Mahkemeler ve Yasama organının titizliği derecesinde bir titizlikle konuya yaklaşmadıkları yönündedir.

Ancak bir hukuk devletinde, Yürütme ve İdarenin, kamu gelirlerini toplaması ve gelirleri arttırması kadar bu gelirlerin hukuka uygun surette toplanması da önem taşımaktadır. Hatta belki, daha fazla önem taşımaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

EK - 1

ANAYASALARIMIZDA / SİYASAL BELGELERDE VERGİ ÖDEVİ VE VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

1876 ANAYASASI[52]

MADDE 6- Sülalei Âli Osmanın hukuku hürriye ve emval ve emlâki zatiye ve madâmelhayat tahsisatı maliyeleri tekâfülü umumi tahdındadır.

MADDE 20- Tekâlifi mukarrere nizamatı mahsusasına tevfikan kâffei tebaa beyninde herkesin kudreti nispetinde tarh ve tevzi olunur.

MADDE 25 - Bir Kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat nâmı ile ve nâmı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.

MADDE 96- Tekâlifi devletin hiçbiri bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihzal olunamaz.

1909 DEĞİŞİKLİĞİ[53]

MADDE 6- Sülalei Âli Osmanın hukuku hürriye ve emval ve emlâki zatiye ve kanunu mahsus mucibince madâmelhayat tahsisatı maliyeleri tekâfülü umumi tahdındadır.

1921 ANAYASASI[54]

(Vergi ödevi konusunda her hangi bir hüküm içermemektedir.)

1924 ANAYASASI[55]

MADDE 84- Vergi, Devletin umumi mesarifine halkın iştiraki demektir.

Bu esasa mugayir olarak hakiki veya hükmi şahıslar tarafından veya onlar namına rüsum, aşar ve sair tekâlif alınması memnudur.

MADDE 85- Vergiler, ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir. Devlet, vilayet idarei hususiyeleri ve belediyelerce teamülen cibayet edilmekte olan rüsum ve tekalifin kanunları tanzim edilinceye kadar kemekân cibayete devam olunabilir.

---

[52] 7 Zilhicce 1293 Kanuni Esasisi

[53] 7 Zilhicce 1293 Tarihli Kanuni Esasi'nin Bazı Mevaddı Muaddelesine Dair Kanun (5 Şaban 1327 - 3 Ağustos 1325)

[54] 20 Kanunusâni 1337 Teşkilâti Esasiye Kanunu

[55] 20 Nisan 1340 Teşkilâtı Esasiye Kanunu

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1960 GEÇİCİ ANAYASASI[56]

(1924 Anayasasının 84. Maddesi yürürlükte bırakılmıştır')

ÖN TASARI [57]

MADDE 55- Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, kendi ödeme gücüne göre ve müterakkilik esası göz önünde tutularak vergi ödemekle yükümlüdür.

MADDE 188- Gerçek: ve tüzel kişilerin hiç bir gelir kaynağı, bunların mal varlığındaki gerçek değer artışları ve mal edinmeleri vergilendirme dışı bırakılamaz.

Vergi, resim; harç ve her türlü mali yükümler ancak kanunla konulur.

Kamu hizmetlerinden ve kamu mallarından yararlanma karşılığında para alınabilmesi kanunun iznine tabidir.

Vergilerin konuları, matrahları, istisna ve muafiyetleri, oranları veya tutarları, yükümlüleri veya sorumluları, tâhakkuk ve tahsil şekli ve şartları ve vergiye itiraz yolları kanunla gösterilir.

MADDE 189- Herkes ancak, vergi borcunun mevzuu ve matrahı doğuran eylem işlem ve olayların vukuu tarihinde yürürlükte olan kanunlara göre vergilendirilebilir.

S.B.F. TASARISI [58]

MADDE 21- Vergi ancak kanuna göre salınır ve toplanır. Vergilerde herkesin mali gücü esas tutulmalıdır.

TEMSİLCİLER MECLİSİ ANAYASA KOMİSYONU TASARISI

MADDE 59- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergiler ancak kanunla konulur.

1961 ANAYASASI [59]

MADDE 61- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi, resim, harç. ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur.

---

[56] 491 Sayılı Teşkilâtı Esasiye Kanununun Bazı Hükümlerinin Kaldırılması ve Bazı Hükümlerinin Değiştirilmesi Hakkında Geçici Kanun (Resmi Gazete T. 14.6.1960)

[57] Milli Birlik Komitesince Anayasa Ün Projesi hazırlamakla görevlendirilen Bilim Komisyonunun hazırlayıp Milli Birlik Komitesine sunduğu Anayasa Tasarısı

[58] Siyasal Bilgiler Fakültesi İdari İlimler Enstitüsünün hazırladığı Anayasa Tasarısı

[59] 31.5.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak, 9.7.1961 tarihinde halkoyuna sunulmuş ve 20.7.1961 tarihli Resmi Gazete'de 334 sayılı Kanun olarak yayınlanmıştır.

1488 SAYILI | T.C. ANAYASASININ BAZI MADDELERİNİN DEĞİSTİRİLMESİ (...) HAKKINDA | KANUN [60]

(Bu Kanunla, 1961 Anayasasının 61 . Maddesine aşağıdaki 3. Fıkra eklenmiştir)

"Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.

2324 SAYILI ANAYASA DÜZENİ HAKKINDA KANUN [61]

(Bu Kanunla, 1961 Anayasasının 1488 sayılı Kanunla değişik 61 . maddesi muhafaza edilmiştir. Ancak Kanunun, 6. maddesinde, Milli Güvenlik Konseyince yayımlanacak Kanunların 1961 Anayasası hükümlerine uymayanlarının Anayasa Değişikliği olarak yürürlüğe gireceği hükmüne yer verilmiştir.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ SİYASAL BİLGİLER FAKÜLTESİ VE HUKUK FAKÜLTESİ MÜŞTEREK TASARISI

MADDE 61- Herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergiler ve başka mali yükümler ancak yasa ile konulur.

Yasanın belli ettiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak şartıyla, vergi ve başka mali yükümlerin muafiyet ve istisnalarıyla oranlarına ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu ve mahalli idareler yetkili kılınabilir.

DANIŞMA MECLİSİ ANAYASA KOMİSYONU TASARISI

MADDE 139 - Vergi, herkesin kamu giderlerine katılma payıdır.

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

Vergi ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık ve istisnalarıyla, oran ve miktarlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

DANIŞMA MECLİSİ

MADDE 139- Vergi, herkesin kamu giderlerine katılma payıdır.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Aylık ve ücret gelirlerinden asgari ücrete tekâbül eden miktarı vergilendirilemez.

---

[60] Resmi Gazete T.22.9.1971 S.13964

[61] Resmi Gazete T.28.10.1980 .17145

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Vergi ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle, oran ve miktarlarına ilişkin hükümlerinde,. kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

1982 ANAYASASI [62]

MADDE 73- 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.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir .

MADDE 167/2- 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 Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir.

[62] 20.10.1982 tarih ve 17844 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmasını müteakip, 7.10.1982 tarihinde halk oyuna sunulmuş ve 9.11.1982 tarih ve 17863 sayılı Resmi Gazete'de 2709 sayılı Kanun olarak tekrar yayınlanmıştır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

KISALTMALAR

AMKD	:	Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi
AY. Mahk.	:	Anayasa Mahkemesi
C.	:	Cilt
E.	:	Esas
K.	:	Karar
KA.	:	Kişisel Arşiv
RG	:	Resmi Gazete
s.	:	Sayı
sh.	:	Sayfa
T.	:	Tarih
vd.	:	ve devamı; ve diğerleri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

KAYNAKLAR

1. **Akad,Mehmet - Dinçkol, Abdullah,** 1982 Anayasası, Madde Gerekçeleri ve Maddelerle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları, İstanbul, 1998

2. **Aliefendioğlu, Yılmaz,** Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları, Danıştay Dergisi, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı

3. **Baturel, Ömer Faruk,** Vergi İdaresinde Etkinlik Ve Mükellef psikolojisi", İstanbul İ.T.İ.A Dergisi yıl: 1973 s:1

4. **Candan,Turgut, Çevikbaş, Hüseyin** , Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına İlişkin Danıştay Kararları, c:2; İstanbul 1997, (Süryay Föyvolan yayınları)

5. **Çağan, Nami,** Vergilendirme Yetkisi, Ankara 1981

6. **Çağan, Nami,** "Demokratik Hukuk devletinde Vergilendirme", A.Ü. Fakültesi Dergisi c:37 s:1-4 sh:130-151

7. **Doğrusöz, A. Bumin,** "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü", İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, yıl:6 s:1-3 sh:65-76

8. **Doğrusöz, A. Bumin,** "Çöp Vergisinde Anayasa'ya Aykırılıklar", Dünya 12.8.1993

9. **Duran, Lütfi,** (Hukuk Düzeni I) "Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni", Amme İdaresi Dergisi c:19 s:1 (Mart 1986) sh:3-22

10. **Duran, Lütfi,** (Hukuk Düzeni II) "Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni", Amme İdaresi Dergisi c:19 s:2 (Haziran 1986) sh:3-27

11. **Güneş, Turan,** Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri, Ankara 1965

12. **Kaneti, Selim,** "Anayasa Mahkemesi Kararlarına göre, Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları", İ.Ü.Hukuk Fakültesi Mecmuası c:LIV s:1-4 sh:33-44

13. **Kaneti, Selim,** "Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", İktisat ve Maliye, c:31 s:1 (Nisan 1984) sh:27-33

14. **Karakoç, Yusuf,** "Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimin, Anayasa Yargısı c:13, Ankara 1996; sh:249-375

15. **Kumrulu, Ahmet,** "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi c: 36, s:.1-4'den ayrı bası, Ankara 1981

16. **Kumrulu, Ahmet,** "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Tedbirleri", A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi c:36 s:1-4'den Ayrı Bası, Ankara 1981

17. **Nemti, Arif,** Gelişmekte olan Ülkelerde Vergi Politikası, İstanbul 1979

18. **Schmölders, Günter**, Genel Vergi Teorisi, İstanbul 1977 (Çev.S. Turhan)

19. **Teziç, Erdoğan,** Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı, İstanbul 1972

20. **Turhan, Salih,** Vergi Teorisi, 1. baskı İstanbul 1977

21. **Ulucan, Devrim,** Anayasa Mahkemesi'nin Ekonomik Haklara İlişkin Kararları istanbul 1988

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883 MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

14 MAYIS 1998

3. Oturum

"BÜTÇE HAKKI VE UYGULAMALARI"

Oturum Başkanı : Prof. Dr. Bedî FEYZİOĞLU

1. Tebliğ : **Doç. Dr. Dilek YILMAZCAN**
Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F.
" Bütçe Hakkı ve Bütçe Uygulamaları"

2. Tebliğ : **Doç. Dr. Gülsen GÜNEŞ**
İstanbul Üniversitesi, Hukuk Fakültesi
" Hukuksal Teknik Açısından Bütçede Önceden İzin İlkesinin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi"

Tartışma

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

BÜTÇE HAKKI VE BÜTÇE UYGULAMALARI

Doç.Dr.Dilek YILMAZCAN
Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F.

I. BÜTÇE HAKKI TANIMI:

Vergi ve sair kaynaklardan elde edilen gelirlerle kamu harcamalarının nevi ve miktarını belirleme ve tasdik etme hakkına bütçe hakkı (Le droit budgetaire) adı verilir. Tarifte yer aldığı gibi bütçe hakkı 3 aşamada gerçekleşmektedir.

* Vergi alma hakkı

* Harcama yapma hakkı

* Ve yıllık bütçeyi onama hakkı.

Bütçe hakkının doğuşu ve gelişimine baktığımızda ülkelerin büt çe hakkını tarihsel süreç içerisinde bu 3 aşamada elde ettiklerini görüyoruz. Ülkelerin demokratik parlamenter sisteme geçişleri ile bütçe hakkının elde edilmesinde paralellik olduğunu da söyleyebiliriz. Bu haklar ayrıca yüzyıllar süren çok uzun bir dönem içinde elde edilebilmiş ve kullanımı sık sık engellerle karşılaşmış tekrar hakkın elde edilmesi uzun zaman almıştır.

Bütçe hakkının elde edilmesi önce vergi alma hakkının elde edilmesi ile başlamış harcama yapma hakkı yüzyıllar sonra elde edilebilmiştir. Bu nedenle bütçe hakkının açıklanması gerekmektedir.

II. BÜTÇE HAKKININ TARİHSEL GELİŞİMİ

A- İNGİLTERE

Bütün otokratik ülkelerde olduğu gibi İngiltere'de de vergi alma hakkı Krala aitti. İlk meşruti fikirlerin X. Yüzyılda orta çıkmasıyla vergi almak için halkın izninin alınması gerektiği görüşü yerleşmeye başlamış ve ilk kez 1215 tarihli Magna Carta'da resmen

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

belirlenmiştir. 19 Haziran 1215'te Kral John tarafından onaylanarak yürürlüğe giren Magna Carta'da her türlü vergi ve resimlerin Genel Meclislerin izniyle alınabileceğini ifade eden hükümler yer almaktadır. 1215'e kadar Kralın hazinesi ile Devletin hazinesi arasında bir fark gözetilmediği için her türlü özel harcamalar ve harp masrafları için Genel Meclislerden izin istenebiliyordu. Daha sonra ki yıllarda Genel Meclislerin yerini Parlamentolar almıştır. Ancak zamanla artan ihtiyaçlar nedeniyle halka başvurulması parlamentolar ile krallar arasında anlaşmazlıklara yol açmış ve krallar sahip olduklarını iddia ettikleri ilah güçle halktan zorla vergi alma yoluna gitmişlerdir. Yani 1215'te Genel Meclis'e verilen vergi alma hakkı sık sık kötüye kullanılmıştır. Kral 1. Charles 1625-1629 yılları arasında vergi tarhı için parlementoya müracaat edip gerekli izni alamayınca 1629'da parlamentoyu feshetme 1640 yılına kadar da parlamentoyu toplamamıştır. Bu yıllar arasında pek çok vergiler konmuş ve cebri istikraz yoluna gidilmiştir. Ayrıca donanma için Ship Money adında yeni bir vergi koymuştur. Yapılan bu zorunlu uygulamalar halkta önemli bir mukavemete yol açmış ve kralın 11 yıl sonra parlementoyu yeniden toplayarak halkın rızası olmadan vergi tarhetmemeye söz vermiştir. 1. Charles 1649'da kanunsuz davranışları nedeniyle hapsedilmiştir. Bu ihtilalle halkın bütçe ve vergi hakkı tekrar parlementoya verilmiştir. Bu olaydan sonra da kralların zaman zaman bu kuralları çiğnedikleri görülmüş 1688 ayaklanması ile bütçe hakkı tamamen parlamentoya verilmiştir.

Bu kurallarla millet temsilcilerinin izni alınmadan vergi konulamayacağı, herhangi bir kamu masrafı yapılamayacağı ve parlamentonun her yıl muntuzaman kral tarafından toplantıya çağırılacağı kabul edilmiştir.

1689 tarihli Bill of Rights'ın kabulü ile yüzyıllar süren mücadele sonucu bütçe hakkının parlamento tarafından kullanılacağı İngiltere'de böylece kabul edilmiştir. Ancak Liste Civil adı verilen mülki idare ve hanedanın masrafları uzun süre parlemento onayı dışında kalmaya devam etmiştir. Bu kalemin de kamu gideri olarak onanması Kraliçe Viktorya zamanında kabul edilmiştir. Yıllık bütçenin onaylanması ile ilgili uygulamda bütün vergiler her yıl onaylanmış, gelir vergisi ve gümrük resimleri her yıl görüşülüp onaylanmaktadır. Bununla birlikte Maliye bakanı fon konsolide gelir ve giderleri hakkında parlamentoya her yıl bilgi vermektedir.

FRANSA'DA BÜTÇE HAKKI

Fransa'da bütçe hakkı İngiltere'den yüzyıl sonra ortaya atılmıştır. Fransa'da da Krallar İngiltere gibi uzun yıllar vergi koyma hakkını ellerinde tutmak istemişler ve bu uğurda mücadele vermişlerdir. Orta Çağda krallar halktan para toplayabilmek için Genel Meclislerden izin almak durumundaydılar. Ancak bu meclisler hakiki halk meclisleri değildi. XIV. y.yılda ilk kez halk meclisi 1314 tarihinde toplanarak anların izni ile gelir toplanabildi. Ancak XV. XVI. Ve XVII. y.yıllarda bu meclisler toplanamamıştır.

18. y.yıl kralların daha da özgür hareket ettiği bir yüzyıl olmuştur.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ünlü düşünürler J. Jacques Rousseau, Mirabeau, Montesquie devletin gelir ve giderlerinin tayin ve tesbitinin hükümdara değil millete ait olması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Ancak bütçe hakkının tamamen meclise ait olması 1789 ihtilalinden sonra 1791-1793 anayasalarında yer alabilmiştir.

1862 tarihli Muhasebe-i Umumiye Kararnamesi ile bütçe ile ilgili hususlar ciddi bir şekilde uygulabilmiştir.

A.B.D.'lerinde Bütçe Hakkı

İngilizlerin kolonisi durumunda olan A.B.Devletleri'nde bütçe hakkının kime ait olacağı konusunda uzun yıllar İngilizlerle Amerikalılar arasında tartışmalar olmuştur. 1765'te İngilizlerin koyduğu Pul Kanunu 1766'da kaldırılmış, 1767'de konulan yeni vergiye şiddetli itizlar olmuş, isyanlar başlamış ve çeşitli komisyonlar toplanmış, bu durum 1766'da Amerikanın bağımsızlığı konusuna yol açmıştır. Ancak İngilizlerle Amerikalılar arasında süren savaşlar 1783'te yapılan bir barış anlaşması ile vergi ve bütçe hakkı Amerikan halkını temsil eden meclislere verilmiştir.

Türkiye'de Bütçe Hakkı ve Uygulamaları

Osmanlı Devletinin Padişahları kendilerini yer yüzünde Allah'ın temsilcisi olarak kabul ettiklerinden (Zillullahi Filalem), siyasi ve mali idareyi ellerinde tutmuşlar dolayısıyla bütçe hakkı da tamamen padişahın elinde olmuştur. Batı ülkelerinde görülmeye başlayan bütçe hakkının millet temsilcileri tarafından kullanılması Osmanlı Devletinde büyük zorluklardan sonra ancak XIX. Yüzyılın sonlarında mümkün olabilmiştir.

Osmanlı Devletinin kuruluşundan Cumhuriyete kadar olan dönemi iki alt başlık altında toplamak mümkündür. Daha sonra Cumhuriyet döneminde Türkiye'de bütçe hakkı ve uygulamalar incelenecektir.

. Tanzimattan Önce Bütçe Hakkı

Osmanlı Devletinin mali idaresi kuruluştan itibaren islam hukuku esaslarına uygun olarak tanzim edildiğinden devletin gelir ve giderleri de şer'i gelirlerden oluşmakta ve şer'i masraflar kısmında gösterilen hizmetlere harcanmaktaydı. Bu dönemde devlet gelir ve giderlerinin yıldan yıla hesaplanması ve defterlere kayıt edilmesi usuldendi ancak bu kayıtlar bütçe özelliği taşımamakta idi.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

XVII. yüzyılda zaman zaman devletin gelir ve giderlerinin yıllık muvazeneleri yapılmışsa da bunların tahmin ve tasdikine ait kanıtlar olmadığından birer hesap özetinden ileri gitmediği görülmüştür.

Böylece Tanzimat'a kadar olan dönemde bütçe hakkının padişah tarafından kullanıldığı görülmektedir.

II. Tanzimattan Cumhuriyet Kadar Olan Dönem'de Bütçe Hakkı

3 Kasım 1839 tarihinde ilan edilen Gülhane Hatt-ı Hümayununda yer alan mali hükümler içinde vergilerin uygulanması ile ilgili hususlar yer almaktaydı. Bu fermanla iltizam usulünün kaldırılması, mültezimler yerine vergi tahsilatı yapacatk memurların görevlendirilmesi kabul edilmiştir. Bu fermanda devlet gelirlerinin giderlerle birlikte önceden tahmin ve tasdikine ait bir ifade olmamakla birlikte bütçe fikrinin yer aldığı görülmektedir.

Tanzimatın ilanından 16 yıl sonra 1855 tarihinde Muvazene Defteri Nizamnamesi yayınlanmış ancak bu nizamnamede de bütçe tabiri kullanılmamıştır. Bu nizamnameye göre devletin gelir ve giderlerinin her yıl Maliye Nezareti tarafından tayin ve tespit edileceği, mali yılbaşı olan mart ayından en az iki ay önce hükümete takdim edileceği ve daha sonra görüşülmek üzere Meclis-i Umumiye gönderileceği ve ekseriyetle karara varıldıktan sonra Padişaha arz olunacak kabul edildikten sonra yürürlüğe girecekti.

Böylece Tanzimat devrinde batı anlayışına uygun bütçenin tahmin, tahdit, tevzin ve tasdik esaslarına dayanan bir bütçe anlayışı doğmuş olmakla birlikte Tanzimat Meclisi ve Meclis-i Umumi halk tarafından seçilmiş temsilcilerden oluşmadığı için bütçe hakkının halk temsilcilerine verilmesi mümkün olmamıştır.

Abdülmecit'ten sonra tahta çıkan Abodülaziz döneminde rejim tekrar mutlakiyet rejimine dömüştüğünden bütçe hakkı kullanılmamıştır. Bu dönemde bazı yazarların ilk bütçe olarak kabul ettikleri 1863-1864 yılı bütçesi hazırlanmıştır. (Du Valey, Prof. Hazım Atıf Kuyucak)

Abdülaziz dönemi (1861-1876) çok müstebit bir dönem olmasına rağmen 1872 yılında "Vilayetlerin Masarıfatı Umumiyesi" hakkında bir talimatname 1873-1874 yılında da "Devleti Aliyye Bütçe Nizamnamesi" adlı bir tüzük yayınlanmıştır. Bu nizamname ve tüzükle bütçenin hazırlık görüşme, tasdik ve uygulaması ile ilgili hükümler tekrar yürürlüğe konulmuştur.

Ancak keyfi yönetim ve mali çöküntü giderek yaygınlaşmış, mutlakiyetten meşrutiyete doğru bir eğilimi başlatmıştır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1876 yılında ilan edilen ilk Anayasa ile vergi hakkı, bütçe hakkı Mebusan Meclisi ile Ayan Meclisinden kurulu Meclis-i Umumiye'ye verilmiştir.

1876 Anayasasında (1293 Kanuni Esasisi md.80); "Mesarif-i Umumiye, Muvazene Kanununda gösterildiği veçhile, Hey'et-i Meb'usunda tafsilatıyle tetkik olunduktan sonra mikdarına vükela ile birlikte karar verilir ve buna karşılık olacak varidatın keyfiyet ve kemmiyeti ve suret-i tevzi ve teodariki kezalik vükela ile birlikte tayin edilir." şeklindedir.

1876 Anayasası ile devletin gelir ve giderlerinin her yıl bütçe kanunu ile tasdik edileceği yani bütçede vergi tahsiline her yıl yeniden izin verileceği esası kabul edilmiştir.

Vergi ve bütçe hakkının kısmen de olsa ilk kez millete tanınmış olmasına rağmen en geniş yetkiler padişaha tanınmıştı. Örneğin hükümetin teklif ettiği bütçenin mecliste kabul edilmemesi halinde padişaha meclisi feshetmek yetkisi verilmişti.

Padişah İkinci Abdülhamit'in 33 yıllık iktidarının ilk iki yılında bu kurallar kısmen uygulanmış, 1878 yılından itibaren vergi ve bütçe hakları Abdülhamit tarafından kullanılmış ve Anayasa askıya alınmıştır.

1887-1890 yılları arasında Sal Muhasebeleri düzenlenmeye devam etmiş ancak bunların müzakere, tasdik ve ilanı yapılmamıştır.

Osmanlı devletinin borçlanması giderek arttığından önce Rüsum-u Sitte adı verilen bir idare kurulmuş ancak daha sonra bu idare kaldırılarak yerine Düyun-u Umumiye-i Osmaniye İdaresi oluşturulmuş devletin gelir kaynakları tamamen yabancıların eline bırakılmıştır. Bu idarelerle vergi ve bütçe haklarına yabancılar müdahale etmeye başlamışlardır.

II. Meşrutiyetin ilanıyla 1876'da padişaha tanınan bazı hakların da değiştirilmesi ile bütçe hakkı meclise devredilmiştir. Bu suretle bütçe hakkı tekrar millete verilmiştir. Bütçe uygulamasının düzen altına alınabilmesi için 1910 yılında Muhasebe-i Umumiye Kanunu hazırlanmış ve bu kanun 1911 yılında yürürlüğe girmiştir. II. Meşrutiyet dönemi vergi ve bütçe haklarının Kanuni Esasi ile güven altına alındığı bütçe uygulamalarının da Muhasebe-i Umumiye Kanunu hükümlerince yerine getirildiği bir dönem olmuştur.

1918 yılında tahta çıkan Vahdettin döneminde Mebusan ve Ayan Meclisleri dağıtıldığı için mali idare yabancıların eline geçmiş, devlet bütçeleri tanzim edilmemiştir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

III. Cumhuriyet Dönemi Bütçe Hakkı ve Uygulamaları

Cumhuriyet döneminde bütçe hakkını üç dönem itibarıyle incelemek mümkündür.

a- 1924 Anayasası

b- 1961 Anayasası

c- 1982 Anayasası

a- 1924 Anayasası

1924 Anayasasının 95, 96, 97, 98, 99, 100 ve 101. Maddeleri maliye işleri ile ilgilidir.

95. maddeye göre bütçe kanun tasarısı ve buna bağlı bütçeler ve cetvellerle katma bütçelerin meclise bütçe yılından en az 3 ay önce sunulacağı,

96. madde, devlet mallarının bütçe dışı harcanamayacağı,

97. madde ise bütçe kanununun geçerliliğinin bir yıl olması ile ilgilidir.

Yukarıda da görüldüğü gibi devlet gelir ve giderleri ile bütçelerin yıllık olması meclisin iznine tabi tutulmuştur. Genel ve Katma bütçelerin kanunla yapılması Anayasada yer almıştır.

Diğer 4 madde ise kesin hesap kanunu ile ilgilidir. 1924 Anayasası ile devletin harcamalarının tespiti ve devlet mallarının bütçe dışı harcanamayacağı ve harcamalarla ilgili iznin yalnız milletin temsilcilerine verildiği görülmektedir.

Bu maddelerle yalnız bütçenin tasdik yetkisi meclise bırakılmamış, bütçenin nasıl uygulanacağı ve kesin hesap cetvelinin belirli bir süre içinde meclise sunulma zorunluluğu getirilmiştir.

1924 Anayasası ile getirilen bütçe hakkı ile ilgili bir başka üstünlük te bütçenin Devlet Başkanı tarafından yayınlanma ve ilanına ait hükümlerdir.

Ayrıca bu Anayasada Cumhurbaşkanı'na uygun bulmadığı kanunlar bir kez daha görüşülmek üzere 10 gün içinde gerekçesi ile birlikte meclise geri göndermek yetkisi verilmekle birlikte, Bütçe Kanunu bu hükmün dışında bırakılmıştır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

b- 1961 Anayasası

9 Temmuz 1961 tarih ve 334 no' lu Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında bütçe hakkı ile ilgili hususları bütün ayrıntıları ile bulmak mümkündür.

T.C. Kurucu Meclisi tarafından bu anayasa da diğer bütün hak ve ödevler gibi vergi ödevi (md..61), İktisadi ve Mali hükümler içinde bütçe (md. 126) , Sayıştay (md.127), kesin hesaplar (md.128) ve bütçenin görüşülmesi ve kabulü (md.94) 5 madde ayrıntıları ile yer almıştır.

Örneğin vergi ödevi ile ilgili 61. Madde de "herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur" denilmektedir.

Vergi alma hakkının Millet Meclisinde olduğu açıkca görülmektedir. Bu madde ile mali güç kavramı getirildiğinden vergilemede ödeme gücü ilkesi de kabul edilmiş olmaktadır.

126. madde ise bütçenin hazırlanması ve uygulanması ile ilgilidir. "Devletin ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır."

Genel ve katma bütçelerin nasıl hazırlanacağı ve uygulanacağı kanunla belirlenir, ifadeleri de devlet harcamalarının en fazla bir yıllık bütçelerle yapılacağını göstermektedir. Ayrıca 126. Maddenin son fıkrasında Bütçe Kanuna bütçe ile ilgili olanlar dışında hüküm konulması da yasaklanmaktadır. Bütçe kanununa böyle bir sınırlandırma getirilmiş olması diğer kanunların hazırlanış şekilleri ve nitelikleri yönünden farklarını belirleyen Anayasanın diğer maddelerinde açıkça görülmektedir.

Bütçenin görüşülmesi ve kabulü ile ilgili 94. Madde ise "Genel ve katma bütçe tasarıları ile milli bütçe tahminlerini gösteren bütçenin mali yılbaşından en az üç ay önce T.B.M.M.' ne sunulur" ifadesi ile bazı yenilikler getirmiştir. Milli bütçe tahminlerinin bütçe tasarısına eklenmesi ile klasik bütçe hakkından çağdaş iktisat anlayışına uygun olarak iktisadi bütçeye doğru bir geçiş olduğu görülmektedir.

c- 1982 Anayasası ve Bütçe Hakkı

18.10.1982 tarih ve 2709 sayılı T.C. Anayasasında esas itibariyle bütçe ile ilgili daha önce 1961 Anayasasında konulan ilkelere sadık kalındığı görülmektedir.

1982 Anayasasının 73. Maddesi vergi ödevi ile ilgilidir. 73. Maddede yer alan "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" ifadesi daha önceki Anayasaların (1924 Any.md. 84, 85), (1961 Any. Md. 61, 193) ilgili maddelerine benzer vergi ödevlerini ifade etmektedir.

Verginin alınması ve salınması ile ilgili her türlü hak meclise verilmiştir.

Bütçenin hazırlanması ve uygulanması ile ilgili 161. md. de ise şöyle denilmektedir. "Devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır.

Mali yıl başlangıcı ile genel ve katma bütçelerin nasıl hazırlanacağı ve uygulanacağı kanunla belirlenir.

Bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz."

Bu maddelerin gerekçesi devlet ve kamu tüzel kişilerinin harcamalarının en fazla bir yıllık bütçe ile yapılmasının ve uygulanmasının yasal düzenlemeye atıfta bulunarak düzenlenmesidir.

Anayasanın 161. Maddesinin son fıkrası Bütçe Kanununa bütçe ile ilgili olanlar dışında hüküm konulmasını yasaklamaktadır. Bu hükümle bütçe sanunun Anayasanın 87, 88, 89, 162 ve 163. Maddelerinin hazırlanış biçimleri ile nitelikleri açısından farkları ortaya konulmaktadır.

Örneğin 163. Madde de "Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapmak yetkisi verilemez" denilerek meclisin görev ve yetkileri ile ilgili hususlarda bütçe kanunu ile ilgili konuda Anayasaya açık hüküm konulmuştur.

Anayasanın 161. Maddesinde yer alan hükmün bütçe ile ilgili sayılabilmesinde o hükmün sadece bütçenin uygulanmasını kolaylaştırıcı, tamamlayıcı ve açıklayıcı nitelikte olması ile ilgilidir.

Gene 161. Maddenin birinci üçüncü fıkralarının yorumunda da devletin ve K.İ.T'.lerin harcamalarının yıllık bütçelerle yapılacağı kalkınma ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller konulabileceği ifade edilmektedir. Yani Anayasa ile yasa koyucuya bu nitelikteki harcamalar için bütçe kanunun dışında düzenleme yapma yetkisi verilmektedir. Uygulamada Anayasanın 161. Maddesinin birinci ve üçüncü fıkralarına aykırı olarak Vergi İdaresini Geliştirme Fonu kurulmasını öngören mükerrer 415. Maddenin birinci fıkrası düzenlenmiştir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3454 Sayılı Yasa'da Anayasa'nın 161, 163, 87, 138, 140 gibi maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal davası açılmıştır. Çünkü bu fon ile ilgili harcama miktarında bir sınırlama yoktur. Halbuki 163. Maddede sınırlama söz konusudur.

Anayasanın 161. Maddesinin son fıkrasında yer alan "Bütçe Kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz" hükmünde mali nitelikte kural olarak değil bütçenin uygulanmasını kolaylaştırıcı kural olarak algılamak gerekmektedir.

Bu açıklama çerçevesinde 1991 Mali Yılı Bütçe Yasası'nın 66. Maddesinin (h) fıkrası Anayasanın 161. Maddesine aykırı bulunmuştur.

Anayasanın 162. Maddesiyle bütçenin görüşülmesi düzenlenmiş 6. Maddesinin ikinci fıkrasında ise "Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisini kullanamaz" hükmü yer almıştır.

163. maddenin birinci fıkrasında ise "Genel ve katma bütçelerle verilen ödenek harcanabilecek miktarın sınırını gösterir" ifadesi yer almaktadır.

Maliye Bakanlığına genel bütçe gelirlerinde kesinti yaparak for oluşturulması ve bakanlık bütçesinin cari harcamalarına tahsis edilmesi bütçe ile verilen ödeneğin arttırılması anlamına geleceği için 36. Maddenin birinci fıkrası 163. Maddeye aykırı düşmektedir.(ANKD s.23)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

SONUÇ

Bütçe hakkı olarak, önce vergi alma hakkının daha sonra harcama yapma yetkisinin ve yıllık bütçeyi onama yetkisinin krallardan meclislere devredilmesi Batı'da yüzyıllarca süren mücadeleler sonucunda elde edilmiş, hakların elde edilmesi ile kullanılması arasında önemli çatışmalar olmuş İngiltere'de 1215'te Magna Carta ile Fransa'da 1789 Fransız İhtilali ile A.B.Devletleri'nde de yeni bir devletin kurulması ile mümkün olabilmiştir.

Osmanlı Devletinde bu hakkın kullanılması Batıya göre çok daha geç tarihlerde ortaya çıkmıştır. 1876 Anayasası ile ortaya atılan bütçe hakkı fikri uzun yıllar uygulanamamış, II. Meşrutiyet' in ilanı ile hayatiyet kazanmış, çağdaş anlamı ile kullanılması ise T.Cumhuriyeti' nin kuruluşundan sonra 1924 Anayasası ile mümkün olabilmiştir. 1924 Anayasası, 1961 Anayasası ve 1982 Anayasasında bütçe hakkı ile ilgili maddeler açıklıkla yer almış ve uygulanmıştır. Uygulamada zaman zaman ortaya çıkan Anayasanın diğer bazı maddeleri ile çelişkiler ise dava konusu olmuş ve Anayasa mahkemesi kararları ile düzeltilmiştir.

Bütçe hakkı fertlerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında, devlete harcama yapma ve vergi toplama konusunda yetki ve güç veren en önemli kurallardan birisidir. Bu hakkın korunmasında ve kullanılmasında parlamentoya ve Anayasa mahkemesine önemli görevler düşmektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

HUKUKSAL TEKNİK AÇISINDAN BÜTÇEDE "ÖNCEDEN İZİN İLKESİ" NİN VERGİ GELİRLERİ YÖNÜYLE İŞLEVİNİ KISMEN YİTİRMESİNİN BÜTÇE HAKKI AÇISINDAN İRDELENMESİ

Doç. Dr. Gülsen GÜNEŞ
İstanbul Üniversitesi
Hukuk Fakültesi

GİRİŞ

Ülkemiz uygulamasında yönetimi elinde bulunduran siyasal iktidarlar tarafından güç ekonomik koşullar altında ezilen toplumun büyük bir bölümünün değer yargılarının zihinsel gelişme bir kenara bırakılarak yalnızca teknolojik gelişmeye önem verilerek değiştirilmeye çalışıldığına, hukuk dışına çok sıklıkla çıkıldığına ve bütün bunların marifet gibi gösterildiğine ne yazık ki üzülerek tanık oluyoruz.

Hukuk dışına çıkılan kamu maliyesi ve vergi hukuku alanı olunca, diğer sansasyonel alanlar kadar toplumun bir diğer deyişle sade vatandaşın ilgisini ve tepkisini çekmemekle birlikte bu alan gerçekte bireylerin temel hak ve özgürlüklerini doğrudan doğruya ilgilendiren ve etkileyen bir noktada bulunmaktadır.

Gerçekten de beklenen özgürlüklere, özlenen insanca yaşama biçimine ekonomik ve mali anlamda bağımsız olunabilirse kavuşulabilir. İnsanlığın, hukuk devletinin, sosyal devletin geçirdiği evrelere bakıldığında mali alandaki özgürlüğün ve bağımsızlığın bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin bir anahtarı olduğunun yadsınamayacağı açıktır. Nitekim birey hem devlet hem de diğer bireyler ve kuruluşlar önünde mali anlamda özgür ve bağımsız olmadan temel hak ve özgürlüklerini ve buna bağlı olarak sosyal haklarını hiçbir zaman gerçekleştirememiştir ve bunlara erişmek için de kendisinden alınan vergiyi ilk aşamada alınma bakımından ve sonra da sarfedilme yönü ve amacı bakımından kurallara bağlatmıştır. [1]

---

[1] GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul 1998, Önsöz'den.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İşte bütçe hakkı da verginin yasallığı ilkesi gibi ülkelerin demokratik ve parlamenter sistemlerde kaydettikleri gelişme ile uyumlu ve ona paralel olarak doğmuş ve gelişmiş; devletin giderleri yönüyle onu bütünleyen ve kucaklayan bir ilke olarak hem bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında hem de devletin yasalara uygun olarak gelirlerini toplamasında ona yetki ve kuvvet veren önemli bir araç olmuştur.

Bununla birlikte sözlerimizin başında belirttiğimiz gibi siyasal iktidarlar, çeşitli ekonomik olaylar ve durumlar ile ülkemizdeki bozuk ekonomik düzeni bahane ederek, tarihin derinliklerinden zaman zaman kanlı çatışmalar yoluyla süzülerek gelen verginin yasallığı ilkesi, bütçe hakkı gibi bireylerin en temel güvencelerini sağlayan ilkeleri göz göre göre çiğnemektedirler. Ve ne yazık ki hukuk sistemimizin güvencesi olarak gurur kaynağımız olan ve pek çok isabetli ve çağdaş hukuku yansıtan kararlarıyla hepimizin onur duyduğu Anayasa Mahkemesi de zaman zaman kararlarında bu ihlallere göz yummaktadır.

İşte Vergi Hukuku ve Kamu Maliyesi alanında bu yönde yapılan ihlallerin en önemlilerinden birisi de 1994 yılında çıkartılmış bulunan bir vergi yasası vasıtası ile olanıdır. Bu, 1994 Mali Yılı Bütçesi uygulanırken çıkartılan, 4.5.1994 günlü, 3986 sayılı Yasadır. [2] Vergi ödevini ilgilendiren pek çok anayasal ilke ile birlikte Bütçede Önceden İzin Alma ilkesini de açık bir biçimde ihlal etmiştir ve Anayasa Mahkemesi de kararlarında bu zedelemeye cevaz vermiştir.

Tebliğimde, bu bağlamda bütçe hakkı ile bağlantısını ele alarak gelenekselleşmiş bir bütçe ilkesi olan bütçede ön izin ilkesinin tarihsel süreçle birlikte anlamını ve önemini, hukuksal düzenimizdeki konumunu bu ilkenin hukuk tekniği açısından uygulamada zedelenmesinin gerçekte bağlayıcılığını etkileyip etkilemediğini ortaya koymaya ve bu ilkenin etkinliğinin arttırılması için yapılması gerekenler hakkında somut önerilerde bulunmaya çalışacağım.

2. ÖNCEDEN İZİN İLKESİ

I. Anlamı ve Kapsamı

Anayasa 161 I uyarınca, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin harcamalarının bütçeye dayalı olması zorunluluğu bulunmaktadır.

MUK 6'ya göre "Bütçe, Devlet devair ve müessesatının senevi varidat ve masarif muhammenatını gösteren ve bunların tatbik ve icrasına mezuniyet veren bir kanundur." Günümüz Türkçe'siyle, bütçe, devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve

---

[2] Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası İle 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli ve 492 Sayılı, 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 2.2.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı 15.7.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren bir kanundur. [3]

Anayasa Mahkemesi'ne göre de bütçe, kamu harcamalarının yapılması ve kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsili için yürütme organına yetki veren hukuksal belgedir. [4]

Kamu harcamaları açısından bu yetki, bütçede harcama kalemi için ayrılan ödeneğin bir üst sınır oluşturması ve harcamanın bu sınırı aşmaması anlamına gelir; kamu gelirleri açısından bütçe bunların alınmasına izin veren bir belge niteliğini taşır. [5]

AY 161, 1 bütçe döneminin başlamasından önce bu hukuksal belgenin yetkili organ tarafından kabul edilmiş bulunmasını zorunlu görmektedir. Bir başka deyişle, *bütçe olmadan kamu harcamaları gerçekleştirilemeyecektir, kamu gelirleri tahsil* edilemeyecektir. [6] Devlet gelirlerinin tahsiline ve harcamaların yapılmasına izin veren bir yasama belgesi olan bütçe, devlet yaşamı için zorunlu bir nitelik taşımaktadır. [7]

Önceden izin ilkesi ise belli bir döneme (mali yıla) ait harcama yapma ve gelir toplama yetkisinin yasama organınca, o dönem başlamadan önce bir bütçe kanunu ile yürütme organına verilmesi gereğini belirtir. [8]

Bu tebliğde ilkenin ele alınan yönü bütçe gelirlerinden vergi gelirleri olmakla birlikte şunu da kısaca belirtmek gerekir ki bütçe giderleri (harcamalar) açısından, önceden izin ilkesi, öngörülmüş hizmetler için, bütçede yazılı miktara kadar harcama yapma hususunda izin demektir. Bütçenin belli bir bölümünde yazılı miktar ise o işe ayrılan paranın üst sınırını gösterir.[9] Bu sınırın geçilmesi gerekirse, Anayasa 163 uyarınca bütçede Kanun Hükmünde Kararnameler ile değişiklik yapılamayacağından yeni bir yetki kanununa başvurulması gerekecektir.

İlkenin gelirler açısından taşıdığı anlama göre, gelir için verilen ön izinle millet temsilcileri yürütmeye C Cetvelinde tam listesi bulunan mali yükümlülükleri yıl içinde toplama idarece gereken her işlem yapıldığı halde yine de tahsil edilememiş gelir kalırsa zamanaşımına uğrayana kadar gelecek yıllarda da tahsile

---

[3] GÜLSEVEN Mustafa, 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu ve İlgili Mevzuat, Ankara 1997, s.8.

[4] Anayasa Mahkemesi, 24.2.1987, 24/6; Resmi Gazete, 7.10.1988.

[5] KANETİ Selim, "Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I), İktisat ve Maliye Dergisi, c. XXXVI, Ağustos 1989, sy.8, s.321.

[6] KANETİ, agm, s. 321.

[7] KANETİ, agm, s. 327.

[8] ULUATAM Özhan, Kamu Maliyesi, 4. bası, Ankara 1991, s. 75.; Aynı yönde AKSOY Şerafettin, Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Bütçe-Maliye Politikası, İstanbul 1991, s. 435.

[9] ULUATAM, age, s.75.

devam et demektedir. Demek oluyor ki gelirler için verilen ön izni, yükümlülük doğuran, gelir sağlayacak olan yasaları sürekli uygulama iznidir, gelir getirici yasaların eksiksiz ve aksantısız uygulanması gereğidir. [10]

Çeşitli gelir kalemlerinin değişik niteliği ilkenin bu kalemler açısından değişik anlamlar taşımasına yol açmaktadır; [11] Şöyle ki vergiler açısından bütçe kanunu çeşitli vergileri düzenleyen hükümlerin belli mali yıl içinde uygulanması izni ve mükellefiyetini getirirken, devlet borçlanmaları açısından belli bir miktara kadar borçlanmaya gidebilme yetkisinin yürütme organına verilmesini ifade etmektedir. Mülk gelirleri açısından ise bütçe kanununun verdiği sorumluluk yeni bir unsur ortaya çıkartmamaktadır.

II. Tarihsel Kökeni, Verginin Yasallığı İlkesi ve Bütçe Hakkı ile İlişkilendirilmesi

Mali konularda meclis üstünlüğünü sağlama ve perçinleme bakımından anlamlı olan[12] bütçede ön izin ilkesi, halkın kendi satın alma gücünün Devlete transfer edilmesi olayına duyduğu hassasiyetin tarih içindeki gelişiminde son aşamayı yansıtmaktadır. [13]

Parlamentoların kurulması esasen hükümdarların mali alandaki ifradına yani şiddet ve baskıları ile israflarına karşı halkı korumak endişesine dayanmaktadır. [14]

İlkin vergi yasalarının halk temsilcileri tarafından onaylanması şeklinde ortaya çıkan politik güç, sonraları bütçenin de halk temsilcileri tarafından onaylanması ile sonuçlanmıştır.[15]

Tarihi seyri itibariyle, bütçe hakkı ülkelerin demokratik ve parlamenter sistemlerinde kaydettikleri gelişme doğrultusunda parlamentoların kamu gelirleri ile kamu giderleri üzerindeki yetkilerinin tanınması ile meydana çıkmağa başlamış ve bu hakları kavrayan bir şekilde yerleşmiş ve gelişmiştir.[16]

Bütçenin parlamento tarafından onaylanması demek, parlamentoların devletin bir yıllık dönem zarfında yapacağı harcamaların ve elde edeceği gelirlerin tutarları ve terkibi üzerinde son sözü söylemeleri demektir. [17]

---

[10] GÜRSOY, age, s. 117.

[11] ULUATAM, age, s. 75.

[12] GÜRSOY Bedri, Kamusal Maliye, c.2, Bütçe, Ankara 1980, s.116.

[13] BÜYÜKLÜ Şinasi, KAMİLOĞLU Mehmet, 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu Açıklaması, Ankara 1987, s. 37.

[14] DİKMEN Orhan, Maliye Dersleri, Birinci Kitap, 2. bası, İstanbul 1964,s. 81.

[15] TÜRK İsmail, Kamu Maliyesi, Ankara 1992, s. 137.

[16] FEYZİOĞLU, Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe, 6.bası, İstanbul 1981

[17] TÜRK, age, s. 137.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Vergilendirmenin parlamenter denetimi ile öncelikle ağır vergilendirme değil ama *keyfi vergilendirme* önlenmiştir. [18]

Tarihsel süreç açısından İngiltere'ye bakıldığında, bu ülkede ilk vergilerin *istisnai yardımlar* şeklinde gelişmiş olduklarını ve *bir defaya mahsus* olarak alındıklarını gözlemlemek mümkündür. Çağdaş devletlerin ortaya çıkışı, bu devletlerin son derece önemli olan yönetim giderlerinin istisnai yardımlarla ve mamelek gelirleriyle karşılanmasını olanaksız hale getirmiş, istisnai yardımlar düzenli yardımlara, her yıl alınan yardımlara, vergilere dönüşmüştür. [19]

İngiltere'de parlamento krala vergilerin toplanması konusunda verdiği yetkinin devamlı bir yetki imiş gibi değerlendirilmesine her zaman karşı çıkmış ve bu yetkinin otomatik bir şekilde devamlı olarak kullanılmasına müsaade etmemiştir. *Her yeni vergi ile birlikte eski vergilerin yeniden toplanması her yıl parlamentonun onayını gerektirmiştir.* [20]

Gelirler için salma ve toplama zorunluluğu bulunduğundan, bütçe kanunu ile verilen ön izin, vergi yasalarındaki bu zorunluluğu kaldırmaz. Tam tersine yeni Bütçe Kanunu yükümlülükleri salma emri taşıdığından pekleştirir. [21]

Devletin ancak devamlı vergilerle yönetilebilir hale gelmesi devamlı parlamentoları zorunlu hale getirmiştir. Parlamentolar düzensiz, çoğu kere uzun zaman aralıklarıyla toplanmak yerine her sene düzenli toplanmaya başlamışlardır. Parlamentolar kralın vergi toplanması konusunda talepleri olduğunda kraldan devletin mali durumu hakkında vergi taleplerini haklı çıkaracak açıklayıcı bilgiler istemişlerdir. Konu bu şekilde vergi taleplerinin, kamu harcamalarıyla birlikte ele alınmasını, düzenli bir şekilde incelenmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu durum devlet bütçelerinin her yıl parlamentolarca onaylanmasıyla sonuçlanmış, parlamentolar önemli bir imtiyaz elde etmişler, devlet hayatının bütününü kontrol altına almışlardır. [22]

Kamu gelirlerinin *devamlı vergilere dayanması* demokratik ve parlamenter kurumların gelişmesinin temel dayanağı olmuştur. [23]

Özetlemek gerekirse uluslar bütçe hakkının kazanılması için yaptıkları mücadelelerde, önce *vergi hakkını*, yani ulusun rızası olmaksızın vergi alınmaması prensibini kabul ettirmeğe çalışmışlardır. *Giderlerin tasdiki hakkı* nın elde edilmesi daha sonra olmuş, gerek gelirlerin, gerek giderlerin tasdikinin her sene yeni baştan

---

[18] JENNINGS Ivor, Magna Carta And Its Influence In The World Today, London 1965, s. 20.

[19] TÜRK, age. s. 138.

[20] TÜRK, age. s. 138.

[21] GÜRSOY, age. s. 118.

[22] TÜRK, age. s. 138.

[23] TÜRK, age. s. 136.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

yapılması, yani *bütçenin yıllık tasdiki sistemi* nin kabulü suretiyle bütçe hakkının tekemmülü, ancak üçüncü ve son aşamada gerçekleşmiştir. [24]

Kısacası, bütçe hakkı terimi, Devletin nerelere ne ölçüde para harcaması gerekeceğine, ve bu harcamalar dolayısıyla halka ne gibi mali yükümlülükler yükleneceğine, milletin ya da millet adına karar vermeye yetkili temsili meclislerin söz sahibi olmaları durumunu rahatlıkla anlatmaktadır. [25]

Ulusun temsilcileri ön izin ile, yürütme erkine, bütçe ile öngörülmüş gelirleri toplama ve masrafları yapma iznini vermektedirler.[26] *Ulus adına bu hakkı Meclisler kullanabilir.* Ancak gelir toplamak, masraf yapmak ya da borçlanmaya başvurmak çeşitli idari işlemlerin yapılması ile gerçekleşebilecek eylemlerdir. Öyle ise Ulusların kendilerine ait hak ve yetkileri kullanmada ve bu işleri yapmada *yönetimi yetkili kılmaları* gerekir. İşte "Ön İzin İlkesi " bu işlemi anlatan, yansıtan ve kapsayan bir bütçe kuralıdır. [27]

Devletin, halkın ya da halk meclislerinin (temsilcilerinin) onayına dayandırılan vergi alma hakkına ve bütçe hakkına hükümdarların riayet etmemek için harcadıkları sonsuz çabaya rağmen, toplumların bu onay yetkisini duyarlılıkla tarih boyunca savundukları izlenmektedir. [28]

III. Bütçeye İlişkin İlkelerden Bütçenin Yıllık Olması İlkesi ve Önceden Tasdik İlkesi İle İlişkilendirilmesi

Genellikle kabul edilen açıklama şekline göre önceden izin ilkesi uyarınca bütçenin, ait olduğu mali yıla girmeden evvel Parlamentoca kabul ve tasdik edilmesi gerekir. Bu itibarla demokratik memleketler bakımından büyük önemi haizdir ve mali yıla girmeden tasdik yapılınca önceden izin de verilmiş olur. [29]

Önceden tasdik ilkesi uygulanmayan ülkelerde dahi önceden izin ilkesine uyulur. Zira bu ülkelerde dahi gelirleri toplamak ve (alel hesap tahsisat kanunu ile) giderleri ödemek için, hükümet yeni mali yıla girmeden Parlamentodan izin almak zorundadır. [30]

Giderlerin önceliği ilkesine göre genellikle ondokuzuncu asır parlamento rejimlerinde bütçe uygulamalarına ilişkin yaygın bir kural da, giderlerin önce, gelirlerin ise sonra onaylanmasıdır. Giderlerin önceliği ilkesinin dayandırıldığı

---

[24] FEYZİOĞLU, age, s. 16.

[25] GÜRSOY, age, s. 56.

[26] GÜRSOY, age, s. 116.

[27] GÜRSOY, age, s. 116.

[28] GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, yayınlanmamış doktora tezi, İstanbul 1992, s. 48Ğ49.

[29] FEYZİOĞLU, age, s. 48.

[30] FEYZİOĞLU, age, s. 48.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

herhangi bir iktisadi etkinlik gerekçesi yoktur, parlamento usullerine kolaylık ve uygunluk getirdiği için kabul edilmiştir.[31]

Bütçenin yıllık olması ilkesine göre, bütçedeki gelir ve masraf tahminleri oniki aylık bir süre için yapılır.

Bütçe şart-tasarrufunun doğurduğu hukuki durum, yani verdiği tahsil ve sarf yetkileri bir yıl devam eder. Yılın bitmesi ile bu tasarrufun hükmü ve doğurmuş olduğu durum, bundan çıkan yetkiler de bitmiş, icra organlarının gelirleri tahsil ve giderleri sarf kudretleri de kalkmış olur.[32]

Bütçenin tahmini gelir ve giderlerinin gerçekleştirilmesi için verilen ön izin 12 aylık bir süre için geçerli olacaktır.[33] Dolayısıyla bütçe ile verilen ön izin bir yıllık bir dönem için geçerli olmakla sınırlı bir dönemi kapsamaktadır.

IV. Ana Çizgileri İle Gelir Yönüyle Koruduğu Çıkarlar

Önceden izin ilkesi, bir toplumsal düzende belli bir dönem boyunca (ki uygulamadaki ilkeler ve kurallar uyarınca bir yıl) ulusal egemenliğin yürütmeye kamu gelirlerini salması ve toplaması için izin , kamu harcamalarını (giderleri) yapması için yetki vermesini öngörmektedir. Böylece bu ilke vasıtasıyla halk bütçe hakkının son aşamasına erişerek gelirler ve giderler üzerinde her dönem için bütünüyle söz sahibi olmaktadır.

Yine bu ilke vasıtasıyla temel olarak bireylere salınacak vergilerin, mali yükümlerin öngörülebilir olması sağlanmakta ve hukuksal güvenlik ön plana çıkmaktadır. Bireyler, ekonomik ve kişisel ilişkilerini, belli bir dönem için fazladan sürpriz mali yüklerle karşılaşmayacaklarından emin olarak, kendilerini ne gibi bağlantıların ilgilendirdiğini bilerek geleceğe bir yıl da olsa güvenle bakarak, düzenleyebileceklerdir. Buna ek olarak düzenin devamındaki kesinlik ve istikrar bireyin korku ile hareket etmekten vazgeçip gerekli teşebbüsleri yapmasını gündeme getirecektir.

Bunun yanı sıra yürütmenin de belli bir plan ve sistemi izleyerek kesinlik içerisinde vergi yasalarının verdiği emrin yanı sıra bütçe kurallarının verdiği yetki ile ve getirdiği açıklıkla güçle gelirleri salması ve toplaması yolu açılmaktadır. Dolayısıyla icra organı burada aynı zamanda sorumluluk altında olup üzerine düşen idari işlemleri yapmak zorunda olmakla sosyal devlet ilkesinin amacı ile uyum halindedir.

Sözkonusu ilke vasıtasıyla halk, öncelikle yürürlükte olan vergi yasalarından hangilerinin o yıl içerisinde uygulanması gerektiğine kendisi karar vermektedir. Halkın daha önce vergi yasaları ile kendi kendisini vergilendirmişken, ayrıca bu yasaların izin vererek uygulanması gerekliliğini belirleyerek sürdürülmesine veya

---

[31] BULUTOĞLU Kenan, Kamu Ekonomisine Giriş, Devletin Ekonomik Bir Kurumu, İstanbul 1988, s. 198Ğ199.

[32] ONAR Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, c.I, İstanbul 1960, s. 1053.

[33] Ayrıntılı bilgi için bak. GÜRSOY, age, s. 122.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

izin vermeyerek belli bir süre durdurulabilmesine karar vermesi sağlanmakta, ayrıca yürürlükte olmayan sonradan çıkarılacak sürpriz yasalarla taciz edilmesi de engellenmektedir.

3. ÖNCEDEN İZİN İLKESİNİN GELİRLER YÖNÜYLE POZİTİF HUKUKUMUZDAKİ KONUMU

I. Genel Olarak

Anayasalarda, vergi gücü ile ilgili düzenlemeler çoğunlukla ayrıntılı biçimde yer aldığı halde, devlet harcamaları ile ilgili düzenlemeler ya hiç yoktur ya da çok genel hükümler halindedir. [34]

Nitekim Anayasamızın Mali ve Ekonomik Hükümler Kısmının Mali Hükümler Bölümündeki Bütçe Başlığı altındaki 161. maddesi devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin harcamalarının yapıldığı bütçenin hazırlanması ve uygulanması usullerini kanuna bırakmış bulunmaktadır. [35]

Önceden izin ilkesi ise mevzuatımızda giderler yönüyle 1982 tarihli TC. Anayasası'nda ve kamu maliyesi alanının en önemli hukuksal kaynaklarından olan Genel Muhasebe Kanunu'nda bulunurken gelirler yönüyle de yalnızca sonuncuda yer almaktadır.

MUK 39'a göre, kanuna dayanmadıkça hiçbir vergi ve resim salınamaz ve toplanamaz. Vergi ve resimlere ilişkin tarh ve toplama yöntemleri kanun ve tüzüklere göre düzenlenecektir. Genel Bütçe Kanunu her yıl vergi ve resimlerin toplanmasına izin verir.

MUK 39'da yasaya dayanmadıkça hiçbir vergi ve resmin tarh ve tahsil edilemeyeceği belirtilerek bunun da ancak bütçe yasası ile mümkün olacağı kuralı getirilmiştir. Bütçelerin C cetvelinde dayanağını gösteren yasalar tek tek belirtilmektedir. Başka bir anlatımla, belirtilen bu yasalar gereğince tahsil edilecek gelirleri toplamaya bütçe yasası ile izin verilmektedir. [36] Gerçekten de bütçe hukukunda öngörülen ön izin ilkesi kamu harcamaları yönünden aynı zamanda bir Anayasa kuralı olmasına rağmen, kamu gelirleri yönünden sadece bir mali hukuk kuralı düzeyinde mevzuatımızda yerini almış bulunmaktadır. [37]

---

[34] SAVAŞ Vural Fuat, "Mali Anayasanın Temel Konuları", Anayasa Yargısı, c. 8, Ankara 1991,s. 357 ve orada zikredilen atıflar. ;"Anayasal asimetri" diye adlandırılan bu durumun, siyasi iktidarın sınırlanması yönünden ciddi bir eksiklik olduğu kabul edilmelidir ve bu nedenle hem "vergileme gücünün" hem de "harcama yetkisinin" birlikte sınırlanması gerekir. (SAVAŞ, agm (I), s.357).

[35] Bu alanı 26.5.1927 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (Genel Muhasebe Kanunu) düzenlemektedir.

[36] Anayasa Mahkemesi, 30.1.1992, 8/5, AMKD, Ankara 1995, sy.30.

[37] ÇAĞAN Nami, "Anayasa Yönünden Fonlar",(II), Anayasa Yargısı, c.7, Ankara 1987, s. 115.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ancak Anayasa 161 I' de yalnız devlet harcamalarından sözedilmesi ve gelirler hakkında atıfta bulunulmaması, bir eksikliktir. Nitekim 1050 Genel Muhasebe Kanunundaki bütçe tanımı, kuşkusuz, gelirlerin de bütçelerde gösterilmesinin gerekliliği karşısında daha rasyonel ve eksiksizdir. Gerçi Anayasanın 73. maddesi her türlü devlet gelirlerinin kanunla konulabileceğini tespit etmişse de , burada devlet bütçesine ilişkin bir atıf yoktur. Bu itibarla 161'inci maddede, bütçenin devlet harcamaları ve gelirlerini kapsadığını belirtmekte uygunluk görülmelidir.[38]

Bütçede gelir rakamlarının yer alması, o mali yıl içindeki finansman kaynaklarının hükümet tarafından tahmin edilmesidir. Bu tahminlerin maddi anlamda kanun gücü ve bağlayıcılığı yoktur. Buna karşılık vergi kanunlarının ilgili mali yılda uygulanabilmesi için bütçenin "C" cetvelinde yer alması zorunluluğu, kanunilik ilkesinin ve parlamenter kontrolün gücünü görünüşte de olsa artırmaktadır.[39]

II. Uygulamadaki Yeri

1. Bütçeye bağlı C Cetvelinde tahsiline izin verilen vergilerin yer alması

Bütçe devletin ve iktisadi teşebbüs niteliğinde olmayan kamu tüzel kişilerinin yıllık harcamalarını yapmaları için yasama organının yürütme organına verdiği izni gösteren bir belgedir. Bütçenin vergilerle ilgili yönü, harcamaların yapılabilmesi için gerekli gelirlerin toplanmasına izin vermesidir. Her yıl bütçenin TBMM'de kabulü vergi kanunlarını o mali yıl için tekrar yürürlüğe koyar. Bu kanunlar devlet gelirlerinin kanuni dayanakları olarak, bütçenin metninde bir tablo halinde C cetveli olarak gösterilir.[40]

Gerçekten de C Cetveli, devlet gelirlerinin dayandığı temel hükümlerin bir dökümü olup bu cetvelde tek tek ve tarih sırasıyla devlet gelirlerinin dayandığı mevzuat hükümleri yer almaktadır.

2. Tahsil edilmeyecek vergilerin bütçe yasasında açıklanması

Her ne kadar, gelirlerin ve giderlerin toplanma ve harcanmalarına ilişkin usul, esas ve yükümlülükler başka başka yasalarla düzenlenmişse de bunların uygulanmaya konması MUK 6 gereğince ancak Bütçe Yasalarının verdiği izinle olanaklıdır. Bütçe Yasası; gelirlerin toplanmasını ya da giderlerin yapılmasını düzenleyen yasaların o yıl içinde uygulanmasına izin verebileceği gibi, uygulanmamasını da öngörebilir.[41]

---

38 ERGİNAY Akif, "Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri", Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur'a Armağan, Ankara 1983, s. 63.

39 ÇAĞAN Nami, "Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü", (III), Anayasa Yargısı, c.2, Ankara 1986, s. 214.

40 BULUTOĞLU, Kenan, Türk Vergi Sistemi, 5. bası, İstanbul 1976, s. 9.

41 Anayasa Mahkemesi, 30.1.1992, 8Ğ5, AMKD, Ankara 1995,sy.30,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Herhangi bir vergi kanununun bütçede tahsile izin veren listeden (C Cetveli) çıkarılması yolu ile, bir yıl için tatil edilmesi (uygulamanın durdurulması), bütçe kanunu ile yapılabilecek bir işlemdir. Ancak iktisadi istikrar kaygısıyla, hükümetler genellikle bu yola gitmekten kaçınırlar. [42]

Bütçe Yasasında o bütçe yılı içinde uygulanmayacak olan gelir yasalarının hangileri olduğunu gösteren hükümlere seyrek de olsa yer verilebilmektedir. Bütçe Yasasında o mali yıl için uygulanmayacağı belirtilen vergi ve gelir yasaları uygulanmaz ve o bütçe yılı bu vergi ve gelirler toplanmaz. Örneğin TRT Kurumu Yasası uyarınca radyo alımlarında da ruhsat harcı alınması gerekir. 1983 mali yılına ilişkin bütçe yasasının 76. maddesinin c bendinin 4 numarası uyarınca 1983 bütçe yılı içinde yasanın radyo alıcılarına ilişkin ruhsat harcı alınması hakkındaki hükmünün uygulanmaması öngörüldüğü için 1983 yılında radyolar için ruhsat harcı alınmamıştır.[43] Keza 1976 yılında dış seyahat harcamaları vergisinin uygulanmayacağı, o yıl bütçesinde belirtildiği için, vergiyi düzenleyen kanun *hukuken ortadan kalkmadığı halde*, o yıl tahsil edilmemiştir.[44]

MUK 39'da da, yasaya dayanmadıkça hiçbir vergi ve resmin tarh ve tahsil edilemeyeceği ilkesi konulduktan sonra, her yıl vergi ve resimlerin tahsiline bütçe yasasının izin vereceği kuralı eklenmiş bulunmaktadır. Aynı yasanın 29. maddesinde bütçe yasasını oluşturan unsurlar arasında gelir çeşitlerinden her birinin dayandığı yasaları gösteren C Cetveli de sayılmakta ve böylece maddede öngörülen izin işleminin yöntemi belli edilmektedir. Bu nedenlerle, bir verginin mali yıl içinde tahsiline izin vermeyen kuralın bütçe ile ilgili olduğundan kuşku duymamak gerekir.[45]

Böylece bütçe yasasında bir verginin uygulanmasının bir yıl süreyle ertelenmesi ve böylece bütçe yılı süresince tahsiline izin verilmemesi, bütçe ile ilgili bir kural niteliğinde olup, Anayasaya aykırı olmamaktadır.

3. Uygulamada ön izin ilkesine titizlikle yer verilmesi

Vergi resim ve harçların toplanması için her yıl bütçe kanunlarıyla alınması gereken izne uygulamada titizlikle riayet edildiği ifade edilmektedir. [46]

Nitekim Anayasa Mahkemesi'ne göre, *"bütçeler kayıtsız şartsız milletin olan egemenliğin kullanılmasını sağlayan devlet faaliyetlerinden olduğundan ve demokrasilerin tarihteki oluşum ve gelişim süreci içinde, milletlerin egemenliklerini, vergilere milletin ve onun temsilcilerinin izin vermesi suretiyle kullanmaya başlamış oldukları tarihi gerçeğinin Türk Demokrasisine olan etkisinin sonucu olarak, özel yasası bulunan vergilerin tahsil edilmelerine her yıl bütçe yasalarıyla ayrıca izin*

---

[42] BULUTOĞLU, age (TVS), s. 10.

[43] KANETİ, Bütçe Hukuku, Yayınlanmamış Ders Notları, İstanbul 1983.

[44] ULUATAM, age., s. 75.

[45] KANETİ, agm., s. 327, dn. 28'deki Anayasa Mahkemesi Kararı,(1976, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, sy. 14, s. 420-424)

[46] BÜYÜKLÜ Ğ KAMİLOĞLU, age, s. 37.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

verilmesi, Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan beri titizlikle uygulana gelen bir bütçe geleneğini oluşturmaktadır." [47]

Ayrıca belirtmek gerekir ki sözkonusu ilkeye aykırı davranmanın cezasal yaptırımı da bulunmaktadır. MUK 42' ye göre, bütçe yasası ile verilen izin dışında her ne isim ile olursa olsun Devlet adına ve hesabına emir verenler ve tahakkuk evrakı ve tarifeler düzenleyenler ve fiilen tahsilat yapanlar Ceza Kanunu gereğince cezalandırılacaklardır.

III. Önceden İzin İlkesine Aykırı Uygulamalar

1. Genel Olarak

Bir görüşe göre, Anayasanın 161. maddesi yıllık bütçelerin Meclisten geçirilmesi zorunluğu belirtilmediği ve "kamu tüzel kişileri" deyimi de çok açık seçik tanımlanmadığı için Anayasa açısından çeşitli kamu kaynaklarının yasama organının bir ön izni olmadan kullanılması için bir açık kapı bıraktığı söylenebilir. Türk maliye uygulamasında son yıllarda çok yaygınlaşan çeşitli fon uygulamaları da geniş ölçüde bu açıklıktan kaynaklanmaktadır. [48]

Anayasa'da ve mali mevzuatta fonlarla ilgili genel bir düzenleme yoktur. Her fonun kendisi ile ilgili özel bir hukuki dayanağı bulunmaktadır. [49]

Bütçe dışında oluşturulan fonlar geleneksel bütçe ilkelerinin (genellik, birlik, ön izin, ademi tahsis, yıllık olma, açıklık) hemen hepsine ters düşmektedir. [50]

Fon yükümlülüklerinin de bütçenin C cetvelinde yer almamasının Anayasaya aykırılık oluşturup oluşturmayacağı sorusuna, Çağan, AY 161'in devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamalarının yıllık bütçelerle yapılacağını belirtmesine rağmen, kamu gelirlerini bu hükmün dışında bıraktığını, başka bir deyişle, bütçe hukukunda öngörülen ön izin ilkesinin kamu harcamaları yönünden aynı zamanda bir Anayasa kuralı olmasına rağmen, kamu gelirleri yönünden sadece bir mali hukuk kuralı düzeyinde olduğunu belirterek bütçe dışı bir fon gelirinin bütçenin C cetvelinde yer almamasının Anayasaya aykırılık yaratmayacağını, ilgili kanun hükümleri uyarınca da tahsil edilebileceğini öne sürmektedir. [51]

Fonlar ayrı bir tebliğ konusunu oluşturacağından bu çalışmada ilkeye aykırılıkların 3986 sayılı Yasa bağlamında uzantıları ele alınmaya çalışılacaktır.

---

[47] KANETİ, agm, s. 327, dn 26'da zikredilen Anayasa Mahkemesi Kararı.
[48] ULUATAM,age, s. 76.
[49] ÇAĞAN, agm (II), s. 111.
[50] ÇAĞAN, agm (II), s.113.
[51] ÇAĞAN, agm (II), s. 115.

2. Önceden İzin İlkesi İhlalinin Sonuçları

Önceden izin ilkesinin ihlali halinde herşeyden önce bireysel bazda hukuksal güven, hukuktaki öngörülebilirlik kaybolacaktır ve makro düzeyde de hukuk düzeni bozulmaya başlayacaktır.

Siyasi otoritenin önderliğinde ülkenin ekonomik durumu bahane edilerek büyük ölçüde bir defaya mahsus ve geçmişe uygulanır yasalar gündeme gelmek suretiyle verginin yasallığı ilkesi zedelenecektir ve bu da büyük ölçüde temel hak ve özgürlük ihlallerine yol açabilecektir.

En önemlisi bütçe hakkının tarihte özellikle bir kerelik vergi almanın önüne geçmek için konulmuş kurallarla oluşmaya başladığı düşünülürse, hele bir kerelik uygulamalar için konulmuş mahsus kanunların C Cetveli dışında kalabilmelerinin bütçe hakkının doğrudan ihlali demek olduğu anlaşılacaktır.

4. BÜTÇEDEN SONRA YÜRÜRLÜĞE GİREN MAHSUS (BİREYSEL/ÖZEL) VERGİ KANUNLARI KARŞISINDA İLKENİN HUKUKSAL TEKNİK AÇISINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ

I. C Cetvelindeki "Diğer Mevzuat" İfadesi ve Önemi

Çeşitli uygulama dönemlerine ait bütçe yasalarının C Cetveli'nde "Devlet Gelirlerinin Dayandığı Temel Hükümler" başlığı altında vergi, resim ve diğer gelirlerin dayanaklarına çeşidiyle (kanun), tarihiyle, numarasıyla ve özetiyle yer verildikten sonra en sonunda "diğer mevzuat" ifadesiyle son satırlara şöyle bir hüküm konulmuştur: [52]

" Diğer Hükümler, bu cetvellerde herhangi bir şekilde yer almayan kanun, kanun hükmünde kararname, kararname, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve diğer mevzuat ile ikili veya çok taraflı her türlü anlaşmanın gelir, tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin hükümleri ".

C Cetvelindeki bu hükmün gelir kalemlerinin unutulmasına karşı tedbir olarak konulduğu anlaşılmaktadır. Ancak böyle bir hüküm C Cetvelinin değerini ortadan tamamen kaldırmaktadır. Şöyle ki , bundan, bir gelir yasası bu cetvelde yer almasa bile uygulamaya konulup gelirin toplanabileceği sonucu çıkmaktadır. Öyleyse bu hükmün bütçenin uygulanması sırasında yürürlüğe giren vergi yasalarına da şamil olacağı düşünülürse, böyle bir sonuca varan yorum, C Cetvelinin varoluş nedeni ve amacı ile çelişecektir.

---

52 Bak. 4316 Sayılı 1998 Mali Yılı Bütçe Yasası'nın C Cetveli, (RG 27 Aralık 1997, 23213); Aynı şekilde 1994 Mali Yılı Bütçe Yasası C Cetveli, (RG. 29.12.1993, 21803).

II. Bütçe Yasasının Özellikleri ve Bağlayıcılığı

1. Bütçenin Alelade Bir Yasa Olmayışı

a. Bütçenin bir yasa oluşu

Anayasa Mahkemesi'ne göre[53], gerek Anayasa'nın gerekse Genel Muhasebe Kanunu'nun hükümleri, Bütçenin bir "Kanun" olduğunu tereddüde yer vermeyecek surette, açıkça göstermektedir ve doktrinde de, bütçenin sadece şekil veya aynı zamanda maddi bakımdan bir kanun olduğu hususu, tartışılan bir konu olmakla beraber sonuç olarak bunun bir "Kanun" olduğunda tereddüt edildiğini gösteren bir düşünceye rastlanılmamaktadır.

Gerçekten de MUK 6'da yer alan tarifte bütçenin uzvi, organik bakımdan bir kanun olduğu gösterilmektedir. [54]

Anayasa'nın 87.maddesinin, "Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkilerini sayarken, "kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak" yetkisinin yanında "bütçe ve kesinhesap kanun tasarılarını görüşmek ve kabul etmek" yetkisini ayrıca belirtmesi, anayasa koyucunun bütçe ve kesinhesap yasalarıyla diğer yasaları birbirinden farklı biçimde ele aldığını ortaya koymaktadır.[55]

Yine Anayasa Mahkemesi' ne göre de, *bütçeler Büyük Millet Meclisinin yetkilerinin özel nitelik taşıyan bir çeşidi* olduğundan, yeni bir yıla ait Devlet gelir ve giderlerinin tahmin ve tesbit olunması veya yaşanılan yıla ait bütçede değişiklik yapılması için Hükümetçe hazırlanarak Meclise sunulan tasarılara 'Bütçe Kanunu Tasarısı', Büyük Millet Meclisince kabul edilen şekline de "Bütçe Kanunu" denmektedir. [56]

"Anayasa'nın 87. maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkileri belirtilirken bütçe yasa tasarısını görüşmek ve kabul etmek dışında diğer yasaları koymak,değiştirmek ve kaldırmak biçiminde bir ayırım yapmıştır. Bütçe yasalarını öteki yasalardan ayrı tutan bu Anayasal ilkesi karşısında, herhangi bir yasa ile düzenlenmesi gereken bir konunun bütçe yasası ile düzenlenmesi veya herhangi bir yasada yer alan hükmün bütçe yasaları ile değiştirilmesi ve kaldırılması olanaksızdır[57]

Bütçe devlet yaşamının en temel belgelerinden biri olduğundan, gerek hazırlanmasında gerek uygulanmasında belirgin yöntemlerin izlenmesi zorunludur. AY 161,II bu konuda iki anayasal zorunluluğu içermektedir: Birincisi bu yöntemlerin gerekliliği, ikincisi ise bunların yasayla konulması. Bu açıdan, AY 161 II'de yer alan ilke, "bütçe hazırlama ve uygulama yöntemlerinin yasallığı ilkesi"

---

53 Anayasa Mahkemesi, 19/42, 12.7.1965, AMKD, sy.3, Ankara 1971, s. 180.

54 ONAR ,age, s. 1044.

55 KANETİ, agm, s. 328.

56 Anayasa Mahkemesi, 24/4, 7.1.1969; AMKD, sy.7, 2. bası, Ankara 1978, s.149.

57 Anayasa Mahkemesi, 2/12, 13.6.1995; AMKD, Ankara 1997, sy. 32.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

olarak deyimlenebilir. Nitekim bütçenin hazırlanması ve uygulanmasıyla ilgili kurallar Genel Muhasebe Kanunu ile belirlenmiş bulunmaktadır.[58]

Demek oluyor ki Genel Muhasebe Kanunu da anayasa gereğince yine ilgili anayasa hükmünün içerisini dolduran, ona zorunlu biçimde içerik oluşturan bir yasa olma niteliğiyle karşımıza çıkmaktadır.

b. Yasalaşma tekniği açısından diğer yasalardan farklılığı

Bütçeyi hazırlama yetkisinin yürütme organına ait olmasına karşın, bütçeyi inceleme, değiştirme ve kabul etme yetkisinin yasama organına ait olması parlamenter demokrasinin belirgin özelliklerinden biridir.[59] Anayasa, bu açıdan, bütçenin sunulmasını, görüşülmesini ve yürürlüğe girmesini özel yöntem kurallarına bağlamıştır. Gerçekten kanunların teklif edilmesi, görüşülmesi ve Cumhurbaşkanınca yayımlanması Anayasa 88 ve 89'da düzenlenmiş iken, bütçenin görüşülmesi ve kabulü için ayrı ve değişik kurallar konulmuştur.[60]

Bütçe yasası için getirilen istisnai düzenlemenin nedeni, bütçenin özel ve çabuklaştırılmış bir usule bağlanması ve mali yıl başına yetiştirilmesi gereğidir.[61]

Anayasa 89 Cumhurbaşkanı'na bütçe yasalarını bir daha görüşülmek üzere TBMM'ne geri gönderme yetkisi tanımamıştır.

Cumhurbaşkanı'nın kabul edilen yasaları onbeş gün içinde yayımlayacağına ilişkin kural, bütçe yasası yönünden hüküm ifade etmemektedir ve uygulamada da Cumhurbaşkanı kendisine gelen bütçe tasarısını derhal yayımlamaktadır.[62]

Anayasa'da birbirinden tamamen ayrı ve değişik olarak düzenlenen bu iki yasalaştırma yönteminin doğal sonucu olarak birisinin konusuna giren bir işin, öteki yöntemle düzenlenmesi, değiştirilmesi veya kaldırılmasının olanaksızlığı ortaya çıkmaktadır.[63]

c. İçeriği bakımından şart tasarruf olması

Bütçe biçimsel anlamda bir kanun olmasına karşın içeriği bakımından kanun niteliğinde değildir. Çünkü genel, objektif emirleri ve yasakları, kaide tasarrufları (genel ve düzenleyici kurallar) içermez.[64]

---

58 KANETİ, agm, s. 325.

59 Anayasa Mahkemesi, 28.1.1988, 12/3, RG, 7.10.1988.

60 KANETİ, agm, s. 328.

61 ÇAĞAN, agm (III), s. 214.

62 ÇAĞAN, agm (III), s. 214.

63 Anayasa Mahkemesi, 2/12, 13.6.1995; AMKD, Ankara 1997, sy. 32.

64 BULUTOĞLU, age, (TVS), s. 9.

Şu halde bütçe yasası vergi ve resimleri doğuran bir tasarruf değil, "tarhına izin veren" yani tarhının şartını teşkil eden bir tasarruftur. Binaenaleyh şart-tasarruf mahiyetindedir.[65]

Bütçe yalnızca biçimsel bir kanun, yürütme organına harçamalar yapmak ve vergileri toplamak yolunda izin veren bir yasama organı tasarrufudur.[66]

2. Bütçe Yasasının Diğer Yasalarla İlişkilendirilmesi, Karşılaştırılması

a. Bütçeye bütçe dışı hükümler konulamaması ilkesi

Anayasa 161 son fıkraya göre bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamayacaktır.[67] Gerçekten de bütçe kanununun TBMM'de görüşülmesi ve kabulü diğer kanunlardan ayrı bir usule göre ve zamanlaması Anayasa'da gösterilmiş bir takvime göre yapıldığından, genel nitelikteki düzenlemelerin ve vergi kanunlarında değişiklik içeren hükümlerin bütçeye konması, bütçenin usul ayrıcalığından hükümetin başka konularda da yararlanması sonucunu doğurabilirdi.[68]

Bütçelere çoğu kez uzun süreli organik kanunları, vergi kanunlarını, vs.yi ilgilendiren hükümler konulması, bütçe görüşmelerinin hararetinden ve muayyen vakte yetiştirilmesi zaruretinin doğurduğu sıkışıklıktan istifade etmek suretiyle o hükümleri parlamentodan alelacele geçirmek arzusundan doğmuş olup bu çeşit hükümlerden, hem bütçe hem de esas kanunlar zarar görmüştür.[69]

Anayasa, hükümetin bütçe ile ilgili olmayan hükümleri bütçeye koymasını menetmekle, bu konuların Meclisçe daha serbest bir görüşme zamanında değerlendirilmesini istemiştir.[70]

Gider ödenekleri toplamı, gelir tahminleri toplamı, bütçe açığı varsa nasıl kapatılacağı ve mali yıla ait olan ve o yıl gelir ve giderleriyle ilgili bulunan hükümler

---

65 ONAR, age, s. 1045,

66 BULUTOĞLU,age, (TVS), s.9.

67 Bütçedeki atıflarla ilgili bak. GÖZDE Tamer, Bütçe Kanunlarında Atıfta Bulunan Mevzuat, Ankara 1989.

68 BULUTOĞLU,age, (TVS), s. 9.

69 FEYZİOĞLU, age. s. 211.

70 BULUTOĞLU, age, (TVS), s. 9.; Burada Anayasa 73 IV'ün varlığı nedeniyle geçerliliğini bir ölçüde kaybetmiş olmakla beraber Bulutoğlu şunları ifade etmektedir: *"Anayasa bütçe kanununa "bütçe ile ilgili hükümler dışında" hiç bir hüküm konamaz diyor. Vergilerin bütçe ile ilgili olmadığını iddia edemeyiz. Yasaklamada genel kural niteliğinde hükümler konamaz denmediğine göre, bütçe ile doğrudan ilgili olan bir takım hükümlerin bütçe kanununa konmasına karşı anayasal bir engel yoktur. Örneğin hükümet bütçe denkliğini sağlamak için vergi tarifelerindeki değişiklikleri bütçe kanununun yürürlük maddeleri arasına koyabilir. Belki kısıtlamayı sadece yeni vergi kanunu, vergilerle ilgili yeni genel kural niteliğinde hükümler olarak anlamak, iktisat politikasında yasama ve yürütme güçleri dengesi konusundaki çağdaş parlamento eğilimlerine daha uygun olur."*

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

dışındaki hükümler bütçe yasasının metninde giderek artmakta ve bütçeyle doğrudan ilişkili olmayan bazı hükümler dahi yer almaktadır. [71]

b. Sonradan çıkan mahsus vergi yasalarının bütçe üzerinde etkinliği

aa. Uygulanabilirlik açısından

Somut bir olayın hukuki durumu hakkında değer hükmü verirken, hakim hukuki değer ölçüsü olarak "kullanacağı" normları araştıracaktır. Bu araştırma, bulunan normların kullanılabilirliğinin veya alet olarak kullanılan norm açısından ifade edersek işlerliğinin, teknik adı ile uygulanabilirliğinin değerlendirilmesini gerektirir. Normların hukuki değerinin araştırılması demek olan bu değerlendirme, 1) yürürlük, 2) geçerlik, 3) zaman bakımından uygulanırlık, 4) yer bakımından uygulanırlık ve 5) yorum açılarından yapılır. [72]

Bir normun uygulanabilmesi için yürürlük ve geçerlik açılarından değerlendirme yetmez. Zaman bakımından uygulanırlık da aranır. Zira yürürlük ile zaman bakımından uygulanırlık farklı şeylerdir. [73]

Yürürlükte olan normun uygulama zamanını belirtmenin yasa ile yürütmeye bırakıldığı ve yürütmenin ihtiyaca göre, normu uygulamaya koyduğu veya uygulamadan kaldırdığı vardır. Buna yürürlükte iken uygulamadan kaldırma meselesi diyeceğiz. Kaide yürürlüğe giren kanunun derhal uygulanmağa başlaması ve yürürlükten kalkıncaya kadar uygulanır olmasıdır. Derhal uygulanırlık, derhal yani yürürlüğe girer girmez ortaya çıkan olaylara uygulanabilmesidir. [74]

Vergi mükellefiyetlerini, vergilerin tahsil usullerini koyan Bütçe kanunları değil, vergi kanunlarıdır. Mali yıl bitmekle bu kanunların hükümleri ortadan kalkmaz, gene devam eder. Yalnız bu hükümler *nakıs* bir mahiyettedir. Medeni hukuk terimiyle *mevkuf*tur; yürürlüğe girmeleri salahiyetli makamın izin ve icazetine, bunu tazammun eden kararına bağlıdır; bu karar da bütçedir. [75]

Kanımca bütçe yasası da mahsus vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanması yönünü etkileyen bir düzenlemedir. Şöyle ki vergi kanunları yürürlükte

---

71 COŞKUN Gülay, Kamu Mali Yönetimi, Ankara 1978, s. 72.

72 KUNTER Nurullah, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, İstanbul 1989, s. 557.

73 KUNTER, age, s. 567, 568.

74 KUNTER, age, s. 568.; devamla;"Yürürlük normun yürürlükte olduğu süre içindeki olaylara uygulanması demek olduğu halde, normun yürürlükten önceki olaylara uygulandığı da vardır. Buna geçmişe uygulanırlık (makable şümul) denilir. Buna yürürlük öncesine uygulanırlık da denilebilir. (Mesela ceza verildiği sırada yürürlükte olan kanun suç tarihindeki kanuna göre lehte ise, yeni kanun yürürlükte olmadığı sırada işlenmiş olan suça da uygulanır).
Nihayet, yürürlükten kaldırılan normun yine de uygulandığına rastlanmaktadır. Mesela lehte olan eski kanuna göre ceza verilmesinde durum böyledir. Buna yürürlük sonrası uygulanırlık denilir."

75 ONAR, age, s. 1045.

olmalarına rağmen ancak bütçede tarafından verilecek izin ile uygulanma vasfına kavuşabilmektedirler. Demek oluyor ki bütçe, yürürlükte olan vergi normlarını o yılın ihtiyacına göre uygulamaya koyup, uygulamadan kaldırabilmektedir. Buna göre, bütçe hakkında hüküm koymadığı, kendisinden sonra yürürlüğe giren bir mahsus vergi yasasının da uygulanırlığına engel teşkil etmektedir. Çünkü bu yasa bütçe yasasında sayılmamakla, yer almamakla uygulanabilirlik vasfına erişememektedir.

bb. Değiştirilebilirlik , ilga edilebilirlik açısından

Yeni norm ya açıkça "eski norm ilga edilmiştir" der, yahut eskisine aykırı bir kural getirir. Hukuk düzeninin bir bütün, bir sistem oluşu normların birbirine aykırı olmamasını gerektirdiğinden sonradan çıkan normun- eğer istisna sözkonusu değilse- , eskisini üstü kapalı biçimde ilga ettiği kabul olunarak aykırılık yok edilir. İstisnalarda durum farklıdır, zira üstü kapalı ilga, istisna oluş ile bağdaşamaz. [76]

Üstü kapalı ilga, önceki ve sonraki kanun hükümleri arasında bir çatışmanın olduğu ve kanun koyucunun sonraki kanun metninde, ilga ile ilgili bir kural koymadığı durumlarda sözkonusudur. [77], [78]

Gerçekten üstü kapalı ilganın temelinde, ilgayı kabul ettiğimize göre, aykırılık var demektir. Halbuki aykırılık ile istisna oluş farklı şeylerdir. Nitekim aynı tarihte kabul edilen bir kanun (veya Anayasa) içinde iki madde birbirine aykırı olamaz. Bunlardan birini kaide, diğerini istisna kabul etmek mantık zorunluğudur. Şu halde iki norm arasında, aykırılık olup olmadığı sorunundan önce, kaide- istisna ilişkisi olup olmadığı araştırılmalıdır. Bu da istisnanın, hukuk düzeninin bütünlüğüne ters düşmeyecek biçimde anlaşılması ve ölçüsünün tayin edilmesi demektir ki bir yorum meselesidir. [79]

Anayasanın 161. maddesinin son fıkrasında yer alan "bütçe ile ilgili hükümler" deyimi, mali nitelikte hükümler anlamında değil, bütçenin uygulanması ile ilgili, uygulamayı kolaylaştırıcı veya, kanun konusu olabilecek yeni kuralı kapsamaması koşulu altında, açıklayıcı nitelikte hükümler olarak düşünülmelidir. Her kanunda harcamalara yol açan ya da belli kaynaklardan gelir sağlayan hükümler bulunabilir. Bir yasa kuralının bütçeden harcamayı gerektirir veya bütçeye gelir

---

[76] KUNTER, age. s. 558.

[77] TEZİÇ Erdoğan, Anayasa Hukuku (Genel Esaslar), 2. bası, İstanbul 1991, s.50.

[78] - Önceki ve sonraki kanunların her ikisi de özel nitelikte iseler, sonraki yürürlüğe giren öncekini üstü kapalı ilga eder.
- Önceki ve sonraki kanunların her ikisi de özel nitelikte iseler, sonraki kanun önceki kanunun çelişen hükümlerini ilga eder. (40/15, 15.3.1966, AMKD 4, s.90.)
- Önceki kanun genel, sonraki kanun özel ise, özel kanunun düzenlediği konularda genel kanun hükümleri ilga edilmiş sayılır.
- Önceki kanun özel, sonraki kanun genel nitelikteyse ve genel kanun özel kanunun öngörmediği bir konuyu düzenlemişse, özel kanun ilga edilmiş sayılmaz, fakat özel kanunun genel kanuna aykırı bulunan hükümleri ilga edilmiş olur. :(TEZİÇ, age., s.50.)

[79] KUNTER, age. s. 559.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

getirir nitelikte olması, onun Anayasa 161 IV'de öngörülen "bütçe ile ilgili hükümler" deyiminin kapsamı içinde sayılmasına olanak vermez. Aksi halde, harcamaları içeren kamu hizmetlerini kamu hizmetlerini düzenleyen kanunlarla tüm vergi kanunlarının bütçe ile ilgili sayılarak, değiştirilmeleri veya kaldırılmaları için bütçe kanunlarına hüküm konulabilirdi. Anayasa 161 IV'ün kapsadığı sınırlamanın ereği bu yolu kapatmak, bütçe kanunlarını yabancı hükümlerden ayıklamaktır.[80]

Anayasa Mahkemesi'nin kökleşmiş içtihadına göre[81], maddenin gerekçesinde de belirtildiği gibi, bütçe yasaları öteki yasalardan ayrı olması nedeniyle, bir yasa kuralı nasıl aynı nitelikte bir yasa kuralıyla değiştirilebilirse *bütçe yasaları da aynı yöntemle hazırlanmış ve kabul edilmiş yasalarla değiştirilebilecektir.*

Özet olarak, Anayasa 161, IV *"bir yasa kuralının bütçe yasası veya bir bütçe yasası kuralının genel anlamdaki bir yasa kuralı ile değiştirilmesine veya kaldırılmasına"* olanak tanımamaktadır; yasaların gelir veya giderlerle ilgili hükümlerinin ya da bütçe yasalarının hazırlanması ve uygulanması ile doğrudan doğruya ya da dolaylı ilgisi bulunan kuralların bütçe yasasıyla değiştirilebilmesi, Anayasa'nın yalnız bütçe düzenlemeleri için, özellikleri gereği, ayrıcalıklı olarak öngördüğü pek sınırlı yasalaşma yöntemine anayasa koyucunun ereğine aykırı bir genişlik ve genellik kazandırır.[82]

Anayasanın birbirinden tümüyle ayrı düzenlediği bu değişik yasama yöntemlerinden ve biçimlerinden belli birisine göre oluşturulmuş bir yasama belgesinin değiştirilmesinin veya kaldırılmasının da ancak aynı yöntemlerden ve yollardan geçilerek sağlanabilecektir. Hukukun genel kuralları da, hukuk alanında geçerli olan ve niteliğine göre değiştirilmesine veya kaldırılmasına da engel bulunmayan herhangi bir belgenin değiştirilmesinin veya kaldırılmasının, tersine bir hüküm olmadıkça veya yetkili bir mahkeme kararı bulunmadıkça, o belgenin hazırlanmasında ve geçerli hale gelmesinde uygulanmış bulunan yol ve yöntemlerden geçirilmek suretiyle mümkün olabileceği doğrultusundadır.[83]

Demek oluyor ki , kanun konusu olacak hükümlerin bütçe kanununda yer almasına, veya bir kanun hükmünün bütçe kanunu ile değiştirilmesine veya kaldırılmasına veya bütçe kanununda bulunması gerekli bir hükme öteki kanunlarda yer verilmesine olanak bulunmadığından, *bu kurallara uyulmadan çıkartılan* yasa veya Bütçe Kanunu, Anayasa'ya aykırı olacaktır. [84]

Yürürlükleri tartışılan bütçe kanununun ve mahsus kanunun her ikisinin de birer yasa oldukları tartışmasızdır. Ancak mahsus vergi kanunu bütçe hükümlerini

---

[80] Anayasa Mahkemesi, 26.1.1984, 9/1, (RG, 13.12.1984); 15.11.1984, 11/11 (RG 22.2.1985).

[81] Anayasa Mahkemesi, 4.7.1995, 23/25, ; Anayasa Mahkemesi, 30.1.1992, 8/5, (AMKD, Ankara 1995, sy. 30.; Anayasa Mahkemesi, 26.6.1996, 30/27, (AMKD, Ankara 1997, sy.32)

[82] Anayasa Mahkemesi, 21.12.1978, 40/66 (AMKD, Ankara 1979, sy.16, s. 390.

[83] Anayasa Mahkemesi, 21.12.1978, 40/66, AMKD, Ankara 1979,.sy, 16, s.388.

[84] Anayasa Mahkemesi, 9.12.1976, 34/52, AMKD, sy. 14, Ankara 1977, s. 416.

ilga edemez ve onlara bir istisna oluşturamaz. Çünkü bütçe kuralları yukarıda belirtildiği gibi özel bir anayasal prosedüre tabi olarak yasalaşmaktadır. Demek oluyor ki bütçe yasasının özelliği dolayısıyla bütçe ile mahsus vergi kanunları ilişkilendirildiklerinde aralarında yürürlük açısından öncelik sonralık ilişkisi vasıtasıyla istisna oluşturma ya da çelişen hükümlerini üstü kapalı ilga sonuçlarına varılamayacaktır. Bir diğer deyişle, sonradan çıkan mahsus vergi yasası bütçe yasasının istisnası olamayacaktır ve onun çatışan, çelişen hükümlerini ilga edemeyecektir.

5. ANAYASA MAHKEMESİNİN SONRADAN ÇIKAN KANUNUN BÜTÇEYE ETKİSİYLE İLGİLİ UYGULAMASI

I. Anayasa Mahkemesi'nin Karardaki Yaklaşımı

"....

Başvuru kararında, 3986 sayılı Yasa ile getirilen düzenlemenin olağanüstü bir vergi olduğu iddiasının kanıtı olarak, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 39. ve 42.maddeleri gösterilmekte; bütçe yasası ile verilen yetki dışında vergi alınamayacağı, oysa 3941 sayılı 1994 Mali Yılı Bütçe Yasası'na bağlı B ve C cetvellerinde 3986 sayılı Yasa'ya yer verilmediği belirtilmektedir.

Hukukumuzda yasalar arasında hiyerarşik farklılık bulunmadığından yasanın yasaya uygunluğu zorunluluğu yoktur. Sonraki Yasa (Lex posterior) durumunda olan 3986 sayılı Yasa önceki yasanın kendisiyle çalışan (çatışan ya da çelişen olacak) kuralları yerine geçer.

Ayrıca, 1994 Mali Yılı Bütçe Yasası'nın (C) cetvelinin sonunda 'Bu cetvellerde herhangi bir şekilde belirtilmeyen Umumi ve Hususi Bilcümle Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Kararname, Tüzük, Yönetmelik, Genel Tebliğ vesair mevzuat ile ikili ve çok taraflı her türlü anlaşmaların, gelir,tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin hükümleri denilerek çok geniş kapsamlı bir hüküm konulmuştur.

Öte yandan, 3986 sayılı Yasa'nın öngördüğü vergiler, bir kez alınmaları nedeniyle olağanüstü olarak nitelendirilse bile, bu uygulamanın mutlaka olağanüstü halin ilanını takiben yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Önemli olan devlete ait vergilendirme yetkisinin, Anayasa'ya ve Anayasa'nın öngördüğü vergilendirme ilkelerine uygun kullanılmasıdır.

Anayasa'da bir defaya mahsus vergi salınmasını engelleyen herhangi bir kural bulunmamaktadır ve itiraz konusu kuralların, bu nedenle Anayasa'nın 2. maddesine aykırı bir yönü yoktur. [85]

II. Yaklaşımın Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi bu kararında anayasaya aykırılığı iddia edilen mahsus vergi kanunun uygulanabilirliği yönü yerine üst norm bazında anayasaya aykırılığı yönünü ele almış ve bu yolda yaptığı saptamada anayasaya aykırılıkla karşılaşmamıştır.

---

85 Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 6/29, (RG. 10 Şubat 1996; 22550).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Anayasa Mahkemesinin gittiği yön isabetsizdir. Çünkü olaydaki bağlamda mahsus yasaya yön veren düzenleme Genel Muhasebe Kanunu değil , yürürlükte olan o yılın Bütçe Yasasıdır. Her ne kadar Bütçe Kanunu anayasa emri gereği Genel Muhasebe Kanunun kuralları doğrultusunda yürürlük kazanan bir yasa olsa da, şart tasarruf niteliğinde ve özellikli bir kanun olarak (ancak üstün kanun olarak değil), *mahsus yasaların uygulanmasının koşullarını teşkil etmektedir.*[86] Durum Yüksek Mahkeme tarafından bu yönden ele alınıp mahsus yasanın hukuk tekniği açısından mevkuf norm olması itibariyle onun yürürlükte bulunan ancak uygulanamaz bir kural olduğunun saptanması gerekirdi.

Ayrıca sözkonusu kararda önceki yasa olarak Genel Muhasebe Yasasının mı yoksa Bütçe Yasasının mı ele alınmış olduğu açık değildir. Şayet kararda yürürlük açısından önceki yasa olarak Genel Muhasebe Yasası kastediliyor ise, bu ikisinin de özel yasalar olmaları ve tamamen farklı alanları düzenlemeleri ve değişik amaçlarının bulunmaları itibariyle birbiriyle bağlantısızdırlar. Örneğin birisi bütçe düzenlemelerini hedeflerken diğeri belli bir alana vergi koymaktadır. Böylelikle önceki yasa sonraki yasa ilişkisine sokulmalarındaki yaklaşım isabetsizdir. Yine şayet kararda önceki yasadan murat edilen bütçe yasası ise, bütçe yasası ile özel kanunun yukarıda açıkladığımız ve Anayasa Mahkemesi'nin kökleşmiş içtihadına dayandırdığımız nedenlerle çatışması ve birbirlerinin kurallarını değiştirmeleri kesinlikle gündeme gelemeyeceğine göre Anayasa Mahkemesinin kararı bu açıdan da hatalıdır.

Kanunların iptali sebebi, Anayasaya aykırılıktır. Bu sebep, normal olarak, kanunun hukuk bakımından varlığının kabul edildiğini göstermekle ancak dar manada Anayasaya aykırı olmamakla beraber, hukuk bakımından yok saymayı gerektirecek sebepler de olabilir. Hukuk bakımından var gibi gözüken kanunun var olmadığının genel olarak yani herkes tarafından belirlenmesini Anayasamız kabul etmediğinden, Anayasa Mahkemesi bu durumlarda, Anayasaya aykırılık kavramını genişleterek iptal kararı vermelidir. Zira yok sayılması gereken bir kanunun,dar manada Anayasaya aykırı değil diye ortada tutulması, hukukun temeline aykırı düşer. Yokluk sebebi ile de olsa verilen karar, iptal kararı olduğundan geneldir yani olayla sınırlı değildir. [87]

Ancak ele aldığımız örnekteki yasa yürürlükte olmakla beraber uygulanırlık niteliğine sahip değildir. Acaba Anayasa Mahkemesi böyle bir yasayı iptal edebilecek midir? Kanımca bunu yapabilmesi gerekir. Çünkü uygulanma kabiliyeti olmayan bir yasanın hukuk düzeninde etkilerini meydana getirmekten bir şekilde alıkonulması şarttır.

Aslında normun uygulanabilirliğinin saptanması, meseleye ilk derece mahkemesinde elkoymuş bulunan yargıcın görevidir. Şayet yargıç, meseleyi anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesinin önüne göndereceğine, kendisi sözkonusu normun uygulanamaz mahiyette olduğunu saptasaydı, sözkonusu kanunun

---

[86] Bak. § 4'deki açıklamalar.

[87] KUNTER age. s. 565, 566.

hükümleri uygulama yeri bulamayacaktı ve meselenin de bu kadar dallanıp budaklanması önlenerek köklü bir çözüm ortaya çıkmış olacaktı.

III. Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı

Anayasa 153 son gereği Anayasa Mahkemesi Kararları Resmi Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlayacaktır.

Anayasa 152 son ise, Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmi Gazete'de yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamayacağını hükme bağlamaktadır.

Anayasa Mahkemesinin ret kararları Anayasaya uygunluk yargısını da beraberinde getirirler; iptal kararları ise parlamentoya yol gösterirler. [88]

Bu bağlamda sözü edilen Anayasa Mahkemesi'nin hukuk tekniği açısından hukukla bağdaşmayan ve sonuçta bütçe hakkı gibi önemli bir kuralı zedeleyen kararına göre, bütçe uygulamaları sırasında ön izin alınmadan çıkartılan vergi kanunları Anayasaya uygundur yargısı ile karşılaşılmış olmaktadır.

6. SONUÇ VE ÖNERİ

Devletin mali yükümlülük koyması , ya da bir işe veya hizmete para ayırması, ulusa ait egemenlik hakkının kullanılmasının görünümleri olduğuna göre, bu işlerin bir sistem ve program içerisinde belli birtakım hukuk kurallarına uygun olarak yapılması kaçınılmazdır. İşte bu görünümler yine ulusun egemenliğinin ve onun uzantısı olan bütçe hakkının kullanılması ile bütçe yasalarına konu teşkil etmektedirler.

Bütçe hakkının ihlal edilmesi ulusun egemenlik hakkının zedelenmesine yol açacağına göre, gelenekselleşmiş ya da anayasalarda yer alan bütçe ilkelerine yasamanın ve yürütmenin titizlikle uymaları gerekmektedir.

Mevzuatımızda kökleşmiş bazı bütçe ilkelerine anayasada yer verilmemiş olması, bütçe hakkının gerçekleştirilmesine büyük ölçüde engel olmaktadır. İşte anayasal boyutta olmayan bütçede gelirler yönüyle ön izin ilkesinin bu özelliği nedeniyle uygulanamayışı hukuksal teknik açısından isabetsiz bulunduğu gibi bütçe hakkını da ihlal etmektedir.

Tebliğde ele alınan gerekçeler doğrultusunda özgün bir yasa olan bütçe yasasının C cetvelinde toplanmasına izin verdiği vergi gelirleri dışında kalan, bütçe yasasının uygulanması sırasında yürürlüğe konan mahsus vergi yasaları ile gündeme getirilen yükümlerin, bunların bütçe yasasına istisna olamayacakları ve sonradan çıkan kanun olarak onu ilga edemeyecekleri teknik hususları gözönünde bulundurulmadan, bütçede ön izin ilkesi mali hukuk ilkesi düzeyindedir, anayasal

---

[88] ÖZBUDUN Ergun, ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, "Türkiye Raporu", Anayasa Yargısı, 7. Avrupa Anayasa Mahkemeleri Konferansı, s.191.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ilke değildir diye bu kuralın dışında bırakılması bir hukuk devleti ayıbı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bütçe yasasının uygulanması sırasında çıkartılan vergi yasalarına da sözü geçen ilkenin uygulanırlığı için bunun anayasal düzeyde olmasına ihtiyaç yoktur. Mevcut mevzuatımız çerçevesinde ilke gelirler yönüyle de bir şart tasarruf olan bütçe yasasının yürürlüğü ve bağlayıcılığı doğrultusunda uygulanabilirdir yani hukuksal düzenimiz bu uygulanabilirliği sağlamaktadır.

Ancak uygulamada tereddütlere ve çarpıklığa yol açmamak, onları ortadan kaldırmak için hemen her alanı ayrıntılarıyla düzenlemiş bulunan Anayasamızın bu ilkeye ilişkin suskunluğunu bozması gereği bulunmaktadır. Aksi takdirde bütçede ön izin ilkesinin anayasal ilke değil diye acemi bir şekilde zedelenmesiyle birey ve toplum açısından temel hak ve özgürlüklerin kazanımı noktasında ihlaller gündeme gelecektir. Bir başka anlatımla, adımların bundan böyle tüm düzeni bütçe hakkının son aşamasından başlayıp verginin yasallığı ilkesinin ihlaline ve bize şu anda zamansal olarak çok uzak görünen ama yavaş yavaş çığlıklarını işitir gibi olduğumuz Magna Carta Libertatum ortamına ve koşullarına, hatta daha da öncesine geri götürmesi sözkonusu olacaktır.

Gerçekte varlığı itibariyle gereksinimden kuşku duyulmayan bütçede ön izin ilkesinin gelirler yönüyle de anayasada yer almasında bir zorunluluk olmamakla birlikte uygulamadaki karmaşa karşısında bütçe hakkının duraksamasız ve koşulsuz uygulanması ve korunması için yararlı ve gereklidir.

Varılan sonuç bu olunca sözkonusu düzenlemenin anayasanın hangi maddesinde yapılabileceği sorusu karşımıza çıkacaktır.

Bu yönde bir hükmün vergi ödevi ile ilgili maddeye konulması hususundaki mevcut bir öneriye göre[89], "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden elde edilecek gelirlerin tümü ait oldukları yıl genel bütçesinde yer alır." hükmü bu maddenin sonuna yerleştirilebilecektir.

Ayrıca " Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tarh ve tahsil edilebilmeleri için ilgili yılın genel bütçesinde yer almaları şarttır" şeklinde bir hükmün de Anayasa 161 sonda yer almasında kanımca bir engel bulunmamaktadır.

---

89 Vural Fuat SAVAŞ, "Yeni Anayasa İçin Ekonomik Anayasa Önerileri", Anayasa Yargısı, c.11, Ankara 1994, s. 219.

KAYNAKÇA

1. Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergileri
2. AKSOY Şerafettin, Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Bütçe-Maliye Politikası, İstanbul 1991.
3. BULUTOĞLU Kenan, Kamu Ekonomisine Giriş, Devletin Ekonomik Bir Kuramı, İstanbul 1988.
4. BULUTOĞLU Kenan, Türk Vergi Sistemi (TVS), 5. bası, İstanbul 1976.
5. BÜYÜKLÜ Şinasi, KAMİLOĞLU Mehmet, 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu Açıklaması, Ankara 1987.
6. COŞKUN Gülay, Kamu Mali Yönetimi, Ankara 1978.
7. ÇAĞAN Nami, "Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü", (I), Anayasa Yargısı, c.2, Ankara 1986, s. 199-224.
8. ÇAĞAN Nami, "Anayasa Yönünden Fonlar", (II), Anayasa Yargısı, c.7, Ankara 1987, s. 107-124.
9. ÇAĞAN Nami, "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi", (III), Bahri Savcı'ya Armağan, Ankara 1988, s. 210-221.
10. DİKMEN Orhan, Maliye Dersleri, Birinci Kitap, 2. bası, İstanbul 1964.
11. ERGİNAY Akif, "Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri", Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur'a Armağan, Ankara 1983, s. 57-67.
12. FEYZİOĞLU Bedi N., Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe, 6. basım, İstanbul 1981.
13. GÖZDE Tamer, Bütçe Kanunlarında Atıfta Bulunan Mevzuat, Ankara 1989.
14. GÜLSEVEN Mustafa, 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu ve İlgili Mevzuat, Ankara 1997.
15. GÜRSOY Bedri, Kamusal Maliye, c. 2, Bütçe, Ankara 1980.
16. GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul 1998.
17. JENNINGS Ivor, Magna Carta And Its Influence In The World Today, London 1965.
18. KANETİ Selim, "Bütçe Hukuku", Yayınlanmamış Ders Notları, İstanbul 1983.
19. KANETİ Selim, "Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I), İktisat ve Maliye Dergisi, c. XXXVI, Ağustos 1989, sy. 8, s. 319-332.
20. KUNTER Nurullah, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 9. bası, İstanbul 1989.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

21. KIRATLI Metin, Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu), Ankara 1966.

22. ONAR Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, c. I, 2. bası, İstanbul 1960.

23. ÖZBUDUN Ergun ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, "Türkiye Raporu", Anayasa Yargısı, 7. Avrupa Anayasa Mahkemeleri Konferansı, s. 181-206.

24. SAVAŞ Vural Fuat, "Mali Anayasanın Temel Konuları", (I), Anayasa Yargısı, c. 8, Ankara 1991, s. 333-370.

25. SAVAŞ Vural Fuat, "Yeni Anayasa İçin Ekonomik Anayasa Önerileri", (I), Anayasa Yargısı, c.11, Ankara 1994, s. 215-226.

26. TEZİÇ Erdoğan, Anayasa Hukuku (Genel Esaslar), 2. bası, İstanbul 1991.

27. TÜRK İsmail, Kamu Maliyesi, Ankara 1992.

28. ULUATAM Özhan, Kamu Maliyesi, 4. bası, Ankara 1991.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

KISALTMALAR

age..... adı geçen eser

agm.....adı geçen makale

AMKD .....Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi

AY.....Anayasa

Bak.....Bakınız

c. .....cilt

dn. .....dipnotu

MUK .....Muhasebe-i Umumiye Kanunu

RG..... Resmi Gazete

s. .....sayfa

sy. ..... Sayı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA
ÜNİVERSİTESİ

TARTIŞMA

Prof. Dr. Bedi FEYZİOĞLU..-Efendim, arkadaşımız bütçenin hukuki inceliklerinin nerelere kadar götürülebileceklerini etraflı bir şekilde anlattı. Tabii burada değişik görüşler ileri sürülebilir. Önceden tasdik ilkesi ile önceden izin verilmesi prensibi, ikisi birbirinden farklı şeyler ve değişik ülkelerde değişik. Burada önceden tasdik prensibini esas alıp arada çıkan vergi kanunlarındaki değişikliğin o bütçe yılı içinde uygulanıp uygulanamayacağının konusunu arkadaşımız etraflıca irdeledi ve Anayasa Mahkemesi'nin uygulanabilir şeklinde verdiği kararı gene hukuk prensibinde ve anayasal hukukta uygun görmedi. Tabii bu da bir görüştür. Tabii her görüşe itibar ve yerine göre değer verilmesi gerekir. Yani önceden tasdik ile önceden izin verilmesi, onlar birbirinden farklı ve devletler içinde uygulamalar farklıdır. Bizim gibi Kontinental sisteme bağlı olanlarda önceden tasdik usulü vardır. Fakat İngiltere ve benzeri bir çok ülkeler de önceden izin verir. Fakat bütçenin tasdiki uygulamaya girildikten birkaç ay sonra yapılır, halen de öyle devam eder. Evet efendim, iki tebliğ sahibine de özel, biraz dinlemesi ve takibi biraz dinleyiciler için kolay oldu mu? O kadar hukuki inceliğe fazlaca yer veren tebliğlerinden dolayı teşekkür ederim. Şimdi efendim bir yarım saat yine sayın Rektör'ün kokteyline vakit kalacak, saat 6'ya kadar söz almak isteyen dostlar varsa, onlara sırasıyla söz vereceğiz. Buyurun, buyurun sayın Rektör'ümüz, buyurun.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Ben iki hususta konuşmacılarımızın görüşlerini almak istiyorum. Birincisi; anayasamızda öngörülen hükme göre devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır. Bu hüküm var. Bu diğer kamu tüzel kişileri sözcüğü konusunda, kapsamı konusunda bir anayasal yargı var mı, ben bilmiyorum, bilmek istiyorum. Bu konuda bir kapsam sözkonusu mu? Bu birinci husus. Bu konuda diğer kamu tüzel kişileri olmakla birlikte bu hükme aykırı olarak yıllık mesela harcamalarını yıllık bütçeyle düzenlemeyen kuruluşlar var mı? Yoksa bunda bir tereddüt yok. İkinci husus, gene anayasamızın 61 Anayasası'ndan farklı olarak getirdiği bir hüküm var. Gider artırıcı yasa tasarılarında mutlaka mali kaynak gösterme zorunluluğu var. İstikrar ilkesine aykırı olmamak üzere mali istikrarı bozmadan buna bir kaynak göstermek, bir tür denk bütçe ilkesini getiriyor. Bu konuda herhangi bir şekilde somut uygulama ne şekildedir? Tabii bunu belki arkadaşlarımız ifade edemeyeceklerdir, yani bugün meclis de yasama organı da gider artırıcı çeşitli hemen hemen bütün yasaların da gider artırıcı olduğunu düşünürsek bu konuda somut mali kaynak gösterme ne şekilde olabiliyor? Ve bu konuda herhangi bir hukuki iflak doğmuş mudur? Teşekkür ederim, sayın arkadaşlar.

Prof. Dr. Halil NADAROĞLU -Sayın başkan; iki arkadaşımızı da zevkle, dikkatle, istifade ile dinledim. Benim sorum, özellikle sayın Gülsen Güneş'in bu konudaki düşüncesini öğrenme amacına yönelik. Sayın Rektör bir noktaya da

değindi. Bu anayasada yeralan bütçe kanunu görüşülürken gider artırıcı, gelir azaltıcı teklifler yapılamıyor. Tabii pratikte herşeyin bir çaresi bulunabiliyor. Biliyorsunuz uygulamada şöyle bir sonuç doğuyor. Yani bir takım yasal hülle yapmak kabilinden başka taraftan indirim yapıyorlar, öbür taraftan denge bozulmadı diyorlar. Bu bir hukuki hülle diyelim. Fakat anayasal mali düzen, bizim bu şeyin başlığı, şu açıdan değerlendirilemez mi? Şimdi anayasamızda bizim değiştirilmesi dahi teklif edilemeyecek anayasa hükümleri var ve zikredilmiş. Ama meclis içindeki görüşmelerde gider artırıcı, gelir azaltıcı teklifin yasaklanması, ki bunun kaynağı İtalyan Anayasası'dır, oradan alınmıştır ve bana göre de çok haklıdır. Suistimal ediliyor uygulamada, ama buna rağmen demokratik haklar açısından bir sakınca yaratmıyor mu? Yani herşey parlamenter rejimde parlamentoda anayasaya aykırı düşmemek kaydiyle meseleler görüşüldüğü zaman oradaki temsilcilerin yasama hakkını sınırlamış olmuyor mu? Gider artırıcı tekilf yapamayacak, gelir azaltıcı teklif yapamayacak. Bu, bütçe komisyonunda yapılıyor da orada niye yapılamıyor? Demokratik haklar bakımından acaba sakıncası var mı yok mu? Ama uygulama açısından isabetli olduğunu peşinen teklif ediyorum. Çünkü aksi olursa çok suistimal ediliyor. Oy avcılığına yönelik davranışlarla çok suistimal ediliyor. Bu konudaki düşünceleri nedir? Yabancı literatürde bazı şeylere rastladılar mı? Teşekkür ederim.

Dr. Veysi SEVİĞ -Efendim, ben konuşmacılara teşekkür ediyorum. Sayın Gülsen Güneş'e bir soru yöneltmek istiyorum. Sayın Rektörüm de bu konuya değindi, ama anayasanın iki maddesinde de bir terim kullanılıyor. İkisi de belli bir amaca yönelik oluyor. Bu terimlerin kullanıldığı bir maddeyi çok kullanıyoruz. 163. maddede mali kaynak, fakat 65. maddede de bir mali kaynak terimi var. Diyor ki devlet sosyal ve ekonomik alanlarda anayasa ile belirlenen görevlerini ekonomik istikrarın korunmasını gözeterek mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir. Burada mali kaynak, öyle bir sınırlayıcı anlamda kullanılıyor ki bir tarafta mali kaynağınız yoksa harcama yapamayacaksınız bir taraftan da diyor ki mali kaynak varsa yaparsınız yoksa yapamazsınız. Şimdi buraya geldiğimiz vakit devlet bütçesindeki açığın veya borçlanmanın bir hukuki sınırı varmış gibi geliyor bana. Bu konuda sayın Güneş'in görüşünü almak istiyorum. Teşekkür ederim.

Doç. Dr. Pınar AKKOYUNLU -İstiyorum, daha doğrusu belki iki yorum, biri Güneri Akalın hocamızın değindiği bir konu. Belki kendisi de başka zaman değinir. Kamu mallarının bütçe ile finansmanı sırasında meclisteki bu bütçeye oy veren kişileri, bütçeyi onaylayan kişileri meclise getiren, oy verenlerle vergi verenler arasında bir bağlantı koptuğu vakit, hocamızın deyimiyle bedavacı seçmen oluşuyor mu? Yani finansmanı yapanla o konu için onay veren milletvekilleri eğer o kişileri temsil etmiyorsa vergi ödeyenleri temsil etmiyorsa bu kopukluk, bedavacı seçmen diyebileceğimiz konuyu ortaya çıkartıyor mu? Doğan her kişiye potansiyel bir vergi mükellefi gözüyle bakıp acaba nüfus cüzdanı ile birlikte bir vergi numarası da verilebilir mi? Bu da bir çözüm olur mu? İkinci merak ettiğim bir nokta, belki siz sayın oturum başkanı Feyzioğlu hocaya sormam gerekiyor. Bütçe yasa tasarısı mecliste reddedildiği vakit güven oyu almış olan bir hükümet istifa etmeli mi yoksa sadece bu bir araçtır deyip geçici bir bütçeyle yenilemeli mi ? Bildiğim kadarıyla biz de bunun iki tür uygulaması sözkonusu oldu.

Bunun acaba anayasayla bağlantılı olarak , güven oyu almış hükümetin bütçesi ret edilince ne olur, bu hükümetin tamamı ile kendi iradesine mi bırakılır. Teşekkür ederim.

Evet buyurun.....

Konuşmacı hocalarımdan iki tane soruya cevap almak istediğimi belirtmek istiyorum. Bunlardan birincisi, Bütçe hakkı ve önceden tasdik ilkesine aykırı uygulamanın yani 1994 yılındaki 3986 sayılı yasanın uygulanmasından sonra, bütçeye tesiri, ne şekilde olmuştur ? Bu konuda bir çalışma var mıdır ? İkincisi, Anayasa ve bütçe ile ilgili yasaların, ülkenin gelişmişlik düzeyi ile ilgisi bulunmakta mıdır ? Teşekkür ederim.

Yrd. Doç. Dr. Tayfun MOĞOL -Ben bir ilave yapmak istiyorum, aslında, o da şu; bütçe hakkı derken üç aşamadan geçtiğini, harcama hakkı, belge hakkı, daha sonra yıllık olarak onaylanma, Türkiye'de 61 ve 82 Anayasasında önemli bir nüans var. Harcama, onay hakkı bütçenin tümü üzerinde verilmiyor. Bölümler, programlar bazında onaylanmalar ki oldukça da önemli sonuçları var bunun. Yürütme organının, bütçe uygulaması sırasında ve değişiklikleri oldukça sınırlayan bir hüküm. Tabi bunun istisnaları bütçe kanunun da çok fazla var, yedek ödemeler, otomatik ödemeler gibi. Ancak, bunu ilave etmek istiyorum oldukça önemli bir konu, bölümler, programlar bazında onaylanma. Teşekkür ederim.

Sayın konuşmacılara teşekkür ederek, sözlerime başlamak istiyorum. Ben kısa bir soru soracağım. Sayın Güneş'e. Sayın Güneş, ön izin konusunu, gerçekten benim için ilginç bulduğum bir husus, C cetvelinde yer almayan sonradan çıkmış, özel mahsus gelir kanunlarının anayasaya uygunluğu konusu. Şimdi, biz uygulayıcılar olarak, C cetvelinde bir torba maddemiz, hükmümüz vardır. C cetvelinin en sonuna bakarsanız, burada yer almayan hükümleri kavrayacak şekilde. Şimdi, ben sayın hocama şunu sormak istiyorum. Anayasayı değiştirmek bir eksiklikse ki tartışılabilir. Anayasayı değiştirmek yerine, vergi kanununu veya mahsus kanununu çıkarırken, bütçe kanununun C cetvelini değiştirirsek, bu yasayı oraya eklersek olmaz mı? Teşekkür ederim.

Tebliğler için ben de teşekkür ediyorum. Birinci sorum Durmuş beyin sorusuydu. Bunu tekrar etmiyorum. İkinci sorum Sayın Güneş Hocamıza, önceden izin ilkesi sadece bütçenin C cetveliyle mi ilgilidir ? Yoksa, A cetvelindeki, bizim gibi ülkeler de yıllık standart sapmalarının yüzde otuzlara katma bütçe itibariyle yüzde altmış - altmış beşlere kadar değiştiği bir ülkede, önceden izin ilkesi gerektiği gibi uygulanıyor sayılabilir mi? Teşekkür ederim.

Harcamalarla ilgili kısımda çok fazla sapmalar oluyor. Bütçenin giderlerinin görüldüğü genel bütçe de ise, sadece bazı yıllarda yüzde otuz olan sapmalar, Katma bütçe itibariyle yüzde atmış beşlere kadar çıkabilir. Son on yıllık verilere baktığımız zaman, yani önceden izin ilkesi, bunu açıklık ve samimiyet olarak ta söyleyebilirsiniz, ama bütçe de belirtilen ilkeler bu rakamları verilmişken yıl sonundaki gerçekleşmeler bu kadar sapma olması, önceden izin ilkesinin ihlal edildiği anlamına gelir mi? Yoksa bu ilkeler

tamamen mali bir ilke midir? Yoksa kanuni bir yükümlülük müdür? Anayasa da konulması onun değişiklik olduğunu gösterir mi ? Teşekkür ederim.

İzin verdiğiniz için teşekkür ederim. İsmim geçtiği için fikrimi açıklayıp, sayın yorumcuların katkılarını da almak istedim. Bütçe hakkının temelinde ya da demokrasinin temelinde eğer temsil yoksa, belki de ödemeyiz ilkesi var. Demokrasi de böyle başladı. Bizim ülkemize baktığımızda 40 milyon seçmenden 7 milyon vergi mükellefi var yani yüzde seksen küsuru vergi mükellefi değil. Şimdi böyle bir seçmen kütlesinin, seçtiği insanların oluşturduğu bir parlamentonun bütçe hakkı var mıdır ? Daha doğrusu mükellefiyet getirme hakkı var mıdır ? Mutlaka pozitif hukuk açısından sorunun cevabı var. Anayasa da öyle yazıyor. Ama doğal hukuk, yani benim buradaki daha önceki özellikle, konuşmalardaki, temel itirazım, doğal hukuk olamayan şeylere, pozitif hukuk açısından bakıyor, bunu onaylıyoruz. Ben aslında görüşünüzü almak istedim. Sağ olun.

Erdoğan ÖNER -Sayın Başkanım müsaade ederseniz bazı uygulamadan gelen açıklamalarla katkı da bulunmak istiyorum. Burada üzerinde duruldu, en son arkadaşımız genel bütçede yüzde otuz sapma oluyor, katma bütçede yüzde altmış beş sapma oluyor dedi. Tabiatıyla baktığımız zaman, aşağı yukarı 1982 Anayasasından bu yana, 89 yılından bu yana ek ödenek çıkmayan yıl hemen hemen hiç yok, arada bir iki yıl hariç. Ve bunlardan da en büyük sapma yüzde otuzlar civarındadır. Arkadaşımızın dediği gibi. Buradaki katma bütçede yüzde atmış beş gibi görünmesi, katma bütçenin ödenekleri olmak üzere, esas itibariyle genel bütçenin içine konulur. Çünkü, onlar yılın ikinci yarısında dağıtıldığı için. Bu yüzde atmış beş sapma yanlış anlaşılmamalıdır. Bunlar tamamı ile maaştaki ödeneklerin, başta genel bütçede yer alıp daha sonra zamanı geldiği zaman bu ilgili kuruluşlara, Üniversiteler de mesela böyledir. Diyelim Marmara Üniversitesi maaşların ödenmesi için buraya tahsisinden ibarettir. Buralarda en büyük sapma olsa olsa yatırımlarda görülür ki, bu da, bu şeyleri, çıkardığımız zaman sapma oranı düşüktür. Şimdi, tabi bu bütçedeki sapmalar baştaki varsayımlardan ibaret geliyor. Bütçe baştan hep belli varsayımlara göre yapılan şeyler. Milli gelirin büyümesi, enflasyon hedefi vesaire gibi. Şimdi, bir diğer konu burada, Sayın Rektörün söylediği gider artırıcı, gelir azaltıcı galiba o biraz tam anlaşılamadı. Arkadaşımıza soruyu biraz daha açabilme gayesi ile, müsaade ederseniz, burada, Sayın Rektörümüz zannedersem ek ödenek kanunlarında, kaynak gösterme mecburiyeti var mı ? varsa ne tür kaynak gösterilir, konusuna galiba değinmek istediler. Anayasa da ek ödenek kanunu çıkarıldığı zaman, kaynak gösterme mecburiyeti, hepimizin bildiği gibi var. Ama buradaki kaynak ne olmalıdır konusunda, bu sıralarda görüş, karşılığında gelir gösterilmesi şeklindeyken, son yıllardaki uygulamalarda bu finansmanda bir kaynaktır, şeklinde anlaşılmakta ve uygulanmaktadır. Dolayısıyla, bu da bütçe açığını, sene içinde ek ödenek sırasında yükseltilmesi sonucunu beraberinde getirmektedir. Bir diğer sıkıntılı konu, bu gider artırıcı, gelir azaltıcı konusuyla ilgili, diğer masraf kanunları, bildiğimiz gibi, meclis, masraf kanunlarını artırmaya temayüldür. Yani siyasiler bakımından daha çok kabule şayandır. Bunlar da herhangi bir, Anayasa da hatırladığım kadarıyla bir

karşılık gösterme mecburiyeti yoktur. Ancak 1050 sayılı kanunda ta eskiden gelme bir hüküm olarak 1910'larda, masraf kanunlarında, Maliye Bakanlığı ile bir ihtilaf hazırlamak gerekir şeklinde bir hüküm vardı. Bir masraf kanunu veya gelir kanunu hazırlandığı zaman Maliye Bakanlığına sorulur ve bu şekilde Maliye Bakanlığının görüşü alınmak şartıyla hazırlanmaya çalışılır. Ama uygulamada bunlara uyulmadığı hallerde görülür. Benim esas arkadaşlarımıza tevcih etmek istediğim husus şu; 1961 Anayasasından sonra burada anladığımız kadarıyla bütçe hakkı, giderlerin nereye tahsis edileceğinin belirlenmesi, gelirlerinde önceden vergi yükünde kime yükleneceğinin parlamento tarafından belirlenmesi oluyor. Yalnız, uygulamaya baktığımız zaman, bilhassa bütçe kanunlarında 1961'de yapılan ve 1982 Anayasasında muhafaza edilen bir değişiklikle bu bütçe kanunları, bütçe komisyonlarından geçmektedir. Bütçe komisyonları ise son haliyle 40 kişiden ibarettir. Ve bu 40 kişinin, azınlık hükümeti dahi olsa, bugün için azınlık hükümeti vardır. Mecliste azınlıkta daha olsa kırkın yirmi beşi iktidar partilerine tahsis edilmiştir. Dolayısıyla böyle bir kompozisyonda bütçe hakkının ne derece uygulanabildiğini acaba söyleyebilir miyiz ? Yani bütçe hakkını ihlal eden veya onu kısıtlayan bir durum var mıdır ? Öte taraftan hocalarımızın da söylediği gibi zaten genel kurulda gider artırıcı veya gelir azaltıcı herhangi bir önerge vermek mümkün değildir. Böyle bir önerge olduğu zaman, Meclis Başkanı Anayasaya aykırı olduğu için bu önergeyi işleme koymamaktadır. Bu konuyu eğer değerlendirebilirlerse memnun olurum.

Doç.Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU -Sayın başkan, gözünüz yolda kulağınız bende, ama son gün son saatlerde, saat: 12.00 olmadan da odaları terketmek zorunluluğu içersinde, size kanunun genel bir çerçevesini, bana ayrılan sürede, aktarmaya çalışacağım.

Şimdi, özellikle sayın bakanımızın değişik yerlerde, değişik seminerlerde söylediği gibi, bu bir reform mudur, değil midir? diye konuyu o açıdan ele alarak, izin verirseniz girmek istiyorum. Şimdi, literatürde de siz değerli hocalarımın çok daha iyi bildiği gibi, vergi reformundan daha çok vergi düzenlemelerinden bahsedilir. Çünkü, optimal bir vergi reformu dediğimiz zaman, var olan mevcut vergi sistemini başlangıç noktası olarak ele alıp bir zaman içersinde, belli bir zamana dayalı olarak parça parça sistemi tamamlamaktır. Vergi de reform denildiği zaman, bir günde, bir gecede akşamdan sabaha bir değişiklik olarak görmek gerçekten hem hukuksal açıdan hem deekonomik etkileri itibariyle çok kolay değil. Yavaş yavaş, parça parça, ama bir bütünlük içersinde birbirlerini tamamlayan, birbirlerini aynı yönde doğrulayan amaçlar, hedefler doğrultusunda ele alınması lazım.Yönetimiyle, denetimiyle, yargısıyla mevzuatıyla ve vergi sitemiyle. Bu anlamda, başlangıç noktasından hareket ettğimiz zaman da, onun arkasından hemen hukuk, hemen siyaset ve hemen ahlak felsefesi devreye giriyor. Vergi biraz, siz değerli hocalarımın çok daha iyi bildiği üzere ve maliye de diyebiliriz, interdisiplinel bir olay. İşin hukuk boyutu var, maliye boyutu var, iktisat boyutu var, muhasebesi var, işletmesi var.

Bu anlamda ele aldığımızda Türk Gelir Vergisin de, bir takım düzeltmeleri, bir takım iyileştirmeleri bir amaç bütünlüğü içinde ele aldığını görüyoruz. Pekii,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

çağdaş bir vergileme yapısına baktığımızda, bir vergi siteminin, doğru dürüst bir vergi sistemi olduğunu söyleyebilmemiz için, adil olması lazım, etkin olması lazım, verimli olması lazım ve ekonomik büyümeyi desteklemesi lazım. Ekonomik büyümeyi engellememesi lazım. Bu anlamada, bu amaçlara giderken bazı ilkeler de dikkate alınıyor. İşte, ödeme gücüyle kolaylığı sağlanması, vergi maliyetlerini düşürmesi, vergi kaçırmanın zor ve imkansız hale gelmemesi gibi ilkeleri yada sistemi tamamlayan özellikleri taşıması gerekir. Şimdi, adil, etkin, verimli ve ekonomik büyümeye ters düşmeyen bir vergi yapısı diyoruz. Kamuoyundan da hepimizin çok yakından izlediği üzere, yeni vergi tasarısı ister reform diyelim, ister düzenleme diyelim, adı çok da önemli değil. Yeni vergi tasarısı, adalet konusunda, etkinlik konusunda, verimlilik konusunda önemli adımlar atmaktadır. Ve özellikle ekonomik büyümeyi destekleyen hükümler konusunda önemli düzenlemeler içermektedir.

Bu rölatif kavramları daha oturur, daha sistemle bütünleşir hale getirebilmek açısından olayın nereden nereye geldiğini dikkate alarak değerlendirmek lazımdır. Adalet diyoruz, vergi adaletini sağlamada çarpıklığın bir kaç örneğini de sayın müsteşarımız bizlere aktardılar. Gerçekten, sistem,sistem olmaktan çıkmış. Adil bir vergi sistemi demek mümkün değil. Ama atılan yeni adımlarla bu adaleti nasıl sağlayabiliriz, onun birtakım işaretlerini, izlerini görüyoruz. Bunun en tipik örneklerinden birisi malum, hepimizin çok iyi bildiği üzere, vergi oranlarıyla ilgili düzenlemelerdir. Gelir vergisi oranlarında, kurumlar vergisi oranında, harçlarda ve diğer zamanana dayalı olarak katma değer vergisi oranlarında sadeleştirme anlamında yeniden gözden geçirme **adaleti sağlayacak** mekanizmalardan birisidir. Adil bir vergi sistemi dediğimiz zaman, tersine faiz diye adlandırdığımız bizim.

Haksız yere devletin vatandaştan vergi aldığı hallerde, bunun faizini tersine devletinde ödenmesi yine toplum vicdanını rahatlatma, vergi adaletini sağlama adına önemli bir hüküm, önemli bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla, etkin ve adil bir sistem diyoruz, verimli bir sistem diyoruz.

Etkin dediğimiz zaman da, dün ve evvelki günkü tartışmalarda olayın Anayasal boyutu, hukuksal boyutu çok önemli ölçüde ele alındı. Bazen, çok fazla etkin olalım diye idareyi çok fazla güçlendirdiğimiz zaman, çeşitli enstrumanlarla donattığımız zaman, o etkinlik Anayasal sınırı veya kanunilik sınırını veya tersine söyleyecek olursak hukuk güvenliği ilkelerini zedelemiş olabiliyor. Yani, spor dili ile söylersek, ofsayta düşmede denilebilir.

Etkinlik adı altında, vatandaşın hukukunu, vatandaşın hakkını belki ihlal eder duruma gelebiliyoruz. Buna iten sebeplerde ortaya çıktığı için, böyle düzenlemelerle konu ele alınıyor. Zannedersem, dünkü görüşmelerde bir arkadaşımızın özellikle gençlerden arkadaşlarımızın soruları oldu. Araştırma görevlisi arkadaşlarımızın işte tek vergi numarası ile ilgili bir alt yapı maddesi vardı. Niye ayrıca bir kanun çıkarıldı ? Bunun gerekçesi ne idi ? Bu da büyük ölçüde de tasdik edildi. Evet, buna gerek yoktu diye de çok rahat değerlendirme yapıldı. Şunu çok açıkça ifade ediyorum ; Bankalar kanunun da, noterlik kanunun da, icra iflas kanunun da, kendi mevzuatındaki yasaklayıcı bağlayıcı, hele hele bankalar kanunun da veya finans piyasalarında, bir takım gizli bize bile verilmesi bayağı zor olarak düşünülen konular

olduğu zaman, ister istemez onun mevzuatını aşabilmek için, kendi kanunlarında yapılan değişikliklerdir. Eğer, vergi kimlik numarasının kullanılması hakkındaki kanunu okuduysak gördüğümüz şey sekiz tane kanunda sadece o kanunlara akses (access) yapma hükümleri vardır. Yoksa, vergi kimlik numarasının, nasıl kullanılacağı v.s değildir. Ayrıca bir de, yaptırımı ifade edilmiştir.

Vergi kimlik numarası bu anlamda etkinliği, idarenin etkinliğini sağlayabilmenin bir mekanizması, tabii idarenin etkinliği V.U.K 'nunda bir yetki maddemiz var. Ona göre yapın olmuyor.

Bankalar kanununun bilmem 52. maddesinden gelen bir engel var ise, o zaman bankalar kanunundan o sisteme girip orada bir çözümü bulmak lazım. Şunu ifade etmeye çalışıyorum, kimlikle hukukilik gerçekten bazen idaremizi çelişkiye ve zor durumlara düşürebiliyor. Aynı şekilde verimlilik açısından baktığımızda, geçenlerde bir yerde de söyledim, bir koy yüz al ! diye. Buda şu, biz her yüz lira vergiyi bir lira maliyetle topluyoruz. Ama, her yüz lira borcu ikiyüz yirmi lira olarak geri ödüyoruz. Bunun karşılıklı mukayesesini yaptığımız zaman her halde verginin daha anlamlı, daha mantıklı karşımıza çıkmaktadır. Ancak, burada özellikle altını çizmem gereken bir şey, öyle bir vergi sistemi olmalı ki, ekonomik yapıyı zorlamamalı., ekonomik yapıyı yönlendirmemeli ve özellikle tasarruflar açısından, yatırım kararları açısından, olumsuz hükümler içermemeli diye ifade etmek istiyorum. Şimdi, bir iki misal verecek olursak, ekonomik yapıyı rahatlatıcı, ekonomik kararları rahatlatıcı hükümlerin düzenlemelerin vergi kanunlarında bu tasarıda yer aldığını görüyoruz. Bir gün, YASED, yabancı sermaye derneği'nden bir kaç gazetede bir gün basına intikal eden bir şey de, işte vergi tasarısı yanlış, eksik diye bir hüküm. Bir şeyler yazılmış. Gayet saygı duyarız. Sonra aradan bir kaç gün geçti. Birisi bize geldi. Ya! dedim, bunu yazdınız ama bir tek merak ettiğim birşey var. Bu tasarıyı okudunuz mu? Veya teknisyenleriniz YASED'in ilgilileri okudular mı? diye. Niye dedi? En çok sizi, yabancı sermayeyi koruyan hükümler var dedim. Yani böyle ön yargıyla belli çevrelerin okumadan birilerinden sadece aktararak biraz dedikodu yada fısıltı sistemine dayalı bir değerlendirmeleri sakatlık yaratıyor, sıkıntı yaratıyor. Ona rağmen, biz ; şunu söylemekte yarar var. Bilmiyorum, reklamın iyisi kötüsü olmaz. Aylarca gündemde kalması bile, bir yerlerde ifade ettiğim üzere ; rüzgarı bile yetti. Rakamlarımıza yansıdı. Aylarca bu olay tartışıldı.Vergi gibi teknik bir konu birazda antipatik bir konu, Türk basınının, radyolarının, televizyonlarının, gazetelerinin gündem maddesini oluşturdu. En sade vatandaştan, en yukarıdakine kadar, kanunun ilgilisine, ilgili ilgisiz herkes vergi numarasından, emlak vergisine, bankadaki faizinden reposuna kadar herşeyi sora-sora ister istemez bu tasarının, bu çalışmanın diyeyim.En önemli yaralarından birisiide böyle bir kamuoyu oluşturması olmuştur. Basını bu konuda çok büyük desteğini olduğunuda çok rahatlıkla söylemek istiyorum.

Yap-işlet-devret yatırımlarına getirilen rahatlık, yabancı parayla olan alacaklar-borçlar, döviz cinsinden alacaklar borçlar, hisse senetleri ve yatırım katılma fonu belgelerinin değerlendirme kriteri, diğer menkul kıymetlerdeki değerlendirme oranı, hele hele yatırım indirimi aklımıza gelen.Kurumlar vergisinide oran indirimi aklımıza gelebilecek ekonomik amaçlı, ekonomiye yönelik bu düzenlemeleri ifade ediyor.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Çok iyi bildiğimiz bir şey var:1980 sonrası Türk Vergi sistemi verginin ekstra fiskal veya mali olmayan amaçlarına oldukça yöneldiğini görüyoruz.

Bunun başında da ekonomik amaçlar, hedefler gelmektedir. Yani bu geçtiğimiz yaklaşık 18 yıllık sürede bazı hükümleri 2000 yılına kadar sporcuların muafiyetinin 2000 yılına kadar süreceğini düşünecek olursak.

Geçtiğimiz yirmi yılda, vergi ekonominin yönlendirilmesinde bir önemli enstürüman olarak kullanılmıştır. İhracatın geliştirilmesi, yatırımın hızlandırılması, bölgesel dengesizliğin giderilmesi, döviz girdisinin hızlandırılması, turizmin geliştirilmesi- bugün bu güzel tesislerde kalabiliyorsak, bu hazinenin sağladığı detektir, iki vergi desteğidir, üçüncü bir konu yoktur. Hiç kimsenin inkar etmeye hakkı yok. Akdeniz kıyısında bir noktada 10 milyar dolarlık bir asset varsa orda bu faktörler önemlidir.

Bugün büyük kentlerde Ankara, İstanbul başta olmak üzere her sokakta bir özel okul varsa, her mahallede bir klinik varsa- sağlık merkezi varsa, bunun sebeblerinden birisi bu vergi düzenlemeleridir. Bunları inkar etmek mümkün değil, niye ? Vergi yoluyla sağlanan istisnalar ve muafiyetler ister istemez ekonomide belli alanlara yatırımların artmasını sağlamış. Ama optimalolmayan sonuçlarda doğurmuş. Dolayısıyla, nereye geliyoruz. Artık vergi sistemi - bu tasarının yola çıkış nedenlerinden birisiide budur - bu tasarı artık yatırımlar hariç bu ülkenin yatırıma ihtiyacı var. Ekonominin gidişini yönlendirici olmamalı. ekonomik kararlarda belirleyici olmamalı, aksine ekonominin önünde değil, ekonominin arkasında alınan kararlar karşısında nötr olmalı, tarafsız olmalı. Vergi sistemi buraya doğru gitmek zorunda. Batıdaki gelişmelerinde bu noktaya geldiğini, hatta giderek yatırım-tasarruf dengesi açısından oranları düşürmeye, bazı genişletmeye ve tüketime yöneldiğini dolaylı vergilere doğru yöneldiğini görüyoruz. Hele hele uluslararası ilişkileri bugün dikkate alacak olursak böylesine hareketli para, mal ve sermaye hareketlerinin olduğu bir dünyada bizim çok statik düşünmememiz, çok katı düşünmememiz lazım.verginin hukukiliği, kanuniliği var diyoruz bir yandan, kanun sınırları dışına bir santim çıkma şansınız yok, ama onun esas alt yapısını ekonomik ticari, sosyal ilişkiler oluşturuyor. Bu açmazda, işte yorum dediğimiz metodlarla yöntemlerle aşılmaya yada çizgisi bulunmaya çalışılıyor.

Şunu ifade ederek, özellikle ekonominin gidişini yönlendirici olmaması açısından vergi sisteminin gözden geçirildiğini görüyoruz. Bütün bunlar, hükümlere baktığımız zaman, tarım kesimine baktığımız zaman, hizmetler sektörüne baktığımız zaman, verginin bu sektörlere olan yansımalarını görüyoruz. Tarım sektöründe benimsenen tek bir ilke var; ancak burda tabii, vergi siyasi bir enstürüman. Bunuda çok rahat ifade etmek lazım. 1950 vergi reformunun içinde tarım yoktur. 1960'da gelmiştir, tekrar çıkmıştır. Zannedersem 1963'de tekrar tarım vergi alanı dışına çıkarılmıştır. Milli gelirin bugün 16'sını 17'sini tarımdan sağlıyoruz. Vergi gelirlerinin %3'nü sağlıyoruz.

Burada şunu söylemek istiyorum ; yeni yapılanmada yeni yaklaşım şu, tarımın vergilendirilmesi, vergilendirilmemesi siyasi bir erk'tir, siyasi bir karardır. Biz teknisyenler olarak, öngörülen siyasi kararları şekillendirmekle yükümlüyüz.

Bunun bilinci, ahlakı, anlayışı içindeyiz. Maliye okulunun da böyle bir şey vardır. Takdir edersiniz ki.

Ancak, stopaj yoluyla bir köylü, bir çiftçi hangi ürünü olursa olsun ve tutarı ne olursa olsun getirip piyasaya sattığında, manava, hale veya tüccara, fabrikaya, sanayiciye birine sattığında ürün bedeli üzerinden sadece stopaj yapılacak. Ancak, o müstahsil makbuzlarını muhafaza etmesi lazım ki yarın bir servete dönüşünce onunla izah edecek. Sistem budur. Olay tek boyutlu düşünüldüğünde - ben niye köylüysem, çiftçiysem, Milas'ta tarlalarım, bahçelerim varsa, niye ben müstahsil makbuzu alayım-, almak zorundayım. Yarın ben Bodrum'da yazlık aldığım zaman, yada marina'ya bir tekne koyduğum zaman onun kaynağını izah etmek için almak zorundayım. Tarım kesiminde küçük ve dağınık aile tipi olsun. Bu ve benzeri siyasi erk olsun bu kanunun çıkmamasından dolayı bu sene götürü gider usulünün artmamasından dolayı mecliste sayın müsteşarımda çok iyi bilir. Mecliste en fazla tepki aldığımız konu olmuştur. Niye bunu artıramadınız diye. Bizde olayı bütünlüğü içinde halen bekliyoruz dedik.

Diyeceğim, tarımıyla, sanayisiyle, hizmetleriyle, çalışanıyla, çalıştıranıyla bir bütün olarak ele alan bir sistem. Sistem mevcut yapıya baktığımız zaman çok detaylar anlatıldığı için zamanınızı almak istemiyorum. Mevcut yapıya baktığımız zaman çalışan ve çalıştıran üzerindeki yükü, biraz çalışmadan kazananlara yaklaştıran bir yaklaşım.

Yani, rant, faiz gibi gelir elde edenler için onlara yönelik bir şey. Nitekim, son vergi rakamlarına baktığımız zaman Mart ayı verileri gelir vergisi beyannamelerine, Nisan ayında verilen ek beyannamelere baktığımız zaman, ilk yüz mükellef profiline baktığımızda birinci sırayı faiz geliri elde edenlerin oluşturduğunu görüyoruz. Bu gayet doğal, milli gelirin %10-11'ni faizden alıyorsun, vergi gelirlerinin %5'ini ödemiyorsun. Burada yapılması gereken şey, faiz olayına tabii karşı anlamda demiyorum. Bir eski hazineci olarak, bir süre orada görev yapan birisi olarak, faizin bu noktaya gelmesi bir sonuçtur diyorum. Devletin borçlanma gereğidir. Kamu kesimi borçlanma gereği (PSBR) arttıkça, devlet büyüdükçe ekonomideki devletin rolü, payı; genel bütçe, katma bütçe, fonlar, döner sermaye, KİT'ler, Belediyeler yoloyla arttıkça yaratılan katma değerden milli gelirden kamu payını sürekli arttırdıkça ihtiyacıda vergi olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi açığını kapatabilmek içinde borçlanma yolunu seçmekte, buda bir rant kesimini oluşturmakta, çalışmadan kazanmanın cazibesini artırmaktadır.

Tekrar ediyorum, bu böyle bir günlük bir dönüşüm değildir. Bunu çok ağır, sağlıklı, kendi ekonomik gidişine uygun ele alıp, o dönüşümü o devinimi sağlamak lazım. Yoksa ihtilallerle, sabahtan akşam değişen kararlarla yol almak mümkün değildir.

Biz biryerlerde de ifade ettik, bu tasarının yasalaşması veya yasalaşmaması bizim irademizin dışında. Biz teknisyenler olarak görevimizi yaptık. 81 maddeyle biz 24. Ocak. 1998'de meclise gittik, 88 maddeyle 20 nisan 1998'de yaklaşık iki aydan daha az bir sürede plan ve bütçe komisyonundan çıktık. 20. Mart - 20. Mayıs yani yaklaşık iki ay genel kurulun gündemindeyiz.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Siyasi otoritenin karar ya da meclisin bu konudaki kararı ne olursa olsun, bir şeyin altını tekrar çizmek istiyorum. Gündeme getirmiş olması, vergiyle bazı çevrelerin, bazı kesimlerin tanışmış olması. Bizim idare olarak bazı kararlara ağırlık vermiş olmamız. Denetimde, tahsilat yöntemlerinde yeni metodolojilere başvurmuş olmamız vergide gerçekten olumlu sonuçlar yaratmıştır. Nitekim, 1997 yılını artı iki milyar dolarla kapattık. 1998 yılının ilk dört ayında da artı bir milyar dolardayız. Tabii, her ay yaklaşık iki ila üç milyar dolar para topluyoruz. Biz ilk dört ayda, bir milyar dolarla hedefin üzerindeyiz. Bu hedef, uluslararası kuruluşlarında IMF başta olmak üzere, değerlendirmelerine göre aşılabilecek, rahatlıkla ulaşılabilecek hedeflerdir.

Sözümü sayın başkan izin verirseniz, hukuk sistemi, hukuk düzeni çerçevesinde kalmak üzere devlet vatandaş ilişkisinide yeni anlayışla ele alarak vergi yapısını sistem olarak diyorum, yönetimini, yargısını, denetimini bir bütn olarak ele almak lazım. Manuel işleyişle bir verginin takibi mümkün değil. Dün ben de Bodrum vergi dairesi müdürlüğünü dolaştım. Gerçekten Bodrum gibi bir yerde, Marmaris gibi bir yerde bazı bazı işlerin böyle artık alturka takip edilmesi, denetlenmesi, izlenmesi mümkün değil. Çağdaş denetim yöntemlerini, otomosyonu süratle yerleştirmek, yetiştirmek zorundayız.

Bu bütünün parçalarından birisi mevzuat. O mevzuatı oluşturmaya gayret ediyoruz ama, onu uygulayacak olanda insan, uygulanacak olanda insan. Dolayısıyla insanımızın sosyal yapısını, mükellefimizin psikolojisini, kültürünü dokusunu bilmeden de yol almamız mümkün değil. Dolayısıyla böyle ithal sistemler, tercüme sistemler değil, artık Türkiye'nin ihtiyaçlarına uygun bir yapılanmayla yol alınması gerekecektir.

Ekonominin bir alt açılımı olarak maliyenin, onun alt açılımı olarakta verginin bütün bir ekonomik politiğin parçası olarak ele alınıp değerlendirilmesi mutlaka sonuç verecektir. Gayretimiz bu yönde, yeterli olduğunu hiç iddia etmedik. Bundan sonrada hiç iddia etmeyeceğiz. Ama, son 15 yıla baktığımızda %90 tahsilat oranını, sadece 97 yılında yakalayabildiysek, her 100 liralık tahakkukun 90 lirasını toplayabildiysek ve bu son 15 yılın en yüksek oranı ise burda da bir takım gayretlerin alınan kararların, komuoyunda yerleşmeye başlayan bir bilincin ortaya çıkması işimizi kolaylaştıracaktır. İşin başındayız. Allah yardımcımız olsun. Teşekkür ediyorum, sayın başkan.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Sayın genel müdürümüze bu anlamlı olduğuna inandığım, bir anlamda yeni vergi düzenlemelerinin ardında yatan felsefeyi açıkladıkları için teşekkür ediyorum. Bir teknisyenden çok, bir akademisyen gibi konuştular. Bu da Türk mali bürokrasisinin genel müdürümüzün yönetiminde olması bir şansı oluyor, gerçekten açıklamalarından onu anlıyoruz. Olaylara siyasi olarak değil, fakat bir akademik ve teknik bazda hakimiyeti ifade ediyor. Bu gözle değerlendirildiği taktirde hakikatten vergi sistemimizin adalet, etkinlik açısından iki temel amaç açısından değerlendirildiğini görüyoruz. Ben tekrar sayın saygılıoğlu'na bu veciz açıklamaları için teşekkür ediyorum Şimdi bu, idarenin değerlendirmelerine karşlık akademik olarak, birazda pür akademik olarak, sayın Akalın'dan başlayarak görüşleri almaya çalışacağım.

Sayın Akalın; "Vergileme, yeni vergi düzenlemelerinin acaba Türk Anayasal Sistemi içersinde, onun kendi tabiri ile özel mülkiyete ne kadar fazla saldırı getirip getirmediğine açıklık getirmeye çalışacak". Buyrun sayın Akalın.

Prof. Dr. Güneri AKALIN -Sağolun hocam. Benim itirazlarım ve görüşlerim pür akademik, dolayısıyla kendilerinin gayretlerini takdir ediyorum. Özellikle kendilerinin efendiliklerini ve kabiliyetlerinin farkındayım. Onların varlığı mali idaremiz için bir güvence teşkil ediyor. Benim içinde bir vergi mükellefi olarak. Şimdi, benim görüşlerim genellikle iktisadi ve mali etkiler konusunda olacaktır. Bir ülkede, kalkınma ya da geri kalmanın temel nedenlerine baktığımızda ya iktisadi organizasyonda hata vardır, ya etnik kabiliyetlerinde bir kusur vardır ya da sosyal ahlakında. Bunların son ikisibizim konumuza girmez. İktisadi organizasyona baktığımızda ya kaynak tahsisleri mekanizması yanlıştır ya da finansmanı. Yani vergi sisteminde bir yanlışlık vardır.

Bugün aşağı yukarı gelir, kurumlar vergisi kanununun 50. yılına doğru gidiyoruz. Fakat, yürürlüğe girdiği döneme baktığımız çok büyük refah artışı görülmesine rağmen biz 3000 dolarla geri kalmış bir ülkeyiz. Dolayısıyla, bizim vergi sistemimizin finansmanın bir yanlışı var; ne kadar savunursak savunalım tercüme kanunlarla biz ve faktör donanımı, faktör fiyatları farklı bir ülkenin tarifesini uygulamakla zannederim büyük bir hata yaptık. Ve bu hata da zannediyorum ki devam ediyoruz.

Bu vergi tasarısıyla şimdi biz iyi bir vegi sisteminin temel özellikleri nelerdir diye baktığımızda tabii ki, hakkaniyet (adalet), basitlik, eşitlik, iktisadi büyüme amaçları olduğunu ben de kabul ediyorum. Ama, kısaca özetliyecek olursak etkin ve adil olmak mıdır ? görüşü literatürde var. Ama, ben doğrusu maliyecilerimizin etkinlik anlayışlarından ve vergiyi tercihlerini doğrusu aynı gözle takdir etmiyorum yani aynı gözle değerlendirmiyorum. Yani, verginin verimliliği yüksektir, çünkü borçlanmaya %1'dir, %1'le topluyoruz.

Erdoğan ÖNER -bütçeye 1 katrilyon 835 trilyonluk bir ek ödenek alındı, aşağı yukarı % 30'lar civarında bir rakam, arkadaşların da söylediği gibi. Ama bunu nereye dağıtılacağı, hangi kaynaklara dağıtılacağı konusunda meclisin herhangi bir iradesi alınmadı, söz konusu olmadı. Öte taraftan, hükümete bütçe kanunlarıyla geniş yetkiler verilmektedir. Bütçe kanunu meclisten çıkmaktadır ama bütçe kanunun nasıl uygulanacağı, ödeneklerin serbest bırakılması işte, bütün üniversitelerin, kamu kuruluşlarının karşı karşıya olduğu hadise. Bunların başka yerlerde kullanılabilmesi için hükümete çok geniş yetkiler vardır. Bu açılardan konuyu bütçe hakkının tam olarak ülkemizde uygulanıp uygulanamadığı konusunda değerlendirilirse memnun olurum.

Prof. Dr. Bedii FEYZİOĞLU -Efendim, bütün soru soran arkadaşlara, şimdi, tebliğ sahibi arkadaşlar cevap verecekler. Bana da tevci edilen bir soruyu kısaca cevaplayayım.

Sayın Akkoyunlu'nun söylediği bize, bütçenin reddi hukuki açıdan hükümeti düşürmez. Ekseriyetle verilmemişse hükümeti normal olarak düşürmez. Fakat, politik açıdan, siyasi açıdan ve demokratik memleketlerde bütçeyi düşürür. Nitekim

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

tarihte biliyorsunuz, iki uygulaması da var. Bismark, bütçeyi dört sene meclisin birinden geçirerek tatbikata koymuş ve hükümetten çekilmemiştir. Ama, İngiltere ve Fransa'da bunlar çekilmiştir. Bizde iki defa bütçenin reddi hadisesi oldu. İkisinde de aslında hükümet çekilmiştir. Birinde doğrudan doğruya, ben bunu bir güvenoyu addederim dediği için başbakan. O güvenoyunu da alamadığı için çekilmiştir. İkincisinde de, başbakan tereddüt etmiştir. Çünkü partisinden bir kısım milletvekilleri yeni ayrılmıştı, birkaç gün içinde bunların bir kısmını geri döndürüp yeniden güven oylaması alabilir miyim diye düşünmüştür. Onu da alamayacağını görünce istifa etmiştir. Evet bu benim nataluğudan! oda doğrudan sorulardan sonra, şimdi sırasıyla evvela, efendim Dilek hanıma, sonrada Gülsen hanıma söz vereceğiz. Buyurun Dilek hanım.

Doç. Dr. Dilek YILMAZCAN -Bana soru gelmedi ama soruların çoğunluğu hukukla ilgili olduğu için benim alanımı aşan konu. O nedenle bir şey söyleyemiyorum. Yalnız birkaç soru vardı. Bir tanesi bütçe hakkı ile ilgili 1994 yılındaki alınan kararın önceden tasdik hakkını zedeleyip zedelemediği ve sonradan buna bütçeye etkisi olmuş mudur şeklinde. Anayasanın 161-162 ve 163. maddelerinde bütçe hakkıyla ilgili konularda zaman zaman anayasalara aykırı bazı uygulamalar olmuştur. Bunlarla ilgili anayasa mahkemesine davalar açılmış, bir kısmı iptal edilmiş, bazıları ise anayasaya uygun bulunduğu için yerinde bulunmuş ve iptal edilmemiştir. Bunun dışında sayın müsteşarımın söylediği bir şey vardı. Kırk kişilik bir bütçe komisyonunun 25 kişisi şu anda azınlık hükümeti olmasına rağmen iktidar partisi tarafından temsil ediliyor şeklinde. Tabi burada meclisten geçer, meclis kullanır bu hakkı deniyor. Yani iktidar partileri kullanır şeklinde bir ifade yok. Dolayısıyla bu kırk kişinin meclis temsilcisi olduğu eğer düşünülebilirse, bütçe hakkının meclis tarafından kullanıldığını söylemek benim açımdan mümkün efendim.

Doç. Dr Gülsen GÜNEŞ -Onun için isim belirterek, belki ayrı ayrı cevap vermeyeceğim. Şununla başlamak istiyorum. Meclis içindeki görüşmelerde, gider artırıcı tekliflerde bulunulamıyacağı kuralı var. Demokratik haklar açısından bir sakınca teşkil ediyor mu, yasama hakkını sınırlamış olmuyor mu?. Kanımca, demokratik haklar açısından sakınca teşkil ediyor. Madem ki, temsilcilerin milletin temsilcilerinin bulunduğu bir ortamda böylesine devlet yaşamını ilgilendiren bir hukuksal belge tartışılıyorsa, her açıdan görüş bildirmelerinde, tekliflerde bulunmalarında fayda görüyorum. Ancak, sanıyorum bütçenin bir an önce yasalaşması çabaları açısından bir takım noktalara takılıp kalmaması açısından böyle bir hüküm getirilmiş ama olmaması demokratik haklar açısından kanımca daha yararlı. Evet, bir de parlamentonun ne ölçüde halkın açık iradesini temsil ettiği konusu gündeme geldi. Gerçekten ülkemiz uygulaması bakıldığında gerek seçim sistemi ve gerek parlamentonun oldukça kalabalık millet temsilcilerinden oluşması düzgün bir şekilde çalışmasını engelliyor, bu bir gerçek. Kötü, çünkü seçmen yada halk istediği kimseyi seçip meclise gönderemiyor. Daha sonra meclisteki temsilcilerde layıkıyla meclis kurallarına uygun olarak verimli bir şekilde çalışma yapmıyorlar. Yani şu anki konumuyla, gerçi bu bütün parlamentolar için geçerli, sadece ülkemiz açısından değil. Parlamento bir lastik damga konumunda, tabii bu da anayasa hukukçularını ilgilendiren bir nokta, onun için bir vergi hukukçusu olarak

sistemin ne şekilde ben tartışabilirim o konuda çok fazla bir şey söyleyemiyeceğim, ama gerçek şu ki; parlamento lastik damga konumunda milletvekilleri önüne gelen her şeyi parti disiplinine bağlı olarak gerçek hür iradelerini de gündeme getiremiyorlar. Bir şekilde onaylıyorlar, onaylamıyorlar, yasalar geçiyor yada geçmiyor. Aynı şekilde bütçe yasası da bu şekilde değerlendirilmiş oluyor. Bu 3846 numaralı yasanın, bütçeye tesiri konusunda ekonomik verilere sahip değilim. Yani ekonomik açıdan o verginin ne derece verimli olduğu soruldu o konuda herhangi bir istatistik olup olmadığını da bilmiyorum. Ben böyle bir şeye rastlamadım.

Bütçeyle ilgili yasaların gelişmişlik düzeyine etkisi var mı? Yani herhalde burada vergi ile ilgili yasalar kastediliyor. Tabii ki, çıkarılan yasalarında büyük ölçüde toplumun seviyesiyle ve gelişmişlik düzeyi ile büyük ölçüde etkileşimi var. Nitekim bu yasalarda, zaten bahsettiğim adeta korsan yasa gibi birtakım yasalarda mevcut durumu kurtarma açısında çıkartılan bir takım yasalar. Aman bir şeyler yapalım da elimize birkaç kuruş geçsin, bir takım dengeler sağlansın deniyor. Aynı şekilde, borçlanmalarda böyle. Veysi Seviğ hocamız sordu zannediyorum. Devlet bütçesindeki borçlanmanın hukuki sınırlarını gerçekten Anayasanın 65. maddesinin çizdiği söylenebilir. Devlet sosyal ve ekonomik alanlarda anayasayla belirlenen görevlerini, ekonomik istikrarın korunmasını mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir demektedir. Belki bu hükümde bir bakıma parlamento da giderlerin artırılmasını engelleyen anayasal hükme paralel bir hüküm olarak da düşünülebilir. Bütçede ödenek artışını öngören tasarılarda mutlaka mali kaynak gösterilmesi zorunludur diyor. Anayasa sanıyorum, sayın Öner bu hususu açıkladı. Ancak uygulamada bütçe yasaları, bütçe komisyonlarından geçiyor ve bütçe komisyonlarına iktidar partileri hakim dedi. Bu gerçekten benim biraz önce söylediklerimi de teyit ediyor. Siyasi iktidar hep motor güç olarak karşımıza çıkıyor. Bir takım düzenlemeleri siyasi iktidar yaptıktan sonra ki, bütçe komisyonunda da egemen olan siyasal partiler. Daha sonra hakim olduğu bu durumu parlamentoya götürüyor. Zaten parlamentonun da çok fazla seçeneği yok ve bu doğrultuda adımlarını atıyor.

Doç. Dr. Dilek YILMAZCAN -162-163. maddede böyle bir ifade yok. Tekrar baktım.

Prof. Dr. Bedii FEYZİOĞLU -Efendim, gerek tebliğ sahiplerine, gerekse soru ve mütaâla da bulunan arkadaşlara teşekkür ederim. Bir günde üç celse ve buna rağmen bu kadar dinleyici olması takdire şayan. Demek ki, sempozyuma gelenler gerçekte çalışma niyetiyle gelmişler. Hepsine teşekkürler, bugünkü celseyi sona erdiriyorum efendim.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

15 MAYIS 1998

1. Oturum

"ANAYASAL HÜKÜMLER VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ"

Oturum Başkanı : **Prof. Dr. Nezihe SÖNMEZ**

1. Tebliğ : **Prof. Dr. Eser KARAKAŞ**
İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi
Yrd. Doç. Dr. Elif SONSUZOĞLU
İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi
" Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi"

2. Tebliğ : **Doç. Dr. Nihal SABAN**
Marmara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi
" Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Vergi Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri"

3. Tebliğ : **Doç. Dr. Metin TAŞ**
Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F.
" Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi"

Tartışma :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE ANAYASAL İLKELER ve TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN BU AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dr. Eser KARAKAŞ
İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi
Dr. Elif SONSUZOĞLU
İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi

GİRİŞ

Çalışma iki bölümden oluşmaktadır; birinci bölüm Dr. Eser Karakaş, ikinci bölüm Dr. Elif Sonsuzoğlu tarafından yazılmıştır.

Birinci bölümde Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. Maddesi ve özellikle "mali güç ilkesi" üzerinde durulmaktadır. ABD, Rusya ve Japonya dışında AB üyesi ülkelerin anayasalarının ilgili maddeleri bu doğrultuda incelenmektedir. "Mali güç ilkesi"nin anayasal bir ilke olarak ele alınmış olmasının olumsuzluğu üzerinde durulmuş ve alternatif görüşler formüle edilmiştir.

İkinci bölümde ise Anayasa'da soyut kural olarak düzenlenmiş olan hak ve özgürlüklerin somut hale gelmesi için Devlet'e pozitif haklarda yasal düzenleme yapma görevi verildiği, anayasal hakları yerine getirmek için çıkartılan vergi yasalarının önemli bir bölümünün bu açıdan eksik yasal düzenleme niteliğinde olmakla birlikte çoğunlukla anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi önüne gelmediği belirtilmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin verdiği iptal kararında amacın Anayasa'ya aykırılığı gidermek olduğu ve eksik yasal düzenleme halindeki yasaların uygulama alanını genişletmek olmadığı ve bu düzenlemelerin geçerliliklerini muhafaza edeceklerine dikkat çekilmektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

BÖLÜM I

ANAYASANIN 73. MADDESİNİN KARŞILAŞTIRMALI BİR ELEŞTİRİSİ

GİRİŞ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın (1982) 73. Maddesi aşağıdaki biçimde formüle edilmektedir:

"Vergi Ödevi

Md. 73- 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.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

Anayasa'nın söz konusu maddesinin yukarıdaki formulasyonunda altı adet kavram ön plana çıkarılabilmektedir:

1- Verginin bir anayasal ödev olarak ele alınmış olması;

2- Verginin kamu giderlerini karşılamaya yönelik bir yükümlülük olduğunun ifadesi;

3- Mali güç ilkesinin anayasal bir ilke haline getirilmiş olması;

4- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı sorunsalı;

5- Verginin kanuniliği ilkesi;

6- Bakanlar Kuruluna vergileme alanında tanınan yetkinin sınırları.

Çalışma ağırlıklı olarak 73. maddede ifadesini bulan "mali güç ilkesi" ve dünya anayasalarındaki vergilemeye ilişkin hükümlerin ihtiva ettiği/etmediği vergileme ilkeleri üzerine odaklanmakla birlikte, giriş bölümünde diğer beş kavramsallaştırma üzerine de çok kısa bir yorum yapılacaktır.

Madde başlığının "vergi ödevi" olarak tanımlanması çağdaş anayasa hukuku çerçevesinde bireysel özgürlükler kapsamında sorgulanması gereken bir alan oluşturmaktadır. 1982 Anayasasının madde başlığı olarak "Vergi ödevi" ifadesini tercih etmesi yurttaş (vergi mükellefi) – devlet ilişkisinde ağırlığın, anayasanın genel ideolojik tercihine uygun olarak çok net bir biçimde devletten yana konduğunun bir göstergesi olarak yorumlanmalıdır.[1]

---

[1] Soysal, Mümtaz. Anayasanın Anlamı, 6. Bası, Ankara, 1986. S. 191

Verginin kamu giderlerini karşılamaya yönelik bir yükümlülük olarak tanımlanması hem kamu ekonomisi teorisi hem de bütçe pratiği açısından önemli sakıncalar taşımaktadır.

"Kamu gideri" kavramsallaştırması kamu hizmeti kavramının bir üst kümesini oluşturmaktadır. Genellik ilkesine endeksli vergi gelirlerinin klasik kamu maliyesi teorisinde özellikleri tadadi bir biçimde belirtilmiş "kamu hizmeti" dışında kullanılması hem etkinlik kaybına neden olmakta hem de bu mekanizma yoğun yolsuzluk üretmektedir.

73. maddeye vergi gelirlerinin munhasıran kamu hizmeti için kullanılacağı amir hükmü getirilmelidir.[2] Devletin kamu hizmeti niteliği taşımayan giderlerinin finansmanı için vergi dışı kaynak arayışına gidilmelidir.

Vergi yükünün adaletli dağılımı ilkesi hem pratikte hem de daha önemli olmak üzere kamu ekonomisi teorisinde net olmayan bir kavramdır. Maliye politikasının sosyal amacının vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı olduğu hükmünü bir anayasal ilke olarak ifade etmek en azından kuramsal düzeyde çok tartışmalı ve hiç de net olmayan bir kavramı bir üst hukuk normuna taşıyarak belirsizlik yaratmaktan başka sonuç vermeyecektir.

73. maddede ifadesini bulan kavramsallaştırmalardan genel mutabakata konu olabilecek yegane ilke "verginin kanuniliği" ilkesidir. 13. asrın başından bu yana kabul gören ve parlamenter hareketin, anayasacılığın özü ve başlangıcını oluşturan bu ilke söz konusu maddenin en anlamlı kavramsallaştırması olarak maddeye damgasını vurması gereken ilkedir; oysa, 73. maddenin formülasyonunda "mali güç ilkesi" adeta ön plana çıkarılmış izlenimini vermektedir.

Bakanlar Kuruluna vergileme konusunda belirli limitler içinde tanınan değişiklik yapma yetkisinin "verginin kanuniliği ilkesini" ne ölçüde zedelediği/zedelemediği tartışması bu çalışmada kimi gerekçelerle ele alınmayacaktır.

1-1. 73. Maddede Yeralan "Mali Güç İlkesi"nin Yorumu

Doktrinde tartışmalı (ve giderek daha da tartışmalı hale gelen bir vergileme ilkesinin anayasal bir ilke biçimine dönüştürülmüş olmasının sakıncaları çalışmanın bu bölümünün özünü oluşturmaktadır.

73. maddenin mevcut formülasyonunun (mali güç ilkesine yönelik olarak) olabilecek formülasyonlardan en kötüsü olduğu bu çalışmada öne sürülmektedir.

Alternatif formülasyonlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1-Vergilemeye ilişkin anayasa maddesi "verginin kanuniliği ilkesi" ile sınırlandırılır ve doktrinde mevcut vergileme ilkelerinden hangisinin benimseneceği vergi kanunları düzeyinde yasa koyucu tarafından tanzim edilir.[3]

---

[2] Akalın, Güneri. "Türkiye'de Mali Buhran ve Mali Sistemin Reformu", Vergi Dünyası, sayı 147, Kasım 1993. Ss22-23.

2-Anayasada refere edilen bazı kavramsallaştırmaların tanzimi, mevcut hukuk sistemimiz içinde yer almayan ancak yeralması çeşitli açılardan önerilebilecek "organik yasa"[4] ya da "anayasal yasa" diye adlandırabileceğimiz kategorilere bırakılabilir. Bu kategorilerin yasalaşması ve yasa değişiklikleri, anayasa maddeleri ve olağan kanunlardan farklı nisap gerektirir. Bu kategori (organik yasa ya da anayasal yasa) kapsamında ortaya çıkacak yasaların kabulü ve değiştirilmesi anayasa maddelerinin kabulü ya da değiştirilmesinden daha düşük bir nisabı, olağan yasalardan ise daha büyük bir nisabı zorunlu kılar. Örneğin olağan bir yasa (n/2)+1 ile, anayasa 2/3 ile değiştirilebilirken, bu kategori içinde ele alınan yasalar 3/5 ile değiştirilir.

73. maddede ifadesini bulan "mali güç ilkesi" ile madde 17 ve devamında yeralan "kişi hürriyeti", "özel hayatın gizliliği", "düşünce ve kanaat hürriyeti" gibi temel hak ve özgürlüklere ilişkin maddelerin değiştirilmesi için gerekli nisapların aynı olmasını açıklamak kolay değildir.

1- 2. Bazı Ülke Anayasalarında Vergileme Yetkisini Düzenleyen Maddeler

Çalışmanın bu bölümünde bazı büyük ülkelerin ve Avrupa Birliği ülkelerinin anayasalarında yeralan vergilemeye ilişkin maddelerin Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 73. madde ile karşılaştırılması yapılacaktır.[5]

1-2-1. Sadece verginin kanuniliği ilkesini düzenleyen anayasalar

Amerika Birleşik Devletleri

ABD'nin 17 Eylül 1787 tarihli Anayasasının 1. Maddesi Kongre'nin yetkilerini düzenlerken, bu maddenin 8. Bölümünün 1. Paragrafı vergileme yetkisinin münhasıran Kongre'ye ait olduğunu belirtmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi çok net bir biçimde ifade edilirken, bu yetkinin kullanımında hangi vergileme ilkesinin benimseneceği tümü ile yasa koyucuya bırakılmıştır.

12 Temmuz 1909 tarihli 16. Anayasa eki ile de gelir vergisi uygulama yetkisi yine Kongre'ye verilirken, herhangi bir vergileme ilkesine atıfta bulunulmamıştır.

Japonya:

1956 tarihli Japonya Anayasası'nın 30. Maddesi de çok kısa net bir biçimde vergilemenin kanuniliği ilkesini anayasal bir yüküm haline getirirken, vergileme ilkelerine en küçük bir referansta bulunmamayı seçmiştir.

Rusya

Rusya Anayasası'nın 265.maddesi vergileme yetkisini düzenlerken çok kısa bir ifade ile vergilerin kanuniliği ilkesini ortaya koymakla yetinmiştir.

---

[3] Beltrame, Pierre ve Mehl, Lucien, Techniques, Politiques et Institutions Fiscales Comparees, 2. Bası, PUF, 1997, s. 489

[4] Teziç, Erdogan, Anayasa Hukuku, İstanbul, 1986, S. 180

[5] http://iep.univ.lyon2fr/constitution-etr.html

Avrupa Birliği Üyesi Ülkeler

Finlandiya:

Finlandiya Anayasası'nın 61.maddesi de vergilerin sadece kanunla konulabileceğini ifde etmiş bu kanunların vergi mükellefiyetini belirlerken vergi mükellefinin yasal haklarının korunması gereğini anayasaya koyarak, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda ifadesini bulan vergi ödevi kavramının aksine yurttaş (vergi mükellefi)-devlet ilişkisinde yurttaşı (vergi mükellefini) devlete karşı koruyan bir düzenleme getirmiştir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

BÖLÜM II*

TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER İLE VERGİ İLİŞKİSİ

GİRİŞ

Çağdaş anayasalardaki düzenlemeler görev-ödev ilişkisine yer vermektedir. Anayasamızda da temel hak ve ödevlere ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilerek temel hakların gerçekleştirilmesi için devlete görevler yüklenirken, kişilere de ödevler yüklenmiştir. Anayasa ile devlete yüklenen görevler, negatif görevler ve pozitif görevler olmak üzere iki farklı şekilde düzenlenmektedir. Devlete negatif görev yükleyen düzenlemelerde, devlet, kişilerin doğuştan sahip olduğu hak ve özgürlüklere müdahale etmemek yükümlülüğündedir. Negatif görev yükleyen düzenlemelerde, Anayasa, bazı temel hak ve özgürlükleri "dokunulamaz" vb. şekillerde ifade etmekte ve devlete bu alanlara girmemek, bu hakları sınırlamamak mecburiyeti yüklemektedir. Bu durumda söz konusu temel hakları devletin ne ölçüde sınırlandırabileceği de istisnai olarak Anayasada belirtilmektedir.

Devlete pozitif görev yüklenen düzenlemelerde ise, Anayasa söz konusu hak ve özgürlüğü gerçekleştirmek üzere devlete bir edimde bulunmak yani, yasal düzenleme yapmak görevi yüklemektedir. Zira Anayasada tanımlanmış soyut hakkın yerine getirilmesi ve yerine getirilmemesinin yaptırımları ancak yasayla somut hal kazanabilecektir. Pozitif görevin yerine getirilmesi için bazen bir yasanın yapılması yeterli olurken, bazen de devletin mali kaynak kullanması gerekmektedir. Devlet söz konusu görevleri yerine getirirken vergilerden de araç olarak yararlanabilmekte yani vergi yasaları ile temel hak ve ödevler korunabilmekte ve bazen de vergiler ile söz konusu haklar sınırlandırılabilmektedir.

Gerek hakkı yerine getirmek, gerekse sınırlandırmak için vergi salındığında söz konusu düzenlemenin Anayasaya aykırılığının söz konusu olmaması için, hem temel hak ve özgürlüklerin sınırlama nedenlerine, hem de verginin anayasal ilkelerine uymak gerekmektedir. Zira devlet olumsuz görev yükleyen düzenlemelerde hareketsiz kalacak, ancak olumlu bir görevi yerine getirmek için yasal düzenleme yapabilecektir. Bu çalışmanın amacı da vergi yasaları ile yapılan düzenlemelerin temel hak ve özgürlükleri yerine getirici ya da sınırlandırıcı yönlerini incelemektir.

II.1. ANAYASANIN GENEL NİTELİKLERİ İLE TEMEL HAK VE ÖDEVLERİN İLİŞKİSİ

1982 Anayasasında, devlete görev yükleyen kuralların bir bölümü temel ilkeler, bir bölümü program kurallar, şeklinde düzenlenmiştir. Temel ilke şeklindeki düzenlemeler, sosyal devlet ilkesi, sosyal adalet ilkesi ve eşitlik ilkeleridir. Anayasamızda yer alan sosyal devlet ilkesi hem 2. hem de 5. maddede yer almaktadır. m. 2 de *"TC ...sosyal bir hukuk devletidir."* m. 5 de devletin temel amaç ve *görevleri " ... kişinin temel hak ve hürriyetlerini sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak suretle sınırlayan engelleri kaldırmaya..."*

* Bu bölüm Yrd . Doç. Dr. Elif Sonsuzoğlu tarafından hazırlanmıştır.

çalışmak şeklinde açıklanmıştır. Sosyal hukuk devleti Anayasa Mahkemesi kararlarında, "...güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani, sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet ..." şeklinde tanımlanmıştır.[6]

Sosyal hukuk devleti sosyal adalet kavramını da içermektedir. Bu husus Anayasanın başlangıç kısmında da desteklenmektedir. Sosyal adalet kişileri toplumun bir üyesi olarak kabul eder ve toplum için ortaklaşa iyinin gerçekleştirilmesini amaçlar. Sosyal adalet herkese toplumun üyesi olarak düşen hak ve ödevleri belirler ve bu amaca ulaşmak için yardımlaşmayı zorunlu kılar.[7] Sosyal hak ve ödevler de sosyal adalet düşüncesinin ürünüdür.[8] Eşitlik ilkesi ise, aynı durumda olanlara aynı şekilde muamele edilmesi ve hiç bir kimse, sınıf ve zümreye ayrıcalık tanınmaması anlamına gelmektedir.

Anayasanın başlangıç kısmındaki *"eşitlik ve sosyal adalet gereklerince"* tabirleri ile m.5 de *".. sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleri ..."* ifadesi sosyal hukuk devleti ilkesinin sosyal adaleti de kapsadığını göstermektedir. Anayasa m. 5 aynı zamanda, program kurallar şeklindeki düzenlemeler açısından da önem taşımaktadır. Program kurallar sosyal ve ekonomik haklarda devlete yetki ve görev veren düzenlemeler şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Devletin temel amaç ve görevlerine ilişkin Anayasa *m. 61 de "...harp vazife ve şehitlerinin dul ve yetimlerini, malul gazileri, sakat ve yaşlıları, korunmaya muhtaç çocukları koruma" m. 59 da "..Başarılı sporcuyu koruma..."* şeklindeki düzenlemeler program kurallara örnek oluşturmaktadır.

Temel hak ve özgürlükler, Anayasa m. 12'de "Herkes kişiliğine bağlı dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder." hükmüyle ifade edilmiştir. Bu düzenlemeye bağlı olarak Anayasanın diğer maddelerinde de devlete hakkı gerçekleştirmek üzere pozitif ve negatif görevler, kişilere de ödevler yüklenmiştir. Devlet bu görevleri Anayasanın genel ilkeleri olan eşitlik, sosyal adalet ve sosyal hukuk devleti ilkelerine uygun olarak yerine getirmek zorundadır. Devlete pozitif görev yükleyen hak ve özgürlükler doğrudan doğruya kullanılamamaktadır. Bu hak ve özgürlükler ancak devletin pozitif görevi yerine getirmesiyle kullanılabilecektir. Devlet kendisine yüklenen bu pozitif görevi yerine getirmez yani yasal düzenleme yapmazsa sonuç ne olacaktır? Devlete pozitif görev yüklenmişse devlet ya bir yasa çıkartacak ya da hem yasa çıkartıp, hem de aynı zamanda mali kaynak da kullanacaktır. İşte devlete yüklenen pek çok pozitif görevin hepsinin bir anda yerine getirilmesi imkan dahilinde olmadığından, bu görevler yerine getirilmediği taktirde kişilere hakkın yerine getirilmesine ilişkin bir talep hakkı tanınmamaktadır. Yani devlet yasa

[6] E.1972/16 K. 1972/49, AYMK Dergisi, S.10, s. 529-539.
[7] Aral Vecdi, Toplum ve Adaletli Yaşam, İstanbul 1983, s.194.
[8] Öktem Niyazi, Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi, İstanbul 1985, s. 53.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

çıkartmadı diye, hem kişiler bir talep hakkına sahip değildir, hem de devlet bu konuda zorlanamaz.[9]

Yukarıda da belirtildiği gibi klasik haklarda devlete negatif görev yüklenirken, diğer haklarda devlet kendisine yüklenen pozitif görevleri ya sadece bir yasa çıkartarak ya da yasayla birlikte mali kaynak kullanımı ile gerçekleştirecektir. İşte devletin kaynak kullanımını gerektiren sosyal ve ekonomik haklara ilişkin düzenlemelerde, (Örneğin konut hakkı) bu hakkın sınırı da Anayasa m. 65 de "_ *devlet mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir.*" hükmü ile belirtilmiştir. Devlete görev yükleyen maddelerde devlete görev yüklenmekle beraber hiç kimseye talep hakkı verilmediği Anayasanın gerekçesinde de belirtilmiştir.

II.1.1. DEVLETE NEGATİF GÖREV YÜKLEYEN DÜZENLEMELER

Devlete negatif görev yükleyen düzenlemelerde, devletin bu haklara müdahale etmemesi, kişiye tanınan bu sınırların içine girmemesi gerekmektedir. Yani yasa ile bu haklar sınırlanamaz ve sınırlanması halinde Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi önüne geldiğinde Mahkemece temel hak ve özgürlükleri sınırlayan yasalar iptal edilebilecektir.

II.1.2. DEVLETE POZİTİF GÖREV YÜKLEYEN DÜZENLEMELER

Devlete pozitif görev yükleyen düzenlemelerde, devlet kendisine yüklenen görevi, yasal düzenleme yapmamak, yasal düzenlemeyi eksik yapmak veya Anayasaya aykırı yasal düzenleme yapmak olmak üzere üç farklı şekilde olmak üzere kısmen veya tamamen yerine getirmeyebilir.

Birinci durumda devletin **pozitif görevi hiç yerine getirmediği** yani bir yasal düzenleme yapmadığı bu durumlar kişilere bir talep hakkı vermemektedir. Zira devlet kendisine yüklenen görevlerin hepsini bir anda gerçekleştiremez, bir plan dahilinde öncelik sıralamasıyla yerine getirecektir. Üstelik görevin yerine getirilmesi için Anayasada süre öngörülen ya da Anayasa Mahkemesince yasal düzenleme yapılması için süre verilen haller için bile, kişilerin talep hakkı bulunmamaktadır.[10]

Devlet görevi yerine getirmek üzere düzenleme yapmış ancak kendisine yüklenen görev tam olarak değil kısmen yerine getirilmiş ise, buna **eksik yasal düzenleme** denilmektedir. Eksik yasal düzenleme halinde ya hakkın konusu tam olarak yerine getirilmez ya da öznesi bakımından eksiklik söz konusudur.

Anayasa. m. 65'de devletin kendisine yüklenen sosyal ve ekonomik alanlardaki görevlerini mali imkanları dahilinde gerçekleştirebileceği açıkça belirtilmiştir. Ancak mali kaynak kullanımı gerekmeyen hallerde yani, sadece yasal düzenleme yapılmasının yeterli olduğu hallerde m. 65 deki sınırlama nedeni söz konusu olmayacaktır. Ancak yine de devletin görevlerini belli bir plan dahilinde

---

[9] Uygun Oktay, 1982 Anayasasında Temel Hak ve Ödevlerin Genel Rejimi, İstanbul 1992, s. 37.

[10] Tanör Bülent, Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar, İstanbul 1978, s. 370.

gerçekleştirebileceği anlayışıyla, Anayasa Mahkemesi eksik yasal düzenleme halinde söz konusu yasayı iptal etmemektedir. Ancak Anayasa Mahkemesi özne bakımından düzenlemenin eksik olduğu hallerde lehine hak düzenlenmiş olanları koruyucu şekilde, konu bakımından eksik düzenleme olan hallerde de düzenlemeye tabi kısmı koruyucu yönde karar vermektedir. Yani Anayasa Mahkemesi eksik yasal düzenleme halinde yasayı iptal etmemekte fakat eksikliğe kararlarında dikkat çekmektedir.[11] Zira yasanın iptali halinde, söz konusu haktan yararlananlar da artık yararlanamayacaktır. Anayasa Mahkemesine göre, Anayasa Mahkemesi uygulama alanını genişletmek için değil, ancak aykırılığı gidermek için yasayı iptal eder.[12]

Yasal düzenleme **Anayasaya aykırı** olacak şekilde yapılmış olabilir. Yasal düzenlemenin Anayasaya aykırı olması durumunda, söz konusu düzenleme Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi önüne geldiğinde, Mahkeme yasayı Anayasaya aykırılık nedeniyle iptal edebilecektir.

II.2.TÜRK VERGİ MEVZUATININ DEVLETE GÖREV YÜKLEYEN TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER AÇISINDAN İNCELENMESİ

II.2.1. DEVLETE NEGATİF GÖREV YÜKLEYEN ANAYASA KURALLARI AÇISINDAN TÜRK VERGİ MEVZUATI

Devlete negatif görev yüklenen anayasa kurallarında prensip olarak devlet hiç bir edimde bulunmaz. Dolayısıyla negatif görev yüklenen düzenlemeler genel kural niteliğinde "dokunulmaz" şekilde belirlendiğinden, bu kısımda söz konusu hak ya da özgürlüğün sınırlanmasına ilişkin ilkeler açısından vergi yasaları incelenecektir.

II.2.1.1. Özel Hayatın Gizliliği

Anayasamızın 20. Maddesinde,

"Herkes özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Adli soruşturma ve kovuşturmanın gerektirdiği istisnalar saklıdır. Kanunun açıkça gösterdiği hallerde, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de, kanunla yetkili kılınan mercin emri bulunmadıkça, kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranmaz ve bunlara el konulamaz."

şeklinde özel hayatın gizliliği bir temel hak olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerde "dokunulamaz, aranamaz, el konulamaz" ifadeleri kullanılarak devlete negatif görev yüklenmiştir .Söz konusu hakka devlet müdahale etmeyerek negatif görevini yerine getirecektir. Ancak adli soruşturma halinde istisnai olarak özel hayatın gizliliği sınırlanabilecektir. Ancak Anayasamıza göre bu istisnai durumlarda ya bir kanunla yapılmış düzenlemeye dayanarak usulüne uygun şekilde verilmiş bir hakim kararına ya da gecikmesinde sakınca olan hallerde kanunla yetkili kılınmış mercilerin emri gerekli bulunmaktadır. Yani genel olarak devlete negatif görev yüklenmiş olmakla birlikte adli soruşturma halinde söz konusu hakların nasıl

[11], E.1962/172, K. 1963/244, AYMK Dergisi, S1, s.432-4457.
[12] 1962/172, K. 1963/244, AYMK Dergisi, S1, s.432-4457; E. 1987/24 K.1987/32 AYMK Dergisi, S.23 s.419-430; E.1988/7, K.1988/27, AYMK Dergisi, S.24, s.420.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

sınırlandırılabileceğine ilişkin olarak, devlete kanunla düzenleme yapma görevi yani bir pozitif görev yüklenmiş bulunmaktadır.

Vergi mevzuatımızda söz konusu temel haklarla ilgisi olan düzenlemeler ise, VUK. m. 5 de yer alan *vergi mahremiyeti* ile VUK. m.362 de yer alan *vergi mahremiyetinin ihlali* suçudur. Vergi mahremiyetine ilişkin düzenleme incelendiğinde Anayasada yer alan özel hayatın gizliliğine tamamen uyulmuş olduğu hatta *vergi mahremiyeti* düzenlemesinde *"...mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar"* ifadesine yer verilerek, mükelleflere Anayasanın tanıdığından daha kapsamlı koruma sağlanmıştır. Ayrıca söz konusu düzenlemeye uymama hali ceza mahkemelerinde yargılanmayı gerektirecek suç kapsamına alınmıştır. Ancak istisnai olarak, vergilerin ilanı, vergi levhası asma zorunluluğu, vergi suçlularının ilanı gibi düzenlemeler vergi mahremiyetinin ihlali sayılmamaktadır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107. maddesinde de, Karaparanın Aklanmasının önlenmesine Dair Kanunun 6. maddelerinde de, aynı paralelde düzenlemelere yer verilmiştir.

II.2.1.2. Konut Dokunulmazlığı

Anayasamızın 21. maddesinde ise,

"Kimsenin konutuna dokunulamaz. Kanunun açıkça gösterdiği hallerde usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de, kanunla yetkili kılınan merciin emri bulunmadıkça, kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz."

şeklinde konut dokunulmazlığı bir temel hak olarak düzenlenmiş ve "girilemez, arama yapılamaz ve el konulamaz" ifadeleri ile devlete negatif görev yüklenmiştir. VUK. m. 142 de yer alan *aramaya* ilişkin düzenlemede ise, aramanın ancak sulh yargıcının kararı ile olabileceği hükme bağlanmıştır. Demek oluyor ki Anayasada hakim kararı ile ve gecikmesinde sakınca olan hallerde kanunla yetkili kılınan merciin emri ile de arama yapılabileceği düzenlenmiş olduğu halde, VUK aramaya ilişkin düzenlemesinde sadece hakim kararı ile arama yapılabileceğini düzenlemiş ve mükelleflerin haklarını sınırlarken Anayasanın getirdiği sınırlamaya göre çok daha az bir sınırlama yapmıştır. Yani kişilere Anayasanın tanıdığından daha fazla güvence sağlamıştır.

II.2.2. DEVLETE POZİTİF GÖREV YÜKLEYEN ANAYASA KURALLARI AÇISINDAN TÜRK VERGİ MEVZUATI

Anayasada temel hak ve ödevler, kişi hak ve ödevleri, sosyal ve ekonomik hak ve ödevler ve siyasi hak ve ödevler olmak üzere üç temel başlık altında incelenmektedir. Pozitif görevi yerine getirmek üzere devletin çıkartmış olduğu yasalar içinde vergi yasaları ile yapılan düzenlemeler incelenmeye çalışılacaktır. Devletin Anayasa ile kendisine yüklenen ödevleri yerine getirmesine ilişkin vergi

mevzuatı hükümleri ile Anayasaya aykırı ve eksik yasal düzenleme niteliğindeki vergi mevzuatı hükümleri incelenmeye çalışılacaktır.

Temel hak ve özgürlüklerden bazıları vergileme de dahil olmak üzere çeşitli yasalarla korunabileceği gibi, vergileme dolayısıyla sınırlandırılabilmekte yani hak zarar görebilmektedir.

Anayasa ile devlete temel hakları koruyucu yönde yüklenen görevi yerine getirmeye yönelik olarak çıkartılan vergi yasaları, öncelikle devletin yasa çıkartıp çıkartmamış oluşuna göre ayrıma tabi tutulduktan sonra, devletin yasa çıkartmış olduğu haller, söz konusu yasal düzenlemenin Anayasaya aykırı olduğu, Anayasa ile devlete yüklenen pozitif görevi tam olarak yerine getirmediği yani eksik yasal düzenleme oluşturduğu ve yasal düzenlemenin tamamen devlete yüklenen ödevle uyum içinde ve amacı sağlayıcı olduğu hallere göre ayrı ayrı incelenmeye çalışılacaktır.

II.2.2.1. Temel hak ve özgürlüklerle ilgili olarak devlete pozitif görev yükleyen Anayasa hükümleri doğrultusunda devletin çıkartmış olduğu vergi yasaları

II.2.2.1.1. Devletin pozitif görevi (amaca uygun şekilde) vergi yasalarında düzenleme yaparak yerine getirmiş olduğu hükümler

II.2.2.1.1.1. Sanatın ve sanatçının korunması Anayasamızın 64. maddesinde, "Devlet, sanat faaliyetlerini ve sanatçıyı korur. Sanat eserlerinin vesanatçının korunması, değerlendirilmesi, desteklenmesi ve sanat sevgisinin yayılması için gereken tedbirleri alır."

şeklinde düzenlenerek devlete pozitif bir görev yüklenmiştir. GVK. muzda da bu düzenlemeye paralel olarak, serbest meslek kazancı istisnasına yer verilmiştir. GVK. m.18 e göre,

"Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının ... eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir....."

denilmek suretiyle eser sahipleriyle kanuni mirasçılarına vergi karşısında koruma sağlanmış bulunmaktadır. Üstelik Gelir Vergisi Kanununda yapılmış olan bu düzenleme Anayasamızda devlete yüklenen pozitif görevden çok daha geniş kapsamlıdır. Temel haklar içinde bir sosyal hak olarak yer alan sanatın ve sanatçının korunmasına ilişkin olan Anayasal düzenleme sadece sanat eserleri ve sanatçıya yönelik olduğu halde vergisel koruma daha geniş kapsamlı olarak düzenlenmiş ve ihtira beratlarını da vergi dışı tutmuştur.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

II.2.2.1.1.2. Sosyal güvenlik bakımından özel olarak korunması gerekenler

Anayasamızın 61. maddesinde

"Devlet harp vazife ve şehitlerinin dul ve yetimleriyle, malul ve gazileri korur ve toplumda kendilerine yaraşır bir hayat seviyesi sağlar."

şeklinde düzenlenmiştir. Anayasa. m. 61/1de yer alan düzenlemeye ilişkin olarak GVK m. 26/1 de vatan hizmetleri yardımları gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

" Harp malullüğü zamları,

2.Harb malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri,

3.Şehitlerin dul ve yetimlerine, şehit, dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilumum ödemeler"

vergiden istisna edilmiştir. Bu düzenleme Anayasadaki koruma ödevini gerçekleştirmeye yönelik olarak vergi yasalarında yapılmış bir düzenlemedir.

II.2.2.1.1.3. Yabancı ülkelerde çalışan Türk vatandaşları

Anayasamızın 62. maddesinde,

"Devlet yabancı ülkelerde çalışan Türk vatandaşlarının ... anavatanla bağlarının korunması ve yurda dönüşlerinde yardımcı olunması için gereken tedbirleri alır. "

hükmüne yer verilmiş ve bus düzenlemeye paralel olarak, devlet vergi yasalarında da yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarının yurda dönmelerini özendirici kolaylıklara yer vermiştir. GVK m. 23/13 gereğince,

"Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları"

ücret gelirlerindeki istisnalar arasında sayılmaktadır. Anılan düzenleme Türkiye'de emekli olup, emekli maaşlarını Türkiye'deki bir sosyal güvenlik kurumundan alanlara göre yurt dışındaki bir sosyal güvenlik kurumundan alanları avantajlı kılmaktadır.[13]

[13] GVK. m.23/11 e göre ise, "kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz bulunan emekli sandıkları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları " vergiden istisna edilmiş ancak aynı madde gereğince " Tüzel kişiliği haiz muhtelif emekli sandıkları tarafından ödenen aylıklar toplamı, hizmet süresi ve aylık seviyesi aynı olan Devlet memurlarına ödenen miktardan fazla ise, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur." Söz konusu düzenleme gereğince, yurt içinde birden çok emekli sandıkları tarafından emekli maaşı alınıyorsa istisnanın bir üst limiti varken, yurt dışından alınan emekli maluliyet dul ve yetim aylıkları üst limit olmaksızın tamamı vergiden istisnadır.

II.2.2.1.1.4. Ormanların ve orman köylüsünün korunması

Anayasamızın 169. maddesinde,

"Devlet, ormanların korunması ve sahalarının genişletilmesi için gerekli kanunları koyar ve tedbirleri alır.

Anayasamızın 170. maddesinde de,

"Ormanlar içinde veya bitişiğindeki köyler, halkının kalkındırılması, ormanların bütünlüğünün korunması bakımlarından, ormanın gözetilmesi ve işletilmesinde devletle, halkın işbirliğini sağlayıcı tedbirlere...bu halkın yararlanmasına tahsisi kanunla düzenlenir."

hükümlerine yer verilmiştir. KVK. m. *7/12 de ise,*

"Köylere köy birliklerine ve köy belediyelerine ait tarım işletmeleri ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadiyle işletilen hamam, çamaşırhane ve değirmenler ile bunların bağlı oldukları il sınırı içindeki yolcu taşıma işletmeleri"

vergiden istisna edilmiştir. Söz konusu düzenleme de yine Anayasada orman köylüsüne tanınan haklardan daha geniş niteliktedir. Anılan düzenlemeler sadece orman köylerini değil, her türlü köyleri kapsayacak içeriktedir. Dolayısıyla, (Anayasa ile devlete korunma görevi yüklenmiş olan) orman köyleri ve köylüleri ile birlikte diğer köy ve köylülere de bu düzenlemeyle korunmaktadır. Ayrıca, EVK. M.15 de geçici muaflıklar başlığı altında,

"a. Özel kanunlarına göre Devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl,

b. .... yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl

c. ....yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvalık, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 yıl, azami 15 yıl."

geçici muafiyet tanınmış bulunmaktadır. Bu düzenleme orman alanlarının genişletilmesine hizmet edecek niteliktedir.

II.2.2.1.2. Devletin kendisine yüklenen pozitif görevi vergi yasaları aracılığıyla yerine getirmek üzere düzenleme yapmış olduğu fakat düzenlemenin eksik yasal düzenleme niteliğinde olduğu haller.

II.2.2.1.2.1. Sporun geliştirilmesi

Anayasamızın 59. maddesinde

"Devlet, her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alır, sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder.

Devlet başarılı sporcuyu korur."

düzenlemesine yer vermiştir. GVK. m. 23/15 de vergiden istisna edilen ücret gelirlerine ilişkin olarak,

"Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)"

düzenlemesine yer verilmiştir. Söz konusu maddede sporu teşvik etmek ve başarılı sporcuyu korumaya yönelik düzenleme yapılmış olmakla birlikte, düzenlemede korunan amaç tam olarak yerine getirilememektedir. Zira hem sporcunun her türlü geliri değil, ücret gelirinin istisna olması bakımından, hem de, işyerlerinde bir veya iki sporcu şeklinde sayıca yapılan sınırlamalar bakımından söz konusu düzenleme eksik yasal düzenleme niteliğindedir. Yine vergi yasaları aracılığı ile devletin başarılı sporcuyu korumasına ilişkin olarak bir diğer düzenleme ise, GVK. gç.m. 40'da yer almaktadır.

"Sporculara transfer ücreti olarak yapılan ödemeler, 11.5.1994-31.12.2000 tarihleri arasında gelir vergisinden müstesnadır. Bu ücretler üzerinden % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Bu istisnanın tevkif yoluyla ödenen gelir vergisine şümulü yoktur."

Söz konusu düzenleme de yine Anayasada yer alan devletin başarılı sporcuyu koruyacağına dair hükmün vergi yasaları ile korunmasına ilişkin bir düzenlemedir. Ancak bu düzenleme de yine eksik yasal düzenleme niteliğindedir. Zira burada sporcunun ilgili olduğu spor dalı transfer edilmeye müsait spor dallarından biri ise, GVK karşısında koruma sağlanabilmektedir. Ferdi spor dallarından biri ise, sporcunun bir kulübe bağlı olması söz konusu olmadığına göre, transfer ücreti de söz konusu olmayacağından bu gibi sporcular açısından vergi yükünü azaltıcı bir düzenleme söz konusu olmayacaktır. KVK m.7/8 gereğince,

"Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil derneklere veya kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler."

Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir. Emlak Vergi Kanunu m. 4/o bendine göre,

"Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş amatör spor kulüplerine ait binalar (Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri şartıyla) bina vergisinden istisna edilmiştir."

Yukarıda anılan düzenlemelerde de Kurumlar Vergisi istisnası, şirket tipi ve Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğüne bağlı olma şartları açısından sınırlı sayıdaki müesseseye tanındığı için, Emlak vergisi istisnası ise, yine sınırlı spor kulüplerine tanınmış olduğu için eksik yasal düzenleme niteliği taşımaktadır. KVK ve EVK larında yer alan her iki istisna hükmü de yine sporu teşvik etmeye yönelik yapılmış düzenlemelerdir. Ancak Emlak Vergisi istisnasına ilişkin düzenle doğrudan doğruya değil, dolaylı olarak sporu teşvik etmektedir.

II.2.2.1.2.2. Bilim sanat hürriyeti ve sanatın ve sanatçının korunması

Anayasanın 22. maddesinde

"Herkes, bilim ve sanatı serbestçe öğrenme ve öğretme, açıklama, yayma ve bu alanlarda her türlü araştırma hakkına sahiptir."

düzenlemesine yer verilmiş ve Anayasanın yukarıda anılan sanat ve sanatçının korunmasına ilişkin düzenlemesinde de devlete sanatı ve sanatçıyı koruma görevi yüklenmiştir. Bu düzenlemeye paralel olarak serbest meslek kazancından istisna yukarıda incelenmiş olup, ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanunu m.7/3de, ile m.7/15 de,

"kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadiyle, işletilen müesseseler"

"Kuruluduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar"

vergiden muaf tutulmuştur. Katma Değer Vergisi Kanununu m.17/a ve b gereğince,

"Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler köyler bunların teşkil ettikleri birlikler üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunlar kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların,

a. ilim fen ve güzel sanatları tarımı yaymak ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

b. 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 hizmetleri,

vergiden istisna edilmiştir. KDV sinde mükellef mal teslimi ya da hizmet ifasını yapanlardır. Yukarıdaki düzenlemede bu işlemleri yapanlar kamu kuruluşları vb. ise vergiden muaf tutulmuşlardır. Ancak vergi yüklenicisi nihai tüketici olmaktadır. Bu durumda aynı nitelikteki mal yada hizmetten yararlananların malın teslimini ya da hizmet ifasını yapana göre vergi ödememesine yol açan fiili durum eksik yasal düzenleme niteliğindedir. Aynı şekilde kamu kurum ve kuruluşları tarafından aynı amaçla işletilen müesseseler de yine Kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bu düzenlemede yine ilim fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığın gelişimini teşvik etmekle birlikte aynı gelişmeye yönelik özel şahısların faaliyetlerinin vergiye tabi oluşu yine eksik yasal düzenleme niteliğindedir. Zira Anayasal amaca özel sektör faaliyetleri de hizmet edebilecektir. Düzenleme eksik yasal düzenleme olsa da özel kişiler ile devletin ayrı koşullarda faaliyette bulunmaları Anayasaya aykırılık teşkil etmeyerek, iptal nedeni oluşturmamaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

II.2.2.1.2.3. Sosyal güvenlik bakımından özel olarak korunması gerekenler

Anayasamızın 61. maddesinde,

"... Devlet sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır.

Yaşlılar devletçe korunur. Yaşlılara devlet yardımı ve sağlanacak diğer haklar ve kolaylıklar kanunla düzenlenir.

Devlet korunmaya muhtaç çocukların topluma kazandırılması için her türlü tedbiri alır. .."

şeklinde, GVK. m. 31de yer alan sakatlık indirimi ise,

"Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde.....

..Çalışma gücünün asgari % 80 ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat , asgari % 60 ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat asgari % 40 ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda belirtilen sakatlık indiriminden faydalanırlar."

şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemede özürlü olan ve ücret geliri elde edenlere özel indirime ilave olarak tanınmış ek bir indirim hakkı daha tanınmaktadır. Bu düzenleme Anayasamızda devlete pozitif görev yükleyen hükümle uyum içinde olsa da yine eksik yasal düzenleme niteliğindedir. Zira sadece ücret geliri elde eden özürlülere tanınmış olan bu indirim, diğer gelir unsurlarını elde etmekte olan özürlülere vergi karşısında hiç bir avantaj sağlamamaktadır. Söz konusu madde Anayasanın 73. maddesinde yer alan mali güce göre vergileme ilkesinin gerçekleştirilmesinde kullanılan ayırma ilkesi açısından değerlendirildiğinde de, yine aynı sonuçla karşılaşılacaktır. Özürlülerin gelir elde etmelerindeki zorluklar ve şahsi ihtiyaçları göz önüne alınacak olursa, yine sermaye ağırlıklı olmayan, şahsi mesaiye dayanan ve şahsi sorumluluk altında çalışan, özürlü serbest meslek erbabına da sakatlık indirimi tanınması yerinde olacaktır.[14]

II.2.2.1.2.4. Tarih, kültür ve tabiat varlıklarının korunması

Anayasamızın 63. Maddesinde,

"Devlet, tarih, kültür ve tabiat varlıklarının ve değerlerinin korunmasını sağlar, bu amaçla destekleyici ve teşvik edici tedbirler alır."

hükmüne yer verilmiştir. Emlak Vergisi Kanununun 30. Maddesinde ödeme süresine ilişkin düzenlemelerde,

[14] Sonsuzoğlu Elif. Ödeme Gücüne Göre Vergilendirme İlkesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1997, İ.Ü. SBE., s. 143.

"kanunlar ve diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisi kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur."

"... kısıtlamaların neler olduğu... yönetmelikle tanzim olunur."

hükmüne yer verilmiş ve 19284 s. ve 17.11.1986 t. RG. de yayınlanan Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik uyarınca,

"Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıkları Yüksek Kurulu veya Bölge Kurullarınca, tarihi , sanat ve bölgesel özellikleri veya diğer özellikleri nedeniyle taşınmaz kültür veya tabiat varlığı olarak tescil veya ilan olunan, arkeolojik veya doğal sit alanı korunma alanı, koruma amaçlı imar planı içinde olması nedeniyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsa ve arazilerin ek ve değişikliklerine izin verilmeyen veya ek ve değişikliklerine belirli şarlarla izin verilen binaların (...) tasarrufu kısıtlanmış sayılır."

şeklinde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenlemede sadece tasarrufu kısıtlanmış olan bina ve arazilere indirim tanınmış olduğu için yine eksik yasal düzenleme niteliğindedir. Zira Anayasa tarih, kültür ve tabiat varlıklarının korunmasını hedeflemektedir. KDV m.17/2-a'da de yer alan sosyal amaç taşıyan istisnalar fıkrasında,

"Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar botanik ve zooloji bahçeleri parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri "

vergiden istisna edilmiştir. Bu düzenleme hem Anayasanın 63. maddesindeki tabiat varlıklarına, hem de 61. maddesindeki yaşlılar, sakatlar ile korunmaya muhtaç çocuklara ilişkin düzenlemelere paralel olmakla birlikte sadece kamu kuruluşu niteliğindeki kuruluşların teslimlerine yönelik olduğu için özne bakımından eksik yasal düzenleme niteliğindedir. Ancak konu bakımından Anayasada sayılandan daha geniş bir kapsama sahiptir.

II.2.2.1.2.5. Planlama

Anayasamızın 166. maddesinde,

"Ekonomik sosyal ve kültürel kalkınmayı, özellikle sanayiinin ve tarımın ...hızla gelişmesini ... bu amaçla gerekli teşkilatı kurmak devletin görevidir."

düzenlemesine yer verilmiş ve bu amaçla Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yatırım indirimi, finansman fonu uygulamaları ile KVK m.7/3 de,*"kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadiyle, işletilen*

müesseseler" in vergiden muaf tutulmasına dair düzenlemeler hep tarım ve sanayinin gelişmesine yönelik uygulamalardır.

21.1.1998 Tarihli 4325 sayılı yasada yer alan düzenlemeler Anayasanın 166. maddesiyle devlete yüklenen ödevleri gerçekleştirmeye yöreliktir. Söz konusu yasaya göre, 1.1.1998-31.12.2000 tarihleri arasında olağanüstü hal bölgesinde yeni işe başlayanlar ile bu ildeki işletmelerinde fiilen sürekli olarak 10 ve fazla işçi çalıştıranlar 5 vergi dönemi Gelir ve Kurumlar Vergilerinden müstesna tutulmuşlardır. Daha sonraki yıllarda ise çalıştırdıkları işçi sayısına bağlı olarak % 40 ile 60 arasında değişen oranda, indirimli vergi ödeyeceklerdir. Ayrıca 31.10.1997-31.12. 2002 yılları arasında 10 dan fazla işçi çalıştıranlar işçi ücretlerinden kesecekleri gelir ve damga vergilerini beyanname verme süresini izleyen 2. yılın aynı döneminde öderler. Ayrıca 2002ye kadar teşvik belgeli yatırımları ile ilgili işlemlerine ilişkin belgeleri VİV, DV, BSMV, EV, Harç ve Belediye Gelirleri Kanunu'nca alınan vergi resim ve harçlardan müstesnadır.

Ancak yine bu düzenlemelerde de yapılacak yatırımların belli miktarları aşması belli yörelerde olması vs. şartlara bağlı olması eksik yasal düzenleme biçiminde karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca anılan düzenleme mali güce göre vergileme ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

II.2.2.1.2.6. Esnaf ve sanatkarların korunması

Anayasa m. 173 de,

"Devlet esnaf ve sanatkarı koruyucu ve destekleyici tedbirleri alır."

hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme paralel olarak Gelir Vergisi Kanunumuzun çeşitli hükümlerinde düşük gelirli mükellefleri koruyucu istisna ve muafiyetler ile götürü usul kabul edilmiştir. Belli bir gelirin altında kalanların vergi dışı kalmasına yol açan düzenlemeler Anayasal düzenlemeye paralel olmakla birlikte götürü usul farklı gerçek gelir düzeyindeki mükelleflerin aynı götürü vergiyi vermelerine yol açmaktadır. Bu nedenle hem Anayasanın temel niteliklerinden eşitlik ve adalet ilkelerine hem de mali güce göre vergilendirme ilkesine ters düşmektedir.

II.2.2.1.2.7. Sağlık hizmetleri ve çevrenin korunması

Anayasanın 56. maddesinde,

"Herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir.

Çevreyi geliştirme, çevre sağlığını korumak Devletin ve vatandaşların ödevidir...."

şeklinde düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye paralel olarak, GVK . m. 63/5'de özel gider indirimi düzenlemesi yapılmıştır. Ücretlilerin yıl içinde kendileri eş ve çocukları için yapmış oldukları sağlık harcamalarının 1/3'ü diğer dört grup harcama kalemi ile birlikte vergi matrahının %35 ini aşmamak, Türkiye'de yapılmış olmak, bir sonraki yıl Ocak ayında beyan edilmek ve Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefi olanlardan alınacak belgelerle ispatlanmak kaydıyla, önceki yılın vergi matrahından indirilebilmektedir. Söz konusu indirim imkanı sadece ücret geliri elde

edenlere tanınmış olup, belli bir limitle ve sadece Türkiye'de yapılmış olmak şartlarıyla indirilebilmektedir. Dolayısıyla anılan düzenleme de eksik yasal düzenleme niteliğindedir. Oysa mükellef açısından indirilecek olan onun kendi sağlığı için yapmış olduğu gider olduğuna göre, nerede yapılmış olursa olsun indirim imkanı tanınması, hem de gelir unsurları arasında ayrım yapılmaması Anayasal düzenlemeye daha fazla hizmet edebilecektir. Ayrıca KVK. m.7/4 ve 14'e göre,

"kamu idare ve müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadıyla işletilen müesseseler"

"...Münhasıran verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryumlar ile münhasıran kanser, cüzzam ve trahom tedavi eden hastaneler."

Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir. KVK m. 7/4 de yer alan istisna yine sadece kamu idare ve müesseselerine tanınmış olup, eksik yasal düzenleme niteliğindedir. Ancak Anayasa Mahkemesi kararlarına göre, kamu kurumları ile özel sektör kurumlarına farklı düzenleme yapılmış olması eşitlik ilkesini ihlal etmez ve Anayasaya aykırılık oluşturmaz.[15] KDV m. 17/2 a bendince, kamu kuruluşlarının

"... hastane, nekahathane klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, ... "

ın teslim ve hizmetleri KDV. nden istisna edilmiştir. Anılan düzenlemelerde de hizmetin türü açısından düzenleme yapılmış olduğu halde hizmeti verene göre ayrıcalık yapılmıştır. KDV.nin niteliği dolayısıyla vergiyi nihai tüketici ödediğinden bu düzenleme hizmetten yararlananlara göre değil hizmeti sunana göre istisna olup olmamayı belirlemektedir.

II.2.2.1.3. Anayasanın devlete pozitif görev yüklediği düzenlemelere aykırı yönde vergi yasalarında düzenleme yapmış olduğu haller,

II.2.2.1.3.1. Ailenin korunması

Anayasamızın 41. Maddesinde,

"Aile, Türk toplumunun temelidir. Devlet, ailenin huzur ve refahı ile özellikle ananın ve çocukların korunması ve aile planlamasının öğretimi ile uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri alır, teşkilatı kurar."

hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca söz konusu uygulama sosyal adalet anlayışıyla ve herkesin ödeme gücü baz alınarak vergilendirme karşısında eşit işleme tabi tutulmasına ters düşmektedir. [16] GVK. m. 93 de aile reisi beyanı başlığı altında yapılan düzenlemeye göre, aile reisi, eş ve çocukların gelirleri aile reisi tarafından tek bir beyanname ile beyan edilmekte ve ailenin toplam geliri üzerinden vergilendirilmektedir. Bu düzenleme sonucu ailenin toplam geliri tek bir beyanname ile beyan edilmekte ve toplam gelir tarifenin daha yüksek dilimine girerek artan oranlı tarife yapısı dolayısıyla daha yüksek oranda vergilendirilmektedir. Söz konusu

[15] E. 1988/7 K.1988/27, AYMK Dergisi,S.24, s. 413-424.

[16] Akdoğan Abdurrahman, "Gelir Vergisinde Aile Reisi Beyanı Ve Değerlendirilmesi", Mali Hukuk Dergisi, Sayıştay Denetçileri Derneği Yayını, S.67 Ankara 1981 s.12.

düzenleme aileyi koruyucu yönde olmayıp, devlete daha fazla gelir sağlamaya yöneliktir. GVK. M. 93 de yer alan bu düzenleme Anayasamızda devletin aileyi korumaya yönelik tedbir almasını gerektiren düzenlemeye aykırı düşmektedir. Aynı toplam geliri elde eden ve evli olmaksızın birlikte yaşayanlara göre evli olanların gelirleri üzerinden daha fazla vergi vermelerine neden olan bu düzenleme Anayasanın, devleti aileyi korumakla görevli kılan hükmüne ters düşmektedir[17]. Ancak söz konusu düzenleme ülkemizde Anayasaya ya aykırılık iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinin önüne gelmemiştir. Almanya' da bizdeki aile reisi beyanına paralel şekildeki düzenleme ise, 1957 de eş için, 1964 de ise çocuklar için olmak üzere Anayasada yer alan eşitlik, adalet ve ailenin korunmasına ilişkin hükümlere aykırı bulunarak iptal edilmiştir.[18] Yeni tasarıda eşlerin ayrı beyanda bulunmasına imkan veren hüküm Anayasaya aykırılığın giderilmesinde olumlu bir adım olacaktır.

II.2.2.1.3.2. Çalışma ve sözleşme hürriyeti

Anayasa m.48 de,

"Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir..."

hükmüne yer verilmiştir. Oysa Gelir Vergisi Kanunumuzda yer alan Hayat Standardı Esası, belli mesleklerde mesleğe girişi engelleyecek şekilde mükellefleri elde etmedikleri gelir üzerinden vergi vermeye zorlamaktadır. Bu düzenleme düşük gelirli mükelleflerin mesleği terk etmesine yol açarak Anayasanın çalışma hürriyetine ilişkin düzenlemesine aykırılık yaratmaktadır. Ayrıca Hayat Standardını aşan miktarda gelir elde edenler açısından denetleyici olmamaktadır. Söz konusu düzenleme hem Anayasanın çalışma hürriyetine ilişkin 48. maddesine hem de genel esaslarda yer alan eşitlik ve adalet ilkeleri ile mali güce göre vergileme hem demokratik toplum düzeni ilkelerine ters düşmektedir.

II.2.2.2.1. Sosyal güvenlik bakımından öncelikli olarak korunması gerekenler

Anayasanın 61. Maddesinde,

"...Yaşlılar devletçe korunur. Yaşlılara devlet yardımı ve sağlanacak diğer haklar ve kolaylıklar kanunla düzenlenir.

Devlet korunmaya muhtaç çocukların topluma kazandırılması için her türlü tedbiri alır. .."

şeklindeki hükümlere ilişkin olarak (ülkemizde 36 yaşında bile emekli olunabildiğini göz önüne alarak emekli maaşlarına tanınan istisnaları ayrık tutarsak) vergi yasalarında düzenleme yapmak mümkün olduğu halde, yaşlılar ve korunmaya

---

[17] Sonsuzoğlu , agt., s. 194-195.

[18] Saban Nihal, "Anayasa Hukuku Açısından Gelir Vergisinde Aile Reisi Beyanı", Yaklaşım Yıl 2, S.14, Ankara Şubat 1994, s. 112-113; İptal kararına ilişkin ayrıntılar için bakınız, Yalı Billur Soydan,:"Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü: Aile Vergilendirmesi-I Kadının Konumu Açısından Bir Değerlendirme)" Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 1995, S.81, s.75.

muhtaç çocuklar için herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Söz konusu düzenlemelerin mutlaka vergi yasalarında yapılması gerekmediği ileri sürülebilecektir. Ancak vergi ödevini düzenleyen 73. madde vergilemede mali gücü gösterge almış olduğu ve mali gücü kavramada da en az geçim indirimi ve şahsi ve ailevi durumları koruyucu düzenlemeler gerekli olduğundan yine bu eksikliklere dikkat çekilmektedir. 1981 yılına kadar en az geçim indirimi uygulaması ve 1986 yılına kadar da genel indirim uygulaması varken bile, yaşlılara ilişkin farklı en az geçim indirimine mevzuatımızda yer verilmemişti. Uygulandığı son yıllarda genel indirimin miktarının arttırılması ve yaşa göre farklılaştırılması beklenirken hepten kaldırılması temel hak ve ödevlere ilişkin olarak devlete yüklenen pozitif görevlerin bir sonucu olarak değil ama, mali güç ilkesinin bir gereği olarak mevzuatımızda önemli bir boşluk yaratmıştır. Ancak dolaylı olarak Emlak Vergisi Kanunu m.4/f de

"Kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen..... öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler... korumaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri"

Emlak Vergisinden muaf tutulmuş olup, bu düzenleme doğrudan doğruya değil ama, Anayasada yaşlılar ile korunmaya muhtaç çocuklara yönelik faaliyetlerin teşviki dolayısıyla onlara dolaylı olarak fayda sağlamaktadır. ukarıda sözü geçen KVK. m.17/2de yer alan düzenlemeler için de, dolaylı olarak, yaşlı ve korunmaya muhtaç çocuklara yarar sağladığı söylenebilecektir.

II.2.2.2.2. Kişinin dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı,

Anayasa m. 17 de ,

"Herkes, yaşama, maddi ve manevi varlığın koruma ve geliştirme hakkına sahiptir."

Anayasa'nın 5. maddesinde devletin temel amaç ve görevleri başlığı altında,

"... 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.

hükümlerine yer verilmiştir. GVK.muzda bütün gelirleri kapsayacak bir şekilde asgari geçim düzeyini vergi dışı tutan bir düzenleme olmaması burada hatırlanması gereken önemli bir eksikliktir. Zira kişilerin ancak yaşamlarını sürdürmeye yetecek miktardaki gelirleri içinde vergi ödeme güçleri bulunmamaktadır. Ancak yaşamını sürdürmeye yetecek kadar gelir elde edenlerden vergi almanın, onların yaşama, maddi ve manevi varlığını sürdürme hakkını ihlal edebileceği ileri sürülebilir. GVK.nunda bu amaca hizmet etmek üzere ücret gelirlerine aylık 9.450.000.000TL özel indirim tanınmakta oluşu, bunun dışında yer alan düşük gelirlileri koruyucu düzenlemeler olan esnaf muaflığı, küçük çiftçi muaflığı, gayrimenkul sermaye iradı istisnası topluca değerlendirildiğinde her birinde yer alan tutarların asgari geçim düzeyinin çok altında olduğu söylenebilecektir. Dolayısıyla Gelir Vergisi mevzuatımızda en az geçim indirimine yer verilmemiş oluşu açısından devletin kişilerin yaşam, maddi ve manevi

varlıklarını koruma ve geliştirme hakkını ihlal edecek şekilde vergi mevzuatında düzenleme yapılmamış olduğu ileri sürülebilecektir. Burada hatırlanabilecek olan yine ücret gelirlilerine hem miktar hem de nitelik olarak çok sınırlı indirim imkanı tanıyan özel gider indirimi uygulamasıdır. Bu uygulama da kişilerin gerçekte yapmamış oldukları miktarda harcama beyanını özendirici niteliktedir.[19] Ayrıca diğer gelir unsurlarını elde edenler, sağlık ve eğitim harcamalarını indirememektedirler. Özellikle serbest meslek kazancı şahsi mesaiye tabi olduğundan, hiç değilse serbest meslek erbabına sağlık harcamalarını gider yazabilmek imkanı tanınmalıdır.

II.3. TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERİN SINIRLANMASI

Anayasamızda, devlete, temel hak ve özgürlüklerin korunmasına ilişkin bazı ödevler yüklenmiş olduğu gibi temel hak ve özgürlüklerin hangi şartlar altında sınırlanabileceği de olağan ve olağanüstü dönemler için farklı şekilde belirlenmiştir. Savaş, seferberlik ve sıkıyönetim gibi haller inceleme konumuz dışında bırakıldığından, sadece olağan dönemlerde temel hak ve özgürlüklere ilişkin sınırlama ilkeleri incelenecektir.

Temel hak ve özgürlüklerin sınırlanabilmesine ilişkin nedenler, genel ve özel nedenler ile sadece ekonomik ve sosyal haklara ilişkin sınırlama nedenleri olarak ayrı ayrı incelenebilir.

II.3.1. GENEL SINIRLAMA NEDENLERİ

Anayasanın 13. maddesinde,

"Temel hak ve hürriyetler, Devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünün, milli egemenliğin, Cumhuriyetin, milli güvenliğin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının genel ahlakın ve genel sağlığın korunması amacı ile ve ayrıca Anayasanın ilgili maddelerinde öngörülen özel sebeplerle, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak kanunla sınırlanabilir.

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

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

şeklinde ifade edilen söz konusu düzenlemede, tüm temel hak ve hürriyetler için geçerli olduğu belirtilen genel sınırlama nedenleri, yasalık, nedene bağlılık,

---

[19] Kişilerin eğitim gıda giyim sağlık ve kira harcamalarının toplamı gerçekte elde ettikleri gelirin %70 ini oluşturmakta olup, özel gider indirimi uygulamasında vergi matrahının %35 inin üç katı olmak üzere % 105 i kadar beyanda bulunmaları istenmektedir. Matrahın %105i net gelirin çok üzerinde olduğu gibi, gerçekte anılan harcamalar net gelirin %70 ini oluşturduğundan özel gider indirimi uygulaması gerçek dışı beyanı özendirmektedir. Elif Sonsuzoğlu,"Özel Gider İndirimi Uygulamasında Gerçeklikten Sapma", Vergi Dünyası, İstanbul, Şubat 1997, s. 124-125.

Anayasanın sözüne ve ruhuna uygunluk, ölçülülük ve demokratik toplum düzeni ilkeleri olarak beş temel ilke şeklinde belirtilmiştir.[20]

II.3.1.1. Yasallık ilkesi

Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması ilkelerinden yasallık ilkesi demokratik liberal ülkelerde öteden beri varolan bir ilkedir.[21] Yasallık ilkesi gereğince temel hak ve özgürlükler kanun tüzük yönetmelik gibi düzenleyici işlemlerle sınırlanamaz. Yasallık ilkesi sınırlama yapan kanunun şeklen yasama organının tasarrufu olmasını yeterli kılmaz, şeklin yanında içerik olarak da bazı özelliklerin bulunmasını gerektirir. Yasalar yeterince somut olmalı, uygulayıcılara göre değişmeyen açıklık ve kesin ifadeler taşımalıdır.[22] Bu bağlamda temel hak ve özgürlükleri sınırlayan yasa vergi yasası da olabilecektir. Ayrıca, vergi yasasının da temel haklarla ilgili düzenlemelerden bağımsız olarak, yeterince açık ve belirgin olması gerekmektedir. Ancak bazı tali konular yürütme organınca düzenlenebilir. Anayasa Mahkemesi kararlarına göre, yasa ile esaslı hükümler belirlendikten sonra, tali bazı konularda hükümetin görevlendirilmesi de yasama yetkisinin kullanılması anlamına gelmektedir.[23]

II.3.1.2. Nedensellik ilkesi

Anayasanın 13. maddesinde temel hak ve ödevlerin genel ve özel nedenlerle sınırlanabileceği hükmüne yer verilmiştir. Anılan maddede genel neden olarak Devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğü, milli egemenlik, Cumhuriyet, milli güvenlik, kamu düzeni, genel asayiş, kamu yararı, genel ahlak ve genel sağlık olmak üzere sayılmış ayrıca ilgili maddelerdeki özel nedenlerle sınırlama yapılabileceğine yer verilmiştir. Böylece sınırlama nedenleri tahdid (sınırlı olarak) sayılmış olmakla sınırlamanın bu maddede yer alan nedenlerden birine dayanmasının gerektiği açıkça ortaya koyulmuştur.

II.3.1.3. Anayasanın sözüne ve ruhuna uygunluk ilkesi

Anayasanın 13. maddesi belirtilen sınırlama sebepleri için söz konusu maddede "Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak sınırlanabilir" demektedir. Anayasanın sözü Anayasa metninde yani başlangıç ve madde metinlerinde yer alan kurallar, ruhu ise, Anayasa metnine ilaveten, başlangıç kısmında yer alan temel niteliklere de uygunluk anlamına gelmektedir. Ayrıca, Anayasallık Bloğu,[24] Anayasanın açık hükümleri, Anayasanın ruhundan çıkan ilkeler, Anayasa üstü normlar, uluslararası hukuk normları, meclis iç tüzüğü de Anayasanın sözü ve ruhu

---

[20] Uygun, age., s. 89.
[21] Tanilli Server, Devlet ve Demokrasi, Anayasa Hukukuna Giriş, İstanbul 1981, s. 184. Kapani Münci, Kamu Hürriyetleri, 6.B. Ankara 1981, s. 231.
[22] Uygun., age., s. 92.
[23] E. 1963/4, K. 1963/71 AYMK Der., S.1, s. 164.
[24] Ayrıntılı bilgi için bakınız. Yüzbaşıoğlu Necmi, Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku, İstanbul 1993, İÜ: Yayın No.3763, İÜ. A

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

kapsamına girmekte, ayrıca hukukun genel ilkeleri,[25] uluslararası anlaşmalar, Atatürk ilke ve devrimleri ve Cumhuriyet dönemi hukuk siyasetinin temel ilkeleri de bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Temel hak ve hürriyetleri vergi ödevi ile sınırlamak açısından başlangıç kısmında yer alan eşitlik ve sosyal adalet ilkeleri Anayasanın ruhunu belirlerken önem taşımaktadır. Temel hak ve özgürlüklere ilişkin düzenlemelerin vergi yasası ile yapılması halinde de Anayasanın başlangıç kısmında yer alan düzenlemeler önem taşımaktadır. Ancak bu ilkeler (eşitlik, adalet, mali güç) zaten inceleme konumuz olan vergilemeye ilişkin 73. maddede de ayrıca ve açıkça belirtilmiştir.

II.3.1.4 Ölçülülük ilkesi

Yasama organı temel hak ve özgürlükleri sınırlandırırken, onları gereksiz ve usulsüz sınırlandırmamalı, yapılan sınırlama ölçülü olmalıdır. Anayasa m. 13/2 de söz konusu sınırlandırmaların, öngörüldükleri amaç dışında kullanılamayacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenleme hem nedensellik hem de ölçülülükle ilişkilidir.[26] Anılan maddenin gerekçesine göre, temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlama amacın gerektirdiğinden fazla olmamalı yani amaçla orantılı olmalıdır.

Alman Federal Mahkemesi ve sonra da Avrupa İnsan Hakları Divanı'nın ölçülülüğü belirlemede kullandığı, elverişlilik, gereklilik ve oranlılık şeklindeki üç kriter bizim Anayasa Mahkememizce de benimsenmiştir.[27] Anayasa Mahkemesi ölçülülük ilkesini temel hakkın sınırlandırılmasındaki amaç ile başvurulan araç arasındaki ilişkiyi açıklayan bir kavram olarak, elverişlilik, gereklilik ve oranlılık olmak üzere aynı üç başlık altında incelemektedir.[28]

Anayasa olağanüstü dönemlere ilişkin düzenlemelerde bile, m.15/1 de "*durumun gerektirdiği ölçüde*" ibaresine yer vererek ölçülülük kriterini muhafaza etmektedir. Temel hak ve özgürlüklere ilişkin düzenleme vergi yasası ile yapılmışsa, kamu hizmeti için vergi gerekli ve elverişli olduğuna göre, getirilen vergi orantılı ise ölçülü kabul edilecektir.

II.3.1.5. Demokratik toplum düzeni ilkesi

---

[25] Anayasa Mahkemesi Kararlarına göre, hukukun genel ilkeleri, iyi niyet, ahde vefa, kazanılmış haklara saygı, kanunların geçmişe yürümezliği, kesin hükme saygı, devlete güven ve kanunların çatışması halinde özel kuralın üstünlüğü olarak anlaşılmaktadır. Karakoç Yusuf, Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi, Anayasa Yargısı, Anayasa Mahkemesinin 34. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Ankara 1996, s.295.

[26] Uygun s. 163

[27] Temel hakkın sınırlandırılması kamu yararına yönelik amacı gerçekleştirmeye elverişli olmalı, amaca ulaşmak için yapılan sınırlama gerekli olmalı (yani sınırlama yapılmaksızın amacın bir başka şekilde gerçekleştirilmesi imkansız olmalı ve sınırlama ile korunan amaç orantılı olmalıdır. Christian Rump, Türk Anayasa Hukukuna Giriş, Çv. Burak Oder, Ankara 1998, age., s. 133.

[28] E.1986/12 K.1987/42 1.11.1987 t. 19641 sy. RG. s.27; E.1986/19 K.1987/31 29.3.1988 t. 19769 sy. RG s.25-35; E.1986/17 K.1987/11 18.9.1987 t. 19578 sy. RG.s. 47-81

1982 Anayasasında ilk kez yer alan bu ilke m.13/2 gereğince,

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

şeklinde düzenlenmiştir. 1961 Anayasasındaki öze dokunmama yasağı yerine 1982 Anayasasında demokratik toplum düzeni ilkesine yer verilmiştir. Öze dokunma yasağı mutlak bir ölçüt iken, demokratik toplum düzeni ilkesi nispi bir ölçüttür. [29]

Anayasa Mahkemesinin ilk kararları, demokratik toplum düzeni ölçütünün Anayasamızda gösterilen hürriyetçi demokrasi gereğince belirlenecek hukuk düzeni olduğu yönündeyken[30], sonraki kararları anılan ölçütün batı demokrasilerindeki demokratik toplum düzeni şeklinde olduğunu[31] ortaya koymaktadır.

Batı demokrasilerinde demokratik toplum düzeni ölçütünün ne olduğu ise, Avrupa İnsan Hakları Adalet Divanı'nca çoğulculuk, (yasama, yürütme yargı ayrılığı ve çok partili demokrasi) hoşgörü ve açıklık olarak belirtilmekte; ayrıca sınırlamanın yapılmasının demokratik toplum düzeni açısından gerekliliği de aranmaktadır.[32]

1982 Anayasasından sonra da, Anayasa Mahkemesi kararlarında (1982 Anayasasında yer almadığı halde) temel hakkın özüne dokunmama kriterine yer verildiği görülmektedir.[33] Mahkeme kararlarında, hakkın özüne dokunma kriterinin kalkmış sayılmadığı ve Anayasada düzenlenmiş bir hakkın Anayasanın üstünlüğü sonucu kişiye dokunulmazlık sağladığı kabul edilmektedir. Dolayısıyla, 1961 Anayasasında yer alan öze dokunma yasağı sadece lüzumsuz bir tekrar ve açıklama olarak nitelendirilmektedir. Zira Anayasada düzenlenmiş bir hak, yasama organınca kaldırılamaz.[34] Anılan Anayasa Mahkemesi kararlarında 1961 Anayasası döneminde *hakkın kullanımını son derece zorlaştıran*[35] *veya onu kullanılmaz kılan* tabirine yer verilmekteyken, 1982 Anayasası döneminde yine hakkın özü kriteri ölçüt olarak kullanılmakla birlikte, *tümüyle kullanılmaz*[36] tabirine yer verilmektedir. Ancak bu hakların korunması devlete yüklenmiş bir görev olduğundan her ne kadar 1961 Anayasasında yer alan temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunulmaz hükmü 1982 Anayasasında yer almamış olsa da, tüm temel hak ve özgürlükleri kapsayan 13.

---

[29] Uygun, age., s. 174.
[30] E.1985/21 K.1986/23 AYMK Der., S.22, s. 224.
[31] E.1986/18 K. 1986/24 AYMK Der., S.22, s.333; E.1988/14 K. 1988/18 14.7.1988 t. 19872 sy., RG.
[32] Batum Süheyl, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Anayasal Sistemine Etkileri, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, İstanbul, 1990, s.243.
[33] E. 1985/8 K. 1986/27 AYMK Der., S.22, s. 323-418;E. 1987/16, K. 1988/8, 23.8.1988 t. 29908 sy.RG s. 44.
[34] Aldıkaçtı Orhan, Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası, 3.B, İÜHF Yayını, İstanbul 1978, s.170.
[35] E. 1985/8 K. 1986/27 AYMK Dergisi, S.19, s. 9;
[36] E.1987/16 K.1988/88 23..8.1988 t. 19908sy. RG.; E.1989/6 K.1989/42, 6.4.1990 t., 20484 sy. RG .

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

maddedeki genel sınırlama ve her bir temel hak için ilgili maddelerde yer alan özel sınırlama nedenlerinin (Anayasanın genel ilkeleri olan eşitlik adalet ilkeleri ve demokratik sosyal hukuk devleti olma sonucu) 13. maddede yer alan demokratik toplum düzeni gereklerine aykırı sınırlamalar olamayacağı ve öngörüldükleri amaç dışında kullanılamayacakları açıktır. Tüm bu düzenlemelerde hakkın özüne dokunulmuş olmasa bile, bu maddedeki düzenlemenin bir neticesi olarak demokratik toplum düzenine aykırılık taşıyan yasal düzenlemelerin iptali mümkün olacaktır.[37] Ancak olağanüstü dönemlerde m. 15'de yer alan düzenleme gereğince bu hakların kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilecektir.

Bir hakkın özüne dokunmama temel hak ve özgürlüğe getirilebilecek sınırlamanın sınırını da çizmektedir. Bir hakkı kullanmayı aşırı zorlaştıran, yahut ortadan kaldıran düzenlemeler hakkın özüne dokunmaktadır. Bu doğrultuda vergi yasaları da temel hak ve özgürlükleri imkansız hale getirmedikçe hakkın özüne dokunmamış olacaktır.

II.3.2. SADECE SOSYAL VE EKONOMİK HAKLARA İLİŞKİN SINIRLAMA NEDENİ (Mali kaynakların yeterliliği)

Ayrıca, sadece, bütün sosyal ve ekonomik haklara ilişkin olarak Anayasanın 65. maddesinde bir diğer sınırlama nedenine daha yer verilmiştir.

"Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, ekonomik istikrarın korunmasını gözeterek, mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir."

Sosyal ve ekonomik haklar nitelikleri itibariyle vergi yasalarından en fazla zarar görebilecek haklardır. Bu hak ve ödevler özellikle hem Anayasanın 13. maddesindeki, hem 65. maddesindeki hem de ilgili madelerde yer alan sınırlandırmalara tabidir.

Söz konusu düzenleme ile devletin sosyal ve ekonomik hak ve özgürlükleri düzenleme görevine bir diğer genel sınırlama daha getirmiş olmaktadır. Mali kaynaklarının yeterli olmadığı durumlarda devlet, sosyal ve ekonomik alanda kendisine yüklenen görevi yerine getirmek üzere yasal düzenleme ve kaynak kullanımı yapmayabilecektir.

II.3.3. ÖZEL SINIRLAMA NEDENELERİ

Anayasanın 13. maddesinde belirtilmiş olan ve tüm temel hak ve özgürlükler için geçerli olan genel sınırlama nedenlerine ilaveten her bir temel hak için, o hakkı düzenleyen ilgili maddede belirtilen özel sınırlama nedeni de sadece o temel hakkı sınırlama nedeni olarak kullanılabilecektir.

Ancak, temel hak ve özgürlüklere getirilen özel sınırlama nedenlerinin vergi yasaları ile getirilebilecek sınırlamalarla bir ilişkisi bulunmadığından, burada ayrıntılı olarak bu tür sınırlamalar incelenmeyecektir.

---

[37] Öncel/Kumrulu/Çağan, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 3. B., Ankara 1997, s. 45.

II.4. TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERİN VERGİ YASALARIYLA SINIRLANMASI

Vergi yasaları gerek temel hak ve özgürlükleri sınırladığı gerekçesiyle, gerek Anayasanın 73. maddesine aykırılık iddiasıyla pek az kez Anayasa Mahkemesi önüne gelmiştir. Çünkü 61 Anayasasının geçici 4. maddesine göre, 27.5.1960 ile Kurucu Meclis toplanma tarihi olan 6.1.1961 tarihleri arasında çıkartılan yasalar ile 82 Anayasasının geçici 4. maddesine göre, 12.9.1982 ile TBMM Başkanlık Divanı oluşma tarihi olan, 7.12.1983 tarihleri arasında çıkartılan yasaların Anayasaya aykırılıkları ileri sürülemez. Vergi kanunlarının önemli bir bölümü 61 ve 82 Anayasalarının yasaklı döneminde çıkartılmıştır.[38] Vergi yasası temel hak ve özgürlüğü Anayasaya aykırı olarak sınırlandırdığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi önüne geldiğinde, vergi yasası temel hak ve özgürlüklere ilişkin yukarıda açıklanan genel sınırlama ilkeleri açısından denetime tabi tutulacaktır. Söz konusu yasa bir vergi yasası ise ayrıca Anayasanın 73. maddesinde yer alan ilkelere de uyulmuş olması gerekeceğinden, Mahkeme 73. maddede yer alan ilkeler açısından da denetim yapacaktır. Ancak, burada Anayasaya aykırılık denetimi açısından yapılan incelemede 73. maddeye ilişkin değerlendirmeler kapsam dışında bırakılmış ve temel hak ve hürriyetlerin genel sınırlama nedenlerinin vergi yasalarına uygulanabilenleri üzerinde durulmuştur.

Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin olan genel düzenlemelerde de söz konusu hakların ancak **yasa ile sınırlandırılabileceği ilkesine** yer verilmiştir. Ülkemizde de tüm demokratik hukuk devletlerinde olduğu gibi, vergilerin kanuniliği ilkesi benimsenmiş olduğundan, vergiler ancak yasayla konulabilmektedir. Temel hakların vergileme ile de sınırlandırılmasının mümkün olduğu göz önüne alındığında vergi yasaları ile temel hakların sınırlandırılabilmesi temel hakkın ancak bir kanunla sınırlandırılabilmesi ilkesi ile uyum içindedir. Vergi ödevinde temel Anayasal ilke kanunilik olmakla birlikte, ancak istisnai olarak yürütme de yetkili kılınmıştır. Anayasanın vergi ödevine ilişkin m. 73/3-4 de,

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

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir."

ekonomiye çabuk ve etkin müdahale etmek gereken hallere yönelik olarak, düzenlemesine yer verilmiştir.73/4 e ilişkin en önemli unsurlar hakkında yürütme organına yetki devri mümkün olmaktadır. Buna rağmen yine de yürütmeye verilen yetki devri vergi mükellefi, matrah, vergiyi doğuran olay konularını kapsamayacaktır.[39] Ancak 73/4 deki yetkiyi aşan bir şekilde Bakanlar Kurulu

---

[38] VUK 61 Anayasasının yasaklı döneminde çıkartılmış olup, 82 Anayasasının yasaklı döneminde de GVK, KVK ,VİVK ve VUKnda önemli değişiklikler yapılmıştır.

[39] Kaneti Selim, " Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri, İktisat Maliye Dergisi, İstanbul 1984, S.1, s.32; Çağan Nami (2), "Türk Anayasası Açısından Vergilendirme

düzenleyici işlem yaptığında Anayasa Mahkemesi söz konusu düzenlemeyi iptal etmektedir.[40] Aynı şekilde düzenleyici işlem yapmak üzere Bakanlar Kurulu dışında birtakım makamlara yetki verilmesi de Anayasaya aykırılık oluşturacaktır. Anayasa Mahkemesi, Belediye meclislerinin düzenleyeceği esas ve tarifelere göre reklam vergisi alınmasına ilişkin düzenleme yetkisini incelerken, Anayasa ile Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin belediye meclislerince kullanılamayacağına hiç değinmeksizin alt ve üst sınırların kanunda belirtilmediği gerekçesiyle iptal etmiştir.[41] Yine aynı şekilde meslek kuruluşlarının yönetim kurullarınca teklif ve meclislerince tasdiki ile harç alınalarına ilişkin yasa maddesini de yine Bakanlar Kurulu dışında bir merciinin karar alması nedeniyle değil, alt ve üst sınırların kanunda belirtilmediği gerekçesiyle iptal etmiştir.[42] Anayasa Mahkemesinin anılan organları yetkisiz bulmayarak, sadece alt ve üst sınırlar nedeniyle iptal kararı vermesi Anayasanın açık hükmü karşısında şaşırtıcıdır. Vergi ödevine ilişkin olarak yasallık ilkesinin bir diğer istisnası ise, 167. maddede düzenlenmiştir.

"... ithalat ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir."

Bu düzenleme gereğince dış ticarete ilişkin ek mali yükümlülükler de yasallık ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır.[43] Üstelik 73/4 deki düzenlemeden daha geniş kapsamlı olarak evvelce var olan vergileri kaldırmak veya hiç olmayan yeni vergiler koymak da bu düzenleme kapsamındadır. [44] Anayasa Mahkemesi kararları da bu doğrultudadır.[45]

Bir temel hakkı düzenleyen koruyucu ya da sınırlayıcı vergi yasası Anayasa Mahkemesi önüne geldiğinde hem o temel hakka ilişkin genel ve özel sınırlama nedenlerine hem de hem de 73. maddede yer alan vergi ödevine ilişkin düzenlemelere uyulmaması Anayasaya aykırılık nedeni olarak ileri sürülebilecektir.

Temel hak ve özgürlükler içinde yer alan bir hakkın vergi ile sınırlanması açısından, verginin konulması yukarıdaki temel hakları sınırlamada sayılan nedenler içinde **kamu yararı nedeni** ile doğrudan ilişkili olacaktır. Zira bütün yasaların (vergi yasalarının da) genel amacının kamu yararı olması[46] hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Dolayısıyla m.13 deki kamu yararına aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi önüne gelen davalarda mahkeme yasanın (vergi yasasının da) özel

---

Yetkisi" Anayasa Mahkemesinin 22. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiri ve Yorumlar, Anayasa Mahkemesi Yayın No.4, Ankara, 1983, s. 174; Uygun age., s. 104.

[40] E. 1986/20 K. 1987/9 AYMK Dergisi, S.23, s. 190.

[41] E.1970/29 K.1970/48 AYMK Dergisi, S. 8, s. 493-496.

[42] E. 1977/109 K. 1977/31 AYMK Dergisi, S.15, s. 568-581.

[43] Kaneti Selim, Vergi Hukuku, İstanbul, 1989, s. 34.

[44] Çağan Nami (3), "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi, Bahri Savcı'ya Armağan, Mülkiyetler Birliği Yayını, No.7, 1988, s.219.

[45] E. 1984/6 K. 1985/1 AYMK Dergisi, S. 21 s. 1-24.

[46] E.1985/11 K. 1986/29, AYMK Dergisi, S. 22, s. 467-468.

çıkarlara yönelik olduğunu tespit ederek yasayı iptal edebilecektir. Ancak devlet bütçesine gelir sağlandığı için genellikle vergilerde kamu yararı amacının olduğu kabul edileceğinden özel çıkar nedeni ile aykırılık iddiası gündeme gelmemektedir. Ancak yukarıda belirtilen pek çok düzenlemede kamu kuruluşlarına tanınan istisnalar için kamu yararı ölçüt alınacağından kamu kuruluşlarına tanınmış olan ayrıcalık eşitlik ilkesinin ihlali (eşitlik aynı durumdakiler için aranacağından) sayılmayacaktır. Ancak sosyal devlet niteliğiyle kamusal yarar amaçlı düzenlemelerde kişisel yararın ihlal edilmemesi önem taşımaktadır.[47]

Vergi yasaları Anayasanın **sözü ve ruhuna uygunluk** açısından denetlenirken zaten Anayasanın genel ilkeleri olan eşitlik, sosyal adalet ve sosyal devlet ilkeleri ile bunlara paralel olarak vergi ödevine ilişkin mali güç ilkesi vergi ödevine ilişkin 73. maddede ayrıca ve açıkça belirtilmiş olduğundan, genel sınırlama nedenleri özel sınırlama nedenine dönüştürülmüştür.

Vergi ödevine ilişkin düzenlemelerde **gereklilik ve elverişlilik** nitelik itibariyle her zaman bulunduğundan Anayasa Mahkemesi ölçülülük denetimini sadece **orantılılık** açısından yapabilecektir. Hakkın kullanılmasını imkansızlaştıran ya da son derece güçleştiren durumlarda mahkeme düzenlemeyi iptal edebilecektir. Dolayısıyla hakkın özünün belirlenmesi, vergi yasalarıyla temel hak ve özgürlüklerin ne ölçüde sınırlandırılabileceğini de belirler.[48] Vergilendirme temel hak ve özgürlükleri sınırlandırabilmektedir. Özel hayatın gizliliği, yerleşme ve seyahat özgürlüğü ve mülkiyet ve miras hakkı, ailenin korunması ve çalışma ve sözleşme hürriyeti temel hak ve özgürlükler içinde vergilendirmeye karşı daha hassas olup, bunlar içerisinde ilk üçünün ise, vergilemeden daha fazla zarar görebilecek nitelikte oldukları ileri sürülmektedir.[49] Her verginin mülkiyeti eksiltici niteliği dolayısıyla anılan haklar içinde özellikle mülkiyet hakkı vergileme dolayısıyla en fazla zarar görebilecek temel haklardandır.[50]

Miras hakkını ortadan kaldıracak ölçüde yüksek oranlı bir veraset vergisi, yada emlaki satmadan ödenemeyecek yükseklikte bir emlak vergisi, emlak yada taşıt almayı engelleyecek yükseklikte bir emlak alım ya da taşıt alım vergisi, yada (açıklamaya imkan vermeyen) hayat standardı uygulaması gibi mesleği terk etmeye neden olacak düzenlemeler veya haberleşmeyi engelleyecek boyutta PTT hizmetlerinden alınacak bir vergi söz konusu temel hak ya da özgürlükleri tamamen ortadan kaldıracağından Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilebileceklerdir. Ancak mülkiyet, miras, seyahat veya çalışma hürriyetleri kamu yararınca sınırlandırılabileceğinden hakkın özüne dokunmayan ölçülü vergiler ise hakkı sınırlandırmakla birlikte Anayasaya aykırı olmayacaktır. Dolayısıyla seyahat etmeyi

---

[47] Kumrulu Ahmet, "Vergi Hukukunun Bir kısım Anayasal Temelleri" AHF. Dergisi, Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan, Ankara 1981, C. XXXVI., S. ¼, s.158-159.

[48] Çağan, Nami : Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982, age., s.166.

[49] Çağan, age., s. 167;Öncel /Kumrulu/ Çağan, age., s. 44; Çağan Nami, (1), : "1982 TC. Anayasasında Vergilendirme", Prof.Dr. Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan", A.Ü. S.B.F. Yayını, No. 522, 1983, s. 76; Çağan, agm., (2), s.179.

[50] Çağan, age., s. 169.

engelleyici boyuta varmayan pasaport harcı da, hakkın özüne dokunmayacak boyuttaki Emlak Vergisi, Emlak Alım Vergisi de, miras hakkını ortadan kaldırmayan Veraset ve İntikal Vergisi de Anayasadaki sınırlamalara uygundur.

Vergi yasaları açısından yapılan Anayasaya aykırılık denetiminde demokratik toplum düzeni ölçütü, pek gündeme gelmemekle beraber, kişilerin (evlenip evlenmeme yada mesleği terk etme gibi) tercihlerini değiştirmeye varacak düzenlemelerde, bu ölçüt de denetim konusu olabilecektir.

Anayasa Mahkemesinin hayat standardı esasına ilişkin kararı incelendiğinde açıklamaya tam olarak imkan veren düzenlemelerin Anayasaya aykırı bulunmadığı ve açıklamaya tam olarak imkan vermeyen düzenlemelerin ise Anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiği görülmektedir.[51] Açıklama imkanı vermeyen düzenlemeler hem mali güç ilkesine hem de çalışma ve sözleşme hürriyetine aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Aksi halde göstergelerin altında gelir elde eden mükelleflerin ya mali güçlerini aşan şekilde vergi ödemek ya da çalışmaya son vermek zorunda kalacakları ve bu durumun çalışma ve sözleşme hürriyetini ortadan kaldırdığı kararda belirtilmiştir.

Anayasamızda yer alan temel hakların ancak kanunla sınırlanabileceğine ilişkin genel sınırlama ilkesine paralel olarak, hak ve ödevler içinde sosyal hakların bir bölümü vergi yasaları ile zarar görebilecek niteliktedir. Özel sınırlama nedenleri ise, her bir temel hak ve özgürlüğü düzenleyen maddede ayrı ayrı düzenlenmiş olup, sadece o hak ve özgürlükle ilgili olarak kullanılacaktır. Anayasada düzenlenmiş olan bazı temel hakları düzenleyen ilgili maddelerde sınırlama sebepleri de gösterilmiş olup, anılan hakların vergileme ile sınırlandırılması da söz konusu olmaktadır.

Anayasa m.19 da, ise, tutuklamaya ilişkin olarak kişileri koruyucu şekilde hükümler ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. VUK.muzda hapis cezası gerektiren düzenlemeler yer almaktadır. Bu nedenle yargıçların yanılarak verebilecekleri kararlarla kişilerin tutuklanmasına yol açmayacak şekilde, vergi yasalarının açık ve belirgin olması gerekmektedir.[52] Yani sadece kanuna dayanarak yargıcın vereceği ceza ile tutuklanma yeterli olmayıp, aynı zamanda vergi yasalarının uygulanmalarını sağlayan vergisel işlemlerin de belirgin olması kuşu özgürlüğünün güvence altına alınması için temel şarttır.[53] Anayasa m. 35 de Mülkiyet hakkı başlığı altında,

"Herkes mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanabilir. ..."

hükmüne yer verilmiş ve mülkiyet hakkının kanunla ve kamu yararı amacıyla sınırlandırılabileceğine yer verilmiştir. Dolayısıyla mülkiyet ve miras haklarını konu edinen vergiler kamu yararı amacıyla (genel bütçeye irat kaydedileceğinden) söz

---

[51] E.1986/5 K1987/7AYMK Der.S.23, s.133-178 ; E.19911/7 K.1989/42AYMK Der., S.25 s.387-419.

[52] Güneş Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İ.Ü. SBE., İstanbul 1992, s. 76.

[53] Güneş, agt., s.77.

konusu hakları sınırlandırdığından Anayasa ya uygundur. Anayasam. 23 de Yerleşme ve seyahat hürriyeti başlığı altında,

"Herkes yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir.

Seyahat hürriyeti, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle,

Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti ... vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlandırılabilir."

Vergi ödevi de Anayasanın siyasi hak ve ödevler kısmında düzenlenmiş olan bir vatandaşlık ödevidir. Bu nedenle Pasaport Kanunu gereğince, vergi borçlusu oldukları ilgili makamlara bildirilmiş olanlara pasaport veya seyahat belgesi verilmemesi ve bu belgeleri almış olanların ise, yurt dışına çıkışlarının engellenmesi Anayasada söz konusu hakkı sınırlama nedeni olarak sayılan nedenlere uygundur. Ancak bu yasanın uygulanmasında ilgili makamların yanlış bildirimde bulunarak vatandaşın seyahat özgürlüğünü Anayasaya aykırı olarak sınırlandırmamaları önem taşımaktadır.[54]

Ayrıca Anayasamızın 53. maddesinde herkesin sağlıklı bir çevrede yaşama hakkı düzenlenilmiş olup, çevre kirlenmesini önlemek devlete ve vatandaşlara bir ödev olarak yüklenmiş bulunduğundan Çevre Temizlik Vergisi de bu doğrultuda alınmaktadır.

SONUÇ

1982 Anayasasında temel hak ve özgürlükler çok geniş kapsamlı olarak düzenlenmiş olup, ilk bölümde genel hükümler düzenlenmiş ve sonraki üç bölümde ise, kişi hak ve ödevleri, sosyal hak ve ödevler ile siyasi hak ve ödevler yer almıştır.

Anayasanın 12. maddesinde temel hak ve özgürlüklerin kişiye bağlı, dokunulmaz ve vazgeçilmez haklar olduğu sayıldıktan sonra, çok geniş çerçeveli olarak hak ve özgürlükler tanımlanmıştır. Ancak diğer Anayasalara göre son derece ayrıntılı olarak sayılmış olan temel hak ve özgürlüklerin sınırlanması ilkeleri çok daha ayrıntılı olup, haklara göre sınırlanma imkanı tanıyan düzenlemeler ağırlık taşımaktadır. Bu düzenlemelerin 82 Anayasasının kişiye göre, devlete üstünlük tanıyan niteliğinden kaynaklandığı söylenebilecektir.

Anayasamızda kişilere tanınmış olan temel hak ve özgürlüklerin yerine getirilmesi için, devlete görevler, kişilere de ödevler yüklenmiştir. Devlete yüklenen görevler negatif ve pozitif görevlerdir. Negatif görev yükleyen düzenlemelerde Anayasa "dokunulamaz, girilemez" gibi var olan hakka müdahale edilemeyeceğini belirlemiştir. Ancak söz konusu hakların ne zaman ve hangi şartlar altında hangi ilkelere bağlı olarak sınırlandırılabileceğini de açıklamıştır. Pozitif görev yükleyen düzenlemelerde ise, soyut hakkın somut hale getirilmesi için devletin yasal düzenleme yapması (bazen de yasal düzenleme ile birlikte kaynak kullanımı) gerekmektedir. Ancak devlet görevi yerine getirmek üzere yasal düzenleme yapmazsa, kişilerin bir talep hakkı bulunmamaktadır.

[54] Güneş, agt., s. 84.

Anayasamızda yer alan temel hak ve özgürlüklere ilişkin devlete yüklenmiş olan görevlerin yerine getirilmesinde de, Anayasaya uygun olarak sınırlandırılmasında da vergiler zaman zaman araç olarak kullanılmaktadır. Temel hak ve özgürlüklere ilişkin olarak vergiler aracılığıyla yapılan düzenlemeler incelendiğinde hakkı yerine getirmek üzere devlete yüklenmiş olan görevlerin yerine getirilmesi için yapılan düzenlemelerin genellikle eksik yasal düzenleme niteliğinde olduğu görülmektedir. Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının amacı varsa Anayasaya aykırılığı gidermeye yönelik olduğu ve koyulan bir yasanın uygulama amacını genişletmek olmadığı için, Anayasa Mahkemesi eksik yasal düzenlemeleri iptal etmemektedir. Temel hak ve özgürlükleri etkileyici şekilde vergilerle yapılmış olan düzenlemeler gerek eksik yasal düzenleme nedeniyle, gerek Anayasaya aykırılık nedeniyle sıklıkla iptal davası konusu olmamaktadır. Yapılan incelemeler vergi yasalarının Anayasaya aykırılığı nedeniyle açılan iptal davalarında, vergi yasasının temel hak ve özgürlükleri Anayasaya aykırı olarak ihlal ettiği iddiasının pek az gündeme getirildiğini ve Mahkemenin de vergi yasalarını iptal ederken, temel hak ve özgürlükleri sınırladığı gerekçesiyle değil, çoğunlukla başka nedenlere dayandığını ortaya koymaktadır.

Yapılan düzenlemelerin Anayasaya aykırı olması halinde ise, eğer söz konusu düzenleme Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi önüne gelmişse, Anayasa Mahkemesi söz konusu düzenlemeyi iptal edebilecektir. Ancak vergi yasaları ile yapılan ve Anayasaya aykırılığı düşünülebilecek olan pek çok düzenleme (yasaklı dönem nedeniyle) Anayasa Mahkemesi önüne gelmemekte ve inceleme konusu olmamaktadır.

KAYNAKÇA

1- Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi

2- AKALIN Güneri, "Türkiye'de Mali Buhran ve Mali Sistemin Reformu", *Vergi Dünyası*, S.147, Kasım 1993.

3- AKALIN Güneri, "Anayasamızın Piyasa Ekonomisi ile Uyumlaştırılması: Mali ve Ekonomik Hükümler ile Sosyal ve Ekonomik Hak ve Ödevlerin Yeniden Düzenlenmesi", *Anayasa Yargısı Dergisi*, S.11, Ankara 1995.

4- AKDOĞAN Abdurrahman, "Gelir Vergisinde Aile Reisi Beyanı Ve Değerlendirilmesi", *Mali Hukuk Dergisi*, Sayıştay Denetçileri Derneği Yayını, S.67, Ankara 1981 s.9-13.

5- ALDIKAÇTI Orhan, *Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası*, 3.B, İÜHF Yayını, İstanbul 1978.

6- ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, "Doç. Dr. Yılmaz Aliefendioğlu'nun Yorumu", *Anayasa Mahkemesinin 22. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiri ve Yorumlar*, Ankara, A.Y.M., Yayın No.4, 1983, s.184-185.

7- ARALVecdi, *Toplum ve Adaletli Yaşam*, İstanbul 1983.

8- BATUM Süheyl, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Anayasal Sistemine Etkileri, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, İstanbul, 1990.

9- BELTRAME Pierre /LUCİEN Mehl, *Techniques, Politiques et Institutions Fiscales Comparees*, 2.B., PUF., 1997.

10- BOADWAY Robin/ NEIL Bruce, *Welfare Economics*,Basil Blacwell, 1984.

11- ÇAĞAN Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul 1982.

12- ÇAĞAN Nami (1) , "1982 TC. Anayasasında Vergilendirme", *Prof.Dr. Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan*, A.Ü. S.B.F. Yayını, No. 522, 1983, s.69-81.

13- ÇAĞAN Nami (2) , "Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi" *Anayasa Mahkemesinin 22. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiri ve Yorumlar*, Anayasa Mahkemesi Yayın No.4, Ankara, 1983, s.171-190.

14- ÇAĞAN Nami (3) , "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi, *Bahri Savcı'ya Armağan*, Mülkiyetler Birliği Yayını, No.7, 1988, s. 210-221.

15- GÜNEŞ Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İ.Ü. SBE., İstanbul 1992

16- http://univ.1yon2 fr/constitution-etr.html

17- KANETİ Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul, 1989.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

18- KANETİ Selim , " Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri, *İktisat Maliye Dergisi*, İstanbul 1984, S.1, s. 27-33.

19- KAPANİ Münci. Kamu Hürriyetleri, 6.B., Ankara 1981.

20- KARAKOÇ Yusuf, Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi, Anayasa Yargısı, *Anayasa Mahkemesinin 34. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler*, Ankara 1996, s. 249-373.

21- KUMRULU Ahmet, "Vergi Hukukunun Bir kısım Anayasal Temelleri", *AHF. Dergisi*,

22- Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan, Ankara 1981, C. XXXVI., S. ¼, s.1147-162.

23- ÖKTEM Niyazi, *Hukuk Felsefesi ve Hyukuk Sosyolojisi*, İstanbul 1985.

24- ÖNCEL /KUMRULU/ÇAĞAN ,*Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 3. B., Ankara 1997.

25- RUMPH Christian, *Türk Anayasa Hukukuna Giriş*, Çv. Burak Oder, Ankara 1998.

26- SABAN Nihal, "Anayasa Hukuku Açısından Gelir Vergisinde Aile Reisi Beyanı", Yaklaşım, Yıl 2, S.14, Ankara Şubat 1994, s.111-122.

27- SLEMROD Joel , "Do We Know How Progressive The Income Tax System Should Be?", *National Tax Journal*, 1983, C. XXXVI, s. 362.

28- SONSUZOĞLU Elif, *Ödeme Gücüne Göre Vergilendirme İlkesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İÜ. SBE., İstanbul, 1997.

29- SONSUZOĞLU Elif, "Özel Gider İndirimi Uygulamasında Gerçeklikten Sapma", *Vergi Dünyası*, İstanbul, Şubat 1997, s.122-126

30- SOYSAL Mümtaz, *Anayasanın Anlamı* , 6. B.,Ankara 1986.

31- TANİLLİ, Server , Devlet ve Demokrasi, Anayasa Hukukuna Giriş, İstanbul 1981.

32- TEZİÇ Erdoğan, *Anayasa Hukuku*, İstanbul 1986.

33- TANÖR Bülent, *Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar*, İstanbul, 1978.

34- UYGUN Oktay :1982 Anayasasında Temel Hak ve Ödevlerin Genel Rejimi, İstanbul 1992.

35- YALTI Billur SOYDAN, "Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü: Aile Vergilendirmesi-I Kadının Konumu Açısından Bir Değerlendirme)" *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran 1995, S.81, s.72-91.

36- YÜZBAŞIOĞLU Necmi, *Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku*, İÜ. Yayın No.3763, İstanbul 1993.

İNSAN HAKLARI AVRUPA SÖZLEŞMESİ VE ANAYASA İLE BİR VERGİ KAVRAMINI OKUMAK; VERGİ KİMLİK NUMARASINA DAYALI OTOMATİK BİLGİ İŞLEM SÜREÇLERİ

Doç. Dr. Nihal SABAN
Marmara Üniversitesi
Hukuk Fakültesi

I. NÖTRALİZE BİR PRATİK: VERGİ KİMLİK NUMARASI: Nitelendirme hatalı başlangıç, Vergi Kimlik Numarası mı Vergi Mükellefi Kimlik Numarası mı?

Önce söz vardı sonra yazı. İnsanlık tarihinde her şey yazılmaya değer bulunmadı. 2000'li yıllara yüzümüzü döndüğümüz şu günlerde, gelişmiş ülkeler herkesin yaşamında yazılmaya değer bir şey vardır dediler ve yazdılar: para. Önce kalem-kağıtla sonra bilgisayarla. Devlet kalem kağıttan bilgisayara geçerken,vatandaş-devlet ilişkileri bilgisayar ekranlarından data banklara aktarıldı. Ülkemizin kaçınılmazlığın sınır çizgisinde katılmaya karar verdiği bu süreçte, Maliye Bakanlığı da vergi güvenliği için, parasal ilişkiler herkesin yaşamında yazılmaya değerdir dedi ve bilgisayarların vergi mükelleflerini tanıması için herkese bir numara veriliyor: "vergi kimlik numarası".

1. Vergi Usul Kanunu

Vergi mükellefi kimlik numarası (Taxpayer Identification Number-TIN) otomatik bilgi işlem süreçleri için mükellefin tanımlanmasına yöneliktir[1] ve vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkilerde bağlantıyı sağlar[2]. Ülkemizde, ekonomide

* Bu çalışmada M.Ü. Hukuk Fakültesi İnsan Hakları Merkezi Müdür Yardımcısı Yrd. Doç. Dr. Osman DOĞRU, M.Ü. Hukuk Fakültesi Anayasa Hukuku Anabilim Dalı Ar. Gör. Sultan TAHMAZOĞLU ÜZELTÜRK, Halkalı Vergi Dairesi Başkanı Nedim TÜRKMEN ve Anabilim Dalımız Öğretim Üyesi Doç. Dr. Billur YALTI SOYDAN'a değerli katkıları için içten teşekkür borçluyum.

[1] SALTZMAN, IRS Practice and Procedure, Second Edition,1991 USA, 4.02 [2].

[2] International Tax Glossary, Second Edition Completely Revised (Editor: Susan M.LYONS), International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1992, 251.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

meydana gelen değişiklikleri zamanında kavramak, ekonomik olayları ve faaliyetleri maddi delillere dayandırmak vergi kimlik numarası uygulamasının amacı olmuştur[3].

Vergi Kimlik Numarası, Vergi Usul Kanunu (VUK) 8,5 Mükellef ve vergi sorumlusu başlığı altında[4];

" Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

şeklinde düzenlenmiştir[5]. Yasa bir yetki yasasıdır ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiyi çeşitli tebliğlerle kullanmıştır. 240 No.lu VUK. Genel Tebliği[6] tek vergi numarası uygulamasının 3 Temmuz 1995 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayacağını belirlemiş, 244 No.lu Genel Tebliğ[7] ile nüfus hüviyet cüzdanının onaylı örneğini verme süresi 31 Ekim 1995 gününe kadar uzatılmış, 247 No.lu Genel Tebliğ[8] ile de ithalat yapacak olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi numarası alması ile ilgili usul ve esaslar belirlenmiş ve 262 No.lu Genel Tebliğ[9] ile vergi numarası uygulaması başlamıştır. Bu Tebliğe göre, Türkiye genelinde Merkezi Mükellef Sicil Kütüğü oluşturularak öncelikle vergi dairesinde kayıtlı bulunan mevcut mükellefler ile vergi mükellefi olmayıp ithalat yapmak isteyen bütün gerçek ve tüzel kişilere vergi numarası verildiği belirtilerek,

a) Mevcut ve yeni kurulacak sermaye şirketlerinin ortakları, yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile genel müdürleri 1.3.1998,

b) Motorlu taşıt alan ve satan gerçek ve tüzel kişiler 1.3.1998,

c) Gayrimenkul alan ve satan, lehine ipotek tesis edilenler ile bina inşa ettiren gerçek ve tüzel kişilerin

---

[3] VUK. 262 No. Genel Tebliğ (6.2.1998 T. ve 23250 No. RG.). Tebliğde niçin maddi delil kavramı kullanıldığını anlamak mümkün değil, çünkü vergi hukukunda artık maddi delil kavramı kullanılmamaktadır (ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 4. Baskı, Ankara 1997, 206).

[4] 4008 sayılı yasa ile eklenmiş (6.7.1994 T. ve 21982 No. RG. ;Bu maddenin yürürlük tarihi yayım tarihi olarak düzenlenmiştir) ve 4108 sayılı yasa ile değiştirilmiştir (2.6.1995 T. ve 22301 No. RG. ; Bu maddenin yürürlük tarihi yayım tarihi olarak düzenlenmiştir).

[5] Internal Revenue Code-IRC Sec. 6109 (a)(1)- 6109(a)3, Reg.301.6109-1(a): TIN vergi mükelleflerinin beyanname verirken veya onlarla ilgili bilgi aktarımlarında kullanılmakta olup, gerçek kişiler ve mirasçılar sosyal güvenlik numaralarını (indivicual account number), şirketler, ortaklıklar, vakıflar ise Internal Revenue Service (IRS) tarafından verilen (employer identification number-EIN) numaralarını kullanırlar.

[6] 28.6.1995 T. ve 22327 No. RG.

[7] 7.9.1995 T. ve 22397 No. RG.

[8] 10.1.1996 T. ve 22519 No. RG.

[9] Bak. Dipnotu 3.

1.5.1998 tarihinden itibaren vergi numarası alma zorunluluğunda oldukları belirlenmiştir.

2.Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Hakkında Kanun

Vergi Reform Tasarısı içinde yer alan ancak Tasarıdan önce yasalaşan Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması ve Noterlik Kanunu, İcra ve İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu ile Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (VKNKYHK)[10] un amacı 1 md " ..... vergiyi doğuran olayların ve mükelleflerin zamanında tespit edilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgili işlemlerin yapılması sırasında gerçek ve tüzel kişilerden vergi kimlik numaralarının aranılması, düzenlenecek belge ve tutulacak kayıtlarda vergi kimlik numarasına yer verilmesi suretiyle vergi ziyaının önlenmesinin sağlanmasıdır." şeklinde tespit edilmiş ve amacına uygun olarak çeşitli kanunlarda vergi kimlik numarasının uygulanmasını sağlamak amacıyla değişiklik yapılmıştır. Burada sormamız gereken,yasanın amacı vergiyi doğuran olayı ve mükelleflerin tespit edilmesi ise, ekonomik yaşamın önemli iki yasası; Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu acaba niçin bu yapının dışında bırakıldı? Birinci olasılık bu alanda vergi ziyaı yoktur, ikinci olasılık baskı grupları. İki gerekçeden hangisi olursa olsun, Maliye Bakanlığı'nın söylemlerini siyasi arenada kendisinin tükettiğini göstermektedir.

VKNKYHK'UN genel yapısı; VUK. 8,5'de düzenlenen vergi kimlik numarası üzerine kurulmuş ve yapılan işlemlerde vergi kimlik numarası kullanımını zorunlu kılmaktadır. Yasa'nın 4 md. yetki maddesi olup Maliye Bakanlığı'na belge ve işlem ile ilgili yetki vermekte, 5 md. vergi kimlik numarasını bildirmeyen vergi mükellefleri ile bu numaraya dayalı işlem yapmak zorunda olup tespit yapmayan kamu görevlilerine uygulanacak ceza kurallarını VUK.'na atıf yaparak düzenlemektedir.

Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği Sıra No:1[11] ile 4358 sayılı yasanın 4 md. Maliye Bakanlığına verdiği yetki kullanılmış ve tek vergi numarasının alt yapı çalışmaları tamamlanamadığı için uygulaması ileri bir tarihe ertelenmiştir. Burada sorulması gereken alt yapı çalışmaları tamamlanmamış bir yasanın yürürlük tarihinin yayım tarihi olarak niçin konulduğudur. Tebliğ ile yasanın yürürlük tarihinin ileriye atılması, yeni bir yasanın uygulama pratiğini göstermesi açısından önemlidir.

Niteleme hatalı başlangıç, vergi numarası mı vergi kimlik numarası mı? Yukarıdaki iki düzenlemeyi birlikte değerlendirdiğimizde kimlik numarası verilenin vergi mükellefinin kendisi olduğu, vergi mükellefinin ait olduğu vergi grubu, örneğin gelir vergisi ya da kurumlar vergisine bir numara verilmediği açık biçimde görülmektedir. Başlangıçta bir hata.

3. İki yasanın etkileşimi

[10] 4357 sayılı yasa (4.4.1998 T. ve 23307 No. RG).
[11] 18.4.1998 T. ve 23317 No.RG.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Sistem VUK.'nu üzerine kurulmuştur, çünkü vergilendirme süreci ile ilgili usul kuralları burada düzenlenmiştir. VKNKYHK. vergilendirme sürecine katılacak işlemleri düzenlemektedir. O halde iki yasanın birbirini bütünler olması ya da hukuk bütünü içinde sistem oluşturması gerekmektedir.

Kavramlarda farklılık: VUK'ta kullanılan kavram "vergi kimlik numarası", VUK. 240 No.lu Tebliğ "tek vergi numarası", VKNKYHK.'da "vergi kimlik numarası". İki yasada üç ayrı kavram.

Alanlarda farklılık: Oluşturulmaya çalışılan yapıya baktığımızda VUK 262 No.lu Tebliğ ile sadece üç alanda; mevcut ve yeni kurulacak sermaye şirketlerinin ortak, yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile genel müdürleri, motorlu taşıt alan ve satan gerçek ve tüzel kişiler, gayrimenkul alan, satan, lehine ipotek tesis edilenler ile bina inşa ettiren gerçek ve tüzel kişiler, buradan VKNKYHK geçtiğimizde bundan çok daha geniş bir alanın düzenlendiğini görmekteyiz. O halde VUK.'a göre vergi kimlik numarası alma mecburiyeti getirilmeyen kişiler VKNKYHK'a göre kimlik numarası ibraz mecburiyetindedirler.

Çok yeni uygulamaya konulan (aslında konulmaya çalışılan demek daha doğru olacaktır) bu iki yasada vergi hukuku boyutunda acaba niçin "sistem" anlayışı yoktur? Ulusal hukuk-uluslararası hukuk bütünü içinde "sistem" anlayışı var mıdır?

Bu çalışma bu soruların, "vergi kimlik numarasına dayalı otomatik bilgi işlem süreçlerinde vergi mükellefinin hakları vergi idaresinin ödevleri", cevabını "sistem" anlayışı içinde bulmayı hedefliyor. Önce

uluslararası hukukta İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, sonra Kişisel Nitelikli Bilgilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Hakkında Sözleşme ile düzenlenen alanlar, sonra bu uluslararası belgelerin gölgelerini ulusal hukukta Anayasa ve vergi yasalarında arayacağız.

II. ULUSAL PRATİĞİMİZ: İNSAN HAKLARI AVRUPA SÖZLEŞMESİ

1. Sözleşme ile oluşturulan koruma alanı: Bireyin "hak ve özgürlükleri" nin korunması

Çağdaş demokrasilerin yeni yüzü; sözleşmeler hukukudur. Devletlerin anayasaları devlet-vatandaş arasındaki sözleşmeler biçiminde kurulurken, dünyadaki pazarların paylaşımı ya da yeni pazarlar yine devletlerarası sözleşmelerle oluşturulmaktadır. Ülkemiz açısından baktığımızda sözleşmeler hukukunda kendimize bir yer açtığımızı söylemek güç. Çünkü 1982 Anayasası hala sosyal bir sözleşmeye döndürülememiş, dünya pazarında önemli güç olan Avrupa Birliği ile tam üyelik sözleşmesi oluşturulamamıştır. Türkiye'nin öğrenmeye çalıştığı ya da öğretilmeye çalışıldığı sözleşmeler hukukunda en önemli problemi insan haklarıdır. Hukuk devleti olma yolunda yeni koordinat arayışları; Eksenin birinde uluslararası hukuk, diğerinde ulusal hukuk. Çatışan değerleri tartma problemi. Değerleri uluslararası hukukla tartmak zorunluluğu. Olduğumuz yer burası. Tartışacağımız konu insan hakları içinde vergi mükellefinin hakları.

İnsan hakları kavramı bu adla anılan kuralların eksenidir[12]. Vergilendirmenin tarihine baktığımızda insan haklarının tarihini görürüz. Nitekim insan hakları konusunda önemli belgelerde kişi hak ve hürriyetlerin korunması ile ilgili kurallar olması yanında vergilendirme ile ilgili kuralların da yer aldığını görürüz. Örneğin 1215 Magna Carta Libertatum'da kişinin özgürlüğünün ve mülkiyetinin sınırlanması ile ilgili kurallar yer alırken kralın vergi almada yetkileri de sınırlanır. Yine aynı biçimde 1789 İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nde kişi hak ve özgürlüklerinin garanti altına alması ile ilgili kuralların yanında kişilerin keyfi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılamayacağı kuralı da yer alır. Bir başka örnek İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Ek Protokol'de devletlerin vergilendirme yetkisine saygı gösterilmekle birlikte, bu yetkinin keyfi olarak kullanılamayacağı kuralı yer alır. O halde kişi hak ve özgürlükleri ile devletin vergilendirme yetkisi ile ilgili kurallar paralel gitmekte bir diğer deyişle insan hakları katalogu oluşturulurken[13] vergilendirmenin tarihi de yazılmıştır. Bu birlikte gelişen ilişkide İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) belgesini seçiyoruz ve öncelikli olarak da oluşturulan koruma alanının genel çizgilerini veriyoruz.

Avrupa Konseyi insan haklarının gerçek ve etkili korunmasını sağlamak amacıyla kurulmuş ve Türkiye 1949 yılında Konsey'e üye olmuştur[14]. Avrupa Konseyi "İnsan Hakları ve Temel Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme"[15] yi hazırlamıştır[16]. Türkiye Sözleşmeyi ve Ek 1Protokol'ü imzalamıştır[17].

İHAS'ni imzalayan Avrupa Konseyi Üyesi Devletler, Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından 10 Aralık 1948 tarihinde ilan edilen İnsan Hakları Evrensel Bildirisini, bu bildirinin, beyan ettiği hakların her yerde tanınmasını ve fiilen uygulanmasını güvence altına almayı amaçlar ve insan haklarına saygı yükümlülüğü başlığını taşıyan 1 maddesi; "Sözleşmeci taraflar, bu sözleşmenin birinci bölümünde tanımlanan hak ve özgürlükleri, kendi egemenlik alanı içinde bulunan herkes için güvence altına alırlar." şeklinde düzenlenmiştir. Sözleşmenin birinci bölümünde yer alan haklar ve özgürlükler şöyledir; yaşam hakkı, işkence yasağı, kölelik ve zorla çalıştırma yasağı, özgürlük ve güvenlik hakkı, adil yargılanma hakkı, kanunsuz ceza olmaz ilkesi, özel ve aile yaşamına saygı hakkı, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü, ifade özgürlüğü, toplanma ve örgütlenme özgürlüğü, evlenme hakkı, hukuki yola

---

[12] AKILLIOĞLU, İnsan Hakları -I-, Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri, A.Ü.S.B.F. İnsan Hakları Merkezi Yayınları No:17, Ankara 1995, 1.

[13] Bu süreç ve değerlendirmesi için Bak. ÇAĞLAR, Anayasa Bilimi, bir çalışma taslağı, İst.1989, 130 vd; KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku, İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı Üzerine Bir Deneme, İst. 1996, 23 vd.

[14] 17.12.1949 T. ve 7382 No. RG.

[15] Convention for The Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, European Convention of Human Rights (ECHR) ETS No. 5.

[16] Avrupa Parlamentosu da "Declaration of Fundemantel Rights and Freedoms" kabul etmiştir (OJ. No.C 120 16.5.1989).

[17] ECHR , ETS No.5 ve Protocol to the ECHR ETS No.9; "İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesi ve buna Ek Protokolün Tasdiki Hakkında Kanun" ile Sözleşme ve 1. Protokol onaylanmıştır (19.3.1954 T. ve 8662 No.lu RG). Türkiye'nin imzaladığı diğer Protokoller için Bak. AKILLIOĞLU, İnsan Hakları, Ek Başlıca Andlaşmalar Dizini.

başvurma hakkı, ayrımcılık yasağı, olağanüstü durumlarda yükümlülük azaltma, yabancıların siyasal faaliyetlerinin sınırlanması, hakları kötüye kullanma yasağı, hakları sınırlama ölçülerinin kullanılmasındaki sınır[18].

İHAS'nde yer alan bu hakların bir bölümü; yaşama hakkı, işkence, insanlık dışı ya da aşağılayıcı ceza ve muamele yasağı, kölelik ve kulluk yasağı ve ceza yasalarının geriye yürümezliği prensibi dokunulmaz haklar ya da hakların sert çekirdeği olarak nitelenmekte[19] ve özüne dokunulamamaktadır. Diğer haklar açısından ise, savaş ya da olağanüstü durumda, uluslararası hukuktan doğan yükümlülüklere aykırı olmamak koşuluyla, "durumun zorunluluklarının kesin olarak gerektirdiği ölçüde" olmak üzere sınırlamalar getirilebilecektir (İHAS 15,2)[20].

Burada özel ve aile yaşamına saygı ve ifade özgürlüğü kavramları sert çekirdekli haklardan değildir, sözleşmenin tanımladığı koşullar altında bu hakları sınırlama getirilebileceği tespitini yapıyoruz.

2. Sözleşmenin oluşturduğu hukuk düzeni

İHAS'nin iç hukuka etkisi nedir? Devletler İHAS'ni onaylamakla klasik milletlerarası anlaşmalardan farklı olarak "karşılıklılık" prensibine dayanmayan, insan hakları ve hukukun üstünlüğüne dayalı Avrupa ortak kamu düzenini kurma amaçlı yeni bir hukukla bağlanmışlardır[21]. İHAS'nin iç hukukta yerinin belirlenmesinde farklı formüller üretilmesi mümkündür. Anayasa'nın 90 md. göre "usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan uluslararası anlaşmalar yasa hükmündedir" şeklindeki düzenleme, sözleşmeyi normlar hiyerarşisinde yasa düzeyine getirir, ancak Anayasa'ya aykırılığının iddia edilememesi Anayasa üstü değer tanır[22].

İHAS'de yer alan hakların ihlali durumunda; bir sözleşmeci taraf, başka bir sözleşmeci tarafın sözleşme hükümlerine aykırı davrandığı iddiasıyla, Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği aracılığı ile Komisyon'a başvurabilir (İHAS, 24 md). Komisyon, bu sözleşmede beyan edilen hakların bir sözleşmeci tarafça yapılan ihlalin mağduru olduğunu iddia eden bireylerin, hükümet dışı örgütlerin veya birey topluluklarının Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği'ne gönderdikleri dilekçeleri , şikayet edilen sözleşmeci tarafın Komisyon'un bu tür dilekçeleri kabul etme yetkisini tanıması koşuluyla kabul edebilir (İHAS, 25 md). Bu düzenlemelere göre Avrupa Konseyi'ne devletlerarası ve kişisel olmak üzere iki tür başvuru yapılabilmektedir.

---

[18] Bu çalışmada esas alınan çeviri için Bak.DOĞRU, İnsan Hakları Avrupa İçtihadları, İst. 1996.

[19] BİLGEN, Sert Çekirdekli Temel Haklar, İnsan Hakları Sempozyumu, 10-11 Aralık 1994 İst, 101 vd.

[20] ÇAĞLAR, Anayasa Yargısında Yorum Problemi, Karşılaştırmalı Analizin Katkıları, Anayasa Yargısı, Yayın No:5, Ankara 1986, 179 vd.

[21] ÇAVUŞOĞLU, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Avrupa Topluluk Hukuku'nda Temel Hak ve Hürriyetler Üzerine, A.Ü.S.B.F. İnsan Hakları Merkezi Yayınları, Özel Dizi No.1, Ankara 1994, 83.

[22] ÇAĞLAR, Anayasa Yargısında Yorum Problemi, 163 vd.

Türkiye Avrupa Konseyi'ne bireysel başvuru hakkını[23] ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) nin zorunlu yargı yetkisini tanımıştır[24].

Bireysel başvuru Komisyon Sekreterliği'ne yazılan bir dilekçe ile yapılır. İç hukuk yollarının tüketilmiş olması ve başvurunun kesin karardan itibaren 6 aylık süre içinde yapılması kabul edilebilirlik koşuludur. Komisyon üç üyeli kurul tarafından yapılan incelemeden sonra red nedeni bulmaz ise, 10 hafta içinde cevap verilmek üzere ilgili hükümete gönderilmesine karar verir. Komisyon'un verdiği karar üzerine dilekçe kabul veya red edilir. Anlaşmazlıkların çözümünde asıl dostça çözümdür. İlgili devletin olumlu yanıt vermesi durumunda başvuru kayıttan silinir. Dostça çözüme varılmamışsa veya başvurunun reddine karar verilmemişse, Komisyon sözleşmeci devletin sözleşmeyi ihlal edip etmediği ile ilgili görüş bildirir. Rapor Bakanlar Komitesi'ne ve ilgili Devletlere gönderilir. Bu rapor üzerine üç ay içinde dava açılmamışsa Bakanlar Kurulu, dava açılmış ise İHAM'si karar verecektir[25].

Burada kişinin özel ve aile hayatına saygı ve ifade özgürlüğünün ihlal edilmesi durumunda bireysel başvuru yoluyla İHAM'ne gidebileceğinin tespitini yapıyoruz.

III. ÇALIŞMAMIZ GEREKEN YENİ PRATİĞİMİZ: KİŞİSEL NİTELİKLİ VERİLERİN OTOMATİK İŞLEME TABİ TUTULMASI KARŞISINDA BİREYLERİN KORUNMASI HAKKINDA SÖZLEŞME

1. Sözleşme ile oluşturulan koruma alanı: Otomatik bilgi işlem süreçlerinde "bireyin özel hayatının" korunması

Teknolojinin günlük yaşama aktarılması, günlük yaşamın önemli boyutunu oluşturan vatandaş-devlet ilişkilerinde de yansımasını bulmuştur. Devlet en büyük bilgi tekeli olması nedeniyle, geçmiş dönemlerde kartoteks biçiminde "fiş" leme işlemi artık bilgisayarlarla yapılmaktadır. Hemen burada, bilgisayar yoluyla çeşitli kurumlar arası bilgi aktarımı, bilgisayarlarda bilgilerin korunması, kaybolmasının engellenmesi gibi sorunların nasıl aşılacağı problemi gündeme gelmektedir. Konunun teknik boyutu, hukuksal bir çerçeve çizmek amacıyla yasalarla düzenlenmesi öncelik taşıyan bir konu olarak karşımızda durmaktadır.

Avrupa Konseyi'ne üye ülkeler otomatik işlemden geçen veriler alanında bireyin korunması amacıyla Kişisel Nitelikli Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Hakkında Sözleşme (Sözleşme)[26]'yi imzalamışlardır[27]. Sözleşmenin girişinde kişi hakları ve temel hürriyetlerin

---

[23] Declaration regarding article 25 of the ECHR, ETS No. 51 (21.4.1987 T. 18862 No. RG).
[24] Declaration regarding article 46 of the ECHR, ETS No. 5ii (27.9.1989 T. ve 20295 No. ve 30.1.1993 T. ve 21481 No. RG).
[25] AKILLIOĞLU, İnsan Hakları, 332 vd.
[26] a)Convention for the protection of individuals with regard to automatic processing of personal data, ETS No. 108.
b)Avrupa Parlamentosu Temel Hak ve Özgürlükler Bildirgesi'nin 18 maddesi kişilerin kendileriyle ilgili belgelere ve verilere ulaşma ve bunları düzeltme hakkıdır.
[27] 28.1.1981, Strasburg.

korumasının genişletilmesi ve özel olarak da kişisel verilerin otomatik işleme tabi tutulması süreçlerinde[28], büyüyen sınır ötesi akışları hesaba katılarak, kişinin özel hayatına saygı gösterilmesi kuralı yer alır. Sözleşme tarafları, sınırlara bakmayarak bilgi edinme özgürlüğünü taahhüt ederler. Burada uzlaştırılması gereken alan; özel hayata saygı[29] temel değeri ile kişiler arasındaki özgür bilgi akışını[30] sağlamaktır. Sözleşmenin çizdiği hukuksal çerçevenin genel çizgilerini verelim:

Sözleşmenin uygulanacağı alan, otomatikleştirilmiş kişisel veri dosyaları ve kamu ya da özel sektör tarafından kişisel dataların otomatik olarak işlemden geçirildiği alanlardır (3,1). Kişi grupları, şirketler, vakıflar, doğrudan ya da dolaylı olarak kişi olarak nitelenebilen gruplar sözleşmeden yararlanır (3,2,b) ve ayrıca otomatik işlem süreçlerine tabi olmayan kişisel datalara da bu sözleşme hükümleri uygulanabilir (3,2,c).

Sözleşmeyi imzalayan taraf ülkeler kişisel dataların korunması ile ilgili temel prensiplerin uygulanması için ulusal hukukta gerekli tedbirleri alırlar. Burada Sözleşmenin öncelikli olarak altını çizdiği konu "yasal güvence" yani sözleşme konusunun yasa ile düzenlenmesidir[31]. Yasa ile düzenlenecek alan ise, bilginin toplanması, saklanması ve korunmasında uyulması gereken usul kurallarıdır.

Kişisel datalarla çalışılan otomatik işlem süreçlerindeki bilgilerin toplanmasında sözleşme taraflarının uyması gereken kurallar şöyle belirlenmiştir. Bilgilerin elde edilmesi ve işleme tabi tabi tutulması dürüst ve hukuka uygun olmalı, bilgilerin saklanması özel ve yasal amaçlarla olmalı ve bu amaçlara uygun olamayan yollar kullanılmamalı, bilgilerin saklanması amacına göre yeterli, uygun ve aşırı olmamalı, bilgiler doğru ve gerekliyse güncelleştirilmelidir (5 md).

Sözleşmenin otomatik işlem sürecindeki açık yasağı: ırk, politik görüş, din yada diğer inançlar, sağlık gibi konular ulusal hukukta gerekli koruma sağlanmadığı sürece otomatik işleme tabi tutulmamalıdır (6 md).

---

[28] Sözleşmenin konusunu oluşturan alanın tanımlanması kavramlar ile başlar: kişisel veri: kişiyi tanımlayan bilgiler, otomatikleştirilmiş veri dosyaları : verilerin devamlı otomatik işlem süreçleri, otomatik işlem süreçleri: izleyen işlemlerde parça ya da bütün olarak otomatikleştirmenin anlamı: verilerin korunması, veriler üzerinde mantıklı olarak ve veya matematiksel olarak devam eden ve işlemler, bunların düzeltilmesi, silinmesi, tekrar bulunması ve yayınlanması ve dosyaları kontrol edenler: ulusal hukuka göre otomatik veri dosyalarının amacının ne olacağına, hangi kişisel yerileri kategorilerinin korunacağı ve onlar üzerinde hangi işlemlerin yapılacağına karar veren gerçek ya da tüzel kişiler, kamu otoriteleri veya bu konudaki diğer kişilerdir (2 md).

[29] "respect for privacy".

[30] "free flow of information between peoples"

[31] Almanya'da Data Protection Act; kişilere fişlere ve kendilerine ait bilgilere ulaşma hakkı verir. Fransa'da "Bilgi İşlem, Fişler ve Özgürlükler-Informatique Fichiers et Libertes, Ulusal Bilgi İşlem ve Özgürlükler Komisyonu (CNLI) aracılığıyla işleyen, fişlere giriş hakkını öngörmektedir (EKEN, Bilgi Edinme Hakkı, İnsan Hakları Yıllığı, Dr. Muzaffer SENCER'e Armağan, C.17-18, Yıl:1985-1986, 66).

Verilerin güvenliği nasıl sağlanacaktır? Saklanan otomatikleştirilmiş kişisel veri dosyalarının, kaza veya yetkisiz tahribi veya kaza ile kaybolma ve yetkisiz kişilerin girişi, düzeltilme veya yayınlanmasına karşı gerekli güvenlik önlemlerini sözleşme taraflarına alma yükümlülüğü getirir (7 md).

Kişisel verilerin sahibinin bu süreçte hakları nelerdir? Hakkında bilgi toplanan herkes bu süreçte, otomatik personel dosyalarının varlığını bilmek, dosyaları kontrol edenin ile ilgili bilgi sahibi olmak, elde edilen bilgilerin kendisiyle bağlantı kurularak, makul aralıklarla, aşırı gecikme olmaksızın ve kendisine doğrulatılarak saklanması ve bilgiler bu sözleşmenin 5 ve 6 maddelerine uymayan ulusal hukuk kurallarına göre elde edilmiş ise düzeltme ve sildirme hakkı vardır (8 md).

Kişisel dataların sınırötesi akışı mümkün müdür? Otomatik bilgi işlem süreçlerindeki bilgilerin sınırötesi akışı mümkündür ve taraflar sadece özel hayatın korunması, yasak gibi nedenlerle bilgilerin sınır ötesi akışını engellemezler. Ancak özel data grupları için böyle sınırlamalar getirilebilir (12 md).

Sözleşmenin oluşturduğu koruma alanındaki haklara sınırlama getirilebilir mi? Sorunun yanıtı evet olarak veriyoruz. Sınırlama, taraf devletlerin ulusal kurallarından ve demokratik toplumun gerektirdiği zorunluluklar ölçüsünde; devletin güvenliğini sağlamak, kamu güvenliği, devletin para gerekleri ve cezai suçlarda zaptetme, data konusunu korumak veya başkalarının hak ve özgürlüklerini korumak amacıyla getirilebilecektir (9 md).

Burada sözleşmenin oluşturduğu koruma alanının bireyin özel hayatına saygı hakkına dayandığı tespitini yapıyoruz.

Sözleşmenin oluşturduğu hukuk düzeni

Türkiye iç hukuk düzenlemelerini tamamlamadığı için Sözleşmeyi onaylanmamıştır. Burada problem Sözleşmeyi onaylanmadığımız için Sözleşmenin oluşturduğu korumadan[12] yararlanamayacağımızdır. O zaman İHAS'nin oluşturduğu etkin koruma alanından yararlanabilir miyiz? Bu sorunun yanıtını olumlu vermek gerektiğini düşünüyorum. Çünkü problemi İHAS kuralları çerçevesinde formüle edersek, İHAS'nin oluşturduğu koruma alanlarından yararlanabiliriz; bireysel başvuru yolunun açık olması nedeniyle yargı yolu işleyebilir, ayrıca İHAM'nin zorunlu yargı yetkisi tanındığı için de Türkiye kararları tanımak zorundadır. O halde

[12] Sözleşmenin oluşturduğu koruma alanı için getirdiği mekanizması nedir? Sözleşmenin 5 Bölümünde Danışma Komitesi düzenlenmiştir. Komiteyi Avrupa Konseyi'ne üye devletlerin temsilcileri üye, Avrupa Konseyi üyesi olan ancak sözleşmeyi imzalamamış olan ülkeler de gözlemci gönderebilirler. Komitenin fonksiyonları ise 19 maddede sözleşmeye başvurunu geliştirilmesi ve kolaylaştırılması, Konvansiyonun düzeltmeleri gibi konular yanında isteyen taraflara Konvansiyona başvuru hakkında soru ve görüşlerini belirtir. 20 maddede Usul kurallarını belirler. O halde Sözleşmenin oluşturduğu koruma alanı Devletlerin Komiteye başvurusu ve bu başvuru üzerine iç hukuk kurallarının Sözleşme anlamında koruma oluşturup oluşturmadığı üzerine kurulmuştur.

önce Sözleşme kavramlarının İHAS'de hangi kavramlara karşılık geldiğini bulmalıyız.

Sözleşme uzlaştırılma sürecinde iki hakkın altını çizer: Özel hayata saygı ilkesi ile kişiler arası özgür bilgi akışının sağlanması. Sözleşmenin temel kavramının bireyin özel hayatına saygı gösterilmesi olarak tespit etmiştik. Bu kavram İHAS'de yer alan hangi hakka karşılık gelir? İHAS'ne dönüyoruz ve burada özel ve aile yaşamına saygı hakkı[33] kavramına karşılık geldiğini buluyoruz. Ancak burada atlanmaması gereken bir konu var; Sözleşmenin uzlaştırılma sürecinde veri kabul ettiği, otomatik bilgi işlem süreçlerinde özgür bilgi akışı kavramını, ülkeniz açısından veri kabul edebilecek miyiz? İşte burada niçin Sözleşmede özel yaşama saygı olarak tek hak, İHAS ile ilgili bölümde özel ve aile yaşamına saygı ve ifade özgürlüğü[34] olmak üzere iki hak tespiti yaptığımızın cevabını veriyoruz. Çünkü özel ve aile yaşamına saygı, özelde kişinin kendisi ile ilgili bilgiye ulaşma hakkını, genelde ise, ifade özgürlüğü, toplumun bilgi edinme hakkı yani teknoloji çağında bilginin özgür akışının sağlanmasını gerektirir. Aslında bilgiye ulaşma hakkını veri kabul ettiğimizde bireyin özel yaşamına saygı hakkı, bireyin özel yaşamını saygı hakkını veri aldığımızda, kendisi ile ilgili bilgiye ulaşma hakkı, birbirini bütünlemektedir. Sözleşme ve İHAS bu bütünleri özel yaşama saygı hakkı olarak ifade eder. Ancak burada yukarıdaki gerekçelerle kavramı önce ayırarak, sonra bütün içinde değerlendireceğiz. Nerede? İç hukukumuzda. Normlar hiyerarşisinde üst sıradaki Anayasa'da genel kural var mı, alt hukuk düzenlemeleri yapılmış mı, iç hukuk yollarının tüketilebileceği düzenlemeler var mı? 1982 Anayasası'nın oluşturduğu hukuk düzenini, tespit ettiğimiz iki kavramla sorgulayalım.

MARMARA

[33] "Right to respect for private and family life"; Madde 8: 1. Herkes özel ve aile yaşamına, konutuna, haberleşmesine müdahaleden korunma hakkına sahiptir. 2. Bu hakların kullanılmasına ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, suçun ya da düzensizliğin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması,başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla, hukuka uygun olarak yapılan ve demokratik bir toplumda gerekli bulunan müdahalelerin dışında, kamu makamları tarafından hiç bir müdahale yapılamaz.

[34] "Freedom of expression"; Maadde 10: 1. Herkes ifade özgürlüğü hakkına sahiptir. Bu hak, kamu makamlarının müdahalesi olmaksızın ve ulusal sınırlara bakılmaksızın, bir görüşe sahip olma, haber ve düşünceleri elde etme ve bunları ulaştırma özgürlüğünü da içerir. Bu madde Devletin radyo yayıncılığını, televizyon ve sinema işletmeciliğini izne bağlamasına engel değildir. 2. Bu özgürlükler ödev ve sorumlulukla birlikte kullanılabildiğinden, ulusal güvenlik, ülke bütünlüğü ve kamu güvenliği, suçun ya da düzensizliğin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması, başkalarının şeref ve haklarının korunması, gizli bilgilerin açığa vurulmasının önlenmesi, yargılama organının otorite ve tarafsızlığının korunması amacıyla, demokratik bir toplumda gerekli bulunan ve hukukun öngördüğü formalitelere, şartlara, yasakları ve yaptırımlara tabi tutulabilir.

IV.ANAYASAL PRATİKLERİMİZ: SÖZLEŞME KAVRAMLARININ İZDÜŞÜMÜ

1. Bilgiye ulaşma-bilmek-hakkı

Yönetim, izlediği amaçlara yönelik her türlü bilgiyi elde etme, toplama, saklama, değiştirme, dönüştürme, kullanma ve aktarma özelliğine sahip olan bilgi tekeli özelliğine sahiptir[35]. Yönetime avantaj sağlayan bu durum, bireyin hak ve özgürlüklerini kısıtlayıcı uygulamaların nedenini oluşturmuş ve "şeffaf devlet" "günışığında yönetim" hukuk devletinin yeni adı olmuştur[36]. Bireyin yönetimin sahip olduğu bilgileri, ilgili olduğu oranda bilme hakkı vardır. Bir alan gelişiyor. Bilgi hukuku: dar anlamda, hakkında işlem yapılacak kimsenin yönetimden işlem dosyasındaki bilgileri öğrenme hakkını[37] eksen alır[38]. Bilgi edinme hakkı[39] daha geniş bir perspektifte düşünüldüğünde, ifade ve haberleşme özgürlüklerinin kaynağı olarak değerlendirilmekte[40], çünkü yönetimde açıklık iletişim özgürlüğü bağlamında ifade edilmektedir[41]. İletişim özgürlüğü bilginin özgür akışını sağlar. Anayasal güvenceye bağlanmış haklardan haberleşme hürriyeti, düşünce ve kanaat hürriyeti, düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti, basın hürriyeti ile ilgili düzenlemelere bakıldığında özgürlüğün bu maddelerde yer aldığı, ancak diye başlayan sınırlamalarıp ise özgürlüğün istisna, sınırlamaların asıl olduğunu göstermektedir. O halde bilginin özgür akışının dayanağı olan düşünce, düşünceyi açıklama, haberleşme, basın hürriyeti gibi alanlardaki yaklaşımın, özgürlükler üzerine kurulmamış olduğunu gösteriyor. Hemen bitişik alan: teknoloji ile bilmek. Özgürlüklerin sınırlarını teknoloji ile genişletti, ancak hukuk açısından hala değişen bir şey yok.

Yönetimin bilgi toplaması ve bireyin bilgiye ulaşması? 1982 Anayasası'nın gölgesinde yönetim ulaşmak istediği her türlü bilgiye ulaşabilmektedir. Bireyler? Otomatik bilgi işlem süreçlerinde toplanan bilgiye ulaşılabilir mi? Bilgi edinme hakkı başlığı altında düzenlenmemekle birlikte kişinin istediği bilgiye ulaşmasını sağlayacak düzenleme Dilekçe hakkı başlığı altında düzenlenen 74 md. "Vatandaşlar, kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek veya şikayetleri hakkında yetkili makamlara ya da Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne başvurma hakkına sahiptir," olarak düşünülebilir. Bu Anayasal hakkın ne kadar işlerliği olduğunu deneyenlere bırakıyoruz.

---

[35] AKILLIOĞLU, Yönetimde Açıklık-Gizlilik ve Bilgi Alma Hakkı, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, İkinci Kitap Kamu Yönetimi, 1-4 Mayıs 1990 Ankara, 805.

[36] ÖZAY, İkinci Bine Kavuşurken Günışığında Yönetim, İst. 1994, 72.

[37] EKEN, Bilgi Edinme Hakkı, 61 vd.

[38] AKILLIOĞLU, İnsan Hakları, 300.

[39] Rigts to Know,: konuşma hakkının aynası olmanın ötesinde, dinleyici hakkı, bilgilere ulaşma hakkı iletişim hakkının kaynağı olarak kabul edilir (TRIBE, American Constitutional Law, Second Edition, Mineola, New York 1988, 944-945).

[40] Abrams v. United States 250 US 616,630 (1919).

[41] AKILLIOĞLU, Yönetimde Açıklık, 806.

İdare hukuku açısından bireyin idarenin topladığı bilgilere ulaşması mümkün mü? Otomatik bilgi işlem süreçlerinde, bilginin toplanması, saklanması ile ilgili bir yasa olmadığı gibi, bireyin bilgiye ulaşmasını sağlayacak İdari Usul Yasası bile yoktur[42].

2. Özel yaşam -sır- hakkı

Özel yaşamın gizliliği Anayasal güvenceye bağlanmış haklardandır. Anayasa'nın 20 md. "Herkes, özel hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz." kuralı yer alır. Özel hayat hakkı Yargıç Louis Brandeis tarafından "the right to be let alone- the most comprehensive of rights and the right most valued by civilized men" [43] şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımlama kişinin kendine ait olduğunu, kişinin diğerlerine ya da toplumun tamamına ait olmadığı[44], kendine ait bir yaşamı olduğunun da altını çizmektedir[45].

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM), Gaskin v. United Kingdom davasında, kişinin kendisi ile ilgili toplanan bilgilere ulaşamamasını, özel ve aile yaşamına saygı hakkını ihlal ettiğini[46], Avrupa Toplulukları Adalet Divanı (ATAD) National Panasonic Ltd. v. Commission of the European Communities davasında, şirket bir soruşturma nedeniyle toplanan belgelerin iadesini, özel yaşamının gizliliği

---

[42] Kavram için Bak; AZRAK, Umumi İdari Usul Kodifikasyonu Meselesi, İstanbul Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XXXIII, 1967.66-82; İdari Usul Yasası örnekleri için Bak: GEMALMAZ/DOĞRU, Federal Almanya Cumhuriyeti İdari Usul Yasası (1976), İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi (İHİD) Prof.Dr. Lütfi DURAN'a Armağan Özel Sayısı, S.1-3, Yıl:9; TARHANLI, Amerikan İdari Usul Kanunu, İHİD, Vakur VERSAN'a Armağan, S.1-3, Yıl:6.

[43] Olmstead v. United States, 277 U.S. 438-478 (1928) (dissenting opinion).

[44] Thornburg v. American College of Obstetricians&Gynecologist, 106 S.Ct. 2169-2187 (1986).

[45] Amerikan hukukunda "rights of privacy and personhood" kişi ve kişilik haklarını içermektedir (TRIBE,1302.)

[46] Gaskin v. United Kingdom ; The applicant was taken into the care of Liverpool City Council in December 1959, and remain in its care untill December 1977when he attained the age of majority. During the major part of this period he was boarded out with his various foster parents. Under the relevant regulations the local authority was under the duty to keep certain confidental records concerning him and his care. The applicant contended that he was ill-treated in care, and since his majority has tried to obtain details of the information on these records. After protracted litigation, Liverpool City Council resolved, on 9 November 1983, that the information in the applicant's file should be made avaible to him subject to the consent of the contributors to the file. Out of the 46 contributors 19 gave their concent and 65 out of a total of 352 documents were released to the applicant. He claimed that the refusal of access toall his records held by Liverpool City Council was in breach of his right to respect for his private and family life under Article 8 of the Convention and his right to receive information under Article 10 of the Convention.Held, by the Cout, 1) by 11 votes to six, that there had been a violation of Article 8,2) unanimously, that there had been no violation of Article 10, 3) by nine votes to eight, that the United Kingdom should pay the applicant non-pecuniary damages and legal fees and expenses.....(12 E.H.R.R.,36) ; Leander v. Sweden (9 E.H.R.R. 433).

çerçevesinde talep etmiştir. Mahkeme, özel yaşam hakkının tüzel kişileri de kapsadığına, Topluluk rekabet kurallarının ihlal edilip edilmediğine dair bilgi toplamaya yönelik olduğu için, bu hakkın sınırlandırılabileceğine, yani özel yaşama saygının ihlal edilmediğine İHAS çerçevesinde karar vermiştir[47].

Bireyin özel yaşama saygı hakkının ihlal edildiğini bilmesi için önce yönetimin bilgi topladığını bilmesi sonra da toplanan bilgilere ulaşması gerekiyor. İdari Usul Yasası olmadığı için bu alandaki temel hak ve özgürlüklerin tanınması ve korunması problemi vardır.

Otomatik bilgi işlem süreçlerinde kişisel dataların korunması ceza hukuku boyutu. Türk Ceza Kanunu'na ilave edilen Bilişim Suçları[48], bilgisayarın kötüye kullanılması, bilgileri otomatik işleme tabi tutulmuş ve verilerin nakline ilişkin kanuna ve meslek ahlakına aykırı davranışlar olarak tanımlanan bilgisayar suçlarını[49] düzenlemektedir. Bu bölümde bilgisayarı vasıta olarak kullanılmak suretiyle sir aleyhine suç işlenmesi[50], bilgisayarla sahtecilik suçu[51], bilgisayar programına zarar verme suç[52], bilgisayar sisteminin kullanılarak yarar sağlanması[53] ve ek cezalar[54] da

---

[47] Case 136/79, 1980, ECR 2033.

[48] 14.6.1991 T. ve 20901 No. RG.

[49] OECD, Computer-Related Crime, 1992, 12 ve son (DÖNMEZER, Kişilere ve Mala Karşı Cürümler, Yeniden Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Onördüncü Bası, İst. 1995, 504).

[50, 52] a) TCK.525,a: Bilgileri otomatik olarak işleme tabi tutulmuş bir sistemden, programları, verileri veya diğer herhangi bir unsuru hukuka aykırı olarak ele geçiren kimse.....Bilgileri otomatik işleme tabi tutulmuş bir sistemde yer alan bir programı, verileri veya diğer herhangi bir unsuru başkasına zarar vermek üzere kullanan, nakleden veya çoğaltan.....

b) TCK Tasarı, Bilişim sistemine girme, verileri tahrip ve bozma Madde 347: Bir bilişim sisteminin bütününe veya bir kısmına, hukuka aykırı olarak giren ve orada kalmaya devam eden .....Bu fiil nedeniyle sistemin içerdiği veriler yok edilir veya değişirse.....

c) ÖNDER, 507.

[51] a) TCK 525 c: Hukuk alanında delil olarak kullanılmak maksadıyla sahte bir belgeyi oluşturmak için bilgileri otomatik olarak işleme tabi tutan bir sisteme, verileri veya diğer unsurları yerleştiren veya var olan verileri, diğer unsurları tahrif eden kimseye.....

b) TCK Tasarı, Sahtecilik Madde 349: Hukuk alanında bir neticeye ulaşmak maksadıyla, sahte bir belgeyi oluşturmak için bilişim sistemine verileri yerleştiren veya var olan verileri tahrif eden kimse.....Birinci fıkrada belirtilen sahte belgeyi kullananlara da aynı ceza.....

[52] a) TCK.525,b: Başkasına zarar vermek veya kendisine veya başkasına yarar sağlamak maksadıyla, bilgileri otomatik işleme tabi tutulmuş bir sistemi veya verileri veya diğer herhangi bir unsuru kısmen veya tamamen tahrip eden veya değiştiren veya silen veya sistemin işlemesine engel olan veya yanlış biçimde işlemesini sağlayan kimseye.....Bilgileri otomatik işleme tabi tutulmuş bir sistemi kullanarak kendisi veya başkası lehine hukuka aykırı yarar sağlayan kimse.....

b) TCK Tasarı, Sistemi engelleme, bozma, haksız yarar sağlama Madde 348: Bir bilişim sisteminin işleyişini engelleyen veya bozan kimseye.....Bilişim sistemine hukuka aykırı olarak veriler sokan veya sistemin içerdiği verileri yok eden veya değiştiren kimseye.....Yukarıdaki fıkralarla belirtilen eylemlerle fail, başkasının zararına ve kendisinin veya başkasının yararına haksız menfaat sağlarsa.....

[53] ÖNDER, 509.

[54] a) TCK 525 d: 525 a ve 525 b maddeleri hükümlerini ihlal eden kişiler hakkında, maddelerde yazılı cezalara ek olarak, meslek icrası sırasında veya icrası dolayısıyla suçun

ayrıca düzenlenmiştir. Sistemde yaptırım olarak para ve/veya hapis cezası yer almaktadır.

Bilgi edinme hakkı ve özel yaşam hakkının Anayasal güvenceleri ve alan düzenlemeleri İHAS ve Sözleşmede yer alan içeriklerle örtüşmüyor. Zaten bu nedenle de Strazburg ya da Brüksel'den yükselen sesler insan hakları ihlalleriyle ilgili.

İnsan haklarından vergi mükellefinin haklarına geçiş

Kavramlarda geçiş. Çalışmanın bu bölümüne kadar "birey", "bireyin temel hak ve özgürlükleri" ve "bireyin özel hayatına saygı" kavramlarını kullandık. Çünkü bu bölümlerde genel düzenlemeleri tespit ettik. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde kavramları somutlaştırarak vergi hukuku alanı içinde bireyi; "vergi mükellefi", bireyin hak ve özgürlüklerini; "vergi mükellefinin hak ve özgürlükleri", bireyin özel hayatını; "vergi mükellefinin özel hayatı, ticari ve mesleki sırları" olarak tanımlıyoruz.

Sözleşmelerde geçiş. Çalışmanın bu bölümüne kadar Kişisel Nitelikli Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireyin Korunması Hakkında Sözleşme'de yer alan haklar ve oluşturduğu koruma alanından sözleşme yürürlüğe girmediği için yararlanamadığımızı ve bu nedenle bu hakları Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi bağlamında ifade ederek oluşturulan korumadan yararlanabileceğimizi tespit ettik. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde kullanacağımız sözleşme Kişisel Nitelikli Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireyin Korunması Hakkında Sözleşme. Burada bu sözleşmeyi onaylamadığımız için yürürlükte olmadığını biraz önce söylemiş olmamıza rağmen niçin bu sözleşmeyi esas aldığımız sorusu haklı olarak sorulmalıdır. Vergi kimlik numarası uygulaması, otomatik bilgi işlem süreçlerine ait bir düzenlemedir. Maliye Bakanlığı bu düzenlemelerin yasal çatısını tamamlamıştır. Biz yapılan düzenlemelerin ulusal-uluslararası hukukta ne kadar tamamlandığını, Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireyin Korunması Hakkında Sözleşme ile ölçmek zorundayız. Bu alanın tanımlandığı sözleşme budur.

Uygulamada geçiş. Çalışmanın bu bölümüne kadar genel olarak yönetimden söz ettik. Artık Maliye Bakanlığının imzası olan vergi kimlik numarasında yasal düzenlemeler ve uygulamaları inceleyeceğiz. Nasıl? Otomatik bilgi işlem süreçlerinde bilginin toplanması, saklanması ve güvenliği için alınan önlemler, vergi mükellefinin bu bilgilere ulaşması ve gerekiyorsa düzeltmesi ve vergi mükellefinin

---

işlendiği bir kamu hizmetinden veya meslek veya sanat veya ticaretten.....yasaklanma cezası da verilir.

b) TCK Tasarı, Madde 350: 347 ve 348 madde hükümlerini ihlal eden kişiler hakkında yukarıdaki maddelerde yazılı cezalara ek olarak aşağıda belirtilen fer'i cezalara da hükmolunur: 1. Meslek icrası sırasında veya icrası dolayısıyla suçun işlendiği bir kamu hizmetinden veya meslek veya sanat ve ticaretten .....yasaklanma ve ayrıca suçta kullanılan kurumların .....kapatılmasına. 2)Suç teşkil eden fiillerin işlenmesinde kullanılan araçların veya suçtan meydana gelen şeylerin müsaderesi.

özel hayatı ve ticari sırlarının vergi mahremiyeti çerçevesinde korunmasının uygulama örnekleri ile.

Vergilendirme alanına geçiyoruz.

V. MALİYE BAKANLIĞI PRATİĞİ: Her şeyin yasa, yasanın hukuk olduğu yanılgısı, vergi kimlik numarasına dayalı otomatik işlem süreçleri

VUK.'na baktığımızda vergi mükelleflerinin yaptığı işlemlerde otomatik bilgi işlem süreçleri ile ilgili kuralların yer aldığını[55] ve VKNKYHK.'da vergi kimlik numarasının kullanımının otomatik bilgi işlem süreçleri için olduğu açıktır.

Bu süreçte vergi idaresi nerededir? Vergi dairelerinin otomasyona geçiş projesi, Gelirler Genel Müdürlüğü Otomasyonun Vergi Dairesine Uyum Projesi kapsamında, 1990 yılında Türk-Federal Alman Teknik İşbirliği Anlaşması çerçevesinde başlamıştır. Projede Otomasyon Vergi Daireleri Entegrasyon Projesi-OVEP, merkezi denetim elemanlarının denetim çalışmaları için Bilgisayar Destekli Denetim Projesi-BİDDEP ve ayrıca tahsilat işlemleri için de bir proje hazırlık aşamasındadır. Projeler Maliye Bakanlığı Bilgi İşlem Daire Başkanlığı ve Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Daire Başkanlığı sorumluluğu altında devam etmektedir. Bilgiler Maliye Bakanlığının bu birimlerinde toplanmakta, oradan vergi dairelerine aktarılmaktadır. Vergi dairelerinde ise sistem anahtar ve bazı programlara giriş için şifre verilmek suretiyle, vergi dairesi müdürlerinin sorumluluğu altında yürütülmektedir. Yapılan düzenlemelerde aşağıdaki soruların cevabını aramalıyız:

Soru bir: Yukarıdaki bilgiler şu andaki sistemde vergi dairesinin otomatik bilgi işlem süreçlerine sınırlı da olsa geçtiğini göstermektedir. Vergi dairelerinde yapılan işlemlerin bir bölümü bilgisayarlar yardımıyla yürütülmektedir. Vergi idaresinin vergilendirme alanında yaptığı işlemler için uymak zorunda olduğu idari usul kodu VUK.'da bu konuda hiçbir hüküm yoktur. Acaba niçin?

Soru iki: Vergi kimlik numarasına dayalı işlem süreçleri otomatik bilgi işlem süreçleridir. Bunun anlamı vergi kimlik numarası ile bir kurumdan yapılan işlem, otomatik olarak Maliye Bakanlığına aktarılabilir. Burada bilgi akışı sağlanan kurumların hepsi, yasalarla belirlenen aktarılacak veya aktarılmayacak bilgileri

[55] Örneğin VUK.175.3 Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığı ile izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üretecek gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. VUK. Mük. 242 ise Maliye Bakanlığı, mükelleflere, niteliklerini belirttiği elektronik cihazları kullandırmak suretiyle belge düzenlettirmeye ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere ekletmeye yetkilidir. Elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu Kanun Hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmündedir. Bu iki düzenleme Maliye Bakanlığına mükellefleri bilgisayar kullandırmaya yönelttiğini göstermektedir. Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanunla ilgili 52 No.lu Genel Tebliğde bilgisayar bağlantılı olan ve olmayan ödeme kaydedici cihazlar ile ilgili kurallar yer almaktadır. Ancak bunların VUK. 227 madde çerçevesinde delil olabilmesi için Maliye Bakanlığı yasa ile verilen yetkiyi kullanmış olmalıdır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

koruma önlemleri alacaklardır. Zaten sistemin amacı budur. O halde bu işlemler sonucunda elde edilen bilgilerin aktarımı konusunda VKNKYHK'da niçin hüküm yoktur?

Soru üç: Sistemde ne değişti? Vergi kimlik numarasına geçişte yasa ile bütün problemlerin çözülebileceği düşünüldü, ancak yasa olduğunda da uygulamayı taşıyacak sistem olmadığı görüldü. Bütün bunlar vergi mükelleflerini psikolojik baskı altına almak için mi idi?

1. Vergi idaresi

a) Bilgi toplama

Vergi kimlik numarası uygulamasının amacı ekonomiyi kavramak ve dolayısıyla vergiyi doğuran olayı kavramak olduğu için sonuçta vergi kimlik numarasına dayalı yapılan işlemlerin vergi kayıp ve kaçaklarını engellemesi için vergi idaresinde toplanması gerekmektedir. Süreci birkaç basamaklı olarak düşündüğümüzde, ilk basamakta işlem yapan kurum yaptığı işlemle ilgili bilgiyi toplayacaktır, ikinci basamak topladığı bilgileri Maliye Bakanlığına aktarılması gerekmektedir ki Maliye Bakanlığı vergiyi doğuran olayı kavrayabilsin. Bu süreçte Maliye Bakanlığı VKNKYHK'da yer alan ilgili yasalara dayalı işlemlerle ilgili bilgileri toplayacaktır. Hangi yasayla VUK.

Sistemde asıl olan beyana dayalı vergiler olduğu için bilgilerin büyük bölümünün mükellef tarafından geleceği varsayılır. Mükellefin beyan ettiği bilgilerin doğruluğunu kontrol etmek için de vergi idaresi çeşitli denetim mekanizmaları işletmektedir. Burada vergi idaresi mükellefin kendi bildirimine dayalı bilgi toplaması yanında bazı kurumlara da bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu kurallar VUK.'da düzenlenmiştir. VUK. Birinci Kitap Vergilendirme, Yedinci Kısım Yoklama ve İnceleme başlığı altında vergi idaresinin denetim mekanizmalarına dayalı bir kontrol söz konusu iken, Dördüncü Bölüm Bilgi Toplama başlığı altında kamu kurumlarından bilgi akışı ile ilgili kurallar düzenlenmiştir. VUK. 148 Bilgi verme[56], 149 Devamlı bilgi verme[57], 150 Ölüm vakalarını ve intikalleri bildirme[58], 151 Bilgi vermekten imtina edememek[59].

---

[56] VUK. 148 md." Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar."

[57] 3239 sayılı yasa (11.12.1985 T. ve 18955 No. RG) ile değişik VUK. 149 md." Kamu idare ve müesseseleri (kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar."

[58] VUK. 150 md." Aşağıda yazılı resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine

Bilgi toplama ile iki kavramın altını çizmek gerekiyor: a) Bilgi hukuka uygun yolla toplanmalıdır, b) Bilginin özgür akışı sağlanmalıdır. Bu kavramların içeriğini açıklayalım:

aa) Bilgi dürüst ve hukuka uygun yolla toplanmalıdır

Sözleşme, otomatik bilgi işlem süreçlerinde, bilgi toplayan kuruma dürüst (fairly) ve hukuka uygun (lawfully) bilgi toplama yükümlülüğü getirir (5,2). Vergi kimlik numarası otomatik bilgi işlem süreçlerinde bilgi toplanmasına yöneliktir. Vergi kimlik numarasına dayalı bilgi toplama süreci Sözleşmeyle örtüşüyor mu?

Vergi idaresinin topladığı bilgiler dürüst ve hukuka uygun olmalıdır. Vergi kimlik numarasına dayalı toplanacak bilgilerle ilgili böyle bir kural yoktur. Ancak otomatik bilgi işlem süreçleri olmasına rağmen, bu konuda yasa ya da yasal düzenleme olmadığı için, VUK.'nun yukarıda verdiğimiz kuralları uygulanacaktır. Önce Maliye Bakanlığı pratiğine bakıyoruz. Hukuksuz bir süreç. Çünkü düzenlenen tebliğler yargıya taşınıyor, yargı yürütmeyi durdurma veriyor. Hangi gerekçeyle? Hukuka aykırılık. Vergi daireleri uygulamasına bakıyoruz. Yapılan matrah takdirleri ve ek tarhiyatlar yargıya taşındığında büyük bir bölümü iptal ediliyor. Hangi gerekçeyle? Hukuka aykırılık[60]. İdarenin işlemlerindeki hukuka uygunlu karinesi, hukuka aykırılık karinesine dönüşmüş durumda. Bir örnek: Maliye Bakanlığı ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar VUK. 148 madde kapsamında istediği bilgilere ulaşabilir mi? 401 No.lu Tahsilat Genele Tebliği[61] Bankalar nezdinde Türkiye genelinde hak ve alacak araştırması yapılmasında zorunluk görülenler için düzenlenen haciz ve ihtiyati haciz bildirilerinin, mevduat kabul eden bankaların genel müdürlüklerine alacaklı tahsil dairelerince doğrudan tebliğ edilmesine imkan sağlayan hükmü ile bu tebliğe dayanılarak işlem yapan vergi daireleri aleyhine bir

---

yazı ile bildirmeye mecburdurlar.1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları,; 2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgahlarını Maliye Bakanlığına bildirirler); 3. Mahalle ve köy muhtarları (kendi mahalle ve köylerinde ölenleri bildirirler), 4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler).

[59] VUK. 151 md. " Kendilerinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarında yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak; 1. Posta Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır; 2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez, 3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlariyle vekalet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir. 4. Ceza muhakemeleri Usulü Kanununun 88 maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacakların adlarına ait bilgiler istenebilir".

[60] TESEV Raporu, Türkiye'de Yargının Etkinliği, Vergi Yargısının Etkinliği.

[61] 28.10.1997 T. ve 23154 No. RG.

banka tarafından açılan davada Danıştay "....açıkça hukuka aykırı...." gerekçesiyle yürütmeyi durdurma kararı vermiştir[62]. Yeni bir uygulama pratiğinin Sözleşmeyle bağdaşmamasını göstermesi açısından önemli.

bb) Bilginin özgür akışı sağlanmalıdır

Sözleşme bilginin özgür akışı üzerine kurulmuştur. Nerede? Otomatik bilgi işlem süreçlerinde. Kişisel dataların sınır ötesi bilgi işlem süreçlerine aktarımı söz konusudur (12md.) Vergi kimlik numarasına dayalı süreçler, bilginin özgür akışı açısından Sözleşme ile örtüşüyor mu?

Maliye Bakanlığı ya da vergi idaresinin isteyeceği bütün bilgiler yazı ile istenmelidir. VUK. 148,149 uncu maddelerin getirdiği kural "bilgilerin yazı ile istenmesi" ve VUK. 148,149,150 maddeler "yazı ile cevap verme" kuralını getirmektedir. VUK. 148 maddede sözle istenebileceği kuralı yer alsa da sözle istenen bilgileri vermeyenlere yazı ile tekit yükümlülüğü getirildiği için kural yazı ile "talep" ve "cevap" olarak tespit edilmelidir.

İstenilen bilgi verilmediğinde ne olur?

VUK. Mük.355 md.:Bu Kanunun 86,148 ve 257 maddeleriyle 150,4 hükümlerine çekinme sebebi olmaksızın riayet etmeyenlerde (Kamu idare ve müesseseleri hariç) 1. Birinci sınıf tüccarlar ve bilanço esasına göre defter tutan çiftçiler ile serbest meslek erbabı.....2. İkinci sınıf tüccarlar ile zirai işletme hesabı göre defter tutan çiftçiler hakkında.....3. Yukarıdaki bölümler dışında kalanlar hakkında.....özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu hükmün uygulanması için 148 inci madde gereğince bilgi istenilirken yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan süre ile süresinde cevap verilmediği veya eksik veya yanıltıcı bilgi verildiği takdirde haklarında kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır[63].

---

[62] Danıştay 4D., Esas 1997/5834; ".....Danıştay "...6183 sayılı yasanın 62 maddesi, ancak tahsil dairesince tespit edilen alacaklar ve haklar için haciz imkanı tanımıştır. Dava konusu yapılan genel tebliğde ise tespit edilme şartını aramaksızın hak ve alacağın var olup olmadığı dahi bilinmeden haciz uygulaması yapılabileceğini belirtmektedir. Nitekim dosya içerinde yer alan haciz bildirilerinin incelenmesinden de; haciz bildirilerinin hiçbir alacak ve hak araştırması yapılmadan ve borç miktarı da gözetilmeksizin tüm alacak ve haklara uygulandığı anlaşılmaktadır. Bu durumda Kanunun emredici hükmüyle belirlenen şartları aşarak idareye kanun hükmünü aşan nitelikte yetki tanıyan dava konusu Genel Tebliğ ile yapılan düzenlemede ve bu Tebliğe dayanılarak davacı kuruma tebliğ edilen haciz bildirilerinde isabet görülmemiştir." (yayınlanmamıştır).

[63] Vergi Reform Tasarısı 355 md: Bu kanunun 86,148,149,150,256 ve 257 maddelerinde yer alan zorunluluklar ile Mük.257 md. uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil): 1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı....2 İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit veya götürü usulde tespit edilenler.....3.Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar.....Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve itiraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan süre ile süresinde cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan

VUK. 361 md. "148, 257 inci maddelerle, 150 inci maddenin 4 numaralı bendinde yazılı mecburiyetlerin, özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen yine yerine getirilmemesi halinde, yetkili mercilerce yeniden süre belli edilerek bu mecburiyetlerin yerine getirilmesi kendilerine tebliğ olunur[64]. Yeniden belli edilen süre içinde bu mecburiyetleri yerine getirmeyenler hakkında bir aydan üç aya kadar hapis cezasına hükmedilir. Yetkili makam ve memurlar tarafından kamu idare ve müesseseleri ile gerçek veya tüzel kişilerden 148 ve 149 uncu maddeler gereğince istenen bilgileri çekinme sebebi olmaksızın vermeyenler 150 maddenin 1-3 numaralı bentlerinde yazılı olanlardan bahsi geçen maddedeki bildirme mecburiyetini yerine getirmeyenlere 100.000 liraya kadar para cezası hükmolunur[65]. Bu maddenin uygulanmasında 367 nci maddede gösterilen usule uyulur.

Bu düzenlemelerin hiçbiri Sözleşme ile bağdaşmaz.

b) Bilginin korunması

Sözleşme, bilginin saklanması, korunması ve istisna ile ilgili kuralları düzenler (7,8,9). Saklama özel ve yasal amaçlarla olmalı,hukuka uygun olamayan yollar kullanılmamalı, yeterli, uygun ve aşırı olmayan bilgiler, doğru ve gerekiyorsa güncelleştirilerek saklanmalıdır. Vergi kimlik numarasına dayalı süreçlerde bilginin korunması Sözleşmeyle örtüşüyor mu?

VUK.152 maddede İstihbarat arşivi; 150 inci maddedekiler hariç olmak üzere bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivinde gizli olarak saklanır. Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Maliye Bakanlığınca tespit olunur." şeklinde düzenlenmiştir ve kavramın içeriğinde hiçbir şey yoktur. Ne olmalı?

Sözleşme oluşturulan koruma alanları için yasal güvence arar. Niçin? Toplanan bilgilerin aktarıldığı datalar için. Vergi kimlik numarasına dayalı süreçler bu kavramları içermez.

Bir başka yasal güvence aranan alan: Sözleşme, bilgilerden istatistik ve bilimsel çalışma amacıyla yararlanmanın, özel yaşamın ihlal edilmeyeceğini garanti eden ulusal yasal ile düzenlenmesi (9,3). VUK. 152 ise arşivlerden kimlerin ne surette yararlanacağını Maliye Bakanlığına bırakmıştır.

Sözleşme dataların saklanması sürecinde kaza, kaybolma, yetkisiz kişilerin sisteme girişinin engellenmesi için gerekli koruma önlemlerinin alınmasını gerektirir (7 md). VUK. 152 madde toplanan bilgilerin arşivde gizli olarak saklanması kuralını koyar. Bu nasıl korunacaktır? Sözleşme dataların hangi formda korunacağı,

---

süre ile defter ve belgelerin süreşinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilecek sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemsi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezası bir kat artırılarak uygulanır.

[64] 2365 sayılı yasa (31.12.1980 T. ve17207 No. RG.) ile değiştirilmiştir.

[65] 3239 sayılı yasa ile değiştirilmiştir.

saklamanın amacına uygun olan zamandan daha fazla korunmaması kuralını getirir (5,e). Vergi kimlik numarasına dayalı süreçler bu kavramları içermez.

c) Bilginin açıklanması

Sözleşme bilginin ülke içi ve ülke dışında, otomatik bilgi işlem süreçlerinde özgür akışı üzerine kurulmuştur. Sınırsız özgürlük mü? Hayır. Kişinin özel hayatının korunması (6 md). Kim tarafından? Bilgi toplayan, saklayan, koruyan tarafından. Nasıl? Bu bilgilerin korunması için özel bir yasa yok ise otomatik işlem süreçlerine aktarılmayarak. Vergi kimlik numarasına dayalı toplanan bilgilerde kişinin özel hayatı, ticari sırları, meslek sırlarının korunması kuralları Sözleşme ile örtüşür mü?

aa) Kural: yasak: vergi mahremiyeti

Vergi mahremiyeti (tax secrecy)[66] VUK. 5 md."... mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrenilen sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususlar olarak..." yapılan tanımlamada; mükellefin özel hayatına ait "şahsi sır", iş hayatına ait "ticari sır" ve meslek hayatına ait "meslek sırrı" niteliğindeki bilgiler vergi mahremiyetinin konusu oluşturmaktadır[67]. Burada Sözleşmenin getirdiği otomatik bilgi işlem süreçlerine yasa olmadan geçirilme kuralı karşılanmamaktadır. Çünkü bu kavramlar otomatik bilgi işlem süreçlerinde görünmemektedir.

VUK. 5 md.de vergi mahremiyeti kapsamında olan kişiler; "Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla.....ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşanlar;

2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar[68];

3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;

4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler,

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılsalar dahi devam eder."

Bu düzenleme vergi mahremiyeti ile ilgili kuralı koyar; kavramın sınırlarını çizer, kötüye kullanılamayacağı ve kimlerin bu bilgilere sahip olacağı ve koruması gerektiğini belirler.

---

[66] Secret fiscal; Steuergeheimnis (International Tax Glossary, Multilingual list of tax terms, 293).

[67] Amerikan hukukunda vergi mahremiyetinin konusunu özel hayatına ait sır (individual interests in personel privacy) ve ticari sırlar (confidentialy of business information and trade secret) oluşturur (SALTZMAN, 2.02); Fransız hukukunda ise, meslek sırları (secret professionnel) aynı kapsamda değerlendirilmektedir (GEST/TIXIER, Manuel de Droit Fiscal, 4e Edition, Librarie Générale de Droit et de Jurisprudence (LGDJ) 1986 Paris, 243.

[68] 2686 sayılı yasa (5.5.1981 T. ve 17331 No. RG.) ile değiştirilmiştir.

Üzerinde durulması gereken konu; işletme sırrı sayılan bilgiler (confidental business information). Kavramın içeriğini ticari sırlar (trade secrets) ve ticari ve mali bilgiler (commercial or financial information) oluşturmaktadır. Bu sırların korumadan yararlanması için kişinin iş yaşamının gerçekten bir parçası olmalıdır. Bu bilgilerin içeriği değil tabii ki tartışma konusun olan, konu bilgilerin Maliye Bakanlığından istenmesi durumunda, bunların, şahsi sır, ticari sır ve meslek sırrı olması nedeniyle Maliye Bakanlığı tarafından reddedilme olanağının olup olmadığıdır. Eğer bu bilgiler beyannameye dayanan bilgiler ise, vergi mahremiyeti, kapsamında değerlendirilerek vergi mahremiyetinin oluşturduğu koruma alanından yararlanacak, eğer böyle değil ise Maliye Bakanlığı bu bilgileri açıklama yükümlülüğü altında değildir. Nitekim Supreme Court IRS'den vergi beyannamelerine dayanan bilgi talep eden bir başka idari birimin, böyle bir bilgi talebi zorunda olmadığına karar vermiştir[69].

Vergi mahremiyetini ihlal suçu ise; VUK. 362 madde " Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere Türk Ceza Kanununun 198 inci maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olamaz. Suçları tekerrür edenler bir daha Devlet hizmetinde kullanılmazlar."

TCK.198 madde " Bir kimse resmi mevki veya sıfatı veya meslek ve san'atı icabı olarak ifşasında zarar melhuz olan bir sırra vakıf olup da meşru bir sebebe müstenit olmaksızın o sırrı ifşa ederse üç aya kadar hapis ve dokuzbin liraya kadar ağır nakdiye mahkum olur. Eğer zarar vaki olmuş ise cezayı nakdiye dokuz bin 2 liradan az olamaz.

Bu düzenlemeler sadece ihlal ile ilgilidir, otomatik bilgi işlem süreçlerindeki dataların korunmasını içermez. Sözleşme ihlal halinde ceza ve hukuk düzenlemelerini birlikte arar. Bu düzenlemeler Sözleşme ile bağdaşmaz.

bb) İstisna: açıklama: vergi beyanname bilgileri (disclosure of tax return)

Kişinin özel hayatına saygı kuralını ihlal etmeyen bilgiler yasa ile düzenlenmek koşulu ile açıklanabilir. Vergi mahremiyetini ihlal sayılmayan ya da istisna olan haller ise VUK.5,5 de;

"Bu kanunda yer alan belge düzenine uymayan veya kaçakçılık fiili ile vergi ziyaına neden olup tarh edilen vergi ve kesilen cezası kesinleşen mükellef ve vergi sorumlusunun, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslara göre basın ve TRT yolu ile açıklanması[70] vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz[71]."

---

[69] Chrysler Corp. V. Brown, 441 US 281 (1979).

[70] Anayasa Mahkemesi, 19.3.1987, E.1986/5, K.1987/; 3239 sayılı Kanunun 1.maddesi ile 213 sayılı VUK.'un 5. Maddesinin sonuna eklenen fıkra ile getirilen "basın ve TRT yolu ile açıklamanın bir "ceza" niteliğinde olduğu öne sürülerek, böyle bir cezanın Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre uygulanmasının Anayasa'nın 38. Maddesinin üçüncü fıkrası ile 7 ve 8. Maddelerine aykırı olduğu iddia edilmiştir. 213 sayılı VUK'un 5. Maddesinin sonuna eklenen dava konusu fıkra...İçeriği bu olan söz konusu maddenin önce dilekçede öne sürüldüğü gibi Anayasa'nın "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri

Bir diğer düzenleme ise;

"Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu bildirimin şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanınca belirlenir[72]".

VUK. 5.2 ve 3 fıkraları vergi beyanname bilgilerinden açıklanacak olanlar ile ilgili kuralları[73] düzenlemiştir.

---

ancak kanunla konulur." diyen 38. Maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı olup olmadığını incelemek için "basın ve TRT yolu ile açıklamanın bir "ceza" olup olmadığını aydınlığa kavuşturmak gerekir. Bu konuda yapılacak ilk tespit, söz konusu fıkranın VUK'un "ceza hükümleri" ile ilgili dördüncü kitabında değil, "vergilendirme" adını taşıyan birinci kitabında yer almış olmasıdır. Yasanın bu düzenlenme şekli, kanun koyucunun basın ve TRT yoluyla açıklama yapılmasını bir ceza niteliğinde görmediğini ortaya koyar. Bu sonucu doğrulayan ikinci tespit, söz konusu fıkra gerekçesinde"...yeni getirilmekte olan bu uygulamanın mükellefler ve vergi sorumluları üzerinde psikolojik etki yapacağı; dolayısıyla vergi kaçağının önlenmesi için etkin bir araç olacağından" söz edilmesidir. Bu iki hususun açıklıkla ortaya koyduğu; basın ve TRT yoluyla açıklamanın, kanun koyucu tarafından bir "ceza niteliğinde ele alınmadığıdır. Kanun koyucu böyle bir açıklamanın ilgililerde ve kamuoyunda yaratacağı psikolojik etki nedeniyle vergi kaçağının önlenmesi, hiç değilse azaltılması gibi, son derece önemli bir kamu yararının korunmasını amaçlamaktadır. Bu nedenle söz konusu fıkranın dilekçede iddia edildiği şekilde, Anayasa'nın 38 inci maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı bir yanı yoktur..(12.11.1987 T. ve 19632 No. RG).

[71] 3239 sayılı yasa ile eklenmiştir.

[72] a) 3418 sayılı yasa (31.3.1988 T. ve 19771 No. 2. Mük. RG.) ile eklenmiştir.

b) Vergi Reform Tasarısının VUK 5 maddesinde değişiklik yapan 1 maddesi şöyle düzenlenmiştir: "Mükelleflerin beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler verilebilir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara aymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.".

[73] Amerikan hukukunda 1977 kadar kamu kayıtları kabul edilen vergi beyannameleri hiçbir biçimde açıklanmıyordu. IRC Sec.6103" beyanname-return" ve "beyanname bilgileri-return information"nin gizli olduğu kuralını koyar. Örneğin beyanname bilgisi kavramına şunları örnek verebiliriz; vergi mükellefinin kimliği, vergi mükellefinin geliri, kaynağı gibi bilgiler, vergi mükellefinin beyannamesine göre IRS tarafından oluşturulan datalar, vergi mükellefinin beyannamesinin araştırılması ile elde edilen gerçek ya da olası bilgiler. IRS'in açıklamaya yetkili olduğu 13 alan şunlardır; 1.Vergi mükellefinin belirlediği kişiler (IRC & 6103(c)). 2. Devlet vergi ofisi (IRC & 6103 (d)). 3.Kişinin maddi menfaati var ise (IRC &6103(e)). 4.Kongre (IRC & 6103 (f)). 5.Başkan ve Beyaz Saray (IRC & 6103 (g)). 6.Vergi idaresi için işveren ve federal ofis memurları (IRC & 6103 (h)). 7.Vergi idaresi dışındaki idareler için işveren ve federal ofis memurları (IRC & 6103 (i)). 8.İstatistik amaçlı (IRC & 6103 (j)).

" Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde[74] gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları ile bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerinin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır[75]."

Gelir vergisi mükellefleri (götürü usulde vergilendirilen mükellefler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir[76]."

cc) Açıklanan bilgilerin kötüye kullanılması

VUK. 5,4 fıkra " Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında T. Ceza Kanununun 480[77], 481[78] ve 482[79] nci maddelerindeki cezalar üç misli olarak hükmolunur[80]."

9.Vergi idaresi amacıyla (IRC & 6103 (k)), 10.Vergi idaresinden başka amaçlar için (IRC & 6103 (l)), 11.Vergi mükellefi kimlik bilgileri (IRC & 6103 (m)), 12.Diğer kişiler için saklama ya da benzer amaçlarla (IRC & 6103 (n)), 13.Bazı vergiler (IRC & 6103 (o)).

[74] Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yer alan iş ortaklıkları sermaye şirketi değildir o halde bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

[75] 2365 sayılı yasa ile değiştirilmiştir.

[76] 2365 sayılı yasa ile değiştirilmiştir.

[77] TCK. 480 md." Her kim toplu veya dağınık ikiden ziyade kimse ile ihtilat ederek diğer bir şahıs hakkında bir maddei mahsusa tayin ve isnadı suretiyle halkın itibarat ve hususiyetine maruz kalacak yahut namus veya haysiyetine dokunacak bir fiil isnad ederse, üç aydan üç seneye kadar hapis ve yüzbin liradan birmilyon liraya kadar ağır para cezasına mahkum olur. Bu fiil kendisine tecavüz olunan kimse yalnız olsa bile huzurunda yahut kendisine hitaben yazılıp gönderilmiş bir mektup, telgraf, resim veya herhangi bir yazı veya telefonla işlenirse failin göreceği ceza dört aydan üç seneye kadar hapis ve yüzellibin liradan birmilyonbeşyüzbin liraya kadar ağır para cezasıdır. Kendisine tecavüz olunan kimse huzuruyla beraber alenen vaki olursa ceza beş aydan üç seneye kadar hapis ve ikiyüzbin liradan ikimilyon liraya kadar ağır para cezasıdır. Bu cürüm, umuma neşir veya teşhir olunmuş yazı veya resim veya sair neşir vasıtası ile irtikap olunmuş ise, failin göreceği ceza altı aydan üç seneye kadar hapis ve üç milyon liradan yirmibeşmilyon liraya kadar ağır para cezasıdır."

[78] TCK. 481 md. İspat talebi ile ilgilidir.

[79] TCK. 482 md." Her kim, toplu veya dağınık ikiden ziyade kimse ile ihtilat ederek her ne suretle olursa olsun bir kimsenin namus veya şöhret veya vakar ve haysiyetine taarruz eylerse üç aya kadar hapis ve ellibin liradan beşyüzbin liraya kadar ağır para cezasıyla mahkum olur. Bu fiil, kendisine tecavüz olunan kimse yalnız olsa bile huzurunda yahut kendisine hitap edilen veya hitap edildiği anlaşılan telgraf, telefon, mektup, resim veya herhangi bir yazı vasıtasıyla işlenirse, failin göreceği ceza onbeş günden dört aya kadar hapis ve yüzbin liradan

2.Vergi mükellefi

a) Bilgiye ulaşma

Sözleşme, kendisi hakkında bilgi toplanan kişinin, otomatik bilgi işlem süreçlerinde bilgi toplandığını, bilgilere toplayana ulaşmasını kural olarak koyar (8,a). VUK'un oluşturduğu sistemde mükellef kendisiyle ilgili otomatik bilgi işlem süreçlerinde bilgi toplandığını bilemez. Çünkü VUK.'da hüküm yoktur. Bilgiye ulaşabilir mi? Vergi kimlik numarasına dayalı süreçte bilgiye ulaşma ile ilgili kurallar Sözleşme ile örtüşür mü?

VUK. Mükelleflerin izahat talebinde bulunabilecekleri başlığı altında düzenlenen 413 madde[81]; "Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı en kısa zamanda cevaplamak mecburiyetindedir. Alacakları cevaba göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez." şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme mükellefin vergi idaresinden yasa çerçevesinde bilgi almasına olanak sağlar. Ancak vergi idaresi cevap vermediğinde ne yapılabilir, VUK. bu sorunun cevabını vermez. İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) nda 10 md.de ilgilinin idari davaya konu olabilecek bir işlem ya da eylem için idareye başvurusu düzenlenmiş, yani yargı yolunu açan bir düzenlemedir. İYUK. 11 madde ise, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi, veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan isterler yine yargı yolunu açan bir düzenlemedir. Bu düzenlemeleri topluca değerlendirdiğimizde, VUK.413 başvurulabileceğini düzenlerken, idarenin cevap vermemesi durumunda bir yaptırım öngörmez, İYUK. daki iki düzenleme ise yargı yolunu açar.

Bunlar gerçek anlamda bilgiye ulaşmayı düzenleyen kurallar[82] olmadığı gibi Sözleşmeyle de bağdaşmaz.

---

birmilyon liraya kadar ağır para cezasıdır. Kendisine tecavüz olunan kimsenin huzuriyle beraber alenen vaki olursa ceza bir aydan altı aya kadar hapis ve yüzellibin liradan birmilyonbeşyüzbin liraya kadar ağır para cezasıdır. Fiil, 480 inci maddenin dördüncü fıkrasında beyan olunan vasıtalardan biriyle işlenirse failin göreceği ceza üç aydan bir seneye kadar hapis ve ikimilyon liradan onbeşmilyon liraya kadar ağır para cezasıdır."

[80] 485 sayılı yasa (8.7.1964 T. ve 11748 No. RG.) ile eklenmiştir.

[81] 3239 sayılı yasa ile eklenmiştir.

[82] IRS vergi mükellefinin bilgiye ulaşması konusunda IRC dışında İdari Usul Yasası (Administrative Procedure Act-APA, 5 USC) içinde düzenlenmiş bulunan Bilgi Edinme Özgürlüğü Yasası (Freedom of Information Act-FOIA, 5 USC &&552) ve Özel Yaşamın Gizliliği Yasası (Privacy Act, 5 USC 552 (a)) yer alan kurallarla bağlıdır. Bir diğer deyişle IRS bu yasalarla vergi mükellefinin bilgiye ulaşmasını sağlarken, diğer yandan bu yasalarda yer alan kurallar nedeniyle bazı bilgileri açıklaması da mümkün değildir. FOIA 9 tür bilgiye ulaşılmasına izin vermez. Bunlar;1.Ulusal savunma ve dış politika ile ilgili bilgiler, 2.İç personel ve uygulama kuralları, 3.FOIA'dan istisna edilmiş bazı hukuk kuralları ile ilgili bilgiler, 4.İşletme sırları hakkında bilgiler, 5.Hükümet birimleri içinde veya birbiriyle iç

b) Bilgilerin düzeltilmesi

Sözleşme kendisi hakkında bilgi toplananın bu bilgilere ulaşmasını, bilgilerin makul aralarla, gecikme olmaksızın, doğrulatılarak saklanmasını, sözleşmeye aykırı olarak, iç hukuk kurallarına dayalı yasalarla toplanan bilgilerin düzeltilmesi ve silinmesi hakkını düzenler (8.b,c). Vergi kimlik numarasına dayalı süreçlerde bilgilerin düzeltilmesi Sözleşmeyle örtüşür mü?

VUK. sistemi içinde düzeltme ve şikayet kurumu düzenlenmiştir. VUK. 116-126 md. vergi hatalarında düzeltme ile ilgilidir. Vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinde hata yapması durumunda bu idari işlemde hatadır ve idare hatalı işlemi geri alarak, düzeltebilir. Vergi hatası, vergi idaresi veya mükellef tarafından ortaya çıkarılır. Vergi idaresi hatayı kendisi tespit ettiğinde VUK.'ndaki ilgili hükümler çerçevesinde düzeltme işlemini yapar. Hatayı mükellef tespit eder ise, hatalı vergilendirme işleminin düzeltilmesi için mükellefin idareye başvurusu gerekir. Mükellef için üç olanak vardır. Bunlardan birincisi, işlemi yapan vergi dairesine başvurur. Bu bir işlemden dolayı gene o işlemi yapan kuruma müracaat edilmesi yoludur ve adi dilek-isti'taf yoluyla müracaat[83] olarak tanımlanır. Hukuksal bir sonucu yoktur. İdari başvurunun diğer türü, doğrudan doğruya müracaat olarak tanımlanır ve idareye belli süre içinde cevap verme yükümlülüğü, vermediğinde ise başvurana hukuksal yolları kullanma olanağı sağlar[84].

Mükellef düzeltme talebinin reddedilmesi durumunda şikayet yolunu kullanabilir. Bu müracaat kararı veren makamın üst merciine yapılır ve hiyerarşik bakımdan en üst makama başvurulur. Yani mükellef vergi dairesi tarafından düzeltme talebinin reddedilmesi durumunda üst makamı Maliye Bakanlığına müracaat eder.

İdari başvuru yollarının vergilendirme işlemlerinde kullanılması ile ilgili kurallar VUK. ve İYUK.'nda düzenlenmiştir ve çakışmazlar. Şöyle ki;VUK. 120-123 arasında düzenlenen maddelerde; mükellef vergi idaresine düzeltme talebi ile başvurduğunda idare değerlendirir ve gerekli görürse düzeltme işlemini yapar, talebi haklı bulmaması durumunda düzeltme işlemini yapmaz. Bu açık biçimde istitaf yoludur. VUK. 124,I'e göre de, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Bu da üst makamlara başvuru yoludur. Bu düzenleme dava açma süresi geçtikten sonra şikayet yolunu düzenlemektedir. Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme taleplerinin reddi ile ilgili bir hüküm yoktur. Bu sistem açık yasal düzenleme hataları ile doludur ve yargı boyutu da ancak Danıştay kararlarıyla işleyebilen bir sisteme dönüştürülmeye çalışılmaktadır.

---

iletişim bilgileri, 6.Açıklanması özel hayata tecavüzün engellenmesini açık olarak garanti etmeyen sağlık, şahsi ve benzer dosyalar , 7.Araştırma dosyaları, 8.Mali kuruluşlar hakkında bilgi, 9.Özelliği olan jeolojik ve jeofizik bölgeleri.

[83] ONAR, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C.III, Üçüncü Bası, İst.1966, 1814-1816; ÖNCEL/ KUMRULU/ÇAĞAN, 184.

[84] ONAR, 1814-1816; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 184.

Bu kadar karmaşık bir yapı, hakkın kullanımının gerçekten zor olduğunu gösterdiği gibi Sözleşme ile de bağdaşmaz.

Vergi kimlik numarasına dayalı otomatik bilgi işlem süreçleri, her şeyin yasa, yasanın da hukuk olmadığını göstermesi açısından önemli bir örnek.

VI. SONUÇTA BİR ÖNERİ: HUKUK DEVLETİ PRATİĞİ; Yaşayan hukukla öğrenmek

Yukarıdaki değerlendirmeler bir adım atılmış ancak diğerleri gelmemiş bir sürecin başlangıcı ile ilgilidir. Bu süreçte iki öneri:

Maliye Bakanlığı; uluslararası hukuka uygun bir yapıyı, hukuk bütünü içinde, işleyen sistem yaklaşımı ile oluşturmalıdır.

Vergi mükellefleri: Otomatik bilgi işlem süreçlerinde, bilgiye ulaşma ve özel hayatı ya da ticari sırlarının ihlal edilmesi durumunda, iç hukuk yollarını tüketerek, bireysel başvuru yoluyla İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne gidebilirler.

Sonuçta bir öneri: hukuk devleti pratiği; yaşayan hukukla öğrenmek...

ANAYASAL VERGİLEME NORMLARI AÇISINDAN GELİR VERGİSİ

Doç. Dr. Metin TAŞ
Uludağ Üniversitesi
İktisadi İdari Bilimler Fakültesi

GİRİŞ

Tarihsel süreç içinde vergilemenin uygun olması gereken esaslar konusunda birçok görüş ortaya konulmuştur. Bu görüşlerden bir kısmı hukuki açıdan hüküm ifade etmeyip, akademisyenler açısından değer taşımaktadır. Diğer bir kısım görüş ise, zaman içinde kimi ülkelerin Anayasalarına girmiş ve hukuk normu niteliğini kazanmıştır.

"Anayasal Vergileme Normları" olarak nitelendirilen bu ilkeler, Anayasanın pozitif hukukun temel kaynağı olması ve hiyerarşi bakımından üst düzeyde yer alması nedeniyle son derece önemlidir.

Bu çalışmada 1982 Anayasası'nın öngördüğü vergileme normları ve bu normlar açısından gelir vergisi değerlendirilmektedir.

I- ANAYASAL VERGİLEME NORMLARI

1982 Anayasası'nı "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmının, "Siyasi Haklar ve Ödevler"ile ilgili dördüncü bölümünün "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73. madde hükmü şöyledir:

"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.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

Bu madde hükmünün incelenmesi sonucunda, Anayasamızın vergileme konusunda üç temel ilkeyi esas aldığı anlaşılmaktadır. Bunlar; genellik ilkesi, yasallık ilkesi ve ödeme gücü ilkesidir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A- GENELLİK İLKESİ

1- Genel Olarak

Genellik ilkesi, onsekizinci yüzyıldan bu yana bilinen geleneksel bir vergileme ilkesidir. Bu ilkeye göre herkesten vergi alınmalı, din, dil, ırk, mevki gibi hususlara göre ayrıcalık yaratılmamalıdır.[1] Bu ilkeye göre, vergi yasalarının herhangi bir kritere göre ayrıcalık gözetmeksizin herkese eşit biçimde uygulanması gerekmektedir.

2- Anayasal Düzenleme

Genellik ilkesinin kaynağı, Anayasanın 10. maddesinde yer alan **"kanun önünde eşitlik"** ilkesi ve 73. maddenin ilk fıkrasıdır. Anayasanın 10. maddesinde, **"Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayrım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir"** ifadesi yer almaktadır. Vergi hukukunda diğer alanlara göre çok önem kazanan bu hüküm[2] vergi yasalarının herkese aynı biçimde uygulanmasını öngörür.

Anayasanın 73. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "herkes... vergi ödemekle yükümlüdür" hükmü de, vergi yükünün belirli bireyler ya da toplumsal kesimlere yüklenmeyerek, ülkede yaşayanların tümüne dağıtılmasını öngörmektedir. 73. maddenin birinci fıkrasında yer alan **"herkes"** sözcüğü, **"mali güç"** kavramıyla birlikte değerlendirilmelidir. Buradaki herkes deyimiyle ülkede yaşayan tüm insanlar değil; vergi ödeme gücü bulunan ve vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayla veya hukuksal durumla ilişki kuranlar anlaşılmalıdır.[3]

Genellik ilkesinden şu sonuçları çıkartabiliriz[4]:

Sadece belirli kimseleri kapsayacak biçimde vergi konulması mümkün değildir.

Ödeme gücüne göre vergi yükünün dağıtılmasını sağlama amacı dışındaki bir nedenle vergi yükünün belirli toplumsal kesimler üzerinde yoğunlaştırılması, bu ilkeyle bağdaşmaz.

Vergi yasalarında uygulanacak olan istisna ve muafiyetlerle indirimlerin, verginin yapısına ve anayasal normlara uygun olması ve nesnel gerekçelere dayanması zorunludur.

Vergi yasalarında vergiyi doğuran olayın, verginin konuluş amacına uygun olarak kapsamlı biçimde tanımlanması gerekmektedir.

Vergi oranlarının, ödeme gücü ilkesi saklı kalmak üzere, yükümlülerin bir kısmının vergi dışında kalmalarına neden olacak biçimde belirlenmesi gerekmektedir.

---

[1] İlhan ÖZER, Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, TODAİE Yay., Ankara, 1977, s.68.
[2] Sadık KIRSAŞ, Vergi Hukuku, 5.Baskı, Adım Yayınları, Ankara, 1992, s.28.
[3] Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", Danıştay Dergisi, Yıl:13, Sayı:50-51, s.62.
[4] Selim KANETİ, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.31.

B- YASALLIK İLKESİ

1- Genel Olarak

Yasallık ilkesi, hukuk devletinin bir sonucu ve hukuk devletinin temel bir ilkesidir. Yasalara uyma (geniş anlamda hukuka uyma) anlamına gelen yasallık ilkesi, idarenin bir sınırlanmasını oluşturmaktadır.[5]

Verginin yasallığı ilkesinin anlamı, çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde, vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olmasıdır. "Kanunsuz vergi olmaz" kuralının kökeni, "temsilsiz vergi olmaz" kuralıdır. Bu kuralın özünde, vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildikleri varsayımı bulunmaktadır.[6]

2- Anayasal Düzenleme

Verginin yasallığı ilkesi Anayasal temellerini; 2. maddede vurgulanan Türkiye Cumhuriyeti'nin **"sosyal bir hukuk devleti"** olduğuna ilişkin hüküm ile 73. maddenin üçüncü fıkrasında yer alan **"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır"** hükmünden almaktadır.

Verginin yasallığı ilkesi bir yandan vergileme yetkisini kullanan organlara bağlayıcı bir çerçeve çizerken diğer yandan da, vergi yükümlülerine bazı haklar ve görevler vermektedir. Vergi hukukunda temel sınırlayıcı etken, yasanın kendisidir. Yasaya dayanmayan ya da yasayla öngörülmeyen bir konuda vergilendirme sözkonusu değildir. Yasada hangi işlem ve ilişki vergi konusu edilmişse, ancak o işlem ve ilişkiden dolayı vergileme sözkonusu olabilir.[7]

Verginin yasallığı ilkesinin doğal bir sonucu olarak vergilerin yasayla kaldırılması ya da değiştirilmesi gerekir. Yürütme organının yasal dayanak olmaksızın idari işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur. Yargı organının da kıyas veya başka şekillerde vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur.[8]

Anayasamızda, yasallık ilkesine ilişkin bir istisna düzenlenmiş bulunmaktadır. 73. maddenin 4. fıkrasında **"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir"** hükmü yer almaktadır. Anayasa ile verilen bu yetkinin özellikleri şöylece sıralanabilir:

Bu yetki sadece Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Başka bir makama verilemez ve yetkinin devredilmesi de mümkün değildir.

---

[5] Hamza EROĞLU, İdare Hukuku, Ankara İTİA Yayını, Ankara, 1978, s.51.
[6] Nami ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.7.
[7] Nevzat SAYGILIOĞLU, Vergi Hukukunda Yorum, APKK Yay., Ankara, 1987, s.69.
[8] ALİEFENDİOĞLU, agç., s.63.

Bakanlar Kuruluna verilmiş olan bu yetki, muaflık, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin olarak kullanılabilir. Vergi yasalarının başka hükümleriyle ilgili olarak bu yetki kullanılamaz.

Bakanlar Kurulunun bu yetkiyi kullanabilmesi için; böyle bir yetkinin olduğu yasa metninde alt ve üst sınırlarıyla birlikte belirtilmelidir. Yasada bu yönde bir düzenleme olmadan, Bakanlar Kurulunun belirtilen alanlarda değişiklik yapması mümkün değildir.

Bu istisna hükmünün konulma amacı, hızla değişen ekonomik koşullara vergi yasalarının uyum sağlamasıdır. Bu bakımdan yaklaşıldığında, böyle bir yetki yararlı gibi gözükmektedir. Ancak, böyle bir yetkinin önemli sakıncaları bulunmaktadır.

İlk olarak, böyle bir yetki, (kullanım durumuna) göre yasama yetkisinin uygulamada yürütme organına devri anlamına gelebilmektedir. İkinci olarak, böyle bir yetki, vergi yasalarının enflasyona karşı korunmasının garantisi olarak görülmesi izlenimini doğurabilmektedir. Son olarak, böyle bir yetki vergi yasalarının çıkartılması sırasında çeşitli değerler arasında kurulan dengeyi bozmaktadır.[9]

C- ÖDEME GÜCÜ İLKESİ

1- Genel Olarak

Kişilerin gerçek anlamda ödeme gücü, fizyolojik varlığını sürdürmesi için gerekli ekonomik olanakları sağlamasından sonra başlamaktadır. Bu duruma göre, ekonomik olanakları ancak fizyolojik varlıklarını sürdürmeye yetebilecek durumda olanların ödeme gücü bulunmamaktadır.[10]

Wagner'e göre, bir kimsenin kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelirinden fazla olan kısmı, vergi ödeme gücünü oluşturmaktadır.[11] Bu tanımlama sorunun çözümünü sağlamamaktadır. Yükümlülerin yaşam düzeylerinin, beklentilerinin farklı olması, harcamalarının değişik boyutlarda gerçekleşmesine neden olur. Bu bakımdan, yaşamın sürdürülebilmesini sağlayacak düzeydeki gelirin belirlenmesi oldukça zordur. Bununla birlikte, kişinin yaşamını sürdürmeye yetecek gelirinin vergilendirilmemesi şarttır.[12]

E. Morselli'ye göre ödeme gücü, her bireyin kendi gelir ve servetiyle orantılı biçimde vergi ödemesidir. Seligman, yükümlülerin üretim ve tüketim güçlerinin gelir artışlarından daha hızlı olarak arttığını, bu nedenle gelir veya servet arttıkça vergi oranlarının da artması gerektiğini ileri sürmüştür. Daha sonraları, ödeme gücünün sadece servet ve gelirle ölçülemeyeceği, aynı zamanda harcamanın da göz önünde tutulması gerektiği kabul edilmiştir.[13]

---

[9] Özhan ULUATAM, "Enflasyon ve Vergileme", Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, Şafak Mat., Ankara, 1990, s.27.
[10] Orhan DİKMEN, Maliye Dersleri, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964, s.240.
[11] Şerafettin AKSOY, Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s.261.
[12] Abdurrahman AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, 4. Baskı, Ankara, 1993, s.174.
[13] Bkz. Fazıl TEKİN, Artanoranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, İİİA Yay., Eskişehir, 1978, s.21-22; AKDOĞAN, age., s.175-183.

Vergilemede ödeme gücünün dikkate alınması kabul edilmesine rağmen, ödeme gücüne nasıl ulaşılacağı önemli bir sorun olarak ortadadır. Vergi ödeme gücünün tam olarak belirlenip buna uygun olarak vergi ödenmesi olanağı bulunmamakla birlikte, çeşitli tekniklerden yararlanılarak vergi ödeme gücüne ulaşılabilir. Özellikle gelir vergisi açısından etkili olan bu teknikler; enaz geçim indirimi, artanoranlılık ve ayırma ilkesidir.

2- Anayasal Düzenleme

Anayasamızın 73. maddesinin ilk fıkrasında yer alan ***"... ödeme gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür"*** ifadesi, ödeme gücü ilkesinin anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Ayrıca, ***"Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır"*** ifadesi, bu hükmü destekler bir nitelik taşımaktadır.

Ödeme gücü ilkesinin vergi sistemimizde yer alan tüm vergiler için uygulanabilmesi olanaklı değildir. Bu nedenle, ödeme gücü ilkesinin şahsileştirmeye uygun nitelikteki vergiler (özellikle gelir vergisi) için öngörüldüğü belirtilebilir.

Bununla birlikte, ödeme gücünü dikkate almayan objektif karakterli vergilerin de belirli varsayımlar altında ödeme gücü ilkesiyle bağdaştırılması mümkün olabilir. Örneğin, harcama vergilerinde zorunlu tüketim malları ile lüks tüketim malları arasında ayırım yapılabilir. Böylesi düzenlemelerin tüketim tercihlerinde çarpıklıklar olan gelişmekte olan ülkelerde her zaman ödeme gücüne uygun olduğunu ileri sürmek doğru olmayabilir.

II- ANAYASAL NORMLAR AÇISINDAN GELİR VERGİSİ

A- GENELLİK İLKESİ AÇISINDAN

Bir ülkede sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, vergi kapsamına giren ekonomik unsurları nedeniyle ve ödeme güçlerine göre herkesin vergi vermesi genel kural olmasına rağmen, bazı nedenlerden dolayı bu genel kuralın vergisel bağışıklıklar yoluyla dışına çıkılmaktadır.[14]

Anayasamızda da vurgulanan sosyal devlet ilkesi, vergilendirme yetkisinin sosyal adalet ve ekonomik kalkınma hedefleri doğrultusunda kullanılmasını gerektirir. Bu hedefler, siyasal iktidarların benimseyip izledikleri ekonomi politikasına göre değişen yoğunluklarda önem kazanabilirler ve bazen de çelişebilirler.[15]

Genellik ilkesi sosyal adalet ve ekonomik kalkınma hedeflerine ulaşmak amacıyla belirli yumuşatmalarla uygulanmaktadır. Devletin temel görevleri kaynak dağılımında etkinlik, gelir dağılımında adalet ve ekonomik istikrar olduğuna göre, bu görevlerin yerine getirilmesi için vergisel bağışıklıkların uygulanması genellik ilkesine ters düşmemektedir. Bu genelleme, ekonomik ve sosyal amaçlarla tanınan vergisel bağışıklıkların anayasaya tamamen uygun olduğu anlamına gelmez.

[14] Abdurrahman AKDOĞAN, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniv. İİBF. Yay., Ankara, 1991, s.36.
[15] ÇAĞAN, age., s.6-7.

Vergisel bağışıklıkların genellik ilkesine uygunluğu, bunların amaçlarıyla olduğu kadar, uygulamadaki etkinlikleriyle de ilgilidir.[16]

Genellik ilkesi açısından gelir vergisi, vergisel bağışıklıkları amaçlarına göre ayırmak yoluyla değerlendirilecektir.

1- Sosyal ve Kültürel Amaçlı Bağışıklıklar

a) Esnaf Muaflığı

Esnaf muaflığı kapsamında yer alan kimselerin sahip oldukları olanaklar ve ödeme güçleri dikkate alınarak vergi dışında tutulmaları, vergi adaleti açısından olumlu nitelikleri olan bir uygulamadır. Bununla birlikte, uygulamanın sınırlarının belirlenmesindeki güçlük, yükümlülerin içinde bulunduğu koşulları tanımlamadaki belirsizlik, saptanmış olan niteliklere yasa koyucunun tasarladığı anlamda sahip olmayan bazı kimselerin de haksız olarak vergi dışı kalması sonucunu yaratmaktadır.[17]

Çarpık kentleşme, işgücü planlamasının olmaması gibi nedenlerle giderek yaygınlaşan *"işporta"* tipik bir örnek oluşturmaktadır. Simitten elektronik aletlere kadar binlerce tür ürünün satıldığı işporta, uygulama etkinsizliği nedeniyle vergi dışı kalmaktadır. Bu ve benzeri alanlarda faaliyet gösterenlerin tümünün yasanın öngördüğü koşulları taşıdığını ileri sürmek mümkün değildir.

Ödeme gücü dışındaki nedenlerle (özellikle siyasi ve idari nedenlerle) esnaf muafiyetinin sınırlarının geniş tutulması ve muafiyet koşullarını taşımayanların uygulamada vergi dışı kalmaları, anayasanın öngördüğü norma ters düşmektedir.

Genellik ilkesi, aynı zamanda vergilemede eşitlik kuralını da içermektedir. Bu doğrultuda, ödeme gücü bulunmayan esnafların vergi dışı bırakılması, ödeme gücü bulunmayan diğer gelir unsuru sahiplerinin de vergi dışı bırakılmasını gerektirir.

b) Küçük Çiftçi Muaflığı

Vergi ödeme gücüne sahip olmayan ziraat erbabının vergi dışı bırakılmasını öngören küçük çiftçi muafiyeti, idari bir yandan tarım kesiminde ödeme gücünün belirlenmesindeki güçlükler, diğer yandan da tarım kesiminin geniş bir oy potansiyeline sahip olması nedeniyle geniş kapsamlı olarak uygulanmaktadır.

Yükümlülerin gerçek kazançlarının ve küçük çiftçi muafiyeti için öngörülen koşulları sağlayıp sağlamadıklarının vergi yönetimi tarafından kesin bir biçimde belirlenmesi son derece zordur. Bu zorluk, gerçekte yükümlü olması gerekenlerin de küçük çiftçi muafiyetinden yararlanmaları sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu da vergi adaleti ve genellik ilkesine ters düşmektedir.

---

[16] AKDOĞAN, Vergilerin İncelenmesi ve ..., s. 35.

[17] Abdurrahman AKDOĞAN, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım,İTİA Yay., Ankara, 1980, s.92-93

e) Ücretlerde Vergi Bağışıklıkları

Ayırma ilkesinin bir uygulama biçimi olan **özel indirim**, genellik ilkesine uygundur. Ancak tutarın sembolik olması nedeniyle etkin değildir.

Çalışma gücünün belirli bir kısmını kaybetmiş olan ücretlilere uygulanmakta olan **sakatlık indirimi**, tüm sakatları kapsamayan yapısıyla genellik ilkesine aykırıdır.

Gelirlerinin kavranmasındaki güçlükler ve gelirlerinin düşüklüğü nedenleriyle bazı ücret gelirlerinin vergi dışı bırakılması, genellik ilkesine aykırıdır. Bu uygulamanın en tipik örneğini *hizmetçiler* oluşturmaktadır.

Öğrencilerin pratik çalışmalarının özendirilmesi, düşkünlerin ve tutukluların topluma kazandırılması amacıyla bunlara ödenen ücretlerin vergi dışı bırakılması sosyal açıdan olumlu yönleri bulunan bir bağışıklıktır. Ancak, bağışıklığın belirli bir üst sınır belirlenerek uygulanması gerekmektedir.

Hizmet erbabının toplu olarak işyerine gelmesini sağlamak amacıyla sağlanan menfaatlerin vergi kapsamı dışında tutulması da yerinde bir düzenlemedir.

Emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıklarının gelir vergisi kapsamında bırakılması, sosyal açıdan olumlu yönleri bulunan bir uygulamadır.

Çırakların ücretlerinin vergi dışı bırakılması, olumlu ve yerinde bir düzenlemedir.

Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik nedeniyle verilen tazminat ve yapılan yardımların vergi kapsamı dışında tutulması sosyal açıdan olumludur.

Muhtaç olanlara yapılan yardımların vergi dışı bırakılması, sosyal devlet ilkesine uygun bir düzenlemedir.

Çocuk zamlarının vergi dışı bırakılması, marjinal bir düzenleme niteliğinde olup, ödeme gücü ilkesine yaklaşılmayı hedeflemektedir. Sosyal açıdan olumludur.

Evlenme ve doğum nedeniyle yapılan yardımların vergi dışı bırakılması, yerinde bir düzenlemedir.

Nafakaların vergi dışı bırakılması, yerindedir. Ancak, bu konuda belli bir sınırlama getirilmesi gerekmektedir. Nafaka konusunda, uygulamada çok değişik miktarlar sözkonusu olmaktadır. Bu bakımdan,belli bir miktarı aşmayan nafakaların vergi dışı tutulması, hem mali yönden hem de eşitlik ilkesi açısından daha yerinde olacaktır.

Yardım sandıklarının üyelerine ölüm, sakatlık vb. nedenlerle yaptığı yardımların ve iade edilecek birikmiş paraların vergi dışı tutulması, sosyal açıdan olumlu bir düzenlemedir.

Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kuruluşları tarafından yapılan ödemelerin vergi dışında bırakılması, sosyal açıdan yerinde bir düzenlemedir.

İşçi olarak çalışan ve milli müsabakalara katılan amatör sporculara ödenen asgari ücretin iki katını aşmayan ücretlerin vergi dışı bırakılması, sportif açıdan olumludur. Ancak bu düzenleme, vergide eşitlik kuralına ters düşmektedir.

Amatör sporculara verilen ödüllerin vergi dışı bırakılması, olumludur. Ancak, bu konuda miktar bakımından bir sınırlamaya yer verilmesi, yerinde olabilecektir.

Yabancı ülkelerde eğitim ve stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak yapılan ödemelerin vergi dışı bırakılması, yerinde bir düzenlemedir.

Ayrıca, Türkiye'de öğrenim gören öğrencilere yiyecek, barınma ve öğrenim amacıyla yapılan ödemelerin vergi kapsamında yer almaması yerindedir.

Öğrencilere uygulama dolayısıyla öğrenim kurumları ya da giderlerini karşılayan tarafından yapılan ödemelerin vergi dışı bırakılması, yerinde bir düzenleme olmakla birlikte, miktar bakımından bir sınırlamaya yer verilmesi uygun olabilecektir.

İlim, güzel sanatları, tarım vb. teşvik etmek amacıyla verilen ödüllerin vergi dışı tutulması, son derece yerinde bir düzenleme olmakla birlikte, miktar bakımından bir sınırlamaya gidilmesi daha uygun olacaktır.

Hakemlere ödenen ücretlerin vergi dışı tutulması, sportif açıdan olumludur. Burada da bir sınırlamaya yer verilmesi uygun olacaktır.

Uçuş ve dalış gibi hizmetler nedeniyle verilen tazminat vb.lerin vergi dışı tutulması, bu faaliyetlerin zorluğu dikkate alındığında olumludur. Ancak, eşitlik kuralına aykırıdır.

Vergi İdaresini Geliştirme Fonundan gelir idaresi bünyesinde çalışan personele yapılan ödemelerin vergi dışı tutulması; bu kimselerin yapmış olduğu işlerin önemi dikkate alındığında, olumludur.

d) Telif Kazançları İstisnası

Güzel sanatları ve fikir eserlerini özendirmek amacıyla uygulamaya konmuş olan istisna, bu açıdan önemli yararlar sağlayabilecek niteliktedir. Bununla birlikte, elde edilen telif kazançlarının kişiden kişiye değişiklikler göstermesi nedeniyle, ödeme gücü kuralına ve vergilemede eşitlik kuralına ters düşmektedir.

Telif kazançları istisnası, 94. Madde uyarınca tevkifat yapılmasına engel değildir. Anılan kazancın elde edilmesi için yapılan giderlerin farklılığı ile tevkifat oranı birlikte dikkate alındığında, yüksek giderler yaparak telif kazancı elde edenler aleyhine bir durum ortaya çıkmaktadır.[18]

e) Eğitim, Öğretim ve Sağlık İşletmelerinde İstisna

Sosyal ve ekonomik işlevleri bulunan ve istisna uygulanması, kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak tesisler açısından taşıdığı olumlu koşullar ve istisna süresinin uzun tutulmuş olması nedeniyle özendirici niteliktedir.[19] Devletin eğitim

[18] AKDOĞAN, Vergilerin İncelenmesi ve ..., s.153.
[19] AKDOĞAN, age., s.52.

ve sağlık hizmetlerini yeterli düzeyde yapamaması nedeniyle özel kesimi bu alana çekebilmek amacıyla uygulanmaya konulan ve istisnanın etkinliği; vergi erozyonuna yol açmayacak biçimde uygulanmasına bağlıdır.

İstisna kapsamında yer alan spor tesislerinin kapsamının tam olarak belirlenmemesi nedeniyle yasa koyucunun öngörmediği faaliyetlerin de vergi dışı kalmasına neden olmaktadır. Bunun en tipik örneği, spor tesisi olup olmadığı spor kamuoyunda tartışılan "halı saha" ların büyük bir kısmının istisna kapsamına alınmasıdır.

Etkin bir uygulama ile öngörülen amaçlara ulaşılmasında yararlı bir işlev yüklenebilecek bu istisna, kötüye kullanımlar da dikkate alındığında, adalet ve eşitlik kurallarına ters düşmektedir.

Bu istisnanın vergileme ilkeleriyle bağdaşmadığı ve bu istisna yerine vergi dışı teşvik kurumlarının kullanılarak özendirme yapılmasının doğru olduğunu ileri süren görüşe[20] katılmamak mümkün değildir.[21]

f) Göçmen ve Mülteci Muafiyeti

Ülkemize yabancı bir ortam ve sınırlı olanaklar içerisinde yerleşmek niyetiyle gelen kimselerin ülkemize uyum sağlamalarına ve mali güç kazanmalarına olanak vermek amacıyla [22] uygulama konulan bu bağışıklık, genellik kuralına aykırıdır. Bir ülkeye yerleşmek niyetiyle gelen göçmen ve mültecilerin ödeme gücüne sahip olanların da bu kısmi bağışıklıktan yararlanmaları, genellik kuralına terstir. Bununla beraber, tutarın düşük belirlenmesi, konunun önemini azaltmaktadır.

g) Konut İstisnası

Konut arzının arttırılmasını sağlamak işlevini yüklenen, ekonomik ve sosyal amaçlar taşıyan bu istisna bir vergi sığınağı durumundadır. Konut sahibi olup kira geliri elde etmeyi umanların kararlarında fazlaca bir etkisi bulunmayan bu istisna, genellik ilkesine aykırıdır.

2. Ekonomik Amaçlı Bağışıklıklar

Ülkede bazı ekonomik faaliyet türlerinin başlamasını, gelişmesini sağlamak, bazılarının yok olmasını önlemek için yürürlüğe konulan[23] ekonomik bağışıklıklar, konuluş amaçları doğrultusunda uygulanması ve vergi barınağı yaratmaması durumunda olumlu sonuç verebilir.

---

[20] Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, TOBB Yayını, s.52.

[21] Bu istisna 3946 sayılı kanunla kaldırılmıştır. Ancak, anılan yasa gereği istisnadan yararlanmakta olanlar, belirlenmiş süre ve şekillerde istisnadan yararlanmaya devam edeceklerdir.

[22] AKDOĞAN, Gelir Vergisi Açısından..., s.93-94; Bülent ÇAYCIK, Vergi Sistemimizde Koruma ve Teşvik Esasları, Fakülteler Mat., İstanbul, 1968, s.8-9.

[23] Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Mat., İstanbul, 1976, s.24.

a) Yatırım İndirimi

Yatırım indiriminden yararlanılmasının, yatırım miktarına ilişkin sınırlama getirilerek, büyük yatırımlara tanınması, bu uygulamanın daha çok büyük ve kökleşmiş işletmelerin yararlanmasına neden olmuştur. Bu da, tekelleşmeyi hızlandırmıştır.[24]

Bununla birlikte, yatırım indirimi, yönelik olduğu amaçlara gerçekleştirilebilmesi bakımından gördüğü işlev düzeyinde ekonomik ve sosyal yaşam açısından fayda yaratma olanağına sahiptir. Üretim faktörlerinin kullanım düzeylerinin yükseltilmesi, ekonomik kalkınmaya hizmet etmesi, işsizliği azaltması, yatırım potansiyelinin sektör, bölge ve üretim alanları itibariyle yönlendirilmesine olarak sağlanması ve uzun vadede vergi potansiyeline katkıda bulunması açısından yatırım indiriminin olumlu yanları bulunmaktadır.[25]

Yatırım indirimi istisnası, genellik ilkesi açısından olumsuz bir niteliğe sahiptir. Yatırım indiriminin genellik ilkesiyle çelişme derecesi; anayasayla devlete yüklenilen ekonomik görevlerin gerçekleştirilmesinde, yatırım indirimini uygulanmasının etkisiyle orantılıdır.

Yatırım indiriminin, uygulanmasının etkinliğine bağlı olarak vergi erozyonuna neden olması sözkonusu olabilmektedir. Yatırım indirimi uygulaması nedeniyle, tahsilinden vazgeçilen verginin yarattığı maliyet yanında bu uygulama dolayısıyla katlanılan yönetsel maliyetin karşılanma biçimi (telafi şekli) de önemlidir. Anılan maliyetin karşılanması için yeni vergiler konulması ya da mevcut vergilere de gelir artırıcı yönde düzenlemeler yapılması, vergi sisteminin yapısına göre sosyal, ekonomik ve mali yapısı üzerinde farklı etkiler yaratacaktır.[26]

b) İhracat İstisnası

Dar mükellef gerçek kişilere yönelik olarak uygulanan bu istisna, ülkeye döviz girişini sağlama amacını gütmektedir. Ülkemizin dış ticaret makasının son yıllarda giderek açıldığı hususu ile birlikte değerlendirildiğinde, bu istisnayı olumsuz karşılamak mümkün değildir. Ancak, vergilemede genellik ilkesiyle bağdaşmadığı da gerçektir.

c) Sergi ve Panayır İstisnası

Bu istisna uygulaması ile, dar yükümlü olanların, ülkemizde düzenlenen sergi ve panayırlara olan ilgisinin artırılması amaçlanmaktadır. Sergi ve panayırlara katılımın artırılarak, ülke vatandaşlarının daha değişik ürünlerle tanışabilmelerini, yeni teknolojileri inceleyebilmelerini sağlayabilmesi açısından olumlu karşılanabilecek bir istisnadır. Ancak, bu istisna vergilerin genelliği kuralına ters düşmektedir.

---

[24] BULUTOĞLU, age., s.194.
[25] AKDOĞAN, Vergilerin İncelenmesi ve ..., s.63.
[26] A.g.e., s.64.

d) Ücretlerde İstisna ve Muafiyetler

Dar yükümlü işverenin yanında çalıştırdığı işçilerine, yurt dışından sağladığı kazançlarda, döviz olarak ödediği ücretlerin vergi dışı bırakılması anlamsızdır. Zira bu dövizlerin bozdurulması ve bozdurmanın belgelendirilmesi koşulu yoktur.[27] Bu haliyle hiçbir amaca hizmet etmediği gibi, genellik ilkesine de ters düşmektedir.

İşçilere konut sağlanması biçiminde sağlanan menfaatlerin vergi dışı bırakılması, bir yandan konut arzındaki yetersizliğin giderilmesini sağlarken, diğer yandan işçilere dolaylı gelir transferini yansıtmaktadır. Sosyal ve ekonomik boyutları olan bu istisna olumlu karşılanabilir.

Yeraltındaki madenlerde çalışan işçilerin ücretlerinin vergi dışı bırakılması, zor koşullarda çalışmanın karşılığı bağışıklık olarak işçilere sunulmaktadır. Diğer yandan, cevher üretimini de dolaylı olarak özendirmektedir. İstisnanın uygulanmasındaki teknik aksaklıklar dışında, olumlu bir uygulamadır.

Küçük yerleşim birimlerinde el ile dokunan halı ve kilim tezgahlarında çalışan işçilere ödenen ücretlerin vergi dışı bırakılması; küçük üretim birimlerinin yaygınlaştırılması ve el dokuma üretiminin yok olmasını önlemeye yönelik olması bakımından olumlu bir uygulamadır.

Değer Artış Kazançlarında

GVK m. 81 ile getirilen bu düzenleme; ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü durumunda, kanuni mirasçıların faaliyete devamını sağlamaya ve gelir vergisi bünyesinde yer alan işletmelerin sermaye şirketine dönüşmesi ve katılması durumunda istisna uygulanmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin sürekliliğinin ve ölçek ekonomilerinin sağlanması bakımından yararlı bir uygulamadır.

3. İdari ve Diğer Amaçlı Bağışıklıklar

a) Diplomat Muaflığı

Kaynağını GVK ile uluslar arası anlaşmalardan alan bu düzenleme, karşılıklı olarak uygulamaya konulabilmektedir. Diplomatik açıdan gerekli olan bu düzenleme, genellik kuralına aykırıdır.

b) PTT Acentalarında

Bu düzenleme bugünkü haliyle önemini yitirmiştir. İlk olarak, çok küçük yerleşim birimleri dışında PTT acentalığı yapanlara pek rastlanmamaktadır. İkinci olarak ise, bu istisna tevkifata engel değildir. 93/5148 sayılı BKK ile uygulanacak tevkifat oranı % 25 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla istisna, PTT acentalığı faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazançlar için artan oranlı vergi tarifesinden kurtulma sonucunu yaratmaktadır.

[27] Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s.52.

b) Ücretlerde Bağışıklıklar

Gelirin kavrama güçlüğü dolayısıyla uygulanan, gelir vergisinden muaf ya da götürü gider usulüne tabi olan çiftçilerin ziraat işlerinde bilfiil çalışan işçilerin ücretlerinin vergi dışı bırakılması, genellik kurallarıyla bağdaşmaz.

Vergi bağışıklığından yararlanan esnafın yanında çalışanların ücretlerin vergi dışı bırakılması da genellik kuralıyla bağdaşmaz. Yasalar gereğince, asgari ücretten daha az ücret ödenilemeyecek olan bu gibi kimselerin vergi dışı tutulması, diğer alanlarda çalışan asgari ücretlilere ve diğer yükümlülere karşı haksız bir durum yaratmaktadır. Gelirin kavrama güçlüğü, böyle bir bağışıklık için yeterli gerekçe olamaz.

Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, bekçi ve benzeri hizmetlerine köy bütçesinden ödenen ücretlerin vergi dışı bırakılması, idari açıdan etkinlik ve bu konudaki görevlerin yerine getirilmesinde koruma ve özendiricilik sağlanması açısından işlevi bulunan bir düzenlemedir.[28] Ancak bu uygulama da genellik kuralıyla bağdaşmaz.

Harcırah Kanununa tabi kuruluşların harcırah ve yolluk olarak yaptığı ödemelerin vergi dışı tutulması; bu ödemelerin, ödemenin yapıldığı kişi açısından gerçek anlamda bir ekonomik transfer olmaması bakımından, yerinde bir düzenlemedir.

Harcırah Kanununa tabi olmayan kuruluşlar açısından da benzeri düşünceler ileri sürülebilir. Ne var ki, aynı düzeyde kamu kesimindeki harcırah tutarının belirlenmesi son derece zordur ve hatalı uygulamalar vergi kaybına neden olmaktadır.[29]

Sayım ve seçim işlerinde çalışanlara verilen zorunlu gider karşılıklarının vergi dışı bırakılması, bu görevlerin duyarlılığından kaynaklanmaktadır. Ancak, bu uygulama da genellik ilkesine ters düşmektedir.

Demirbaş olarak verilen giyim eşyası ile öğrenimde bulunanlara yapılan giyim giderlerinin vergi dışı bırakılması, sosyal açıdan yerinde bir düzenlemedir.

II. VERGİNİN YASALLIĞI AÇISINDAN

A. GENEL OLARAK

Vergi ve benzeri yükümlülüklerin konuluşu, kaldırılışı ve değiştirilmesine ilişkin temel kurallar konulmasının başlangıç tarihi olarak, 1215 tarihli Magna Carta bilinmesine karşın, Türkler'de benzeri **"sosyal sözleşme"**nin daha önceleri yapıldığı belirtilmektedir.

Yusuf Has Hacib'in büyük eseri Kutadgu Bilig'de (yazılışı 1069) 5574-5583 sayılı beyitlerde bir tür sözleşmeden bahsedilir.[30]

---

[28] AKDOĞAN, age., s.135.
[29] Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s.53.
[30] Nakleden: Bedri GÜRSOY, Vergi Reformları, İstanbul, 1981, s.108.

"Hakan halkı topladı, onlardan üç şey istedi:

1) Yasalarıma uyacaksınız,

2) Vergilerinizi zamanında ve doğru olarak ödeyeceksiniz,

3) Dostlarımla dost, düşmanlarımla düşman olacaksınız, dedi.

Halk da Hakan'dan üç şey istedi:

1) Yasalara uyarız. Amma onun şartı şudur: Yasalar adil olmalıdır.

2) Vergilerimizi zamanında öderiz. Amma onun da şartı var. Devlet-hükümdar gümüşün dirhemini düşürmeyecektir.

3) Dostunla dost, düşmanınla düşman oluruz. Amma sende bizim can ve mal güvenliğimizi sağlayacaksın."

Vergileme yetkisinin kralların elinden alınmaya başlaması; uluslararası ticaretin gelişmesi ve sanayileşme ile, ticaret burjuvazisinin ekonomik alanda güçlenmesi ve bu gücünü siyasal alanda da kabul ettirmesiyle hız kazanmıştır. Vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı meclisler tarafından konulabilmesi ile de vergilendirmede keyfiliğin yerini hukukun üstünlüğü almıştır.[31]

Anayasamızın, vergilendirme yetkisinin kullanım biçimi ve koşullarına ilişkin olan 73. Maddesinde, vergilerin ancak kanunla konulup, değiştirilebileceğine veya kaldırılabileceğini temel kural olarak koymuş bulunmaktadır.

Günümüzde verginin en önemli niteliklerinden birisi de **"yasal"** olmasıdır. Bu yasal zorunluluğun çerçevesi, bazen çok istisnai durumlarda daraltılabilmekte ve ancak bu durumlara ilişkin olarak çıkartılan yasaların "ölçü ve esaslarına" bağlı kalınarak vergileme yetkisi, siyasal iktidarlara bırakılabilmektedir.[32]

Anayasamızda da (m.73/4), bu temelden hareketle, "vergi indirimleri, vergi oranları ile vergi muafiyetleri ve istisnalara ilişkin" olarak, kanunda alt ve üst sınırları belirtilmek koşuluyla Bakanlar Kurulu'na değişiklik yapma yetkisinin verilebileceğine hükmedilmektedir.

Anılan yetkinin gerekçesinde, muafiyet ve indirimlerin zamanla düşmesini engellemek üzere bu hükme yer verildiği belirtilmiştir.[33] Buna göre, yürütme organının bu yetkiyi kullanmasının temel nedeni, sözkonusu değerlerin aşınmasını önlemek olmalıdır. Bu yetkinin kullanımında, bu gerekçenin dikkate alındığını söylemek oldukça zordur.

Bir diğer nokta da, Anayasal dayanağı bulunmadığı halde, vergi yasalarında, "usul ve esasları" belirlemede Maliye Bakanlığı'nın yetkili kılındığı belirtilmektedir. Bu yetki, bazen yükümlülük kurma, sorumluluk yaratma olanağını idareye tanıyacak

---

[31] ÇAĞAN, age., s.14-15.

[32] Mehmet E. PALAMUT, "Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Hukuk", Banka ve Ekonomik Yorumlar, Kasım 1988, s.52

[33] Erol ÇIRAKMAN, "Vergi Uygulamasında Yürütme Organının Yetkilerinin Sınırları Konusunda Değerlendirme", Vergi Hukukundaki Gelişmeler, Ünal Ofset, Ankara, 1991.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ölçülere varabilmektedir.[34] "Yardımcı kaynak" konumunda olması gereken Genel Tebliğler'in bazılarının "zorunlu kaynak" niteliğinde oldukları gözlenmektedir. Örneğin amortisman oranlarının belirlenmesi gibi konularda genel tebliğler çıkartılmaktadır.[35]

1982 Anayasası'nın kabulünden sonra, yürütme organının vergilendirme yetkisini geniş ölçekli olarak kullanmaya başladığı görülmektedir. Vergi yasalarında yapılan değişikliklerle yetki kapsamı sürekli olarak genişletilmekte ve sonuç olarak, yürütme organı, vergi politikası uygulamasında gittikçe daha etkin bir konuma girmektedir.[36]

Bu genel değinmelerden sonra, GVK bünyesinde, yürütme organına yetki verilen hususların incelenmesine geçebiliriz.

B. GVK'NDA YÜRÜTME ORGANINA TANINAN YETKİLER

1- Vergi Muafiyet ve İstisnalarına İlişkin

a) Küçük Çiftçi Muaflığı

- İşletme Büyüklüğü Ölçüsünde

GVK'nun 12. Maddesinin 3393 sayılı Kanunla değişik 2. Fıkrasına göre; "Bakanlar Kurulu, Zirai Kazançlar Merkez Komisyonunun teklifi üzerine, bu ölçüleri gerekli gördüğü bölgeler için bir yıl kullanmış olmak kaydıyla arazi ve ürün türlerine göre on katını aşmamak üzere arttırma ve azaltmak suretiyle yeniden tesbite yetkilidir..."

- Satış Tutarı Ölçüsünde

GVK'nun 3946 sayılı kanunla değişik mükerrer 123. Maddesinin 2. fıkrasına göre Bakanlar Kurulu satış tutarı ölçüsünü, 10 katına kadar arttırmaya yetkilidir.

b) Esnaf Muaflığı

Gelir Vergisi Kanunu'nun esnaf muafiyetini düzenleyen 9. Maddesinin 7. bendi uyarınca, "1-6 numaralı bentlerde, sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Danıştay'ın muvafık mütaalası üzerine, Maliye Bakanlığı'nca kabul ve ilan olunan ticaret ve sanat işleriyle iştigal edenler" esnaf muafiyeti kapsamına alınabilecektir.

c) Göçmen ve Mülteci Muaflığı

GVK'nun 3946 sayılı kanunla değişik mükerrer 123. Maddesine göre; Bakanlar Kurulu, göçmen ve mültecilere tanınacak olan vergi muafiyetini 10 katına kadar artırmaya yetkilidir.

---

[34] ÇIRAKMAN, agt., s.73.

[35] Sadık KIRBAŞ, "Vergi Uygulamasında Yürütme Organının Yetkilerinin Sınırları Konusunda Genel Değerlendirme, "Vergi Hukukundaki Gelişmeler, Ünal Ofset, Ankara, 1991. s.67.

[36] Ahmet KUMRULU, "Türkiye'de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Süreci ve Sapmalar", Ankara Üniv. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:XL, Sayı: 1-4, s.201.

d) Konut İstisnası

GVK'nun 3946 sayılı kanunla değişik mükerrer 123. Maddesi uyarınca; Bakanlar Kurulu, konut istisnası tutarını 10 katına kadar artırmaya yetkilidir.

e) Yatırım İndirimi

- Yatırım İndiriminin Koşullarında

i) Yatırım Tutarında

GVK'nun 3946 sayılı kanunla değişik mükerrer 123. Maddesine göre; Bakanlar Kurulu,

GVK. Ek madde 2 nin 3. Bendinde yer alan "en az yatırım tutarı"nı 10 katına kadar artırmaya yetkilidir.

GVK Ek madde 3. (f) 2; "... yurtdışında kullanılmış olsa dahi Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığınca uygun görülen makine ve tesislerin ithalatı halinde, bu aktif kıymetler yatırım indirimi uygulaması bakımından yeni addolunur."

GVK Ek m. 3 (f) 4; "Petrol Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalardan, ilgili bakanlığın görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca belirlenenler yatırım indirimi uygulaması bakımından yatarım harcaması sayılır."

GVK Ek madde 3 (f) 5; "Maliye Bakanlığı, yukarıda yer alan harcamalardan hangilerinin yatırım indirimine konu olacağını belirlemeye yetkilidir."

ii) Diğer Koşullarda

Ek 2. Maddenin 2.bendine göre; "Yatırımlar, kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilenlerden Maliye Bakanlığı ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından müşterek seçilen sektör veya konularda yapılmalıdır. "GVK'nun 3946 sayılı kanunla değişik ek 2. Maddenin son fıkrasına göre; "Yatırım indiriminden yararlanma şartları ve uygulama esasları ile diğer hususlar Maliye Bakanlığı ve Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığınca müştereken belirlenir."

bb) Yatırım İndirimi Oranında

GVK'nun 3946 sayılı kanunla değişik Ek 3. Maddenin 6. Fıkrasına göre; Yatırım indirimi oranı yatırım miktarının %20 sidir. Bakanlar Kurulu bu oranı, kalkınmada öncelikli yöreler ile kalkınma planı ve yıllık programlarda özel önem taşıdığı belirtilen sektörlerde yapılan yatırımlar için % 70 oranına kadar artırmaya veya kanuni orandan az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir.

f) Değer Artış Kazançları İstisnası

GVK. Mük. m. 123'e göre Bakanlar Kurulu, GVK'nun mükerrer 80. Maddesinin 2, 3 ve 4 üncü bentlerinde yer alan istisna tutarını 10 katına kadar artırmaya yetkilidir.

g) Arızi Kazançlarda İstisna

82. maddesinin 1-4 numaralı bentlerde yazılı olan faaliyetler sonucu elde edilen gelirlere tanınan istisna tutarını 10 katına kadar artırmaya yetkilidir.

2. Vergi İndirim ve Oranlarına İlişkin

a) Özel İndirim

b) "Bakanlar Kurulu, özel indirim tutarlarını, sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan ücret tutarına kadar artırmaya yetkilidir. Bu yetki, sürekli olarak fiilen, kalkınmada birinci ve ikinci derecede öncelikli yörede çalışanlar ile bu yörelerdeki il ve ilçelerde çalışanlar ve kalkınmada bir ve ikinci derecede öncelikli yöreler veya diğer yörelerde çalışan derecede öncelikli yöreler veya diğer yörelerde çalışan asgari ücretlilere farklı özel indirim tutarları tespit edilmek suretiyle de kullanılabilir."

c) Vergi Tevkifatı

Bakanlar Kurulu, GVK'nun 94. Maddesinde yer alan vergi tevkifat oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tesbite yetkilidir.

Bakanlar Kurulu,GVK'nun geçici 39. Maddesinin 6. Bendinde yer alan % 10 oranındaki tevkifatı, %25 oranına kadar artırmaya veya kanunu oranına kadar indirmeye yetkilidir.

d) Gelir Vergisi Tarifesi

GVK Mük. m. 123'e göre, GVK. m. 103 de yer alan "esas tarife"nin her bir takvim yılında uygulanacak gelir dilimleri, önceki yılda uygulanan gelir dilimi tutarlarına bu yıla ilişkini olarak VUK uyarınca belirlenen yeniden değerleme oranında artış yapılmak suretiyle tespit edilecektir. Bu tesbitte, 10.000.000 liraya kadar olan tutarlar dikkate alınmayacaktır.

Bakanlar Kurulu, bu şekilde tesbit edilen gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarını, her bir dilim için ayrı ayrı veya topluca 10 puana kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir.

3. Diğer Yetkiler

a) Götürü Usule İlişkin Olanlar

Yürütme organının sahip olacağı belirtilen yetkilerden, götüre usule ilişkin olanlar, üç başlıkta incelenecektir.

aa) Götürülük Koşullarını Belirleme Yetkisi

Bakanlar Kurulu, götürü usule tabi olmanın genel koşullarından olan "İşyerlerinin Emlak Vergisi tarhına esas olan vergi değerleri toplamı 100.000.000 lirayı , vergi değeri bilinmeyen hallerde yıllık kira bedeli toplamı 15.000.000 lirayı aşmamak" koşulundaki tutarları 10 katına kadar artırmaya yetkilidir.

Bakanlar Kurulu ayrıca, götürü usule tabi olmanın özel koşullarını da dolaylı olarak artırma yetkisine sahiptir. Özel koşullar; asgari ücretin takvim yılı içinde artırılması durumunda, bu artış oranında, artırılması durumunda ise yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle tespit edilecektir. Ancak 46. Maddede yer alan oranların Bakanlar Kurulu tarafından artırılması durumunda, 48. Maddede yer alan tutarları bir katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

bb) Götürülülük Kapsamını Belirleme Yetkisi

GVK'nun 51. Madddesinin 3946 sayılı Kanunla değişik 12. Bendine göre; "Maliye Bakanlığınca teklif edilen ve Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dahil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücavir alanlar dahil), belediyelerin nüfusları, yöreler itibariyle veya sabit bir işlerinde faaliyette bulunup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülen" ticaret erbabı götürü usulden yararlanamaz. Ayrıca, 69. Maddenin 3. Fıkrasındaki "gönderme" dolayısıyla, bu yetki, serbest meslek erbaplarını da bağlamaktadır. Anılan yetki çerçevesinde, 93/5142 sayılı BKK ile Ankara, İstanbul, İzmir illeri mücavir alanları da dahil olmak üzere büyükşehir belediye sınırları içinde yer alan;

- Her türlü emtia imalatı ve alım-satımı ile uğraşanlar,
- Her türlü inşaat işiyle uğraşanlar,
- Mücavir alanlar dahil olmak üzere, kalkış veya varış noktası büyükşehir belediye sınırları içinde olan motorlu yolcu ve yük taşıyanlar.

1 Ocak 1994 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilecektir. Ancak, büyük bir siyasi basiretsizlik sonucu, bu karardan dönülmüştür.

GVK m. 64/5 uyarınca; "Gerçek ücretlerinin tesbitinde imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın müsbet mütaalasıyla, Maliye Bakanlığınca götürü usule alınan" hizmet erbabının ücretleri de götürü usulde vergilendirilir.

GVK m. 69 uyarınca; "... gerçek kazançlarının tesbitinde zorluk bulunmasından dolayı Maliye Bakanlığınca tayin edilecek olan ve mesleklerinin ifası yüksek tahsil icap ettirmeyen benzeri serbest meslek erbabının safi kazançları götürü olarak tesbit olunur."

cc) Götürü Matrahları Belirleme Yetkisi

Götürü üsule tabi olan yükümlülerin vergi matrahlarının belirlenmesi, GVK m. 46'ya göre yapılır. Götürü ticari kazancın tesbitini düzenleyen bu maddede belirlenen tutarlar, GVK'nun 64 ve 69. maddelerindeki atıf dolayısıyla götürü ücretliler ve götürü serbest meslek erbabının matrahlarının belirlenmesinde de kullanılacaktır.

Bakanlar Kurulu, 46. Maddede yer alan derecelere uygulanacak olan asgari ücretin yıllık tutarına ilişkin "oranları"; iki katına kadar artırmaya veya kanuni oranlarına kadar indirmeye yetkilidir. Bu yetki, sektörler, iş grupları, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dahil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücavir

alanlar dahil), belediyelerin nüfusları yöreler itibariyle veya sabit bir işyerinde faaliyet yapılıp yapılmadığına göre topluca veya ayrı ayrı kullanılabilir. Bakanlar Kurulu ayrıca, bu maddede yer alan sıfır kazanç tutarlarını; kalkınmada birinci derecede öncelikli yörelerde faaliyette bulunan mükellefler için % 50'ye, kalkınmada ikinci derecede öncelikli yörelerde faaliyette bulunan mükellefler için % 40'a kadar indirmeye, Belediye teşkilatı bulunmayan köylerde (belediyelerin mücavir alan sınırları hariç) işyeri bulunan ve faaliyet gösteren mükellefler için % 70'e kadar indirmeye yetkilidir.

b) Zirai Kazançlarda Gerçek Usulün Sınırı

GVK'nun 53. Maddesinde yer alan, çiftçilerin gerçek veya götürü gider usulüne tabi olmalarına ilişkin sayısal koşulunu ortaya koyan tutarı; mükerrer madde 123'e göre, on katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

c) Zararların Karlara Takas ve Mahsubu

GVK m. 88'in son fıkrasına göre, zararların karlara takas ve mahsubuna ilişkin 88. Maddesinin uygulanmasıyla ilgili "usul ve esasları" belirlenmeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

d) Sigorta Primi, Bağış ve Yardım İndirimleri

Yükümlülerin ödemiş oldukları sigorta primleri bağış ve yardımların indirilmesi ile yapmış oldukları araştırma ve geliştirme harcamalarına göre verginin ertelenmesine ilişkin 89. Maddenin uygulanmasının "usul ve esasları"nı belirlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

e) İndirilebilecek Giderleri Belirleme Yetkisi

GVK m. 41'in 6. Bendinde yer alan "gider kabul edilmeyecek" olan, "her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si, ticari kazancın tesbitinde gider olarak kabul edilmemektedir. Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100'e kadar artırmaya ve % 0'a kadar indirmeye yetkilidir.

Bakanlar Kurulu, GVK m. 68/10'da yer alan "Müteferrik giderlerin" tutarlarını, mük. 123. Maddeyle verilen yetki uyarınca 10 kat artırmaya yetkilidir.

f) Vergi Tevkifatı ve Vergi Alacağının Mahsubu

GVK mük. m. 121'e göre, götürü usule tabi mükelleflerden yapılmış olan tevkifatı ve 75. Maddede yer alana vergi alacağının mahsup edilmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları, tayin ve tesbite Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

g) Vergi Güvenlik Önlemlerine İlişkin Yetkiler

Bakanlar Kurulu, GVK m. 112'de yer alana zirai kazanç esasında yer alan "açıklama istenmesine ilişkin sayısal sınırı", mük. 123 maddeyle verilen yetkiyle, 10 katına kadar artırmaya yetkilidir.

C. YÜRÜTME ORGANINA TANINAN YETKİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Vergi Muafiyet ve İstisnalarına İlişkin Yetkiler

Gelir Vergisinde yer alan muafiyet ve istisnalarla ilgili olarak yürütme organına verilen yetkiler, kullanım biçimleri de dikkate alındığında Anayasa'da aykırı bir nitelik taşıyabilir. Yürütme organı, anılan yetkilerini, sayısal tutarları yükseltip-düşürerek ve/veya "usul ve esaslar" belirleyerek kullanmak suretiyle anılan istisna ve muafiyetlerin kapsamını daraltıp-genişletebilir.

Yürütme organına yetki verilmesine ilişkin Anayasal düzenleme, özellikle muafiyet ve istisnalarla ilgili sayısal tutarların "güncelleştirilmesini"sağlamaya yöneliktir. Dolayısıyla, böyle bir yetkinin kullanımı güncelleştirme boyutunu aştığında, anılan yetki Anayasaya aykırı bir biçimde kullanılmış olmaktadır. Bakanlar Kurulu, muafiyet ve istisnalara ilişkin tutarları belirlerken, daha çok baskı gruplarının istemleri doğrultusunda hareket etmekte ve anılan yetki uyumsuz bir biçimde kullanılmaktadır.

Özellikle yatırım indirimine ilişkin olarak, Bakanlar Kurulu, Maliye Bakanlığı ve Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığına verilen yetkilerin Anayasa'nın öngördüğü normal uygunluğu ciddi tartışmalara açıktır.

Anayasamız, anılan yetkinin sadece Bakanlar Kurulu'na verilebileceğini öngörmesine rağmen, özellikle Maliye Bakanlığı'nın yasalarla yetkili kılındığına tanık olunmaktadır. Anayasayla Bakanlar Kuruluna verilmesine izin verilen yetki, devredilemez niteliktedir.

b) Vergi İndirimi ve Oranlarına İlişkin Yetkiler

Bakanlar Kurulu, kendisine verilen oran ve indirim belirleme yetkisini kullanarak, bazı vergi yükümlülerini vergi dışı bırakabilme olanağına sahiptir. Böyle bir durumun hukuki açıdan son derece sakıncalıdır.

Bakanlar Kurulunun bazı gelir gruplarının vergi yüklerini azaltma, artırma ve kaldırma noktasına varabilecek yetkiyle donatılmış olması, Anayasanın iradesiyle bağdaşmamaktadır. Ancak, her koşulda yasalarda böylesi hükümler bulunmasının Anayasaya aykırı olduğunu ileri sürmek mümkün değildir. Başka bir deyişle, yetkinin varlığından çok, yetkinin kullanımı önem taşımaktadır.

c) Diğer Yetkiler

Bakanlar Kuruluna götürü usulden yararlanamayacak olanları belirleme yetkisi verilmiş olması, vergilerin yasallık ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Yine, Maliye Bakanlığı'na usul ve esas belirleme yetkisi verilmesi, Anayasanın iradesiyle çelişmektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

III- ÖDEME GÜCÜ İLKESİ AÇISINDAN

A- GENEL OLARAK

Ödeme gücü ilkesi açısından gelir vergisi değerlendirilirken Anayasanın 73. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Herkes ... ödeme gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" hükmü ile ikinci fıkrasında yer alan "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır" hükümleri gözönüne alınmalıdır.

Bu bağlamda, ulusal gelirin paylaşımı ve gelir vergisi yükünün karşılaştırılması, gelir vergisinin adil olup olmadığı hakkında yargı oluşturulmasına yardımcı olabilir. Ücretlilerin ulusal gelirden almış oldukları pay yaklaşık % 25 dolayında olmasına rağmen, gelir vergisi hasılatı içindeki payı %40'ın üzerindedir.

Diğer taraftan, rant ve faiz gelirlerinin ulusal gelirden aldıkları paylar dikkate alındığında gelir vergisi hasılatına katkılarının göreli olarak son derece düşük oldukları ortaya çıkmaktadır. Aynı saptamanın tarım kesimi için de yapılması mümkündür. (Tarım kesiminin iç ticaret hadleri ile vergilendirilmekte olmasına rağmen)

Ayrıca, dolaysız karakterli bir vergi olan gelir vergisinin dolaylı vergilere oranla daha subjektif yapıda ve adil olduğu varsayımı altında, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı da, vergi yükünün dağılımının adil olup olmadığı konusunda bir fikir verebilir. Kuşkusuz bu değerlendirmenin her koşulda sağlıklı olduğu ileri sürülemez. Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının fazla olması, vergi yükünün adaletsiz olduğuna ilişkin bir gösterge olabilmesine rağmen; dolaysız vergilerin payının yüksek olması, vergi yükünün adaletli dağıtıldığını göstermez.

Bu açıdan bakıldığında, vergi gelirlerinin yarısından fazlasını tamamen objektif nitelikte olan dolaylı vergiler oluşturulmaktadır. Bu durum vergi adaleti açısından son derece sakıncalıdır. Ayrıca, dolaylı vergilerin ve özellikle KDV'nin ülkemize özgü uygulama biçimi de ayrı bir adaletsizlik kaynağını oluşturmaktadır.

B. ÖDEME GÜCÜNE ULAŞMADA KULLANILAN ARAÇLAR BAKIMINDAN

1. Enaz Geçim İndirimi

Ülkemizde enaz geçim indirimi ilk kez 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile uygulanmıştır. Söz konusu kanunun gerekçesinde, "içtimai adalet düşüncesi, Gelir Vergileri sahasında enaz geçim için zaruri olan gelirin vergi dışı kalmasını amirdir"[37] ifadesine yer verilerek indirim dayanağı açıklanmaktadır.

[37] Maliye Bakanlığı, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 1, Gelirler Genel Müd. Yay., Ankara, 1987, s.11

Uygulandığı ilk yıllarda, enaz geçim indirimi tutarlarının gerçeğe yakın belirlenmesi sayesinde oldukça yararlı olan bu uygulama, zaman içinde indirim tutarının fiyat artışlarını izleyememesi sonucu giderek önemini yitirmiştir. Enaz geçim indirimi müessesesinin önemini yitirmesi karşısında, siyasi otorite tercihini müesseseyi günün koşullarına uydurmak yerine; ortadan kaldırmak yönünde kullanmıştır. Ve enaz geçim indirimi 1985 yılında 3239 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırmıştır.[38]

2. Ayırma Kuramı

Ülkemizde ayırma kuramı ilk kez, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'yla "ücretlerde götürü gider" adıyla uygulanmıştır. Daha sonraki yıllarda ismi "özel indirim" olarak değiştirilmiştir. Özel İndirim sadece gerçek usulde vergilendirilen ücretlilere uygulanmaktadır. 1.1.1998 tarihinden geçerli olmak üzere özel indirim tutarları; günde 315.000 TL, ayda 9.450.000 TL, ve yılda 113.400.000 TL'dir. Özel indirim ülkemizde, saptanan tutarların brüt ücretten düşülmesi biçiminde uygulanmaktadır. Bunun sonucu olarak özel indirimden yararlanan ücretliler,özel indirim tutarına isabet eden vergisi ödememektedirler. Yani, % 25'lik dilime göre vergilendirilen ücretliler (özellikle kamu kesiminde çalışanların büyük bir çoğunluğu bu dilimdedir), günde 78.750.- TL, ayda 2.362.500.- TL ve yılda 28.350.000.- TL. daha az gelir vergisi ödemektedirler.

Sermaye gelirlerinin büyük bir çoğunluğunun vergisinin elde edildiği yılı izleyen takvim yılı içinde verildiği, ücretlilerin ise kaynakta kesinti yoluyla vergilendirildiği düşünüldüğünde, bu tutarların anlamsızlığı ortaya çıkmaktadır. Özellikle enflasyon oranının % 100'lerde seyrettiği şu dönemlerde bu tutarlarla ayırma kuramının gerçek anlamda uygulandığını söylemek oldukça zordur. Kaldı ki, sermaye kazançlarının vergisel bağışıklıklardan yararlanma avantajları ve vergiden kaçınma olanakları dikkate alındığında, ayırma kuramının tersine işlediği ortaya çıkmaktadır. Başka bir deyişle, cari vergileme sistemimizde ayırma kuramı ücretlilerin aleyhine olarak gelişmiştir. Bu savımızı yakın bir zamana kadar menkul sermaye iratlarının beyannameye ithal edilmemesi ve stopaj oranının % 5, % 10 (bazen % 0) olması doğrulamaktadır.

Ayrıca ücret geliri aylık olarak stopaj yoluyla vergilendirilirken, diğer gelir unsurları üzerinden ödenecek gelir vergisinin ortalama bir yıllık sürenin sonunda ödenmesi, enflasyon nedeniyle, ücretlilerin göreceli vergi yükünü daha da artırmaktadır.[39]

Bunun dışında indirilebilir giderler yönünden de, ücretliler aleyhine bir durum söz konusudur. Vergiye tabi sermaye gelirlerinin hesabında sermaye kayıpları, yatırımların amortismanları ve işin gelişimi için yapılmış giderler

---

[38] Metin TAŞ, "Ödeme Gücü İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisinin Kısaca Değerlendirilmesi", Banka ve Ekonomik Yorumlar, Haziran 1991, s. 51.

[39] Fethi HEPER, Ziyaettin BİLDİRİCİ, "Ülkemizde ve Bazı Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisinde Peşin Vergi Uygulamaları", Anadolu Üniv. İİBF Dergisi, C: V, s: 2, Kasım 1987, s.223-224.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

matrahtan indirildiği halde, ücretliler için bu anlamda bir indirim söz konusu değildir.[40]

3. Artan Oranlılık

Türk Gelir Vergisi dilim yönetimine göre hazırlanmış bir tarifeye sahiptir. Buna göre vergi matrahı belli dilimlere ayırmıştır. Her dilim içindeki matrah kısmı bir üst dilimin sınırına kadar belli bir oranda vergilendirilmekte, sınırı aşan matrah yeni bir üst sınıra kadar, daha yüksek oranda vergiye tabi tutulmaktadır. Marjinal vergi oranının her dilim içinde sabit kalırken, dilimden dilime büyümektedir. Ortalama vergi oranı ise tarifedeki azami hadde kadar sürekli artmaktadır. Bu artış, dilimin hemen başında daha yüksek olmakta, dilim boyunca yavaşlamakta, yeni dilimin başında yeniden hızlanmaktadır.[41]

Türk Gelir Vergisi'nde ilk dilime uygulanacak vergi oranı hayli yüksektir. Bu oran Kanada'da % 6, Danimarka'da % 14.4, Finlandiya'da % 6, Fransa'da % 5, Yunanistan'da % 11, İtalya'da % 18, Japonya'da % 10.5, Norveç'te % 13, İsveç'te % 3, İsviçre'de % 1.1 ve A.B.D.'de % 11'dir.[42]

Türk Gelir Vergisi nominal olarak artan oranlı olmasına rağmen, efektif artanoranlılığın pozitif olduğu yani gelir dağılımını eşitlik yönünde düzeltiği söylenemez. Tam tersine, gelir vergisi tarifesinin gelir dağılımını eşitsizlik yönünde bozduğunu ve uygulama sonuçlarının regresif olduğu anlaşılmaktadır.[43] Diğer yandan gelir vergisinde tarifenin "azalan ortanoranlı" olduğu anlaşılmaktadır. Başka bir ifadeyle, matrahtaki artışlara kıyasla, orandaki artışlar daha yavaş kalmaktadır.

Ayrıca, bazı gelirlerin beyannameye dahil edilmemesi ve stopaj oranlarının çok düşük olması nedeniyle bir yandan gelir vergisinin üniter karakteri bozulmakta, diğer yandan da beyannameli yükümlüler -özellikle ücretliler- aleyhine bir durum ortaya çıkmaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

---

[40] Mehmet PAMAK, "Sosyal Adalet Açısından Türk Gelir Vergisinde Enaz Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensibi", Maliye Enstitüsü Konferansları, 24. Seri, Y. Güryay Matbaası, İstanbul 1978, s. 227.

[41] Özhan ULUATAM, Türk Vergi Hukuku, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990, s. 297.

[42] Orhan ŞENER, "AET ve OECD Ülkelerindeki Reform Eğilimleri Yönünden Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi", Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990, s.67.

[43] Güneri AKALIN, "Türkiye'de Gelir ve Vergi Yükü Dağılımı", Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990, s. 177.

C. ÖDEME GÜCÜ İLKESİ BAKIMINDAN GELİR VERGİSİNE İLİŞKİN DİĞER HUSUSLAR

Gelir vergimiz bünyesinde öyle düzenlemeler var ki, bunlar varolduğu sürece adaletli bir vergilemenin sağlanması mümkün değildir. Yine, özellikle gelir vergisi bakımından, vergi kayıp ve kaçaklarının boyutları yüksek düzeylerdedir. Çalışmamızın bu kısmında genel hatlarıyla bu hususlara değinilecektir.

1. Götürü Usul Uygulaması

Gelir vergimiz bünyesinde yer alan götürü usul uygulaması ile bu usul kapsamında yer alanların vergiye tabi kazançları, vergi yönetimince belirlenmektedir. Bu uygulama dolayısıyla zarar eden bir yükümlünün vergi ödemesinin söz konusu olmasının yanında, gerçek kazançları çok daha yüksek olan yükümlülerin düşük vergi ödemeleri söz konusu olabilmektedir.

Götürü usulün vergi adaletiyle bağdaşmadığı; "vergide eşitliği ihlal eden bu usulden, esasen mümkün olduğu kadar tevakki olunmaktadır" denilmek suretiyle, bu vergileme rejiminin kaynağı olan yasının gerekçesinde de vurgulanmaktadır.

Kişinin gerçek geliri ne olursa olsun, götürü usule tabi olanlarda vergi matrahı aynı kalmaktadır. Ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçların etkin olarak uygulanmasına da uygun olmayan götürü usulün, ödeme gücü ilkesine ters düştüğü görülecektir.

Gelir vergimizin en temel sorunlarından birisini oluşturan götürü usulü, ne vergi verimi ne de vergi adaleti açısından savunmak mümkün değildir. Çünkü, götürü usul ile gerçek usulde gelir vergisi arasında derin bir çelişki vardır.[44]

2. Safi Kazancın Tespit Farklılıkları

Gelir vergisi, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazan ve iratların "safi" tutarlarını hedef almaktadır. Bu tanımlamadan, gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Gelirin yedi unsurunun, vergiye tabi olacak net tutarları belirlenirken, bazı giderlerin düşülmesi öngörülmüştür. Ancak, gelir unsurları arasında, safi kazancın tespitinde indirilecek giderler açısından büyük farklılıklar bulunmaktadır. Vergi adaleti açısından olumsuz etkiler yaratabilecek bu farklılıkların bazıları aşağıda yer almaktadır.

Gerçek usulde ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri, kazançlarının gerçek tutarlarını tespit ederken uygulamada "özel harcamalarını"da düşmektedir.

Ayrıca, hayat standardı uygulamasıyla, bu esas kapsamında yer alan yükümlüler aleyhine bir "asgari vergi" uygulaması söz konusu olmaktadır.

Zirai kazançlarda ve gayrimenkul sermaye iratlarında uygulanmakta olan götürü gider usulü, belge düzeninin oturmasını baltalamasının yanında, yükümlülerin gerçekte yapmamış oldukları miktarların gider olarak düşülmesi sonucunu doğurmaktadır.

---

[44] AKDOĞAN, Gelir Vergisi Açısından, s. 114.

Genel bir güvenlik önleminin olmaması nedeniyle vergi güvenlik önlemleri kapsamına giren yükümlüler aleyhine bir durum ortaya çıkmaktadır.

Sermaye ile gelir elde eden yükümlülerin, bu sermayelerinde oluşan yıpranma ve aşınmaları telafi edici amortisman müessesesinin varlığına karşın; emeğini kullananlar için özel indirim dışında, bir telafi edici uygulama sözkonusu değildir.

3. Vergi Kayıp ve Kaçakları

Vergi kayıp ve kaçaklarının boyutlarının yüksekliği de, ödeme gücü ilkesi açısından sakıncalı bir durum yaratır. Ödeme gücü bulunduğu halde, ekonomik, idari ve siyasi nedenlerle vergi istisna ve muafiyetlerinden yararlanmak suretiyle daha az veya hiç vergi ödemeyen yükümlüler, diğer yükümlülere göre daha ayrıcalıklı bir durumdadırlar.

Ayrıca, vergi kaçıran yükümlüler ile kaçırmayan ya da kaçıramayan yükümlüler arasında, vergi adaleti açısından onaylanmayacak durum ortaya çıkar.

Ülkemizde özellikle vergi kaçakları oldukça yüksek boyutlardadır.[43] Tüm yükümlüleri kavrayacak etkin bir vergi güvenlik önleminin olmaması vb. nedenlerle, rekor düzeylerde seyreden vergi kaçakçılığı, ödeme gücü ilkesine göre vergilemenin gerçekleştirilmesinde en büyük engeli oluşturmaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Hukukun yazılı kaynaklarının en üstünü durumunda bulunan Anayasal normlar,yazılı hukuk kaynakları açısından bağlayıcılık taşımaktadır. Bu bağlamda; vergilemeyi düzenleyen kaynakların da Anayasa'ya aykırı olması mümkün değildir.

Bununla birlikte, çalışmamızda belirtildiği gibi, gelir vergisinde vergilemenin Anayasal ilkelerine ters düşen uygulamalar söz konusudur. Öncelikle bunun nedenine inmek gerekmektedir. Anayasamız, yazılış tekniği itibariyle "soyut" bir nitelik taşımaktadır. Öngördüğü ilkelerin tanımına yer verilmemiş olması nedeniyle, bu ilkelerin yorumu büyük ölçüde siyasi otoritenin takdirine kalmaktadır.

Anayasal vergileme ilkeleri olan; genellik, yasallık ve ödeme gücü ilkeleri, gelir vergisinde büyük sapmalarla uygulanmaktadır.

Bu çarpık yapının düzeltilebilmesi için ilk akla gelen yol, Anayasal İktisat yaklaşımı çerçevesinde bir "Mali Anayasa" yapılmasıdır. Günümüz Türkiye'sinin yozlaşan demokrasisinde akılcı bir çözüm olarak görülen bu yaklaşımın uygulamaya konulmasının çok zor olduğuna değinilmelidir. Demokrasimizin ve buna bağlı olarak tüm ekonomik ve sosyal yapımızın ve elbette vergi sistemimizin yozlaşmasının bir türlü önüne geçilememesi karşısında, bu öneri hafife

---

[43] Bkz. Türkmen DERDİYOK, "Türkiye'nin Kayıt Dışı Ekonomisinin Tahmini", Türkiye İktisat, Yıl: 5, Sayı: 14, Mayıs 1993, s.54, 63; Osman ALTUĞ, "Vergi Yönetimi, Vergi Kaçağı ve Vergi Denetimi", İktisat Dergisi Özel Sayısı, (İktisatçılar Tartışıyor "Vergi Reformu"), 1992, s. 119-133.

alınmamalıdır. Ancak, uygulamaya konulmasının son derece güç olduğu, belirtilmelidir.

Halihazırdaki Anayasal yapı, veri kabul edilerek neler yapılabilir? Aşağıda, Anayasal vergileme ilkelerine uygun bir gelir vergilemesi yapılabilmesi için yapılması gereken düzenlemeler, ana hatlarıyla yer almaktadır.

Vergilemenin genelliği ilkesinin gözardı edilebileceği iki durum söz konusu olabilir: Ödeme gücü bulunmayanların vergi dışı bırakılması ve ülke açısından çok önemli olabilecek faaliyetlerin vergi dışı bırakılması. Bu iki gerekçe dışında, hiçbir nedene dayalı olarak istisna ve muafiyet uygulamasına gidilmemelidir.

Yürütme organına vergi yasalarıyla tanınan yetkiler, baskı grupların etkisiyle gelir vergisinin temel yapılarına zarar vermektedir. Anayasa ile tanınan yetkilerin yürütme organının siyasi takdirine bağlı bırakılmayıp, "endeksleme" yöntemine geçilmelidir. Bu yapılırken; asgari ücret, yeniden değerleme oranı veya fiyat endekslerinden yararlanılabilir.

Gelir vergisinde enaz geçim indirimi kurumuna mutlaka yer verilmelidir. Enaz geçim indiriminin miktarının belirlenmesinde, ilgili çevrelerin görüşü alınarak ortaya çıkartılan bir mal veya hizmet sepetinin her yıl endeksleme ile artırılması yolu kullanılabilir.

Emek geliri elde eden yükümlülerin bu geliri elde etmek için yaptığı giderlerin düşülmesine olanak veren bir düzenlemeye gidilmelidir.

Artanoranlı vergi tarifesi gözden geçirilmelidir. Tarifenin ilk basamağına uygulanan vergi oranı % 10'lara çekilmeli ve "yumuşak" bir tarife uygulanarak, üst dilimin oranı en çok % 50-55 olarak belirlenmelidir.

Götürü usulde vergileme rejimi terkedilmelidir. Tepkilerin enaza indirilebilmesi bakımından, büyük kentlerden başlayarak "tedrici" bir geçiş süreci uygun olabilir.

Çağdaşlıktan - uzakta kalmış ve işlevlerini sürdüremeyen vergi güvenlik önlemleri kaldırılmalıdır. Bunların yerine "servet beyanı" esası getirilmelidir.

Vergi yasaları çıkartılırken, mutlaka bu konuyla ilgili uzmanların görüşlerine başvurulmalı; hatta yasa tasarıları uzmanlar tarafından hazırlanmalıdır; Mecliste belli bir süre görüşüldükten sonra "kaliteli çokluk"la yasalaşmalıdır.

Bütün bu önerilerin önemli bir takım sınırlamaları bulunmaktadır. Bu önerilerin hayata geçirilmesinin önündeki en önemli engel, bugünkü çarpık demokrasimizdir. Toplumda yer alan yükümlülerin bir kısma baskı grupları şeklinde örgütlenip, siyasi otorite üzerinde önemli bir güce sahip durumdayken; diğer bazı kesimler bu olanaktan yoksundur. Dolayısıyla, örgütlenemeyen yükümlüler aleyhine sonuçlar doğması kaçınılmaz bir durum olmaktadır.

Demokrasimizin bütün kurum ve kuruluşlarıyla oturmuş olduğu bir yapı, yukarıda sıralanan önerilerin gerçekleştirilebilmesine uygun bir ortak yaratabilecektir. Bugün siyasi otoritenin, ülkemize sağlayabileceği en önemli yarar, seçilememe riskine girerek, bu demokratik yapıyı oluşturabilecek düzenlemeleri

gerçekleştirmektedir. Böylesi bir siyasi kararlılık, vergi sistemimizi daha adil ve çağdaş bir yapıya kavuşturmakla kalmayıp; ülkemizin içinde bulunduğu ekonomik sorunların aşılması konusunda önemli bir aşama sağlayacaktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

TARTIŞMA

Prof. Dr. Nezihe SÖNMEZ -Teşekkür ederim sayın Taş. Efendim gördüğünüz gibi üç değerli konuşmacımız bize anayasal hükümler konusunda Türk Vergi Sistemini irdelediler ve özellikle 73. madde üzerinde durdular. Yabancı ülkelerle kıyasladılar ve Türk Gelir Vergisinin değerlendirmesini yaptılar. Anayasa karşısındaki durumunu ortaya koydular ve tam adı olan otomatik bilgi işlem süreçleri hakkında teknik bilgileri verdiler. Ben tabii kendilerini methetmek gibi bir duruma girmedim çünkü biliyordum ki bu kadar değerli tebliğleri sunduktan sonra siz gerekli numarayı vereceksiniz. Onlara gerekli takdiri yapacaksınız. Bunun için kendilerine huzurlarınızda teşekkür ediyorum. Şimdi tartışma bölümüne geldik. Tartışma bölümünde şöyle yapalım dilerseniz. Çünkü arkadan bir de genel kurulumuz var yarım saat içinde toparlayalım. Söz almak isteyen arkadaşlarımız önce isimlerini bize bildirsinler ve hangi konuşmacıdan cevap istiyorlarsa onu da söylesinler.

Prof. Dr. Joachim LANG -Evet, çok teşekkürler. Öncelikle, çok ilginç bildiriler sunan raportörlere içten teşekkürlerimi sunmak istiyorum. Burada Bodrum'daki Kongre'de bir çok şey öğrendiğimi söylemek durumundayım. Şimdi, öncelikle Sayın Karakaş'a bir kaç sorum olacak. Ancak izin verirseniz, sorularımı daha anlaşılır kılmak için önce bir kaç noktaya dikkat çekmek istiyorum. İlk olarak, sırf anayasa metinlerini birbiriyle kıyaslamanın yeterli olmadığını belirtmek gerekir. Nobel ödüllü James Mc Buchanan'ın, ünlü kitabı „Power of Tax" de, vergilemenin anayada düzenlenmesini savunduğunu biliyorum. Ancak, bunun etkili olmayabileceğini ve vergilemenin anayasada kesin bir şekilde tespit edilmesinin gerçek vergilemeyi garanti altına almayacağını sizin anayasa hukukçularınız bilmektedirler. Sayın Taş'ın gayet etkileyici tebliğinden de, Türk AY md.73'ün içeriği (programı) ile Türk Gelir Vergisi Kanunu'nun gerçekleri arasında hangi büyük farklılıkların oluştuğunu gördük. Bu nedenle, kanundaki istisna hükümlerinin (Ausnahmebestaetigungen) anayasa aykırılığını saptayan bir Anayasa Mahkemesi'ne sahip olmamız gayet önemlidir ve ancak bu sayede kanun koyucuyu anayasa hükümlerini gerçekten uygulaması için zorlamak mümkün olmaktadır. Bu şu anlama gelmektedir; bir anayasa karşılaştırmasında, benim, sadece -bir ülkenin gerçekleri için hiç bir önemi olmayan- saf anayasa metinlerini değil, aksine Anayasa Mahkemesi Kararlarını iyi bir şekilde analiz etmem gereklidir ve daha sonra da, ülkedeki anayasa hukukuna ilişkin durum hakkında bir bakış açısına sahip olmak için, oradaki gerçekleri incelemem zorunludur.

Almanya'da1, Türk AY md.73'da saptanmış temel ilkelerden birine ilişkin hiç bir düzenleme, vergisel belirleme bulunmamaktadır. Sayın Karakaş tarafından anılan Art. 105 GG, verginin yasallığı ilkesine ilişkin değildir; aksine, bu hüküm sadece, federal devlet ile federe devletler arasında vergi yetkisini (Steuerkompetenz) bölüştüren bir organizasyon hükmüdür. Alman Anayasa Hukuku'nda, verginin yasallığı ilkesini; Art.20, III GG'deki genel düzenlemeden çıkarmaktayız. Alman Anayasası'nda, verginin mali güçle orantılı olmasına ilişkin hiç bir düzenlemeye sahip değiliz. Bununla birlikte, verginin mali güçle orantılı olmasına ilişkin gayet ayrıntılı Alman Federal Anayasa Mahkemesi İçtihatlarına sahibiz. Ve bu içtihatlar, örneğin temelde adalete aykırı vergileri ve eşit olmayan uygulamaları kabul eden (örneğin aile vergilemesi alanında) İspanyol Anayasa Mahkemesi İçtihatları'ndan çok daha önemlidirler ve çok daha etkilidirler. O halde, bir anayasanın gerçekten de adil bir durum, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine uygun bir vergileme yaratıp yaratmadığı en başta, Anayasa Mahkemesi içtihatlarının konuları nasıl gördüğü ve ne şekilde karar verdiğiyle bağlantılıdır.

Şimdi verginin mali güçle orantılı olması ilkesine gelince; size, AY md.73'ün programını (içeriğini) muhafaza etmeniz çağrısında bulunmak istiyorum. Kendi bakış açım, batı avrupa ülkelerindeki ve öncelikle Japonya'daki anayasa hukuksal durumlara ilişkin bilgim çerçevesinde, AY md.73'ün iyi bir anayasa metni olduğu ve Türkiye'deki problemin, bu iyi anayasa metninin adil bir vergi sistemine uygun şekilde relize edilmesinde yattığı görüşündeyim. Bu, sizlerin Türkiye'deki ödevinizdir. Anayasa metnini değiştirmeniz gerekli değildir.

Bu konuda bir kaç şeyi daha doğru bir şekilde ortaya koymak istiyorum. Biz geçen sene Paradua'da ayrıntılı bir şekilde, batı avrupa anayasalarındaki verginin mali güçle orantılı olması ilkesini tartıştık. Bütün ülkelerden anayasa hukukçuları bulunuyorlardı. Fransa temsil edildi... Fransa, İtalya, İspanya. Öncelikle İtalya gayet önemli, çünkü İtalyan Anayasası'nda verginin mali güçle orantılı olması ilkesi artan oranlılık ilkesi ile bağlantılı. Ve biz orada, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin bir hukuki ilke olarak, vergi oranının tespiti ile hiç bir ortaklığı bulunmadığı sonucuna vardık. Vergi oranları konusundaki bütün ekonomik tartışmalar, artan oranlı tarifenin verginin mali güçle orantılı olması ilkesi yoluyla meşrulaştırılması, bu, hukuki açıdan gerçekleştirilemeyecek bir tartışmadır. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinden hiç bir somut vergi oranı çıkarılamaz, belli bir artan oranlılık çıkarılamaz. Ve biz, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin eşit vergileme ilkesi çerçevesinde, ki bunu ben dün açıkladım, artan oranlılığa değil, aksine sabit oranlılığa götürdüğü görüşündeyiz. Ve Sayın Karakaş, kendisince tercih edilen tüketim yönelimli gelir vergilemesini, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin mümkün en iyi gerçekleştirme şekli olarak gördüğümüzü öğrendiğinde

[1] Burada Alman Anayasası kastedilmektedir. (ÇN:Çevirenin Notu)

belki şaşıracak. Bu belki benim yazılı tebliğimde daha fazla açıklanabilir, bunu belki daha sonra tartışmalar kısmında daha belirginleştirilebilirim.

Buradaki konu, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin fonksiyonunun, hukuki fonksiyonunun, anayasal -hukuki- fonksiyonunun ne olduğuyla ilgilidir; ve vergi oranlarının ne olacağı konusu değil, aksine vergisel mali gücün doğru şekilde ölçülebilmesi, doğru „gelir" kavramının saptanabilmesi konusudur. Sayın Taş gayet iyi bir şekilde belirtti; vergilemedeki istisna hükümleriyle savaşabilmek için, verginin mali güçle orantılı olması ilkesini kullanmamız gereklidir. Büyük bir seçmen kitlesini oluşturuyorlar diye çiftçilerin2 -diğerlerinden- tamamıyla başka bir matraha, vergi imtiyazlarına sahip olmaları mümkün değildir. Bu, anayasa hukukçusu olarak bizlerin hiç bir şekilde kabul edemeyeceği bir argümandır. Yani, biz Almanya'da, zirai faaliyet için getirilen vergi imtiyazlarının, ki bu tür vergi imtiyazları Almanya'da da var, anayasaya aykırı olduğunu görüşünü savunuyoruz, bunlar vergilemenin mali güçle orantılı olması ilkesini zedelemektedirler. İşte verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin temel fonksiyonu, hiç bir istisnaya sahip olmamız ve vergi matrahlarına, vergisel mali gücü ve -tam da- iktisadi mali güçü gerçekten kavrayan bir matraha sahip olmamızdır.

Verginin mali güçle orantılı olması ilkesi genel bir şekilde tanımlanamaz, bu mümkün değildir. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin soyut bir tanımı yoktur. Aksine, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi genel bir hukuk ilkesidir, aynen medeni hukuktaki „sözleşme özgürlüğü ilkesi" gibi. Vergi hukukunda verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, bireysel hükümlere uygulanması gereken temel bir ilkedir. Örneğin istisna hükümleriyle savaşmada verginin mali güçle orantılı olması ilkesi büyük bir rol oynamaktadır, hem İtalya'da ve Fransa'da, hem de Almanya'da aile vergilemesine ilişkin içtihatlarda, örneğin ailenin nasıl vergilendirilmesi gerektiği, bakım yükümlülüklerinin nasıl dikkate alınması gerektiği sorularında,-Sayın Taş dile getirdi- kayıpların dikkate alınmasında, safilik ilkesinin tanınmasında. Bunlar, mali gücü ifade eden hukuki sorunlardır. Sayın Baylar ve Bayanlar, bizler, mali gücün (Leistungsfaehigkeit) „ilke" olarak kabul edilmesinden vazgeçilmesi halinde, vergi hukukunun, adalet üzerinde etki gösterebilecek „genel ilke" düzeyinde başka hiç bir ilkeye sahip olmayacağı görüşüne ulaştık. Çünkü faydalanma (/eşdeğerlik)3 ilkesi (Aequivalenzprinzip) alternatifi, vergi hukukunda işlerliğe sahip değildir. Bunun nedeni ise, bilindiği gibi, vergilerin karşılığı olmayan edimler olmalarından kaynaklanmaktadır. Devletin kamu hizmetleri ile vergiler arasında eşdeğerlik, hukuki manada yalnızca harçlar (Gebühren) ve katılma payları (Beitraege) bakımından mümkündür, ama vergiler bakımından değil. Bu nedenle, verginin mali güçle orantılı olmasının alternatifinin

---

[2] Zirai faaliyetle uwraşanlar (ÇN)

[3] ÇN

sadece burada4 olduğu konusunda bugün bizler hemfikiriz. Sayın Karakaş, sosyal devlet ilkesinin Türk Anayasası'ndan çıkarılması gerektiğini savundu. Ben bunu bir ütopya olarak değerlendiriyorum. Çünkü, öncelikle, sosyal devlet ilkesiyle Anayasa Mahkemesi içtihatları çerçevesinde meşgul olunduğunda sosyal devlet ilkesinin nasıl bir değere sahip olduğu anlaşılmaktadır. Sayın Karakaş, bunun tersinin de doğru olacağını söyledi, ancak sosyal devletin tersinden ne anladığını dile getirmedi. Bu konuda sadece şunu söyleyebilirim. Biz tabi ki sosyal devletin tersine sahibiz, bu Amerika'daki durumdur (başka bir deyişle, amerikan koşullarıdır). Ancak biz Amerika gibi zengin bir ülkede fakir bir duruma sahip olsaydık, avrupa ülkelerinde sosyal bir ihtilal söz konusu olurdu. Bu şu anlama geliyor -bunu Almanya için söyleyebilirim, Eylül'de Japonya'daydım, Japonya için de geçerli ve aynı şekilde Türkiye için de geçerli-; sosyal devlet ilkesi, devletin (Staatswesen) esaslı bir şartıdır, devlet amacıdır ve anayasa hukuku çerçevesinde gayet iyi bir şekilde tanımlanmalıdır. Şimdi size bir örnek vereceğim; sosyal yardımı anayasal açıdan gerekçelendirmek, fakirlere sosyal sigorta sağlamak ve asgari yaşam haddini vergi dışı bırakmak için Almanya'da sosyal devlet ilkesi kullanıldı. Bugün Almanya'da 2000 DM lik bir asgari yaşam haddi istisnası bulunmaktadır. Türkiye'de asgari yaşam haddinin vergi dışında bırakılmadığını duydum. Ancak, işte şimdi Türk Anayasa Mahkemesi'nin ödevi, asgari yaşam haddinin vergi dışı olduğunu GVK hükümleri arasına sokmak için sosyal devlet ilkesini kullanmaktır. Ve bu nedenle, sosyal devlet ilkesini anayasadan çıkarmanın vahim bir hata olacağını düşünmekteyim. Çünkü bu ilke, sosyal devlet ilkesine sahip olan avrupa anayasalarının ve Japon Anayasası'nin temel bir cüzüdür. Japon Anayasa Hukukçuları ile uzun süre tartıştım; sosyal devleti yadsımak bir Japon Anayasa Hukukçusu için düşünülemez bir durumdur; ki burada şuna dikkat çekmek istiyorum; Japon Anayasası Amerikalılardan alındı ve Japonlar savaştan sonra sosyal devlet ilkesi için uğraş verdiler, amerikan koşullarını Japonya'da istemediklerini söylediler. Ve ekonomik bakımdan çok başarılı bir halk Japonlar. Görülmektedir ki, ekonomik etkililik ve sosyal devlet ilkesi birbiriyle uzlaşmaktadır ve -Harvard Üniversitesi'nin bazı ekonomistleri ve Chikago Okulu tarafından açık bir şekilde iddia edildiğinin aksine- ekonomik açıdan iktisat düşmanı (wirtschaftsfeindlich) değillerdir. Bu tamamıyla yanlış. Almanya çok güçlü bir sosyal devlettir, ama aynı zamanda çok büyük bir ekonomik etkililiğe sahiptir. Halihazırda birleşme5 nedeniyle bazı sorunlarımız var, ancak sosyal devlet ilkesinin ekonomik etkililiğe zarar verdiğini kabul etmek tamamıyla yanlış. Bu nedenle, Türk

---

* Başka bir deyişle, yalnızca harçlar ve katılma payları bakımından faydalanma ilkesi verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin bir alternatifini teşkil etmektedir. (ÇN)

5 Federal Alman Cumhuriyeti ile Demokratik Alman Cumhuriyet'nin birleşmesi kastedilmektedir. (ÇN)

Anayasası'ndaki sosyal devlet ilkesini herhangi bir şekilde tartışmaya açmamak gerektiğini kesin bir şekilde savunuyorum.

Şimdi Sayın Karakaş'dan belki bir kaç soruya cevap vermesini rica etmek istiyorum. Niçin kendisi verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin, sosyal devlet ilkesinin aleyhtarı? Ama bunu açıklamasa bile, hangi alternatifler –mevcut olduğunu açıklayabilir[6]-, sosyal devlet ilkesinin yerine ne konulmalıdır, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin yerine ne konulmalıdır? Bunlar bizim hukuki açıdan kendimize yönelttiğimiz sorulardır ve ancak alternatifler açık bir şekilde tanımlandıktan sonra, anayasa hukukundan hangi temel ilkelerin çıkarılması gerektiğini tartışabiliriz. Çok teşekkürler. Biraz uzun konuştuğum için affınızı diliyorum. Ancak anayasa hukuku bakımından karşı görüşü dile getirmek, benim için –vazgeçilmez?- bir vazifeydi.

Prof. Dr. Nezihe SÖNMEZ -Efendim şimdi sıra sayın Hasan Baş' ta. Sayın Hasan Baş.

Hasan BAŞ -Sayın Karakaş Anayasamızın 73. maddesindeki yasallık ilkesi dışındaki ilkelere fakat özellikle mali güç ilkesine karşı çıktılar. Sayın hocamızın bu konuda yalnız olmadığını peşinen belirtmek istiyorum Hatta bu karşı çıkış 1961 Anayasasının hazırlık aşamasında başlamıştır. Kurucu mecliste anayasa tartışmaları yapılırken bazı üyeler bu mali güç ilkesine karşı çıkmışlardır. Gerekçe şudur, bizim vergi kanunlarımız bu konuyu pek dikkate almaz. Malumunuz 1961 anayasası ile anayasa yargısı geriletilmektedir. Türkiye' de daha önce yoktur ve öyleyse kanunlar vergi kanunları anayasa yargısı tarafından iptal edilecek ve devlet güç durumda kalacaktır. Ancak bu kabul görmemiş ve mali güç ilkesi anayasada yer almıştır. Doğrusu bendeniz bu gerekçeyi anlamakta hiç zorluk çekmiyorum. Ancak sayın hocamın gerekçesini anlamakta güçlük çekiyorum. Yanlış saptamadıysam gerekçe şu, bu mali güç ilkesi refah ekonomisi ve kamu ekonomisindeki modern gelişmelere uygun değil. Yanlış saptamadıysam gerekçe bu. Ekonomi okuma şansım olmadı anlayamamamı bu sebebe veriyorum. Hocamız bir kuşkusunu dile getirdiler acaba mali güç ilkesini çıkartırsak 73. maddeden yargı organları sosyal devlet ilkesinden hareketle aynı noktaya varabilirler mi ?Hiç kuşkunuz olmasın. Eminim bundan. Anayasa mahkemesinin sosyal devlet tanımı tamamen hocamızın bu kuşkusunu haklı çıkarmaktadır. Hiç kuşkunuz olmasın korkarım ki sosyal devlet ilkesini çıkarmış olsak bile bu konuda yeterli değildir. Çünkü anayasamızı karıştırırsak kuşkumuzu arttıracak daha pek çok madde ve hüküm bulmak mümkün olur. Örnek, 5. madde diyor ki , devlet kişinin refah, huzur ve mutluluğunu sağlamakla görevlidir. Devletin amacıdır bu . Örnek olarak verdim. Zamanınızı almak istemiyorum. Tabi müsaade buyurursa belki konuyla tam olarak ilgili değil ama hocamız sosyal devlet ilkesini çıkartalım anayasacılık hareketleri, insan hakları doğru anayasacılık insan hareketleri ekseninde gelişmiştir. Ancak bunun yanında

---

[6] ÇN

[7] ÇN

devletin temel yapısını da belirtmektedir. Gerçektende ilk anayasamız 1876 Kanuni Esasi' dir. Esas Kanun. 1924 Anayasamızın adı Teşkilatı Esasiye Kanunudur. Nitekim bendeniz gibi Anayasa hukukunu rahmetli Kubalı' dan okuyanlar anayasa hukuku olarak okumamışlar. Ya, dersin adı Esas Teşkilat Hukuku' dur. Elbette ki bu tür hükümler olacaktır. Niye olmasın ki nitekim sosyal hukuk devleti tanımının yanında devletin nitelikleri *mahdabını* taşıyan 2. maddede başka bir fıkra vardır. Demokratik hukuk devletidir. Nedir onlar? Demokratik hukuk devletidir. Nedir onlar? Laiklik . Tıpkı 1876 Kanuni Esasi' sinde Osmanlı *Alisinin* dini islamdır dediği gibi . Son derece doğaldır. Bundan daha doğal bir şey olamaz. Bu nedenle Sayın Hocamızın sosyal devletin kaldırılması, sosyal devlete de karşıyım konusundaki görüşüne de karşı olduğumu belirtiyor, saygılar sunuyorum.

Prof. Dr. Nezihe SÖNMEZ -Teşekkür ederim sayın Baş. Sayın Güneri Akalın . Efendim tekrar rica edeyim.

Prof. Dr. Güneri AKALIN -Beş dakika içinde bitecek sayın başkan. Efendim ben Eser Bey'le aynı görüşteyim ve Prof. Lang'a katılmıyorum. Hukukçular adalet kavramından çok hoşlanıyorlar ve her yerde bunu kullanmak istiyorlar vergi alanında da ekonomik alanda da . Biliyorsunuz sosyal adalet mantıki olarak tanımlanamayacak bir kavramdır. Dolayısıyla sosyal devlet demek değer yargılarını içerir. Şunu demek istiyorlar. Bizim değer yargılarımız sizinkinden daha üstün dolayısıyla bu burada kalsın. Dolayısıyla hukuk müspet bir ilimdir. Burada iktisatla vaziyeti karşılaşmış vaziyettedir. Eser Bey'in itirazları müspet ilim noktasından gelmektedir. Dolayısıyla sizin normlarınız bu müspet ilim karşısında geçerli değildir. Bu bakımdan normlarınızı tekrar formüle etmek zorundayız. Bazı şeyler var eklemek istiyorum. Birincisi, Eser Bey üç alternatif ya da dört alternatiften bahsetti. Yasallık ilkesini sadece bırakalım dedi. Ben onu o şekildeki bir formülasyonun sadece sonu erteleme anlamına geleceğini zannediyorum. Çünkü tatbikatta iki ilkeden birisini seçmemiz gerekiyor. Yarar ilkesi veya ödeme ilkesi. Benim yarar ilkesi konusundaki ısrarımı ya da kendisi de atıfta bulunduğu için söylüyorum üç noktaya dayanıyor dört noktadan geliyor. Birincisi sosyal malların varlığı durumunda Pareto etkin kaynak dağılımı yani Samuelson formülünde hayata geçirilebilmesi yarar ilkesi veya vergi fiyatları ile olur. Bundan vazgeçerseniz, yani ödeme gücü ilkesi israfın kaynağıdır, Kamu ekonomisindeki rant ekonomisi veya yolsuzlukların kaynağı maalesef ödeme gücü ilkesidir. İkincisi, hepimiz fiyatlar önünde eşitiz ama vergiler önünde niye eşit olmayacağız. Ve bunun bir mantıki izahı olması lazım. Dolayısıyla özellikle vergi, kaynağında adaletsizliğin olduğu bir kavramdır. Bir insanın mülkiyetine el koyuyorsunuz diğer insana veriyorsunuz. Bu hakkı devlet sosyal olmasına rağmen nereden buluyor. Gelelim ödeme gücü ilkesine devletin gelirlerini var başkasına hakkaniyet ölçülerine göre dağıtmaya kalkıyor. Gelir bireyin, o gelire el koyma hakkını devlet nereden alıyor. Sosyal devlet diyeceksiniz 1. değer yargısı, 2. İsrafın da kaynağı 3. Bir mesele ise salt sosyal malların sadece vasıtalı vergiler ve düşük oranlı tüketim vergisi ile finanse edilebilmesini söyledi. Doğrudur, dördüncü olarak ta ödeme gücü ilkesi netice olarak vergi sisteminin tasarruflar üzerine oturtulması demek. Eğer bir sermaye birikimi sağlayıp işsizlere iş göttürülmek ki bu sosyal devletin tek amacı olması gerektiren başta. O zaman sosyal devleti baltalayan yani counter productive bir

yaklaşımdır. Bir başka meseleye gelmek istiyorum. Nasıl gelir ve kurumlar vergisinin vaktinden önce Alman simetriğine göre tercüme edilip uygulanması aynı tarife ile Türkiye' deki sermaye birikimini engellemişse gene Alman Anayasası 61' de tercüme edilerek sosyal devlet ilkesi ile birlikte uygulanmış olması Türkiye'deki sermaye birikimini engelleyen hususlardan ve eşitliğimizi ve yoksulluğumuzu ortaya çıkartan hususlardan bir tanesidir. Almanya 19. asırda bu anayasa ile kalkınmadı, O zaman kalkınmayı gerçekleştirmiş olursunuz. Dün Sayın Nadaroğlu söyledi. Efendim, bu gelir vergisi ve kurumlar vergisi iyi kanunlardır ama Almanya' daki meslektaşımız bile aynı kanunlara sahip çıkmıyor. Dolayısıyla kraldan çok kralcı olmanın hiçbir anlamı yok. Tarım kesimine uygulanmıyor bu kanun. Yeni vergi reformundaki işletme büyüklükleri ölçütlerine bakarsanız gene uygulanmıyor. Bu nereden kaynaklanıyor diyorsanız Türkiye' de siyasal iktidarı elinde tutan medyan seçmen ortanca seçmen köylü esnaf karışımı bir adam kendisinden vergi alınmasını istemiyor. Ve hiçbir vergi kanunu da onları vergilendiremez. Dolayısıyla anayasada ne yazarsa yazsın ödeme gücü, genellik ilkesi bunlar tatbikata geçirilebilecek hususlar değil. Üçüncü bir mesele ise mükellef hakları ile ilgili bir mesele Alman meslektaşımızın bana verdiği bir ilham aslında. Almanya' da asgari ücret veya asgari geçim indirimi gibi bir 12.000 DM' lik bir geçim indirimi var Amerika' da 5.000 $ Bu mesele anayasa mahkemesine götürülmesi lazım yani Türkiye' de asgari geçim indiriminin olmaması meselesi anayasal bir ihlal olarak anayasa mahkemesine götürülmesi lazım hatta ve hatta burada kabul edilmiyorsa bu meseleyi Avrupa insan haklarına götürmemiz lazım. Yani bizim vergi sistemimizi insan hakları yönünden mükellef hakları yönünden yargı denetimine açmamız lazım. Mesele özellikle vergi hukukçularına düşen bir meseledir bizim gibi iktisatçı maliyecilere düşen bir mesele değildir. Ama bu meseleyi ihmal ettikleri için doğrusu ben hayıflanıyorum. Teşekkür ederim.

Arş. Gör. İbrahim DEMİR -Selamlar. Eser Karakaş hocamıza bir sorum olacak. Geçen yılda gündeme gelmişti. Vergilerle gelir dağılımı düzeltilebilir mi? Yaygın bir inanış var bozulur çoğu zaman. Herhalde aslında bu zımni olarak kamu harcamaları ile düzeltilir gibi bir inanışı da barındırıyor galiba öyleyse vergilerin gelir dağılımını bozucu etkisi veya düzeltememesi yansımadan yani kimin vergi yüküne katlandığını bilemememizden kaynaklanıyorsa . Bazı kamu harcamalarında da böyle sorunlar yok mu. Örneğin dışsallıklar kimin yararlandığını bilmiyoruz. Gelir aktarımlarında da var. Yani diğer harcamalarda da olduğu gibi siz dün din hizmetlerinden söz ettiniz. Veya diğer reel ve cari harcamaları bırakırsak bir kenara transfer harcamalarının bir kısmı da böyle . Örneğin yoksullara yardım yaptığınızda yaşlılara yardım yaptığınızda bakmakla yükümlü olan kimseler yararlanmıyor mu? Eğitim, sağlık hizmetlerinden sadece alanlar mı yararlanıyor gibi dışsallıkların sorunu yok mu ? Öyleyse gelir dağılımı vergilerle düzeltemiyoruz yansıma var. Kamu harcamalarıyla da düzeltemiyoruz taşan etkiler var bir çıkmazda mıyız maliye politikası açısından Ben böyle olduğunu düşünmüyorum. Vergiler yönünden böyle olduğunu düşünmüyorum. Benzetme yerindeyse bir benzetme yapmak istiyorum. Trafikte bir kural var uzmanlar öyle diyorlar. Araba frene bastığınız için kayıyorsa ayağınızı frenden çekersiniz veya tersinden yaparsınız işlemi diye bir şey var. Şimdi vergi ile bozuyorsanız belli bir adalet kriteri varsa elinizde veya

Eğer veri bir gelir dağılımı kriteri varsa ödeme gücü gibi, bozucu etkilerin neler olduğu biliniyorsa biz ayağımızı frenden çekersek yaptığımız bozucu uygulamaları vergi ile tersine alırsak veya aktif vergileme politikası da uygulayabiliriz. En az geçim indimi gibi bunlar gelir dağılımı ile ilgili değil mi veya gelir dağılımını düzeltici etkileri yok mu? Teşekkürler

Prof. Dr. Koray BAŞOL -Efendim bir sosyal bilimci olarak katıldığım çok verimli geçen maliye sempozyumlarının iyi bir izleyicisi olmaya gayret ediyorum. Daha önceki bir toplantıda da yine sosyal nitelik gündeme gelmişti bugün yine alevlendi. Muhatabım sayın Karakaş . Her Sayın Lang'da belirtti. Sayın Akalın aksine değindi. Ben tamamen şiddetle aksine savunacağım. Eğer sayın Akalın' ın dediği gibi bir tablo çizeceksek kutsal dini inançlarımızı falan hep bir yana itiyoruz. Komşumuz fakir kahrolsun ne yaparsa yapsın ben zenginim yiyeyim içeyim. Gemisini kurtaran kaptan böyle bir barış yaşamı olmaz. 1917 Philledelphia deklarasyonu dünyanın neresinde bir sefalet varsa o insanlık için bir vecahattir demiştir. Ki bütün Birleşmiş Milletler. Şimdi insan hakları kişisel temel hak ve özgürlükleri içeriyor. Geniş boyutta düşünürsek insan hakları sosyal hakları da içeriyor. Bu bakımdan insan haklarını temel alarak Anayasayı düzenlersek sosyal niteliği anayasada zikretmiş olmayabiliriz. Sayın Karakaş sosyal devlete karşı çıkmadı sosyal sözcüğünün anayasadan çıkarılması gereğine anayasacılarla yaptığı tartışmaların sonucunda vardığını ifade ediyor. Ama tartışma eksik kalmış. Biz sosyal siyasetçilerle de iş hukukçularla da konuyu tartışması gerekirdi . İnsan hakları kişisel ya da temel hak ve özgürlükler açısından ele alındığında devletin bizim bireysel kişisel dünyamıza karışmamasını istiyorum. Ama sosyal haklar bakımından devletin müdahaleci olması lazım. Zorunlu. Bu mükellefiyet. Günümüz devleti sosyaldir. Müdahaleci olacaktır. Barışı sağlayacak bir ortam getirir. Uygulamaya bakıyoruz. İnsan hakları evrensel birisi . Tamam insan hakları. Avrupa insan hakları anlaşması var sözleşmesi var. Ama bununla yetinilmemiş bir de Avrupa sosyal şartı var . Niye Avrupa sosyal şartı gündeme gelmiş ülkeler kabul etmiş , yürürlükte. Sayın Lang' ifade etti. Amerika' dan Japonya' dan ve Almanya' dan örnek verdiler. Ben bugün hiçbir ülke bilmiyorum ki sosyal niteliği o devlet olmasından esirgenmiş olsun. Her devlet bugün sosyaldir. Kaldı ki sosyal devlet eğer tersi meşru ise bunu anayasadan çıkaralım. Ben şunu laiklik açısından da düşünmeye davet ediyorum.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

16 MAYIS 1998

PANEL

"YENİ VERGİ DÜZENLEMELERİ"

Panel Başkanı : **Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL**
Marmara Üniversitesi Rektörü

Panelistler : **Erdoğan ÖNER**
Maliye Bakanlığı Müsteşarı

Doç. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU
Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürü

Prof. Dr. Güneri AKALIN
Hacettepe Üniversitesi, İ.İ.B.F.

Dr. Veysi SEVİĞ
Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

PANEL

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Meslektaşlarım, Üniversitemiz İ.İ.B.F. Maliye Bölümünün düzenlemiş olduğu XIII. Türkiye Maliye sempozyumunun son oturumunda bir panel öngörmüştük. Bu panel yeni vergi düzenlemeleri başlığını taşıyor. Çok seçkin katılımcılar var. Ben önce bu panele konuşmacı olarak iştirak etme nezaketini gösteren sayın Müsteşarıma teşekkür ediyorum. Sayın Genel Müdürüme teşekkür ediyorum. Yeni vergi düzenlemeleri derken o zaman programı hazırlarken tasarının büyük ihtimalle geçeceğini tahmin ediyorduk. Bu dönem itibariyle de görüşülüyor olacağını tahmin ediyorduk .Fakat henüz gündeme alınmış değil. Sempozyumun konusu Anayasal Mali Düzen olduğu için hep vergi kokar oldu vergi hukuku ile ilgili düzenlemeler ön plana çıktı. Sadece bir oturumumuzda bütçe yönetimi ile ilgili değerlendirme yapıldı. Fakat tabi vergi düzenlemelerinin genel kamu maliyesi anayasal olarak düzenlemelerinden bağımsız olarak düşünülemez ve temel ayağı olduğu ifade edilebilir. Ben sözü fazla uzatmadan ilk sözü sayın müsteşarıma vermek istiyorum. Sayın Müsteşarım Türkiye'de kamu maliyesini yöneten Bakanlığımızın en üst seviyede temsil eden bürokrat olarak ama aynı zamanda bir akademisyen kimliği de var sayın Müsteşarımın. Bize bu vergi düzenlemelerini de içerecek şekilde sayın Bakanlığımızın, kendilerinin tabii görüşlerini yansıtacaklar. Sayın Müsteşarımı arz ediyorum.

Erdoğan ÖNER -Değerli hocalarım, değerli arkadaşlarım, saygıdeğer konuklar, sözlerimin başında hepinizi saygı ile selamlıyorum. Ve konuşmama geçmeden önce de bu güzel organizasyonu en mükemmel şekilde düzenledikleri ve bizleri burada en güzel şekilde ağırladıkları için başta sayın rektörümüze , Turgay Berksoy hocamıza ve emeği geçen tüm arkadaşlarımıza teşekkürlerimi sunuyorum. Bu iki gündür sayın başkanımızın da ifade ettiği gibi anayasal mali düzen çeşitli yönlerden ele alındı ve esas itibarıyla vergi üzerinde duruldu ve ununla sınırlandırıldı. Vergi adaleti ile ilgili temel hükmümüz bilindiği gibi anayasa da yer almakta bir kere daha bildiğimiz bu hükmü tekrarlayacak olursak anayasa şöyle diyor 73. maddesi ; Herkes kamu giderlerine karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Yasanın maddesine ifadesini bulduğu şekilde kamu giderlerini finanse etmek için alıyor. Bu konu ile ilgili hususlar kanunlarla sağlanıyor. Bu kanunların bütününe de bildiğimiz gibi vergi sistemi diyoruz. Demek ki vergi adaletini, vergi yükünün adaletli dağılımını kanunlarla yapacağız meri kanunlarla yapacağız. O zaman bu adil vergi sistemi nasıl olmalı bazı özellikler aramalıyız ki ona göre mevcut sistemi tenkit edelim eğer varsa eksikleri onları giderme cihetine gidelim. Adil bir vergi sistemi deyince yüksek gelirlilerin yüksek düşük gelirlilerin düşük vergilendirildiği yani az kazanandan az çok kazanandan çok vergi alınması. Gelirlerin kaynağı ne olursa olsun aynı esas ve oranlarda

vergilendirildiği aralarında bir fark gözetilmediği sosyal gerekçelerle ücret gibi bazı gelir unsurlarının biraz daha korunduğu bir yasal yapıyı anladığımızı söyleyebiliriz. Tabiyatıyla kanun çıkarılması yetmiyor. Bunların uygulamaya da geçirilmesi lazım onlara da bu arada temas etmeye çalışacağız. Tabiyatıyla bu konu ile ilgili mecliste kanunlar var bir tanesi bu vergi kimlik numarası ile ilgili kanun kabul edildi ve peyderpey kademeli olarak uygulanmaya başlandı. Esas gündemde olan ve tartışılan tasarı 100 maddeye yakın bir tasarı kapsamlı bir tasarı. Bu daha çok gelir ve usul ağırlıklı bir tasarı ama tüm kanunlarla ilgili az veya çok hüküm var. Bu değişiklikler tabiyatıyla ne ilk ne de sonuncusu. Bu mevcut sistemimiz gelir üzerinden alınanlarda 1950 ' de kazanç vergisinden gelir vergisine geçilen ve beyan esasına dayalı bir yapıya sahip esas itibarıyla korunuyor. Gider vergisinde bu muamele vergisinden 57'de gider vergilerine ve daha sonra 85' de katma değer vergisine geçilen sistem de esas itibarıyla muhafaza ediliyor. Emlak ta 70' de tahrirden beyana geçilen ve daha sonra 82'de asgari beyan esasına dönüştürülen vergilerde esas olarak bir şey yok ama bu tasarının esas ağırlığı vergi adaletini sağlamaya yönelik olarak vergi vermeyenlerden vergi almak bu kayıt dışı kalanlardan ve vergisini eksik ödeyenlerin yeterince ödemelerini ve mükellefiyeti ağır olanlarında yüklerini yayarak daha hafifleterek devam ettirmek olarak özetlenebilir. Tasarı da yapılan düzenlemeleri görmeden önce kısaca mevcut sistemin temel özelliklerine temas etmenin yararlı olacağını düşünüyorum. Biz vergiyi ödeme gücüne göre alamıyoruz. Ödeme gücünün malum üç tane göstergesi var en önemlisi gelir, diğerleri tüketim- harcama ve servet. Gelire göre baktığımız zaman en ağır vergiyi ücretlilerin ödediğini görüyoruz. Çalışanların ödediğini iş sahiplerini ödediğini görüyoruz. Milli gelirden aldıkları paya göre daha çok vergi ödedikleri buna karşın menkul ve gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin gelirlerine göre daha az vergi ödediklerini ve böyle bir adaletsizliğin olduğunu görüyoruz. Son yıllarda gözlenen bir değişiklik kayıt dışı ekonomi büyük boyutlara ulaştı. Yani hem hukuk sistemindeki boşluklardan hem de ülkemizde son yıllarda görülen gelişmelerden kaynaklanan nedenlerle kayıt dışı ve vergi dışı olan alanlar hepimizi rahatsız edecek boyutlara ulaştı. Öte yandan bu bazılarından kazandığı gelirin vergisini alamazken sistemimiz daha çok asgari vergi ve götürü usule doğru yaklaşmış durumda. Hayat standardı esası diyoruz mükelleflerin büyük bir kısmı bu tutar üzerinden gelir beyan edip vergilerini ödüyorlar bir yerde asgari vergiye dönüşmüş. Götürü usulde vergileme yaygın 1.000.000 civarında mükellef var. Yine bu götürü diyebileceğimiz rakamlar üzerinden geçmiş yıl ile ilgili hesaplanan rakamlar üzerinden geçici peşin vergi alıyoruz. Bütün bunlar vergi adaletini sarsan vergileme usulleri oluyor. Bir diğer gözlenen husus belge düzeninin yetersiz oluşu 1950 yılında Almanya' dan aldığımız üçlü vergi sistemine esnaf gelir ve kurumlar vergisi vergi usul kanununda öngörülen esas belge düzenini tesis etmekti o yıldan bu yıla fazla mesafe kat edilmediğini söylemek istiyorum. Son yıllarda fiş toplama vergi iadesi gibi bir takım gayretlerle bu halledilmeye çalışıldıysa da bunun yeterli olmadığını hepimiz günlük hayatımızda görüyoruz. Öte yandan ceza sisteminin yetersiz olduğunu ve diğer unsurları da buna ekleyecek olursak mevcut sistemin adil olmadığını hepimiz kabul edeceğiz. Bütün bu nedenlerle vergiler, alınmakta olan vergiler mevcut belli sayıdaki mükellefler üzerine yoğunlaşmış durumda, onlar üzerindeki vergi yükü ağırlaşmış adaletsiz bir hal almış öte yandan önemli gelişme olarak devletin gelir

ihtiyacını karşılamak amacıyla dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru bir gidiş başlamış son yıllarda akaryakıt tüketim vergisi harçlar v.s. gibi şeylerle bunların payı artmış ve aynı zamanda katma değer vergisiyle . Bütün bunlara rağmen devlet yine de istediği vergiyi elde edemiyor. Gelir yetersizliği var gelir yetersizliği borçlanmaya yol açıyor, bu da yüksek faiz yüklerine ve kronik enflasyona neden oluyor. Bu nedenle artık bunları mevcut ertelemelerle , borçlanmalarla ve palyetif önlemlerle çözmek mümkün değil . Her halukarda vergi almak zorundayız. Yani vergileme zorunlu. Genel olarak baktığımızda 50 katrilyonluk milli gelirimizin %30' unu bütçeye alıyoruz. Yani 15 katrilyonluk bir bütçemiz var. Takribi rakamlar olarak ifade ediyorum. Bunun 9 katrilyon lirası vergiden gelecek yani % 18'i öbür taraftan baktığımız zaman nereye veriyoruz diye transfer harcamaları da % 18 lere tekabül ediyor. Yani aldığımız vergilerin milli gelirin % 18 olarak bütçeye dahil ettiğimiz vergi gelirlerinin tamamı faizlere ve diğer transfer harcamalarına gidiyor. Devletin çalıştırdığı memurların maaşlarına kurumların idare giderlerine yeni yatırımlara hiç rakam kalmamış oluyor. Demek ki bu yönden de bir dengesizlik var. Adil olmayan bir vergi sistemine rağmen öbür taraftan da biz devletin gelirlerini sağlayamaz durumdayız. Şimdi bu yeni tasarı ile ne yapılıyor. Değerli arkadaşım Nevzat Bey onları ayrıntıları ile gayet ayrıntılı bir şekilde anlatacaklar ben burada satır başlarıyla temas etmek istiyorum. İlk olarak önemli bir değişiklik olarak vergilendirilecek gelirin tanımı kayıt dışı kalan tüm gelirleri kapsayacak şekilde genişletiliyor. Biliyorsunuz gelir vergisi kanunda sayılmış 7 unsur var. Ve bizim bugün vergi alabilmemiz için sayılan bu vergi unsurlarından bir tanesine girmesi lazım . Belli mükellefiyetlikleri yerine getirmesi lazım. Bizim onun geliri kazandığını tespit etmemiz ispat etmemiz lazım. Yani ispat külfeti tamamen idarede ve dolayısıyla bunlardan birine girmiyorsa veya biz bunu ispat edemiyorsak demek ki vergi alamıyoruz. Bu nedenle G.V.K' nun 1 ve 2. maddesinde yapılan değişiklik kaynağı nereden elde edilirse elde edilsin 7 tane sayılan gelir unsuru gelirin konusunu teşkil etmekle beraber bunun dışında kalan yerlerden temin edilen intikal vergisi veya diğer gelirlerle bağlantısı kurulamayan tüm gelirler bu gelir vergisinin konusunu oluşturuyor. Bu en önemli değişikliklerden bir tanesi tabiyatıyla bir ispat külfetini idareden alıp mükellefe geçirmiştir. Diğeri tespit edeceğimiz mükelleflerin izlenmesi ile ilgili. Bununla ilgili de demin de ifade ettiğim gibi tek vergi numarası ile ilgili kanun kabul edildi . Zaten 1995 yılından bu yana bu kimlik numaraları mükelleflere veriliyor. Şimdi daha sistemli ve düzenli hale getirildi. Bununda kamu oyunda müspet bir etki yaptığını vergi gelirlerinde artışında mükellefler üzerinde olumlu tesir meydana getirdiğini görüyoruz. Bir diğer değişiklik olarak götürü vergilemeden vazgeçiyoruz. Demin söylediğimiz götürü mükelleflerden ticaret ve sanat erbabının götürü olarak vergilendirilmesinden vazgeçilip basit usule geçiliyor. Hayat standardı esası kaldırılıp geçici vergi bu götürü miktarlar üzerinden hesaplanan vergi yerine defter ve belgelerden hareketle hesaplanan geçici vergi sistemine geçiliyor. Bir diğer değişiklik belge düzenine işlerlik kazandırılmak isteniyor. Mükellef gruplarının durumları yani vergi verenlerin durumları biraz daha hafifletilirken buna karşılık bunlara bir ödev yüklenerek belge almaları zorunlu hale getiriliyor ve belge aldıkları takdirde bu avantajlardan faydalanacakları ve vergi yüklerinin hafifletileceği ifade ediliyor. Böylece idareye yardımcı olacak durumu geliyor. Oranların hep ağırlığı tenkit edilir. Tabi oranlar gerçekten ağır , tabi ağır

olunca vergi kaçakçılığı da artıyor ve vergiden kaçma ve kaçınmada artıyor ve taban da yeterince gelişemiyor. Bu tabi oranlar bir yerde belli gruplar üzerinde toplanmış durumda ücretliler üzerinde tarife biliyorsunuz % 25 ' ten %55' e kadar gidiyor indirimlerden sonra 18'den 48'e kadar giden fiili bir tarife var bunlar kademeli olarak 98 ve 99 da 25' den 15' e kadar kademeli olarak düşürülüyor. Kurumlarda yük 40 dan 30 a kar payı dağıtılmadığı takdirde düşüyor. Bu kar payı elde edenlerin ileriki yıllarda verecekleri gelir vergisi beyannamelerindeki vergi yükünü de etkilemiş oluyor. Diğer yandan sistemin uygulanabilmesi bakımından cezalarda önemli değişiklikler meydana getiriyor. Fillerin., suçu teşkil eden fiillerin maddi unsuru tarifi yeniden yapılıyor mahkemelerin ve yargının anlayışına uygun hale getiriliyor. Filler tarif edilip rakama bağlı olan kaçakçılık cezasından vazgeçiliyor ve bu şekilde bu hapis cezaları, fiiler daraltılmakla beraber artık hapis cezası yoluyla mükelleflerin üzerinde daha caydırıcı bir etki yapılacağı ümit ediliyor. Ve bunun sonucu olarak da 98 yılında atık geçmişle olan bağı koparmak yoluyla mükelleflerin her ne nedenden olursa olsun defter ve belgelerde gösteremedikleri varlıklarını kayıtta alabilmelerini temin amacıyla faturasız stok ve sabit kıymet beyanına olanak veren geçiş dönemine ilişkin düzenlemeler de yer almaktadır. Bütün bunları toparlayacak olursak bu yeni tasarılarla mevcut vergi mükelleflerinin vergi yükü azaltılarak bunlar devlete yardımcı hale getirilmeye çalışılmakta. Kayıt dışı faaliyette bulunanlar kayıt altına alınmakta mevcut vergi yükü mevcut vergi mükelleflerinden bunlara doğru kaydırılmaya çalışılmakta. Öte yandan son yıllarda büyük gelişme gösteren bu faiz gelirleri diğer kesimlerin gelirleri çalışan kesim olsun işveren kesimi olsun kira geliri elde edenler olsun bunların gelirlerinin milli gelirden aldıkları pay ile orantılı bir şekilde vergi verecek hale gelmeleri planlanmaktadır. Böylece ülkemizdeki gelir dağılımının vergi sistemi yoluyla daha fazla bozulmasının önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Bunlar yeni tasarının vergi adaletini sağlamaya yönelik getirdiği yeni esaslar . Müsaade ederseniz ben bir iki noktaya daha temas etmek istiyorum. Bunlar yeterli mi bunlar zorunlu ama yeterli değil tabi ki. Sadece vergi düzenlemeleri yapmakla ve bunları kanunlara geçirmekle ve inşallah başkanımızın da söylediği gibi gündemde ön sıralarda yer alır ve bunca arkadaşlarımızın gece gündüz çalışarak yapmış oldukları çalışmalar realize edilir ve yürürlüğe girer. Bunlar tabi yeterli değil. Bunun yanı sıra bir hususa da temas etmek istiyorum gelir yetersizliği dolayısıyla Türkiye'de bilhassa kamu hizmetleri konusunda herkes gelir toplama ya başladı tek bir gelir idaresi yerine neredeyse herkes kamu kuruluşlarında küçük küçük gelir idareleri türemeye başladı Bunun tabi esas nedeni ödenek yetersizliği yani demin de söylediğim gibi 9 katrilyonluk vergi gelirlerini alıyoruz, buna karşılık 9 katrilyonluk transfer harcaması var. Yahut sadece faizleri aldığımız zaman 6 katrilyonluk faiz harcaması var ve geriye pek bir şey kalmıyor. Bunun üzerine kurumlar kendileri birtakım gelir yaratma gayretleri içine girmişler bunlar vaktiyle de teşvik edildi. Ödenek veremediğimiz zaman siz kendi gayretinizle Üniversitelerimiz de de bu yaşandı siz kendi gayretinizle bir şeyler yapın işte harçları arttırın, kira gelirlerinizi arttırın , birtakım ilave gelirler yaratın şeklinde telkinlerinde etkisi oldu ve idareler bir yerde kendi başının çaresine bakmaya başladılar. Tabi bu çıkar yol değil her idarenin öz gelir yaratma imkanı aynı değil Bütün bunları saymaya hacet yok. Bir vatandaş olarak nufus idaresine gittiğimizde, pasaport için müracaat ettiğimizde

emniyete gittiğimizde bunları görüyoruz. Bunların bir kısmı okulda çocuğumuzu okuttuğumuzda , hastanede v.s.'de bunların bir kısmı vakıf dernek yoluyla yapılmaya çalışılıyor, bir kısmı mevcut kamu idareleriyle döner sermayeler yoluyla yapılmaya çalışılıyor bir kısmı özel ödenek şeklinde, iskele parası, köprü ücreti, bedelli askerlik, gümrükteki fazla mesai. Bir kısmı da fon şeklinde çeşitli adlar altında bunlar gündeme gelmekte ve bunlarda kamu hizmetlerine tahsis edilmeye çalışılmakta. Ama tabi devletin bir mali disiplin içinde bunlar toplanmadığı ve harcanmadığı için bir takım problemler olmakta bunlarda vatandaşı rahatsız eden ve adaleti zedeleyen gelişmeler olmaktadır. Bunlarla ilgili de bakanlığımızda bir çalışma var bunların da düzen altına alınması kaldırılacak olanların kaldırılması düzenlenecek olanların düzenlenmesi gelir tahsilatları ile harcamalarının bir düzen altına alınması için bir tasarı çalışması bakanlığımızda mevcut. Bu düzenlemeleri kim yapacak, kanunlar çıktığı takdirde kim uygulayacak,vergi idaresi gelir idaresi uygulayacak. Ne kadar iyi düzenlenirse düzenlensin uygulama iyi olmazsa yine bu kanundaki adaleti sağlamaya yönelik ifadeler hayata geçirilmiş olmaz bu nedenle idare son derece önem arz ediyor. Onun kuvvetlendirilmesi gerekiyor. Tabiyatıyla bunun yani mevzuat ve idarenin yanı sıra üçüncü ayağı vergi yargısı ona burada girmiyoruz . Oda sistemin tamamlayıcı bir unsuru oluyor. Maliye Bakanlığın da bugün 70.000 adet memur var bunun 40.000'i çok büyük kısmı gelir idaremizde çalıştıyor 400 tane vergi dairemiz var küçük yerlerde 600 civarındaki yerde mal müdürlükleriyle büyük yerlerde takdir komisyonları ve gelir müdürlükleri marifetiyle arkadaşlarımız görev yapıyorlar Tabi baktığımız zaman idarenin güçlendirilmeye ihtiyacının olduğunu görüyoruz. Yani burada Bodrum da dahi memurlarımıza iyi şartlar sunamadığımızı görmekten üzülüyoruz. Şu pahalı yerde lojman yok v.s. yok Geçen gün gördüm burada bir milli emlak memuru var halbuki burası milli servetin olduğu bir yer o memur gittiği zaman Doğan Bey ne yapacak herhalde kara kara düşünüyordur. Bir kuvvetlendirmeye ihtiyacımız var. Arkadaşlarımız bütün bunlara rağmen fedakarca çalışıyorlar bir şeyler yapma gayreti içindeler ama bu eksikliklerin de giderilmesi gerekir. Bununla ilgili arkadaşlarımızla birlikte çalışıyorlar. Ve kaliteyi de yükseltmeye gayret ediyoruz. Bununla ilgili olarak da komisyonda mahalli idarelere ilişkin hükümlere yer verildi. Ve bir mali hizmetler birimi kurulması öngörülmekte buraya kaliteli personel alınması öngörülmekte ve son aştığımız imtihanda lise mezunlarının yerine yüksek tahsillilerin alınması ilk defa öngörüldü ve bundan sonra bunların yetiştirilmesi bazılarının kurulacak maliye akademisinde yetiştirilmesi öngörülmektedir. Öbür taraftan bina v.s ihtiyaçların karşılanması içinde arkadaşlarımız planlamalarını yapmış durumdalar bunların yatırımları da peder pey başlıyor iller büyüyor İstanbul, Ankara ,İzmir gibi hatta başka bazı yerlerde hep biz belli yerlerde kalmışız şehirlere tamamen hakim olacak durumda değiliz. Bu kavrama olayı gün geçtikçe daha iyi bir duruma gelin mekte . Tabi bunun yanında yine vergi adaletine yönelik olarak harcamalar konusunu da dikkatli olmamız gerekiyor. Bununla ilgili de bakanlığımızda çalışmalar var. Tahmin ediyorum Sayıştay da da bununla ilgili düzenlemeler olacağını ümit ediyoruz. Sayıştay kanunu olarak ve bu harcama disiplini ve yolsuzlukların önlenmesi de bizim görevlerimiz arasında ve bu mükellefin adalet duygusu üzerinde etkili olmakta. Demek ki adil bir vergi sistemine ulaşmak için mükellefin ödeme gücü ve öte yandan sistemin tamamlayıcısı olan özel

tüketim vergisi de yine mecliste bulunmaktadır. İdarenin temeli olan personelin daha basiretli hale gelmesi ve kendilerine daha iyi imkanlar sunulması için kendilerine mali hizmetler demin de söylediğim gibi öngörülmüş olmakta vergi dairelerinin bina makine v.s. konularda önemli yatırımlar yapılmakta ve çeşitli adlarla ve çeşitli şekillerle toplanan gelirlerin ve bunların sarfının düzenlenmesi konusunda da Bakanlığımızca çalışmalar yine sürdürülmektedir. Böylece ülkemiz insanı için yapılan yeni düzenlemelerle ve idari tedbirlerle kanuna dayanan miktarı ve mahiyeti önceden belli genel ve objektif uygulanan ve bürokrasiyi de azaltan adil bir vergi sistemi amaçlanmış olmaktadır. Ben müsaade ederseniz sözlerimi burada bitirmek istiyorum. Teşekkür eder hepinize saygılar sunarım.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Sayın Müsteşarıma teşekkür ediyorum. En yetkili ağızdan Türk maliyesinin halen içinde bulunduğu durum bir anlamda Türkiye'nin içinde bulunduğu durum çünkü mali yönetim bir anlamda ülkenin de yönetimi anlamına geliyor yeni vergi düzenlemelerinin gerekliliği ifade edildi bunun adalet eksenli olduğu ifade edildi Anayasa mızın öngördüğü temel ilke olan yükün dağılımında adaletsizlik olduğu ifade edildi bir de yetersizlik olduğu ifade edildi bu yetersizliklerin de giderilmesi için özellikle vergi idaresinin de güçlendirilmesinin hedeflenmekte olduğu Sayın Müsteşarımca tasarıda kanunlaşırsa inşallah bütün bu amaçlar gerçekleşecek. Şimdi Sayın Müsteşarımızın sonrasında Sayın Saygılıoğlu bir akademisyen arkadaşımız ama gelirler idaresinin başı olarak görev yapıyor. Bu tasarıda imzası olan arkadaşımız. Bu tasarıyı biraz daha etraflıca bize sunacak. Buyrun Sayın Saygılıoğlu.

Doç. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU -Sayın başkan, gözünüz yolda kulağımız bende, ama son gün son saatlerde, saat: 12.00 olmadanda odaları terketmek zorunluluğu içersinde, size kanunun genel bir çerçevesini, bana ayrılan sürede, aktarmaya çalışacağım.

Şimdi, özellikle sayın bakanımızın değişik yerlerde, değişik seminerlerde söylediği gibi, bu bir reform mudur, değil midir? diye konuyu o açıdan ele alarak, izin verirseniz girmek istiyorum. Şimdi, literatürde de siz değerli hocalarımın çok daha iyi bildiği gibi, vergi reformundan daha çok vergi düzenlemelerinden bahsedilir. Çünkü, optimal bir vergi reformu dediğimiz zaman, var olan mevcut vergi sistemini başlangıç noktası olarak ele alıp bir zaman içersinde, belli bir zamana dayalı olarak parça parça sistemi tamamlamaktır. Vergi de reform denildiği zaman, bir günde, bir gecede akşamdan sabaha bir değişiklik olarak görmek gerçekten hem hukuksal açıdan hem deekonomik etkileri itibariyle çok kolay değil. Yavaş yavaş, parça parça, ama bir bütünlük içersinde birbirlerini tamamlayan, birbirlerini aynı yönde doğrulayan amaçlar, hedefler doğrultusunda ele alınması lazım.Yönetimiyle, denetimiyle, yargısıyla mevzuatıyla ve vergi sitemiyle. Bu anlamda, başlangıç noktasından hareket ettiğimiz zaman da, onun arkasından hemen hukuk, hemen siyaset ve hemen ahlak felsefesi devreye giriyor. Vergi biraz, siz değerli hocalarımın çok daha iyi bildiği üzere ve maliye de diyebiliriz, interdisipliner bir olay. İşin hukuk boyutu var, maliye boyutu var, iktisat boyutu var, muhasebesi var, işletmesi var.

Bu anlamda ele aldığımızda Türk Gelir Vergisin de, bir takım düzeltmeleri, bir takım iyileştirmeleri bir amaç bütünlüğü içinde ele aldığını görüyoruz. Pekii, çağdaş bir vergileme yapısına baktığımızda, bir vergi siteminin, doğru dürüst bir vergi sistemi olduğunu söyleyebilmemiz için, adil olması lazım, etkin olması lazım, verimli olması lazım ve ekonomik büyümeyi desteklemesi lazım. Ekonomik büyümeyi engellememesi lazım. Bu anlamada, bu amaçlara giderken bazı ilkeler de dikkate alınıyor. İşte, ödeme gücüyle kolaylığı sağlanması, vergi maliyetlerini düştürmesi, vergi kaçırmanın zor ve imkansız hale gelmemesi gibi ilkeleri yada sistemi tamamlayan özellikleri taşıması gerekir. Şimdi, adil, etkin, verimli ve ekonomik büyümeye ters düşmeyen bir vergi yapısı diyoruz. Kamuoyundan da hepimizin çok yakından izlediği üzere, yeni vergi tasarısı ister reform diyelim, ister düzenleme diyelim, adı çok da önemli değil. Yeni vergi tasarısı, adalet konusunda, etkinlik konusunda, verimlilik konusunda önemli adımlar atmaktadır. Ve özellikle ekonomik büyümeyi destekleyen hüktimler konusunda önemli düzenlemeler içermektedir.

Bu rölatif kavramları daha oturur, daha sistemle bütünleşir hale getirebilmek açısından olayın nereden nereye geldiğini dikkate alarak değerlendirmek lazımdır. Adalet diyoruz, vergi adaletini sağlamada çarpıklığın bir kaç örneğini de sayın müsteşarımız bizlere aktardılar. Gerçekten, sistem,sistem olmaktan çıkmış. Adil bir vergi sistemi demek mümkün değil. Ama atılan yeni adımlarla bu adaleti nasıl sağlayabiliriz, onun birtakım işaretlerini, izlerini görüyoruz. Bunun en tipik örneklerinden birisi malum, hepimizin çok iyi bildiği üzere, vergi oranlarıyla ilgili düzenlemelerdir. Gelir vergisi oranlarında, kurumlar vergisi oranında, harçlarda ve diğer zamanana dayalı olarak katma değer vergisi oranlarında sadeleştirme anlamında yeniden gözden geçirme adaleti sağlayacak mekanizmalardan birisidir. Adil bir vergi sistemi dediğimiz zaman, tersine faiz diye adlandırdığımız bizim.

Haksız yere devletin vatandaştan vergi aldığı hallerde, bunun faizini tersine devletinde ödenmesi yine toplum vicdanını rahatlatma, vergi adaletini sağlama adına önemli bir hüküm, önemli bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla, etkin ve adil bir sistem diyoruz, verimli bir sistem diyoruz.

Etkin dediğimiz zaman da, dün ve evvelki günkü tartışmalarda olayın Anayasal boyutu, hukuksal boyutu çok önemli ölçüde ele alındı. Bazen, çok fazla etkin olalım diye idareyi çok fazla güçlendirdiğimiz zaman, çeşitli ensturumanlarla donattığımız zaman, o etkinlik Anayasal sınırı veya kanunilik sınırını veya tersine söyleyecek olursak hukuk güvenliği ilkelerini zedelemiş olabiliyor. Yani, spor dili ile söylersek, ofsayta düşmede denilebilir.

Etkinlik adı altında, vatandaşın hukukunu, vatandaşın hakkını belki ihlal eder duruma gelebiliyoruz. Buna iten sebeplerde ortaya çıktığı için, böyle düzenlemelerle konu ele alınıyor. Zannedersem, dünkü görüşmelerde bir arkadaşımızın özellikle gençlerden arkadaşlarımızın soruları oldu. Araştırma görevlisi arkadaşlarımızın işte tek vergi numarası ile ilgili bir alt yapı maddesi vardı. Niye ayrıca bir kanun çıkarıldı ? Bunun gerekçesi ne idi ? Bu da büyük ölçüde de tasdik edildi. Evet, buna gerek yoktu diye de çok rahat değerlendirme yapıldı. Şunu çok açıkça ifade ediyorum; Bankalar kanunun da, noterlik kanunun da, icra iflas kanunun da, kendi

mevzuatındaki yasaklayıcı bağlayıcı, hele hele bankalar kanunun da veya finans piyasalarında, bir takım gizli bize bile verilmesi bayağı zor olarak düşünülen konular olduğu zaman, ister istemez onun mevzuatını aşabilmek için, kendi kanunlarında yapılan değişikliklerdir. Eğer, vergi kimlik numarasının kullanılması hakkındaki kanunu okuduysak gördüğümüz şey sekiz tane kanunda sadece o kanunlara akses (access) yapma hükümleri vardır. Yoksa, vergi kimlik numarasının, nasıl kullanılacağı v.s değildir. Ayrıca bir de, yaptırımı ifade edilmiştir.

Vergi kimlik numarası bu anlamda etkinliği, idarenin etkinliğini sağlayabilmenin bir mekanizması, tabii idarenin etkinliği V.U.K 'nunda bir yetki maddemiz var. Ona göre yapın olmuyor.

Bankalar kanununun bilmem 52. maddesinden gelen bir engel var ise, o zaman bankalar kanunundan o sisteme girip orada bir çözümü bulmak lazım. Şunu ifade etmeye çalışıyorum, kimlikle hukukilik gerçekten bazen idaremizi çelişkiye ve zor durumlara düşürebiliyor. Aynı şekilde verimlilik açısından baktığımızda, geçenlerde bir yerde de söyledim, bir koy yüz al ! diye. Buda şu, biz her yüz lira vergiyi bir lira maliyetle topluyoruz. Ama, her yüz lira borcu ikiyüz yirmi lira olarak geri ödüyoruz. Bunun karşılıklı mukayesesini yaptığımız zaman her halde verginin daha anlamlı, daha mantıklı karşımıza çıkmaktadır. Ancak, burada özellikle altını çizmem gereken bir şey, öyle bir vergi sistemi olmalı ki, ekonomik yapıyı zorlamamalı., ekonomik yapıyı yönlendirmemeli ve özellikle tasarruflar açısından, yatırım kararları açısından, olumsuz hükümler içermemeli diye ifade etmek istiyorum. Şimdi, bir iki misal verecek olursak, ekonomik yapıyı rahatlatıcı, ekonomik kararları rahatlatıcı hükümlerin düzenlemelerin vergi kanunlarında bu tasarıda yer aldığını görüyoruz. Bir gün, YASED, yabancı sermaye derneği'nden bir kaç gazetede bir gün basına intikal eden bir şey de, işte vergi tasarısı yanlış, eksik diye bir hüküm. Bir şeyler yazılmış. Gayet saygı duyarız. Sonra aradan bir kaç gün geçti. Birisi bize geldi. Ya! dedim, bunu yazdınız ama bir tek merak ettiğim birşey var. Bu tasarıyı okudunuz mu? Veya teknisyenleriniz YASED'in ilgilileri okudular mı? diye. Niye dedi? En çok sizi, yabancı sermayeyi koruyan hükümler var dedim. Yani böyle ön yargıyla belli çevrelerin okumadan birilerinden sadece aktararak biraz dedikodu yada fısıltı sistemine dayalı bir değerlendirmeleri sakatlık yaratıyor, sıkıntı yaratıyor. Ona rağmen, biz ; şunu söylemekte yarar var. Bilmiyorum, reklamın iyisi kötüsü olmaz. Aylarca gündemde kalması bile, bir yerlerde ifade ettiğim üzere ; rüzgarı bile yetti. Rakamlarımıza yansıdı. Aylarca bu olay tartışıldı.Vergi gibi teknik bir konu birazda antipatik bir konu, Türk basınının, radyolarının, televizyonlarının, gazetelerinin gündem maddesini oluşturdu. En sade vatandaştan, en yukarıdakine kadar, kanunun ilgilisine, ilgili ilgisiz herkes vergi numarasından, emlak vergisine, bankadaki faizinden reposuna kadar herşeyi sora-sora ister istemez bu tasarının, bu çalışmanın diyeyim.En önemli yaralarından birisiside böyle bir kamuoyu oluşturması olmuştur. Basını bu konuda çok büyük desteğini olduğunuda çok rahatlıkla söylemek istiyorum.

Yap-işlet-devret yatırımlarına getirilen rahatlık,yabancı parayla olan alacaklar-borçlar,döviz cinsinden alacaklar borçlar,hisse senetleri ve yatırım katılma fonu belgelerinin değerlendirme kriteri,diğer menkul kıymetlerdeki değerlendirme oranı,hele hele yatırım indirimi aklımıza gelen.Kurumlar vergisinide oran indirimi

aklımıza gelebilecek ekonomik amaçlı, ekonomiye yönelik bu düzenlemeleri ifade ediyor.

Çok iyi bildiğimiz bir şey var:1980 sonrası Türk Vergi sistemi verginin ekstra fiskal veya mali olmayan amaçlarına oldukça yöneldiğini görüyoruz.

Bunun başında da ekonomik amaçlar, hedefler gelmektedir. Yani bu geçtiğimiz yaklaşık 18 yıllık sürede bazı hükümleri 2000 yılına kadar sporcuların muafiyetinin 2000 yılına kadar süreceğini düşünecek olursak.

Geçtiğimiz yirmi yılda, vergi ekonominin yönlendirilmesinde bir önemli enstürüman olarak kullanılmıştır. İhracatın geliştirilmesi, yatırımın hızlandırılması, bölgesel dengesizliğin giderilmesi, döviz girdisinin hızlandırılması, turizmin geliştirilmesi- bugün bu güzel tesislerde kalabiliyorsak, bu hazinenin sağladığı detektir, iki vergi desteğidir, üçüncü bir konu yoktur. Hiç kimsenin inkar etmeye hakkı yok. Akdeniz kıyısında bir noktada 10 milyar dolarlık bir asset varsa orda bu faktörler önemlidir.

Bugün büyük kentlerde Ankara, İstanbul başta olmak üzere her sokakta bir özel okul varsa, her mahallede bir klinik varsa- sağlık merkezi varsa, bunun sebeblerinden birisi bu vergi düzenlemeleridir. Bunları inkar etmek mümkün değil, niye ? Vergi yoluyla sağlanan istisnalar ve muafiyetler ister istemez ekonomide belli alanlara yatırımların artmasını sağlamış. Ama optimalolmayan sonuçlarda doğurmuş. Dolayısıyla, nereye geliyoruz. Artık vergi sistemi - bu tasarının yola çıkış nedenlerinden birisiide budur - bu tasarı artık yatırımlar hariç bu ülkenin yatırıma ihtiyacı var. Ekonominin gidişini yönlendirici olmamalı, ekonomik karalarda belirleyici olmamalı, aksine ekonominin önünde değil, ekonominin arkasında alınan kararlar karşısında nötr olmalı, tarafsız olmalı. Vergi sistemi buraya doğru gitmek zorunda. Batıdaki gelişmelerinde bu noktaya geldiğini, hatta giderek yatırım-tasarruf dengesi açısından oranları düşürmeye, bazı genişletmeye ve tüketime yöneldiğini dolaylı vergilere doğru yöneldiğini görüyoruz. Hele hele uluslararası ilişkileri bugün dikkate alacak olursak böylesine hareketli para, mal ve sermaye hareketlerinin olduğu bir dünyada bizim çok statik düşünmememiz, çok katı düşünmememiz lazım.

Verginin hukukiliği, kanuniliği var diyoruz bir yandan, kanun sınırları dışına bir santim çıkma şansımız yok, ama onun esas alt yapısını ekonomik ticari, sosyal ilişkiler oluşturuyor. Bu açmazda, işte yorum dediğimiz metodlarla yöntemlerle aşılmaya yada çizgisi bulunmaya çalışılıyor.

Şunu ifade ederek, özellikle ekonominin gidişini yönlendirici olmaması açısından vergi sisteminin gözden geçirildiğini görüyoruz. Bütün bunlar, hükümlere baktığımız zaman, tarım kesimine baktığımız zaman, hizmetler sektörüne baktığımız zaman, verginin bu sektörlere olan yansımalarını görüyoruz. Tarım sektöründe benimsenen tek bir ilke var; ancak burda tabii, vergi siyasi bir enstürüman. Bununda çok rahat ifade etmek lazım. 1950 vergi reformunun içinde tarım yoktur. 1960'da gelmiştir, tekrar çıkmıştır. Zannedersem 1963'de tekrar tarım vergi alanı dışına çıkarılmıştır. Milli gelirin bugün 16'sını 17'sini tarımdan sağlıyoruz. Vergi gelirlerinin %3'nü sağlıyoruz.

Burada şunu söylemek istiyorum ; yeni yapılanmada yeni yaklaşım şu, tarımın vergilendirilmesi, vergilendirilmemesi siyasi bir erk'tir, siyasi bir karardır. Biz teknisyenler olarak, öngörülen siyasi kararları şekillendirmekle yükümlüyüz. Bunun bilinci, ahlakı, anlayışı içindeyiz. Maliye okulunun da böyle bir şey vardır. Takdir edersiniz ki,

Ancak, stopaj yoluyla bir köylü, bir çiftçi hangi ürünü olursa olsun ve tutarı ne olursa olsun getirip piyasaya sattığında, manava, hale veya tüccara, fabrikaya, sanayiciye birine sattığında ürün bedeli üzerinden sadece stopaj yapılacak. Ancak, o müstahsil makbuzlarını muhafaza etmesi lazım ki yarın bir servete dönüşünce onunla izah edecek. Sistem budur. Olay tek boyutlu düşünüldüğünde - ben niye köylüysem, çiftçiysem, Milas'ta tarlalarım, bahçelerim varsa, niye ben müstahsil makbuzu alayım-, almak zorundayım. Yarın ben Bodrum'da yazlık aldığım zaman, yada marina'ya bir tekne koyduğum zaman onun kaynağını izah etmek için almak zorundayım. Tarım kesiminde küçük ve dağınık aile tipi olsun. Bu ve benzeri siyasi erk olsun bu kanunun çıkmamasından dolayı bu sene göttürü gider usulünün artmamasından dolayı mecliste sayın müsteşarımda çok iyi bilir. Mecliste en fazla tepki aldığımız konu olmuştur. Niye bunu artıramadınız diye. Bizde olayı bütünlüğü içinde halen bekliyoruz dedik.

Diyeceğim, tarımıyla, sanayisiyle, hizmetleriyle, çalışanıyla, çalıştıranıyla bir bütün olarak ele alan bir sistem. Sistem mevcut yapıya baktığımız zaman çok detaylar anlatıldığı için zamanınızı almak istemiyorum. Mevcut yapıya baktığımız zaman çalışan ve çalıştıran üzerindeki yükü, biraz çalışmadan kazananlara yaklaştıran bir yaklaşım.

Yani, rant, faiz gibi gelir elde edenler için onlara yönelik bir şey. Nitekim, son vergi rakamlarına baktığımız zaman Mart ayı verileri gelir vergisi beyannamelerine, Nisan ayında verilen ek beyannamelere baktığımız zaman, ilk yüz mükellef profiline baktığımızda birinci sırayı faiz geliri elde edenlerin oluşturduğunu görüyoruz. Bu gayet doğal, milli gelirin %10-11'ni faizden alıyorsun, vergi gelirlerinin %5'ini ödemiyorsun. Burada yapılması gereken şey, faiz olayına tabii karşı anlamda demiyorum. Bir eski hazineci olarak, bir süre orada görev yapan birisi olarak, faizin bu noktaya gelmesi bir sonuçtur diyorum. Devletin borçlanma gereğidir. Kamu kesimi borçlanma gereği (PSBR) arttıkça, devlet büyüdükçe ekonomideki devletin rolü, payı; genel bütçe, katma bütçe, fonlar, döner sermaye, KİT'ler, Belediyeler yoloyla arttıkça yaratılan katma değerden milli gelirden kamu payını sürekli arttırdıkça ihtiyacıda vergi olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi açığını kapatabilmek içinde borçlanma yolunu seçmekte, buda bir rant kesimini oluşturmakta, çalışmadan kazanmanın cazibesini artırmaktadır.

Tekrar ediyorum, bu böyle bir günlük bir dönüşüm değildir. Bunu çok ağır, sağlıklı, kendi ekonomik gidişine uygun ele alıp, o dönüşümü o devinimi sağlamak lazım. Yoksa ihtilallerle, sabahtan akşam değişen kararlarla yol almak mümkün değildir.

Biz biryerlerde de ifade ettik, bu tasarının yasalaşması veya yasalaşmaması bizim irademizin dışında. Biz teknisyenler olarak görevimizi yaptık. 81 maddeyle biz 24. Ocak. 1998'de meclise gittik, 88 maddeyle 20 nisan 1998'de yaklaşık iki

aydan daha az bir sürede plan ve bütçe komisyonundan çıktık. 20. Mart - 20. Mayıs yani yaklaşık iki ay genel kurulun gündemindeyiz.

Siyasi otoritenin karar yada meclisin bu konudaki kararı ne olursa olsun, bir şeyin altını tekrar çizmek istiyorum. Gündeme getirmiş olması, vergiyle bazı çevrelerin, bazı kesimlerin tanışmış olması. Bizim idare olarak bazı kararlara ağırlık vermiş olmamız. Denetimde, tahsilat yöntemlerinde yeni metodolojilere başvurmuş olmamız vergide gerçekten olumlu sonuçlar yaratmıştır. Nitekim, 1997 yılını artı iki milyar dolarla kapattık. 1998 yılının ilk dört ayında da artı bir milyar dolardayız. Tabii, her ay yaklaşık iki ila üç mliyar dolar para topluyoruz. Biz ilk dört ayda, bir milyar dolarla hedefin üzerindeyiz. Bu hedef, uluslararası kuruluşlarında IMF başta olmak üzere, değerlendirmelerine göre aşılabilecek, rahatlıkla ulaşılabilecek hedeflerdir.

Sözümü sayın başkan izin verirseniz, hukuk sistemi, hukuk düzeni çerçevesinde kalmak üzere devlet vatandaş ilişkisinide yeni anlayışla ele alarak vergi yapısını sistem olarak diyorum, yönetimini, yargısını, denetimini bir bütün olarak ele almak lazım. Manuel işleyişle bir verginin takibi mümkün değil. Dün ben de Bodrum vergi dairesi müdürlüğünü dolaştım. Gerçekten Bodrum gibi bir yerde, Marmaris gibi bir yerde bazı bazı işlerin böyle artık alturka takip edilmesi, denetlenmesi, izlenmesi mümkün değil. Çağdaş denetim yöntemlerini, otomosyonu süratle yerleştirmek, yetiştirmek zorundayız.

Bu bütünün parçalarından birisi mevzuat. O mevzuatı oluşturmaya gayret ediyoruz ama, onu uygulayacak olanda insan, uygulanacak olanda insan. Dolayısıyla insanımızın sosyal yapısını, mükellefimizin psikolojisini, kültürünü dokusunu bilmeden de yol almamız mümkün değil. Dolayısıyla böyle ithal sistemler, tercüme sistemler değil, artık Türkiye'nin ihtiyaçlarına uygun bir yapılanmayla yol alınması gerekecektir.

Ekonominin bir alt açılımı olarak maliyenin, onun alt açılımı olarak ta verginin bütün bir ekonomik politiğin parçası olarak ele alınıp değerlendirilmesi mutlaka sonuç verecektir. Gayretimiz bu yönde, yeterli olduğunu hiç iddia etmedik. Bundan sonrada hiç iddia etmeyeceğiz. Ama, son 15 yıla baktığımızda %90 tahsilat oranını, sadece 97 yılında yakalayabildiysek, her 100 liralık tahakkukun 90 lirasını toplayabildiysek ve bu son 15 yılın en yüksek oranı ise burada da bir takım gayretlerin alınan kararların, komuoyunda yerleşmeye başlayan bir bilincin ortaya çıkması işimizi kolaylaştıracaktır. İşin başındayız. Allah yardımcımız olsun. Teşekkür ediyorum, sayın başkan.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Sayın genel müdürümüze bu anlamlı olduğuna inandığım, bir anlamda yeni vergi düzenlemelerinin ardında yatan felsefeyi açıkladıkları için teşekkür ediyorum. Bir teknisyenden çok, bir akademisyen gibi konuştular. Bu da Türk mali bürokrasisinin genel müdürümüzün yönetiminde olması bir şansı oluyor, gerçekten açıklamalarından onu anlıyoruz. Olaylara siyasi olarak değil, fakat bir akademik ve teknik bazda hakimiyeti ifade ediyor. Bu gözle değerlendirildiği taktirde hakikatten vergi sistemimizin adalet, etkinlik açısından iki temel amaç açısından değerlendirildiğini görüyoruz. Ben tekrar sayın saygılıoğlu'na bu veciz açıklamaları için teşekkür ediyorum Şimdi bu,

idarenin değerlendirmelerine karşılık akademik olarak, birazda pür akademik olarak, sayın Akalın'dan başlayarak görüşleri almaya çalışacağım.

Sayın Akalın; " Vergileme, yeni vergi düzenlemelerinin acaba Türk Anayasal Sistemi içersinde, onun kendi tabiri ile özel mülkiyete ne kadar fazla saldırı getirip getirmediğine açıklık getirmeye çalışacak". Buyrun sayın Akalın.

Prof. Dr. Güneri AKALIN -Sağolun hocam. Benim itirazlarım ve görüşlerim pür akademik, dolayısıyla kendilerinin gayretlerini takdir ediyorum. Özellikle kendilerinin efendiliklerini ve kabiliyetlerinin farkındayım. Onların varlığı mali idaremiz için bir güvence teşkil ediyor. Benim içinde bir vergi mükellefi olarak. Şimdi, benim görüşlerim genellikle iktisadi ve mali etkiler konusunda olacaktır. Bir ülkede, kalkınma ya da geri kalmanın temel nedenlerine baktığımızda ya iktisadi organizasyonda hata vardır, ya etnik kabiliyetlerinde bir kusur vardır ya da sosyal ahlakında. Bunların son ikisibizim konumuza girmez. İktisadi organizasyona baktığımızda ya kaynak tahsisleri mekanizması yanlıştır ya da finansmanı. Yani vergi sisteminde bir yanlışlık vardır.

Bugün aşağı yukarı gelir, kurumlar vergisi kanununun 50. yılına doğru gidiyoruz. Fakat, yürürlüğe girdiği döneme baktığımız çok büyük refah artışı görülmesine rağmen biz 3000 dolarla geri kalmış bir ülkeyiz. Dolayısıyla, bizim vergi sistemimizin finansmanın bir yanlışı var; ne kadar savunursak savunalım tercüme kanunlarla biz ve faktör donanımı, faktör fiyatları farklı bir ülkenin tarifesini uygulamakla zannederim büyük bir hata yaptık. Ve bu hata da zannediyorum ki devam ediyoruz.

Bu vergi tasarısıyla şimdi biz iyi bir vegi sisteminin temel özellikleri nelerdir diye baktığımızda tabii ki, hakkaniyet (adalet), basitlik, eşitlik, iktisadi büyüme amaçları olduğunu ben de kabul ediyorum. Ama, kısaca özetliyecek olursak etkin ve adil olmak mıdır ? görüşü literatürde var. Ama, ben doğrusu maliyecilerimizin etkinlik anlayışlarından ve vergiyi tercihlerini doğrusu aynı gözle takdir etmiyorum yani aynı gözle değerlendirmiyorum. Yani, verginin verimliliği yüksektir, çünkü borçlanmaya %1'dir, %1'le topluyoruz. Bu %18'i %6'ya oranlarsanız demek ki her topladığınız vergi için üçte birini kaybediyorsunuz. Bir de kayıtdışı ekonomiyi koyarsak bu kayıplar çok büyük oranlara gider. Dolayısıyla muhasebeci gibi iktisatçı gibi sistemimizi gözden geçirmemiz lazım. Benim maliye idaresi ile temel ihtilafım bu noktada toplanıyor. Şimdi bu gözle baktığımızda Türkiye'deki bir vergi reformuna başlarken nereden başlamamız gerekir diye bir başlangıç noktasını referans noktasını esas almamız lazım. Birincisi Türkiye'de devletin optimal büyüklüğü ne olmalıdır? Dolayısıyla kamu harcamalarının hacmi ne olacaktır? Ekonomik işlevleri ne olacaktır? Sorusu sorulmadan ters yönden işe girmek, vergi reformuna girişmek arabayı atın önüne koşmak demektir. Bütün literatürde devolution yani Musgrave'in son American Economic Papers and Proceedings'deki makalesinde gene şey var. Bir devletin küçültülmesi meselesi gündemdedir. Fakat bizim vergi reformuyla tam ters bir yola girilmektedir. Vergilerin artırılmasıyla devletin büyültülmesi ya da halen hacminin muhafazası söz konusudur. İkinci bir mesele ise bizim gibi ülkelerde ki benim gördüğüm Türkiye bu işi başaramamıştır. Elli sene de bu şekilde giderse başaramayacaktır. Türkiye bir açık ekonomide vergi

sistemini piyasa ekonomisiyle uyumlaştırma zorunluluğunu kavramamaktadır. Siz Amerika'dan daha yüksek bir vergi haddini kurumlarda ya da gelir vergisinde uygulayamazsınız. Uygularsanız sermaye ihraç etmiş olursunuz. Mali gaye kalkınmayı öldürür. Dolayısıyla bu iki konuda ikisi de içten bir ilişkilidir. Bunlarla ilgili bir karar verilmeden bir vergi reformu tasarısını hazırlamak bana göre doğru değildir. Evet ancak günümüze geldiğimizde günümüze baktığımızda vergi reform tasarısında ne vardır diye baktığımızda ikincisi vergi yükünün sermayeden emeğe doğru kaydırılmak isteniyor. Tasarruflara doğru kaydırılmak diyorum, ilk amaç belki sosyal demokrat iktidar için muhterem bir amaç. İkinci bir amaç da vergi yükünün arttırılması ile bütçe açıklarının finansmanı isteniyor. Ancak bu işler tabi ki yağmurlu günlerin ne kadar olacağına hükümetin yetkisi varsa bu konuları girdiğinde sonuçları etkileme açısından aynı güçtedir. Dolayısıyla bunlar kanunlar ile yapılabilecek meseleler değildir. Şimdi bunların tartışılmasını ileriye bırakmakla birlikte vergi reformunun piyasa ekonomisiyle uyumlaştırılmasını ve devletin optimal hacminin küçültülmesini öğelerini dikkare almaksızın hazırlandığı anlaşılmaktadır ve bu genellikle bir mali gaye etrafında dönmektedir. Çünkü şu anda mesela kamu açıklarını doğuran en büyük etken olan sosyal güvenlik ile ilgili her hangi bir gelişme yok. 1,4 katrilyon deniyor. Zannederim daha da fazla. Diğer taraftan taban fiyatları ile ilgili olarak IMF ile bir çalışma yürütülüyor. Fakat onunla ilgili her hangi bir sonuç alınmış değil. Dolayısıyla kamu harcamalarının disiplini henüz yok. Vergi sistemimizin piyasa ekonomisiyle uyumlaştırılabilmesi için iki temel konuda bir karar vermemiz lazım. Birincisi düşük toplam vergi yükünü tercih etmemiz lazım ki tam tersine vergi yükü arttırılmak istenmektedir. Ve ikincisi düşük marjinal vergi hadlerine başvurmamız lazım. Bu konuda olumlu bir gelişme, biraz azalıyor. Ancak bu yeterli değil. Hala biz OECD' nin ya da hatta Amerika ile karşılaştırılacak olsak Amerika'nın neredeyse vergi tarifesinin iki mislini uyguluyoruz. Hatta ve hatta onlar standard eduction dedikleri bir asgari geçim indirimini uyguladıkları için bizimkisi onlara bakışta son derece dik çıkar. Ha demektir ki Maliye Bakanlığı aslında gelirin marjinal faydasının düştüğü tezini kendisi de kabul etmiyor. Dolayısıyla böyle bir tarifeyi devam ettirmek istemektedir. Şimdi vergi reformu konusuna geldiğimizde dünyada vergi reformu denilince akla ne geliyor meselesine gelelim. Yani hangi konular etrafında tartışmalar dönüyor. Birincisi vergi sisteminin ekonomik etkinliğine düşey eşitlikten ya da adalet meselesinden daha fazla önem verilmeye başlandı. Verginin yeniden bölüşüm amaçlı olarak kullanılması aslında eşitliğin netice itibarıyla yoksulluk doğurduğu anlaşıldı. Yani dün de tartıştık yarın da tartışacağız sosyal devlet meselesi, sosyal refah devleti. Dünyanın en büyük sosyal refah devleti projesi eşit olmasına rağmen yarattığı yoksulluk yüzünden çöktü. Sovyetler Birliği işte sayın Lang' ın komşusu olan Doğu Almanya. Bunu bırakıp şimdi gelip yeniden sosyal devlet meseleleri ile uğraşmanın bence doğru olduğu kanaatinde değilim. Düşey adalet ya da sosyal adalet meselesi netice itibarıyla verginin uğraşması gereken bir konu değildir. Buna bağlı olarak müterakki gelir vergisinin tarifesinin yüksek marjinal hadlerinin varlığının piyasa müşevviklerini kırdığı anlaşıldı. Yani yüksek marjinal hadlerin bir milli gelir cinsinden maliyeti olduğu kabul ediliyor. Dolayısıyla düz oranlı vergi tercih edilmektedir. Üçüncü bir hususa yine vergi reformu konusunda makro vergi matrahının gelirden tüketime doğru kaydırılması ve tasarrufların vergi dışında

bırakılması ve çifte vergilendirmenin önlenmesi hakkaniyet açısından hem de ekonomik büyüme bakımından uygun görülmektedir. Bizim vergi tasarımız tam tersi yöndedir. Onu daha sonra anlatacağım. Çünkü tasarrufların vergilendirilmesi, arz elastikiyetini, tasarrufların arz elastikiyetini düşürmektedir. Yine dördüncü bir konu dünyadaki vergi reformlarında etkinliğin düşey eşitliğe tercihle bağlantılı olarak ödeme ilkesinden, mümkünse yarar ilkesine yoksa vasıtalı vergilere doğru bir karışım olmasıdır. Bizde dunda daha hala ısrar edildiğini görmekteyiz. Bir beşinci mesele ise enflasyon olayının iktisadi büyüme ile hızla birlikte ortaya çıkması halinde endekslemeye gidilmesi. Bakın vergi idaresi ya da vergi sistemi emlak vergisinde endekslemeyi kabul etmekte fakat gelir vergisinde endekslemekten vazgeçmektedir. Öyle bir müessese getirmiyor. Böyle bir şeyi yani double standardı olan bir vergi kanununa ya da vergi sistemine mükellefin inanması son derece müşkülüdür. Ani şunu hepimizin takdir etmemiz lazım bir ülkede mükelleflerin rızası olmaksızın vergi idaresini gerçekleştirmek, vergi sistemini uygulamak mümkün değildir. Dolayısıyla vergi mükellefinin rızasını kazanacak şekilde düzenlemek lazım. Bunların unsurlarından bir tanesi tabi ki endekslemedir. Gene gelir ve kurumlar vergilerinin entegre edilerek tek vergi çatısı altında düşünülmesi. En azından bir yasal entegrasyon değilse bile oranlar bakımından bu şekilde bir entegrasyonun gerçekleştirilmesi arzu edilmektedir. Vergi yükünün düşürülmesi ve vergi tarifesinin düşürülmesinin yanında vergi tabanının genişletilmesi ve mükellef sayısının artırılması ve kayıtdışılığın kavranması bu da arzu edilen konulardan bir tanesidir. Yine bir başka vergi reformu konusu mükellef haklarının kabulü ile anayasaca teminat altına alınan ekonomik ve sosyal hakların vergi sistemince ihlalinin önlenmesidir. Yani, konut, sağlık, yaşama hakkını vergi sistemi tehdit etmemelidir. Bizim vergi sistemimizin en büyük ayıbı yaşama hakkını doğrudan doğruya ihlal etmesi üzerine kurulmasıdır. Her hangi bir asgari geçim indirimi yok. Bakın sayın Lang'ın Almanya'sında anayasa mahkemesi içtihadı ile bunu gerçekleştiriyor. Ve biz mutlak olarak özellikle vergi hukukçularının önlerine gelen davalarda anayasaya aykırı olduğunu bu vergi sisteminin beyan ederek Anayasa Mahkemesi'ne olayı götürmesi lazım. Burada sonuç alamazsak İnsan Hakları Komisyonu'na veya Strasburg'a bu işi götürüp Türk vergi idaresinin bizim yaşam hakkımızı tehdit etmeyecek bir uygulama bazına indirgememiz lazım. Diğer bir mesele meclislerde vergi yasalarının basit çoğunluk yerine nitelikli çoğunlukla geçmesinin sağlanması lazım. Çünkü basit çoğunluk genel olarak vergi sistemini, gelir dağılımını çoğunluk lehine dağıtacak şekilde düzenleme yoluna gitmektedir. Üçte iki çoğunluk olursa böyle bir tehlikenin ortadan kalkması ihtimali söz konusudur. Bu da aslında tamamen yasama meclisinde, yasama organlarında fonksiyon kaybına yol açmaktadır. Yani bugün meclisimizin temel fonksiyonu yasama ve denetleme değildir. Rant ekonomisinin doğurduğu gelir paylaşımını kamu sektöründe düzenlemektir. %60'ını eğer milli gelirimizin kamu sektöründe denetler ve dağıtmaya kalkarsanız meclisimiz meclis olmaktan çıkar bir gelir bölüşümü zemini haline gelir. Son olarak vergi teşvikleri ve matrahının gelirden tüketime kaydırılmasıyla düz oranlı vergi tarifesine geçilmesi ile teşvikler gereksiz kılınabilir. Bütün istisnalar ve muafiyetler kaldırılmalıdır. Yani mesela beni üzen konularda bir tanesi; bakıyorum Koç önce açıklandı. Sonra Sabancı açıklandı. Diyor ki biz diyor Türk vergi hasılatının %5'ini ödüyoruz. Hatta %5.28'ini diyor Sabancı. Bu ne

demektir? Milli gelirin %5'ini bu adamlara vermişiz. Üç milyon kişinin rızkını bir kişi alıyor. Bunu kim verdi ? Vergi sistemi. Gümrük tarifeleri ile koruduk. İki, teşviklerle hala korumaya devam ediyoruz. 250 milyon Dolar'ı aşarsanız işte vergisiz olacak. Böyle bir adaletsizliğin; yani birisi dedi ki Güneri aç olanın işte aç olmasını mı savunuyor? Hayır tam tersine haksız kazanca karşıyım. Ve vergi sistemi haksız kazancın kaynağını oluşturuyor Türkiye'de. Netice itibarıyla vergi reformu hareketi iki noktada özetlenebilir. Vergi matrahının gelir ve tüketim arasında tercihi konusunda bir karar alınması; ikincisi vergi tarifesinin yüksekliği konusunda bir karara varılması. Türk vergi sisteminin getirdiği ya da vergi reformunun getirdiği niteliklere gelince, özele indirgediğimizde öncelikle kamu açığını kapatarak enflasyonun düşürülmesi için vergi gelirlerinin, vergi yükünün yükseltilmesi, yani mali gaye ile birlikte ekonomik istikrar amacının karşılanması istenmektedir. Yine artan oranlı vergi yükünün, ücretten, tüketimden faiz ve tasarrufa doğru kaydırılması, servete doğru kaydırılması istenmektedir. Buna rant ekonomisi denmektedir. Bu niteliği konusunda daha sonra gene açıklamada bulunacağım. Üçüncü olarak kamu finansmanında borçlanma ve emisyon, yani enflasyon vergisi yerine vergi gelirlerinin ikamesi ile bütçe üzerindeki faiz yükünün tasfiyesi ve bütçenin transfer bütçesi olmaktan çıkartılması istenmektedir. Dördüncü bir amaç ise vergi tabanının genişletilerek kayıtdışılığın kavranması istenmektedir. Bunların bazılarına katılmamak mümkün değil. Tabi ki kavransın ama bu tarife ile kavranabilir mi? Hiçbir asgarî geçim indirimi yok. Bakın kayıtdışılıktan çıkacak adam derhal vergi tarifesine girecek. Hiçbir asgari geçim indirimi yok. Bunu böyle başarabilen başka bir ülke yok. Niye Amerikalılar 5 bin Dolar diyorlar ve biz sıfır diyoruz? Dolayısıyla bu dört amacın bazılarına evet demekle birlikte bazılarına hayır demeniz lazım. Onlarla ilgili itirazlarımı daha sonra yönelteceğim. Ve demek ki burada bir kere mükellef tabanının genişletilmesinin istenmesi hariç bizim vergi reform hareketi ile dünyadaki vergi reform hareketinin amaçları uyuşmamakta. Bırakınız piyasa ekonomisi ile uyuşup uyuşmadığını. Aslında bu vergi reformu da Osmanlı'dan devraldığımız Cumhuriyet'in de sürdürdüğü mali doktrini yani devletçiliği, devletçi zihniyeti devam ettirmektedir. Fert ve devlet, devlet için mi vardır? Bu soruyu sormamız lazım. Bizim hala Anayasamızdan gelen bir organik devlet anlayışımız var ve devlet, maliye bizim, ferdin üzerinde. Bunu kabul edebilmeniz mümkün değil. Şimdi Türk vergi reformu değişiklikleri, vergi sisteminin piyasa ekonomisi çelişkilerini artırırken, işlerliği olması yani iki tane kurumla uyum sağlaması lazım. Bir; hukuk sistemi ile hukuk devleti ile uyum sağlaması lazım, iki; piyasa ekonomisi ile uyum sağlaması lazım. Aslında hukuk devleti ile uyum sağlamıyor. Sadece asgari geçim indirimi meselesi değil ama genel olarak böyle bir niyeti yok. Şöyle ki kanun önündeki eşitlik ilkesini hukuk devletinin temel prensibi olan - başka da formüle edilemez- kanun önünde eşitlik ilkesini ihlal etmektedir. Örneğin mükelleflerin vergilendirilmesinde çeşitli usuller var. Basit usul; aynı adam, aynı düzeyde geliri olan insanlara basit usul, işletme hesabı, bilanço hesabı, beyannameler, stopaja tabi olma, işletme büyüklüğü ölçüleri, götürülük, küçük çiftçi ve esnaf muaflığı gibi usuller devam ettirilmektedir. Yani tabi ki bunlar bir siyasi tercih meselesidir. Ben Saygılıoğlu'na hak veriyorum. Yani hatta bir bürokratın bunlarla ilgili görüş beyan etmesi de mümkün değildir. Ama genel olmayan bir vergi sisteminde vatandaşların %50'sini dışarıda bırakıyor, tarımı

dışarıda bırakıyor ve geliyor uygulanmak isteniyor. Ve bunu bu kadar yüksek marjinal hadlerle uygulamak isteyen vergi sistemine karşı da bir teorik itirazın olması gerekir. Yani kanun önünde eşitlik yoksa vatandaşlarında zulme karşı direnme hakları vardır. 61 Anayasamızda böyle bir hak söz konusuydu. Ama yazılsa da yazılmasa da dünyada hukuk devletinin temel haklarından bir tanesi budur. Bir başka sorun vergi reformunun kamu açıklarını kapatması ve denk bütçeyi gerçekleştirip gerçekleştiremeyeceği meselesidir. Bizim kamu açıklarımız meselesi vergi yükünün az olması meselesi değildir. Siyasi bir meseledir. Enflasyon ve kamu açıkları Türkiye'de siyasi bir meseledir. Şöyle ki bir ülkede seçmenlerin %80'inin vergi mükellefi olmaması durumunda eğer devlet gayrisafi milli hasılanın %60'ını kontrol edebiliyorsa rant ekonomisi doğar ve mali illüzyon temel sonuçtur ve herkes karşılıksız olarak bedava yemek isteyecektir. Her seçmenin yapması gereken şey karşılıksız oy atmaktır. Vergi ödemeyecektir. O zaman çözüm sadece vergi yükünün artırılması değildir. Bakın KDV bizim vergi yükümüzü %6 civarında artırdı. KDV yürürlüğe girerken bizim enflasyonumuz %30 civarındaydı. Kamu borçlanma gereği hemen hemen sıfıra yakındı ya da %1 civarındaydı. Şimdi %10'lar civarında oluyor ve enflasyon %100. Demek ki vergi yükünü arttırmakla biz bu işi çözemiyoruz. Ben o zaman vergi reformu tasarısının yararları ve maliyetleri meselesine gelecektim. Ama kaldı diyeyim. Şöyle birkaç dakikada toparlayayım. Öncelikle iki temel yararı var. Birincisi tarifeyi düşürmesi, ikincisi olumlu gelişme, vergi numarası gelişmesidir. Mükellef sayısının arttırılması. Ama burada önemli olan sanal mükellefler değil efektif mükelleflerdir. Beyanname verecekler mi? Vermeyecekler mi? Yani kandırılmış insan durumuna düşmek istemem. İkincisi vergi reform tasarısının maliyetlerine gelince ilki çifte vergilemedir. Tasarrufların çifte vergilendirilmesi. Dün ifade edildi; toplam tasarruf hacmi bir sosyal mal niteliğindedir, dışsallık sağlar. Bunun korunması bütün bireyler gibi Maliye Bakanlığı'nın da görevidir. Dolayısıyla bu konuyu atlayarak geçeceğim. İkinci önemli maliyeti ise makro vergi yükünü arttırmayı amaçlaması. Bu aslında tasarrufların azaltılması demektir. Vergi yükünün bir ülkede artırılması. Kaldı ki Türkiye'de vergi yükü az değildir. Şu bakımdan üç tane gerekçe ileri sürülebilir. Türkiye'de vergi yükü %22 olup %20 olan iç tasarruf hacmini aşmaktadır. Dolayısıyla bu maliyetlerin bilmesi gerekir ve vergi yükü hesaplarını ona göre yapması gereken bir husustur. Vergi yükü iç tasarruf hacminden büyükse o ülkede vergi yükü ağır demektir. İkinci bir mesele OECD ülkeleri ile Türkiye arasında aslında yanlış bir vergi yükü düşüklüğü görülmektedir. Çıplak vergi yükleri diğer ülkeler ile aynıdır. Sadece sosyal güvenlik yükleri farklıdır. Türkiye'de sosyal güvenlik sistemi yoksa onun getireceği vergi yükü de olmayacaktır. Üçüncüsü ise resmi vergi yükünün ötesinde zımni vergi yükü ya da kayıtdışı devlet ekonomisi dediğimiz bir vergi yükü vardır. Anladığım kadarıyla idare de bunun farkında ve bunu azaltıcı tedbirler almaya çalışmaktadır. Onu o bakımdan kutlarım. Vergi reform tasarısının üçüncü maliyeti ise piyasa ekonomisi ile bağdaşan yarar ilkesi yerine ödeme ilkesine başvurulması. Dördüncüsü ise gelir vergisinin dışında mükerrer bir vergi olarak kurumlar vergisini dünyadaki diğer örneklerinden yüksek bir oranda tutmaya çalışmaktadır. Bu da kurumlar vergisi meselesidir. Beşincisi ise, vergi reformunun beşinci maliyeti hukuk devleti ile ihtilaflı bir vergi sisteminin hürriyeti bağlayıcı cezalar ve dolaylı servet beyanıyla güçlendirilmek istenmektedir.

Bir kere hukuk devletini ihlal etmişsiniz. Bir de bunun arkasına bir hürriyeti bağlayıcı cezalar ve dolaylı servet beyanını eklemek istiyorsunuz. Bu bir vergi terörü yaratır ve girişimciyi, tasarrufçuyu caydırır. Önemli olan devletin vatandaşın elinden tutması değildir. Bırakın her insan kendi kendini kurtarsın ve devletin elinden tutsun. Bir diğer mesele ise vergi reformunun altıncı sakıncası bir azınlık hükümeti tarafından hazırlanmış bulunması ve genel olarak büyük siyasi tavizlerin verilmesidir. Yani bir takım çoğunluk lehine, tarım lehine köylü lehine esnaf lehine tavizlerin verilmiş olmasıdır. Bu kabul edilebilir bir şey değildir. Vergi önünde eşit değiliz. Kanun önünde eşit olmamıza rağmen vergi önünde eşit değiliz. Böyle bir vergi sistemini de bizim akademisyenler olarak hatta vergi hukukçuları olarak kabul etmemiz mümkün değildir. Zira gelirin tanımının değişmesi hiçbir şeyi ifade etmez. Önemli olan siyasi iradenin olup olmaması meselesidir. Türkiye'de vergilendirme konusunda siyasi irade; Türkiye'de ortanca seçmen köylü ve esnaf olarak kaldığı sürece ortaya çıkmayacaktır. Teşekkür ederim.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Gerçekten vergi reformunu kamu kesiminin büyüklüğü ile ilgili olarak özellikle devlet felsefesi açısından ele aldı. Piyasa ekonomisi yaklaşımı ile bağlantılı olarak irdeledi. Kendisine teşekkür ediyorum. Son konuşmacımız Üniversitemiz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı başkanı sayın Veysi Seviğ. Kendisi hem yetkin bir uygulayıcı hem de bir teorisyen olarak tasarıyı değerlendirecek. Buyurun sayın Seviğ.

Dr. Veysi SEVİĞ -Teşekkür ederim sayın rektör. Sayın konuklar ben burada, üçüncü günde, şu saatte kendimi bir başka yerde zannettim. Önce konuyu hangi açıdan değerlendireyim diye düşünürken ve planımı belli bir konu üzerinde yoğunlaştırmışken maalesef üzülerek söyleyeyim değiştirdim. Çünkü önce ekonomik açıdan kısa bir rakamsal veri verip sonra Meclis'te bulunan tasarının hukuki özelliklerini size arz etmekle yetineceğim. Efendim Ocak- Nisan içerisinde Türkiye'de kamu gelirleri ve giderletinde nasıl bir denge oluşmuş? Bakıyorsunuz toplam gelirler %29 oranında artmış. Bütçe dengesinde %8 oranında bir açık büyümesi var. Faiz ödemeleri %92 oranında artmış. Görünüş bu. Bu rakamlar benim değil. Demek ki Türkiye'de vergi gelirleri dört ayda %29 artarken faiz ödemeleri %92 oranında artmış. Vergiyi toplayıp, üzerine ilave edip birilerine bir şey veriyoruz. Bu kesin. Bunda hiçbir tereddüd yok bu rakamlarla. Vergi rekortmenleri açıklandı. Özellikle başkentte ilk yediye girenlerin rekortmenlik gelirleri menkul sermaye iratlarından. O vakit menkul sermaye iratlarını beyana dahil etmekle çok isabetli bir yol seçilmiş, faiz geliri elde edenler bu faizleri üzerinden rekortmen olmuşlar. İstanbul'da da bir tanesi maalesef bir kriminal olaydan dolayı da şu anda problem yaratıyor. Bu faizi kim ödüyor? Devlet ödüyor. Şimdi bakalım bu tabloyu sayın genel müdürümün, sayın müsteşarımın açıkladıkları gibi değiştirecek bir reform tasarısıyla karşı karşıya mıyız?19 vergi kanununda değişiklik yapması öngörülen ve iki kanun hükmünde kararname ile idareye bazı olanaklar sağlamaya yönelik tasarı büyük Millet Meclisi'nin gündeminde beklemektedir. Bu tasarının ağırlıklı bölümü Gelir Vergisi Kanunu'nu değiştirmeye yöneliktir. Çünkü mevcut tasarıda şunları görüyoruz. Gelir Vergisi Kanunu'nun 32 maddesi yeniden yazılmış, 30 maddesinde önemli değişiklikler yapılıyor. 11 tane geçici madde ekleniyor. Yani

toplam 73 madde yeni bir görüntüye giriyor. Gelir Vergisi Kanunu 140 maddeden oluşuyor. Bu maddelerin analitik değerlendirmesini yapmadan önce şunu arz etmek istiyorum. Hukuki açıdan bakarsak yeni bazı deyimlerle karşılaşıyoruz ve de çok önemli teknik hatalarla karşı karşıya kalacağımızı görüyoruz. Mesela 112.maddenin 2 numaralı fıkrası yok. 112.maddede neyi kaldırmış acaba idare; bunu göreceğiz, bilemiyoruz. Bazı ibareler getiriyor. Devlet güvencesindeki kayıt nedir? Böyle bir hukuki terim ne ifade ediyor? Açıklamıyor da böyle bazı dolambaçlı yoldan anlıyoruz ne demek istediğini. Bunların dışında Gelir Vergisi Kanunu'nda çok önemli bir değişiklik yapılıyor. Götürü usul kaldırılıyor, basit usul denen kayda alma için bir dizi önlem getiriliyor. Bu son derece yerinde bir uygulama. Götürü usulden yakınıyorduk. Siyasi baskı unsuru oluyordu. Basit usule geçilip önce ilk aşamada mükellefi üzmeden sıkmadan işlemlerini kayda almayı hedefliyoruz. Bunun dışında bir başka özellik getiriyor Gelir Vergisi Kanunu. Mükelleflere bazı rahatlıklar getiriyor .Onlara bazı imkanlar sağlıyor. Ama bunun yanında görüyoruz ki menkul sermaye iradı sahiplerini biraz daha korumayı hedeflemiş. Yani devletin borçlanmasından nemalanan kişilere biraz daha müsamahakar davranılmış, dolaylı yollarla imkanlar sağlanmış. Efendim ihtiyari beyan esasını kaldırıyoruz ama onu getirip başka bir maddeyle yeniden tedvin ediyoruz. Onun içerisinde istisna kapsamını büyütüyoruz, genişletiyoruz. Onlara diyoruz ki görünürde sopayı sırtına vuracağız ama bak üzülmeyin sizi koruyacağız. Yani böyle bir hava var , bu arada hiç olmayacak bir şeyle karşılaşıyoruz: Gelir Vergisi Kanunu af getiriyor. Ama bütün mükelleflere getiriyor çok önemli bir şey. Hem de iki ayrı af getiriyor. Diyor ki ben bir vergi miladı tespit ettim, siz elinizdeki paraları şu tarihe kadar şuraya getirirseniz bu devlet kaydına girmiş devlet güvencesinde bir servettir. Bunun geriye yönelik işlemini yapmayacağız. Bu bir güvencedir size diyor. Sonra diyor stoklarınızda mallar bulunabilir. Makine, tesisat. Bunları da gidin bir Oda'dan değerlerinin biçtirin getirin. Bunları da envanterinize alın bu da kabul. Bir de diyor sattığınız mallara fatura kesmemiş olabilirsiniz. Onları da alelacele faturaya bağlayın. Burada da diyor size hak tanıyoruz. Şimdi ben kafamdaki şu soruyu hep sormuşumdur. Hiç cevabı yok. Acaba bu adamlar bu faturayı kime verecekler? Böyle bir af getiriyoruz. Şimdi Gelir Vergisi Kanunu'nda çok şikayet edilen bir konuda tek bir değişiklik yapılmıyor. Bugün bir soru yöneltsem size, akademisyen değerli konuklara hiç biriniz doğru cevap veremeyeceksiniz. Matrahınız kaç para? Merak etmeyin 60 milyon Lira ile 40 milyon Lira arsında değişiyor. Şimdi ücretliyi vergilendirirken öyle sistemler geliştirmişiz ki ücretlinin matrahı nedir kendi bile bilmiyor, seçemiyor ve bundan dolayı da ücretlinin hem ekonomi dışında, kayıt dışında bir görüntüsü ortaya çıkıyor hem de ücretlinin kendisi ne olduğunun farkında değil. Bununla ilgili tek bir düzenlemeye yer vermiyorsunuz. Hemen şunu söylemeliyim, özel sektörde çalışan bir kişi vergi iadesinden tam yaralanmak istiyor ise eline geçen net paranın yaklaşık %20 fazlası kadar 5 konuda vesika temin edip vermek zorundadır. Yani adamın eline 100 Lira geçiyorsa 120 Liralık fiş ve belge vermek zorundadır. Bunun adına ücretliler bu kendilerine sağlanan hakkı kötüye kullanıyor sözcükleri söyleniyor fakat yasada, tasarıda tek bir düzeltme hükmü yok. Şimdi bakıyoruz tasarıda bir güzel olay, beyanname verme sürelerini kademeli hale getirmiş. Gayrimenkul sermaye iradı elde edenlere hemen senenin başında beyanname vereceksiniz diyor. Ondan sonra aşamalı yapmış. Gelir vergisinde ticari

kazanç, zirai kazanç, mesleki kazanç sahipleri mart ayında beyanname verecek. Fakat gayrimenkul sermaye iradı sahipleri Türkiye'de en fazla vergi kaybına neden olan grup. Bunun nasıl izleneceği konusunda hiçbir şey yok. Fakat çok önemli bir madde var. Serveti de vergilendiren bir önemli madde var . Kaynağı ne olursa olsun elde edilmiş ve vergisi ödenmiş bir gelirle elde edildiği ispatlanamayan bütün her şey gelir vergisine tabi tutulacak. Şimdi bu bir torba kadro. Bu torba kadronun bir takım hukuki sakıncaları çıkacaktır. Çünkü torba kadronun değerlendirilmesinde tek yetkili organ idare. İdare bugün denetim görevini tam yapamazken bu kişileri nasıl tespit edecek, nasıl değerlendirecek ve onlara karşı hangi siyasal düşünce ile hedef alacak ve onların üzerine gidecek. Şimdi burada belki bir istisna koyduk diyebilir sayın genel müdürümüz, sayın müsteşarımız. İstisnanın üzerinde bir emekli öğretmen evini satarsa satış bedeli ile alış değeri arasındaki 1198 emlak vergisi beyannamelerinde beyan edilen değer buna esas alınacaktır. Arasındaki fark vergiye tabi bir gelir olacaktır. Bu adam zaten enflasyondan bu gayrimenkulün yenisini alamaz, onun elinden bir miktar daha para alırsanız o adamı evsiz bırakıyorsunuz. Yani evini sattı diye cezalandırıyorsunuz gibi bir hüküm var. Bu hükmün tek uygulayıcısı Maliye Bakanlığı olacak ve bakanlığın denetim elemanları (denetim elemanları son derece titiz çalışıyor ama böyle gelir elde edenlerin gayrimenkul satışından mı elde ediyor, yoksa kumardan mı elde ediyor bunu bilemez) bu değerlendirmeyi yapıp vergi hasılatını bu madde ile artıracaklar. Şimdi gelip bir konu üzerinde düğümlenmek istiyorum. Gelir Vergisi Kanunu'nun tek göze çarpıcı maddesi 2.maddesinde gelir unsuru, gelire giren unsurlarla ilgili yapılan değişikliktir. İdarenin şu andaki denetim ve değerlendirme gücüyle paralellik arz edecek bir verimlilik bize sergileyecektir. Yani buradan verim sağlayamayız. Hemen burada bir konuyu söyleyebilirim. Övünçle ifade ediliyor . İşte kimlik numarası. Potansiyel vergi mükelleflerinin saygıyla selamlıyorum. Bu kimlik numarasından da vergi gelirleri almak tesadüflere kalmış. Bu madde çalışacak orada işte. Potansiyel vergi mükellefleri bu maddenin muhatabı olacaklar. Şimdi bu Gelir Vergisi Kanunu'n da (hedef kanun) burada bir özellik daha; sayın bakanımın ifade ettiği gibi geçici vergi kaldırılmak suretiyle yeniden tedvin edilmiş bir maddeye kavuşturmuyoruz aksine vergiye tabi olanlar peşin olarak vergilerinin ödeyecekler. Yeni bilançosunu verecek ve bilançosu üzerinden doğan karının %25'ini vergi olarak verecek ve artan oranı sonra tamamlanacak. Yani gerçek usule tabi olanlara da peşin vergiyi bir anlamda cari yıl içerinde ücretlerle paralel ödenen bir vergi haline getiriliyor. Ve böylece vergi gelirimiz buradan artacak ve şimdi Gelir Vergisi Kanunu'muzda esas hedefler bu. Vergi Usul Kanunu'na bakıyoruz. Vergi Usul Kanunu'nda zannedildiği kadar büyük olaylar yok. Vergi Usul Kanunu'nda esasında sahtekarlar, belge tahrif edenler çok mutlu bir sonla karşılaşıyorlar. Çünkü onların cezalarını azaltıyoruz. 5 yıllık cezayı 3 yıla indiriyoruz. Şimdi biraz duralım ve konuşalım bakalım. Hani bu vergi kaybına neden olan kara parayla haşir neşir olanları yakalayacağız. Vuracağız falan o tarafı. Hukuki olarak bunların 5 yıllık cezasını niye 3 yıla indiriyoruz? Sayın genel müdürüm kim istedi bu hükmü? Şimdi bir tarafa diyoruz ki bu belgeyi tahrif eden, defteri tahrif eden, kaldıran adamlar ekonomiye ve Türkiye'nin uluslar arası itibarına kara leke süren insanlar. Bunlara zaten kanunda bir ceza tertip edilmiş. Bu mu reform? Şimdi Vergi Usul Kanunu'nda bana göre önemli özellikler var. Uzlaşmayı sınırlı hale getiriyoruz. Uzlaşmanın

kısıtlanması ihtilafı artırıp yargıya taşıyacak bir olay. Bu yargıya taşıma olayında da biliniyor yargı zaten dolmuş. Ona sekiz misli daha yükü yüklediğiniz vakit bize ne ya işte yargı sekiz senede karar versin derseniz yargı çalışmıyor hale geliyor. Uzlaşmayı sınırlıyoruz, cezada indirim hakkı yok, uzlaşma komisyonları efendim artık kötüye kullanılıyor. Olabilir. Ama 3000 ihtilafı 2000 'ini uzlaşmayla hallediyordu idare ve vergiyi tahsil ediyordu. Yani tahsil edip kasasına sokuyordu. Enflasyonist ortamda şimdi diyoruz ki cezada indirim yok. Vergi ile ilgili olarak biz bu konuyu da kaçakçılık cezası kusur falan bunları uzlaşmaya tabi tutmuyoruz. Şimdi o vakit ne olacak ? Uzlaşma rutin bir müessese. Oradan yargı uzar yük artabilir. Şimdi bu aradaki müesseselerin kaldırılması konusunda bir çok görüş ileri sürülebilir. Ara müesseselerin çalışması eleştirilebilir. Ama ara müesseslerin çalışması ciddi hale getirilirse verimli çalışması sağlanabilir. Burada önemli bir hatayla karşı karşıyayız gibi geliyor. Bunun dışında Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bazı düzenlemeler yapıyoruz. Değerli konuklar Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemeleri Vergi Usul Kanunu ile paralel görmekte yarar var. Çünkü Kurumlar Vergisi Kanunu kurum olarak faaliyet gösteren birimlerin kazancını vergilendiriyor. Onlar daha çok bilanço üzerindeki rakamların bazı olanaklardan yararlandırılması suretiyle zannedildiği kadar ağır vergi yüküyle karşı karşıya kalmıyorlar. Bunu önleyebilmek için Vergi Usul Kanunu'nun 79.maddesinde bir değişiklik yapılması öngörülüyor. Burada çok kısa hattıyla bir şey söylemek isterim. Özellikle bazı menkul kıymet gelirlerinin elde edilmeden değer artışı dikkate alınarak bilanço karının tespiti yönünde hüküm getirilmiş. Vergi Usul Kanunu madde 279. Bu hükmün nasıl sonuç vereceği henüz pek iyi hesaplanmamasına rağmen şu anda buna karşı kurumlar özellikle mali sektör kendi tedbirini alma çabasında. Bunun ilk verimli sonuçlarını da bu seneki kurum beyanlarında görüyoruz. Kurum beyanlarından zannedildiği kadar vergi hasılatı elde edilemeyecektir. Yani nisan ayında verilen kurum beyanlarında bunun ilk böyle egzersizini görüyoruz. Kurumlar bu tedbiri alıyorlar. Şimdi burada alınan her tedbir, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından organize oldukları için rahatlıkla bertaraf edilmeye müsaittir. Kurumlar vergisinde istisnaları artırıyoruz fakat onları dolaylı istisnalarla korumaya tevessül ediyoruz. Fakat burada çok akılcı bir iş yapılıyor. Üretime dönük, yatırıma dönük kurumların istisnalardan bolca yararlanması için ek mevzuat düzenlemeleri gündeme getiriliyor. Yani bir tarafta kurumlar vergisi mükelleflerinin istisnalardan uzak tutulacağı havası verilirken ek mevzuatla onların üretime yönlendirilmesi teşvik ediliyor. Bu belki de akılcı bir iştir diyebiliriz. Katma Değer vergisi Kanunu'nda önemli bir değişiklik yok. Ufak tefek bazı değişiklikler var. Belediye Gelirleri Kanunu'nda yapılması gereken değişiklikler hiç ellenmemiş. Belediye gelirleri Kanunu esasında başlı başına bir reforma ihtiyaç gösteren ve gözden geçirilmesi gereken bir yasa. Burada çok önemli bir olay emlak vergisiyle ilgili olarak yapılan düzenlemeler. Değerli konuklar burada tabi yetkili arkadaşlarımızın bilgi vermesi için zaman da yeterli değil. Ama Belediye Gelirleri Kanunu'nda, Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklik veya öngörülen değişiklik mali idareye önemli yük getiriyor. Bu yetkiler eğer dikkatlice kullanılırsa objektif olarak uygulanırsa belki uzun vadede verimli olunabilir. Ancak bu yetkiler kullanılırken insan seçerek bu yetki kullanılırsa emekli memur, işçinin sahip olduğu bir ev dolayısıyla bir vergi ve cezaya muhatap olması öbür tarafta da kendisini

gizleyebilenin konuyabilenin ise bir vergi avantajı sağlaması mümkün olabilecektir. Bir kere rayiç değer uygulaması Türkiye'de hiç başarılı olamamıştır. Bunun için emlak vergisinde tüzükle bir vergi değeri ilkesi uygulanmıştır. Ancak bu vergi değeri modern, enflasyonu izleyebilecek bir oranlılığa kavuşturulamadığı için vergi değeri devamlı gerçek değerin çok altında kalmış, belediyeler de bu konuda pek böyle umursar bir tavır almamışlardır. Şimdi rayiç değerin esas alınması halinde burada belediyelerin bu işi bizzat kontrol edip rayiç değeri yükseltmesi söz konusu olamayacak ama Maliye Bakanlığı bunu bir denetim aracı olarak kullanabilecektir. Türkiye'de emlak kayıtlarının olmadığı, tapu sicillerinin gerçeği yansıtmadığı, belediyelerin konuya ciddi bakmadığı bir alanda rayiç değer uygulamasının getireceği sonuçların pek hoş olacağına inanamıyorum. En azından bu konuda çıkacak sorunların gereksiz yere bazı vatandaşlarımızı sıkıntıya sokacağını, bazılarının da kahkaha ile gülmesine neden olacağını düşünüyorum. Kişisel görüşüm budur. Diğer bazı vergi kanunlarında yapılan değişiklikler alimilit bazı fırça darbeleri ile geçiştirilmiş ve bazı böyle aflı üstlü düzeltmelerle olay atlatılmıştır. Şimdi bütün bunlardan sonra vergi kanunlarının hukuki cephesine bakarsak Anayasa'nın emredici 73.maddesiyle uyumlu hiçbir hükmün içerisinde yer almadığını görüyoruz. Yine içine bakarsak hukuk tekniği açısından tasarının hatalarla, defolarla dolu olduğunu görüyoruz. Vergi tekniği açısından ele aldığımız vakit öyle söylendiği, süslendiği kadar pek albenisi olan bir tasarıyla karşılaşmadığımızı görüyoruz. Sadece madde transferleri olan ve de parlak sözlerle yaldızlanmış bir cildi olan içi yazısız kitaba benzetebiliyoruz. Burada belki üzerinde biraz durulabilecek bir husus, çok bağırılan bir husus hisse senedi ile oynayanların bu elde ettikleri kazancın vergi ağına alınabilmesini sağlayan düzenlemeler. Yani kanunda öngörülen bazı istisnaların kaldırılması. Şimdi Türkiye Borsası'nda oynanan, yapılan işlemlerin iki vergi kanunu ile düzeltilmesi mümkün değil. Yani oradaki işlemlerin çok derin, türevsel yani derinliği olan, (Sevim Görgün Hocam bazen mali piyasa derinliği konusunda bize soru da yöneltir) bu mali piyasa derinliği derken, esasında kazancın böyle yansıtılarak kapatılmasına, perdelenmesine neden olan hususların, diğer hukuki düzenlemeler takviye edilmediği sürece iki vergi maddesiyle elde edilip değerlendirilmesi mümkün değil. Olsa olsa ne olur? Kanunda o var zaten; alım satımına sembolik bir vergi getirirsiniz. Binde bir, yüzde bir falan. Bunda artık nasıl olur, nasıl uygulanır ? Bilemiyoruz. Bütün bunlara baktığımız vakit tasarının gerçek yüzü ortaya çıkıyor. Ekonomik verimliliği olmayacak, hukuki açıdan ise eleştirilecek ve de mevcut uyuşmazlıkları nisbi ile artırabilecek bir tasarı ile karşı karşıyayız. Hayırlı olsun. Teşekkür ederim.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Evet sayın Seviğ'e teşekkür ediyoruz. Biraz tasarıyı hakikaten olumsuz yönlerini ön planına çıkararak değerlendirdi. Tabi bu tartışmaya girdiğiniz zaman çok uzayabilecek bir tartışma. Bu konuda tabi gelir idaresinin de cevap hakkı var. Ancak bizim süremiz de sınırlı.Sözü uzatmadan soruları rica ediyorum. Yalnız sorular için 15 dakika bir süre ayıracağım. 15 dakikada kaç kişi söz alırsa onda bitireceğim. Ondan sonra da sayın konuşmacılara söz vereceğim. Sırasıyla sayın Nadaroğlu. Ben genç aynı sistemi izleyeyim. Yazayım. Sayın Nadaroğlu, sayın Bildirici. Ben bazen isimleri bilemiyorum, özür dilerim. Doğan Şenyüz Bey, sayın Saban, sayın Akay, sayın Türkmen, sayın Tuncer,

sayın Ceyhan. Başka soru yöneltmek isteyen. Sayın hocamızdan başlıyoruz. Buyurun sayın hocam.

Prof. Dr. Halil NADAROĞLU -Sayın başkan, ben önce genelde sonra özelde bir iki noktaya değinmek istiyorum. Bu bir maliye sempozyumu. Burada panelde yer alan arkadaşlarımın idarede olsalar dahi akademisyen kimlikleri var. Anayasal mali düzeni çok daha geniş bir perspektif içinde ele almamız gerekirken mesele dönüyor dolaşıyor Meclis' teki kanun tasarısına geliyor. Bu ayrı bir konu. Ama bunu yaşadık. Geçen hafta cuma günü Yüksek Ticaretliler' in Vergi Kongresi'nde de ki sayın genel müdür de oradaydı. Konunun başlığı "Vergileme ve Gelir Dağılımı". Hiç kimse bununla irtibatlanmadan Meclis'teki tasarı. Bir ikaza ettim, iki ikaz ettim, üç ikaz ettim, sonunda teslim oldum. Yapacak başka bir şey kalmamıştı çünkü. Bu bir. Bu gibi şeylere bu sempozyumların disiplini açısından dikkat etmemiz gerekiyor. İkincisi terminolojik bir şey, özellikle genç arkadaşların dikkatine sunmak istiyorum. Bu bir reform mudur değil midir tartışması meydana geldi. Bunu sayın bakan ile de konuştuk, bu aslında bir revizyondur, köklü bir revizyon. Reform çok daha büyük bir olaydır. Yeniden teşkil etmek köklü değişiklik. Ama reform önemlidir, revizyon önemsizdir gibi bir konu da yok. Köklü bir revizyon da en az bir reform kadar önemli olabilir. Bu itibarla bunun doğrusu da budur. Bunu bu şekilde ifade etmekte yarar var. Yine artık konuşmacılar hep o noktaya ağırlık verdikleri halde sadece sayın Akalın biraz daha farklı bir yaklaşım sergiledi. Bu tasarıda çok önemli bir değişiklik; önce sayın müsteşar konuya değindi, gelirin tanımında yapılan değişiklik. Burada iki büyük tehlike var. Bunu sayın bakanla da çok tartıştık. Fakat bir türlü anlaşmamız kabil olmadı. Bu maliye teorisinde bildiğimiz safi gelir teorisini buraya getiriyor. Halbuki bu kaynak teorisi var ve bir de uygulamaya intikal etmiş kazuistik yöntem, yani teker teker sayıp ne olduğunu ne olmadığını orada açıkça belli etmek yöntemi var. Şimdi burada getirilen sistemin bir büyük tehlikesi şu. Satır arasında sayın müsteşar dedi ki iddiayı ispat külfetini karşı tarafa yüklüyoruz. Hukukun genel bir kuralıdır. Müddei iddiasını ispatla mükelleftir. Şimdi iddia eden kimse, iddiasını ispat etmiyor, aksini sen iddia ediyor ve mükellefe bırakıyorsun. Bu çok büyük hukuki sakınca yaratacaktır. Ve mali bir işkenceye, mali bir engizisyona sebebiyet verebilecek şeydir. Bu amaçla getirilen capital gain, sermaye kazançları vergisi; bunu biz uyguladık. 1985'te kalktı bu sermaye kazançları vergisi. Yeni baştan bunu uygulamaya koymanın pratikte ne gibi bir yararı olacaktır. Dolayısıyla ben bunu yeterince kavrayabilmiş değilim. Tabi bunu böyle konuşurken bu Meclis'e sevk edilen tasarıda çok olumlu noktalar da var. Yani bunu göz ardı etmemek lazım. Bu tür konuşmalarda hep aleyhte bulunuyoruz. Ama çok lehte olan, çok doğruyu yansıtan hükümler de var. Bunları bir tarafa koyuyoruz. Eksikliklerden bir tanesi de enflasyon muhasebesi konusu. Ama enflasyon muhasebesi konusundaki tercihin vergi açısından veya ekonomik nitelikli olmadığını ve siyasal bir tercihi yansıttığını en yetkili ağızlardan bizzat dinledik. Hatta çok dikkatli okursanız tasarının gerekçesinin üçüncü maddesinin birinci fıkrası ile son maddesinin ikinci fıkrasında bunu görürsünüz. Diyor ki Hükümet, efendim biz hedef olarak enflasyonu düşürmeyi hedefledik. Dolayısıyla enflasyon muhasebesini koymaya gerek yok. Nasıl olsa bunu düşüreceğiz diyor. Yirmi senedir Türkiye'de iş başına gelen bütün hükümetler lafa enflasyonu düşürmeyi hedefledik diye başlarlar. Hiç de böyle bir

şey düşmedi şimdiye kadar. Dolayısıyla bu siyasi bir yaklaşım. Bunu ben vergi hukuku açısından değerlendirmiyorum. Son bir nokta, çok mutlulukla müşahade ettim. Güneri Akalın arkadaşımız vergi hukukunu müşahade etti. Vergi hukuku ile barıştı kendisi. Ben bunu çok önemli bir gelişme olarak addediyorum ki bundan sonra bu konularda daha ayrıntılı görüşmeler yapmamız mümkün olacak. Teşekkür ederim sayın başkan.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Teşekkür ederim sayın hocam. Sayın Bildirici.

Prof. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ -Teşekkür ederim sayın başkan. Ben esasında süreden tasarruf etmek amacıyla hemen sorularımı yöneltmek istiyorum. Esasında bunlar sorudan çok bir açıklama isteme olayı. Birincisi sayın Nadaroğlu hocam da bahsetti; bu tasarıda en önemli değişiklik gelirin tanımı olayı. Ben öncelikle sayın Saygılıoğlu'ndan biraz daha net bilgi istiyorum. Şimdi Türkiye'de tabi azınlık hükümetinin hazırladığı bir tasarı var ve burada da 1950'den 1998 yılına kadar uygulanan gelir tanımı değişiyor ve sayın müsteşarın söylediği gibi de burada ispat yükü olan değiştiriliyor. Böyle bir durumda acaba bir geliri tanımlarken veya tanım değişikliğine giderken eski tanım üzerinde kalıp ta daha önce de vardı zaten gelirin unsurlarında bazı değişiklikler yaparak sair kazanç ve iratlar var geniş olarak, orada bazı saymalar yaparak aynı tanım üzerinde duramaz mıydık? Çünkü toplumun çok geniş kesimlerini bu madde değişikliği, bu gelirin tanım değişikliği etkilemektedir. İkinci bir olay Türkiye'de Maliye'nin direkt denetim yapabileceği gelir ve kurumlar vergisi mükellefi sayısı çok az. 100,000 civarında veya 85,000. oysa milyonlarla ifade edilen mükellef sayımız var. Şimdi böyle bir durumda ve bir de servetinde Türkiye'de artış olan mükellef sayısı işte onmilyonlarca aile düşünülen ülkemizde yani belki de yüzbinlerle ifade edilen sayıda. Şimdi böyle bir durumda isek yüzbinlerle ifade edilen bir kesimi devletin kontrol etme imkanı var iken on milyonlarca kesimi acaba rahatsız etmek nasıl olur. Bu gelir tanımı üzerinde lütfen teorisyen arkadaşlarımızdan da Güneri Hoca'dan da o konuda şey yapıyorum. Yani bu konuyu farklı bir şekilde ele alabilir miyiz? Kaynak teorisini fazla değiştirmeden. İkinci bir konu, tabi tasarıda götürülük sistemi değişiyor. Yani basit sisteme geçiliyor. Ama yine de burada da bir defter tutma olayı söz konusu. Acaba onu da daha basit bir şekilde defter tutmaksızın sadece beyanname vererek çözemez miyiz? Teşekkür ederim.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Teşekkürler sayın Bildirici. Efendim, sayın Doğan Şenyüz. Buyurun efendim.

Doç. Dr. Doğan ŞENYÜZ -Teşekkür ederim sayın başkanım. Benim sorumun bir kısmını Veysi Bey açıkladı ama sorumun asıl muhatabı Nevzat Bey. Sorum gelirin tanımının değişmesi ile ilgili. Şimdi emlak vergisi konusuna giren emlakların alım ve satımı yıla bakılmaksızın arada fark ortaya çıkması halinde vergiye tabi oluyordu. 98 yılındaki emlak vergisi beyanları maliyet bedeli olarak dikkate alınacaktır. Acaba bundan sonraki dönemlerde dört yıllık dönemlerde yapılacak yeni emlak vergisi beyanları yeni maliyet bedeli olarak kabul edilecek mi? Edilmeyecek mi? Sorumun birinci yönü bu. Bununla bağlantılı ikinci bir soru yöneltecegim. O da emlake sahip olan kişi vefat ettiğinde bunun veraset ve intikal

vergisini mirasçıları ödeyecek. Veraset ve intikal vergisinin matrahını mirasçılar beyan edecek. Şimdi bu durumda mirasçılar veraset ve intikal vergisi beyanına uygulanan oranla bunun gelire tabi olması halinde uygulanan oran farklı olduğu için mirasçı yüksek bir değer beyan ederse yani müteveffanın beyan ettiğinden daha yüksek bir değer beyan ederse acaba biz müteveffaya bir vergi mi salacağız? Ölmüş olan bir kişiye vergi mi salacağız? Yoksa yeni dönemde bu veraset ve intikal vergisi beyanı maliyet bedeli olarak mı dikkate alınacaktır? Teşekkür ederim.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Teşekkür ederim sayın Şenyüz. Efendim sayın Nihal Saban. Buyurun.

Doç. Dr. Nihal SABAN -İlk sorumu ben sayın müsteşara yöneltmek istiyorum. Kendileri gelir unsurunun değiştiğini ve ayrıca burada ispat külfetinde bir değişiklik olacağını söylediler. Şimdi önce şunu belirtmek gerekiyor. Gelir Vergisi Kanunu sistematiği içinde bir gelir tanımı yoktur. Sistem içinde sadece gelirin unsurları sayılmıştır. Böyle bir düzenlemede gelir unsurunun değiştiğini söylemek çok doğru bir yaklaşım değil. İkincisi ispat külfetinin değiştiği. Usul hukuku sistemi içinde herkes iddiasını ispat külfeti altındadır. Ayrıca bir takım karineler getirilebilir. Yeni oluşturulan sistem ispat külfetini değiştirmez. Çünkü idare tarhiyat yaparken belli bir kaçak olduğu ya da bir biçimde ortaya çıktığı varsayılan matrahı bulmak ve onun üzerine sormak zorundadır. Yani idare belli bir matrahı bulup kendine düşen ispat külfetini yerine getirip, bunun karşılığında karşı tarafa aksini ispat külfetini yüklemek durumundadır. Diğer sorum sayın Saygılıoğlu'na. Gerçi kendisi burada söz etmediler ama tasarının genel yapısı içinde bir takım maddi hatalar var. Özellikle hukuk açısından bakıldığında. Ben şunu sormak istiyorum. Tasarıda oluşturulan vergi ziyaı suçu geçmiş dönemdeki kusur suçunun yerine ikame edilmiştir. Ve bu biçimiyle de kusur suçunun yasada tanımı olmadığı için çok açık maddi unsuru olmayan bir suç oluşmuştur. Acaba bu konuda ne düşünürler? Teşekkür ederim.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Teşekkürler sayın Saban. Sayın Akay buyurun. Erkan Akay ayrıldı galiba. Evet sayın Nedim Türkmen buyurun.

Nedim TÜRKMEN -Benim sorum sayın Akalın'a. Türk vergi sistemini değerlendirirken Amerika ile karşılaştırmada bulundunuz. Türkiye'de vergi sisteminin haksız kazanca neden olduğu ve ekonomik yapıyı zorladığı, Amerika'da işte vergi tabanının geniş olduğu ve kayıtdışı ekonominin kayıt altına alındığını söylediniz. Geçen hafta IRS'nin açıkladığı rakamlara göre Amerika'da vergi kaçağı son yılın en yüksek seviyesine ulaşmış. Aynı eğilim OECD ülkelerinde de var. Şimdi bunu Amerikalılar'ın vergi ahlakının bozulduğu şeklinde mi anlamamız gerekiyor? Yoksa oradaki vergi sisteminin ekonomik yapıyı zorladığı şeklinde mi? Teşekkür ederim.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Evet sayın Tuncer. Buyurun.

Mehmet TUNCER -Teşekkür ederim. Benim sorum Nevzat Bey'e ve Erdoğan Bey'e olacak. Bilindiği gibi yasaların yapılması ve uygulamalarının belirlenmesi süreçlerinde belirli kesimlerden açık veya gizli olarak baskılar gelir ve onların muhtemel tepkileri dikkate alınır. Bu çerçevede yasalaşan tek vergi

uygulamasının uygulamaya geçiş süreçlerinde ve Meclis'te bekleyen Genel Kurul'da bekleyen vergi tasarısındaki açık veya gizli baskıların etkinliği ve etkisizliği konusunda ne söyleyebilirsiniz. Çok genel olarak. Teşekkür ederim.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Evet sayın Ceyhan. Buyurun.

Burhan CEYHAN -Teşekkür ederim sayın başkan. Efendim ben Türk anayasal mali düzeninin temelindeki temel sorunun ne olduğu konusunda sayın müsteşarıma soru yöneltmek istiyorum. Temel sorun acaba gelirin yetersizliği midir? Giderlerin, harcamaların aşırı şekilde büyümesi, kartopu gibi sürekli artması, açıkların oldukça kapatılması mümkün olmayacak derecede büyümesi midir? Bu soruyu sorarken esasen uygulamadan gelen bir akademisyen olarak şunu arz etmek istiyorum. Türkiye'de 1994 yılından itibaren bir yıl hariç olmak üzere bütçe gelirlerinde sürekli olarak bir artış meydana gelmiştir. Ancak buna rağmen bütçe açıklarında da reel bir artış görülmektedir. Gelirlerimizi, vergi gelirlerimizi iki misli artırmış olsak, bu şartlar içerisinde acaba bütçe giderlerimizi karşılamak imkanına sahip olabilecek miyiz? Benim anladığım kadarıyla bütçe hakkını sadece vergilerin kanuniliği noktasından ele almak fevkalade yanlış olacak diye düşünüyorum. Esasen bütçenin, bütçe hakkı harcamaların yerindeliği hukukiliği ve verimliliği konusunda değerlendirilmelidir. Arz ederim teşekkür ederim.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Böylece soru bölümünü tamamlamış bulunmaktayız. Ben şimdi tekrar panele katılan panelistlere sayın müsteşarımdan başlamak üzere söz veriyorum. Buyurun sayın müsteşarım.

Erdoğan ÖNER -Sayın başkanım, değerli konuklar. Tabiatıyla konuşulacak çok şey var. Ama vaktimiz de kısıtlı. Şimdi bir anda her şeyin düzelmesini beklemek hele bunun bir tasarı ile gerçekleşmesini ummak son derece hatalı olur. Bunlar bu konuda atılan önemli adımlardır. Zaten bugüne tedrici olarak gelmiştir. Bunların yine düzeltilmesi tedrici olacaktır. Dolayısıyla yapılan tenkitlerde bilhassa tasarı ile ilgili yapılan tenkitlerde uygulamalar yapıldıkça, uygulamalar geliştikçe, oturdukça bu tenkitlerin daha da azalacağını ümit ediyoruz. Bu konuda söylenebilecek, maddelerle, tasarılarla, kanunlarla ilgili çok şey var ama burada müsaade ederseniz bunlara girmiyorum. Çünkü her birinin kendine göre bir şeyi var, gerekçesi ve gelişimi var, bir yapısı var. Ülkemiz kalkınan bir ülke. Niye bu hale geldik diye önce bir bakmamızda yarar var. Önce vaktiyle bizim sıkıntımız hep bugüne kadar kaynak yetersizliği. Yani ülkemizin kalkınması lazım. Bunu bir ara dış kaynaklarla, önce dış borçlanmayla sonra dış borçlanmayla sağlamaya çalışmışız. Ama bunun getirdiği krizlerle karşılaşmıştık. İşte 58 krizi, 70 krizi, diğerleri. 78 olayları olmak üzere. Daha sonra 80'den sonraki gelişmelerde bu dış borçlanma ile ilgili problemlerin çözülmesinden sonra karşılaştığımız olay iç borçlanma ve bunun getirdiği sıkıntılar. Kamu finansmanı alanında sıkıntılar yaşıyoruz. Dolayısıyla bu konunun çözülmesi lazım. Şimdi böyle bir anda bir problem dururken birden bire bütün hükümlerin en adil şekilde uygulanacağını söylemek gerçekçi olmaz. Ama bu tasarıyla bu konuda önemli bir adım atılmıştır ve konuşmamda belirttiğim gibi tasarı tek başına yeterli değildir. Bunu uygulayacak olan idaredir. Yani idarenin uyguladığı oranda ve toplumunda benimsediği oranda bunların başarılı olma şansı vardır. Şimdi ben müsaade ederseniz bu genel ifadelerden sonra sorulara geçmek istiyorum. Bu sayın

Nadaroğlu Hocamızın da buyurduğu gibi gelirin tanımındaki değişiklik gerçekten en önemli değişikliklerden bir tanesi ve tabi bunun iyi anlaşılması lazım. Bu konuda tartışmalar da var. Yani bunun Amerika'da vaktiyle uygulandığı ve eski bir uygulama olduğu, hatta terk edildiği gibi şeyler var. Ama burada tabiatıyla hocamın üzerinde durmak istediği konu idarenin bunu çok dikkatli uygulaması, dikkatli uygulamadığı takdirde bir takım tehlikeleri de beraberinde getirebileceği yani keyfiliği yahut tarhiyatlarda keyfi tarhiyatlara da yol açabileceği şeklinde... Ancak idare artık bundan sonra diğer gelir unsurlarıyla bağlantısı olmayan veya diğer bir arkadaşımızın söylediği gibi intikal vergisine, veraset vergisine tabi olmayan bir şekilde izah edilemeyen bir geliri olduğu, harcama veya tasarrufu olduğu takdirde bunu idare ele alıp bir tarhiyata tevessül ettiğinde mükellef bunun aksini iddia edebilecektir, yani bu veraset ve intikal yoluyla olduğunu iddia edebilir veyahut mevcut gelirleri ve belgeleriyle şey yapabilir yani buradaki ispat külfetinden anlaşılması gereken şey artık mükellefleri biraz daha belge düzenlemeye ve kendileri ile ilgili vaki olacak suallere karşı hazırlıklı olmaya sevketmesidir. Yani buna karşı hazırlıklı olmasıdır. Şimdi, tabii Nevzat bey daha etraflı bilgi verecektir, bu şey konusunda, gelirin tanımı konusunda yoğunlaştığı, bu gelirin tanımında bir hususu daha ilave etmek istiyorum zaten vergi kanunumuzda bu bir yerde mevcuttur. Vergi Usul Kanununun 30. Maddesinin zannedersem 7 numaralı fıkrasında bu vardır. Burada yapılan şey bunu bu haliyle, bugünkü haliyle pek işlemeyen işletilemeyen bu olayı biraz daha düzenlemektir, esaslarını düzenlemektir, matrahını düzenlemektir, kapsamını düzenlemektir, bu yapılmıştır. Arkadaşlarımız, bir son konuşmacı arkadaşımız, temel sorun gelirlerin yetersizliği mi, giderlerin fazlalığı mı diyor, dediler. Tabiatıyla, bu, ülkenin yapacağı faaliyetlere bağlı. Yani, kalkınan bir ülke ise, bu da ona göre harcamaları yüksek olacaktır, vereceği hizmetlere bağlıdır. Esas problem buradan gelmektedir, gelirlerin yetersiz olmadığı söylenebilir, dediğim gibi elli kat trilyonluk bir milli gelirde, işte dokuz kat trilyon demek ki yüzde on sekizi belediyelere verilen payları ve fonlara verilen payları da koyduğumuzda yirmi iki yirmi üçünü biz şeyden alıyoruz, mükelleflerden alıyoruz. Bu yeterli bir oran gibi görülebilir ancak tabiatıyla gelişmemizi ve büyümemizi sağlamak için de bizim bunu devam ettirmemiz lazım, öte taraftan bütün bunlara rağmen bu orana rağmen biz giderlerimizde hizmetlere kaynakları tahsis edememe gibi bir sıkıntı ile karşı karşıyayız yani bu borç probleminin çözülmesi gerekiyor. Bir de çok iddia edilen bir şey var bu giderler fazla mı diye, bir taraftan bakarsanız giderler fazla gibi görülebilir, bunun örneklerini de görebiliriz, kadroda görebiliriz, diğer harcamalar da görebiliriz ama bunların fazla bir ben şahsen yekun tuttuğunu zannetmiyorum. Bugün hizmeti iyileştirmek istersek aslında mevcut kadro dahi Türkiye'de fazla değildir. Bunun dağılımında problemler vardır, veriminde sıkıntılar vardır, verimsizdir daha verimli hale getirilmesi, iyi eğitilmesi, iyi çalıştırılması gerekir. Ama Türkiye'de diyelim, en önemli kamu hizmetlerinden biri olan öğretmende, bizim dört yüz bin, dört yüz kırk bin tane öğretmenimiz vardır. Emsal ülkelerde, bugün İngiltere'de bir milyon öğretmen vardır. Bunlar merkezi idarede görülmez, şeyde görülür, mahalli idarede, Fransa'da keza bir milyon öğretmen vardır. Aşağı yukarı

bizimle nüfusları aynıdır. Geçenlerde, işte, sekiz yıllık eğitim yoluyla eğitimi iyileştirmeye kalkıştık bunun gerektirdiği 195.000 tane yeni öğretmen ihtiyacı çıktı. Yani, hizmeti düşük kalitede vermek de var, ama iyi yapmak istediğimiz zaman öğretmen ihtiyacının hiç de şey olmadığını görüyoruz ama aynı Milli Eğitim Bakanlığının da öğretmen fazlası da vardır. Büyük şehirler de okula gitmeden ders alan öğretmenler de vardır. Veya İki gün giderek alanlar da vardır Yani, hem bir yanda israf var gibi görülür ama öbür yanda her alanda ihtiyaç ta vardır, tüm şeylerde ve esas burada şeyimiz bizim borçları azaltmak suretiyle, bu topladığımız vergileri hizmetlere sarfetmemizdir, esas problem. Ben diğer konulara girmiyorum, enflasyon muhasebesi, emlek satışı dolayısıyla takip beyanlarında da emlâk beyanı iktisap maliyeti olacak mı, aradaki fark vergilenecek mi, ölüye vergi salınacak mı gibi hususları ben Nevzat bey arkadaşıma bırakıyorum, teşekkür ederim.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Sayın Saygılıoğlu'na sözü veriyorum. En çok soruya kendileri muhatap oldular. Buyurun sayın Saygılıoğlu.

Doç. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU -Teşekkür ederim, sayın Başkan. Sayın Akalın hocamla, Seviğ üstadımın özellikle değerlendirmelerinden başlayarak sorulara çok kısa cevap vermek istiyorum. Şimdi, aslında sayın Aka'n gerçekten sözüne başlarken optimal devlet büyüklüğü ne olmalı diye oradan başlamalı dedi, son derece yerinde bir tespit. Daha akademik bir platform olduğu için birazda o şapkayı taşıyan birisi olarak rahatlıkla bu değerlendirmeye yürekten katılıyorum. Bu anlamda söyleyecek bir şey yok. Arabayı atın önüne koşmak şeklinde de değerlendirdi. Fakat bir hususu ifade edeyim yani vergi gelirini artırma diye ısrarla üç dört madde halinde de sıraladı. Bu mali gayesi olan ve akmayı öldüren bir tasarı anlamında değerlendirdiği için söylüyorum. Bu sistemde vergi adaletini sağlayıcı veya vergi yükünü dengeli dağıtıcı amaç vardır. Vergi yükü şu anda yüzde yirmi dolayında. Sayın Müsteşarımızda net rakam olarak ifade etti bu olayı brüte getirdiğimiz zaman rakam yüzde yirmi dolayında. Yüzde yirmi vergi yükü Avrupa Topluluğu OECD ülkelerine baktığımız zaman, fena bir yük değil. Altını kalın çizgilerle çizerek ifade etmek istiyorum değerli arkadaşlar, yükün dağılımı kötü. Yükün seviyesi kötü değil. Aksine batıda, özellikle İskandinav ülkeleri seksenli yılları, doksanlı yılların başını tam aksine oranları indirmek suretiyle, vergi yükünü azaltmak yönünde gayret sarfetmiştir. Buradaki olay, yükü artırmak değil, yükü dengeli dağıtmaktır, nitekim sayın Seviğ üstadımda o konuda bunun arkasında gelir sağlamaktan başka . bir şey yok, ben de bir şey söyleyeyim, tam böyle yeri gelmişken. Bugüne kadar onlarca tasarı hazırlığında bulundum belki. işin içinde yıllarca çalıştım ama getirisini, fiskalitesini somut olarak yapamadığımız en ilginç tasarılardan biri. Niye, bu bir çerçeve kanunu, kapıları kapatma kanunu. Diyelim ki bu otelde, şu binada bir hırsız var. O hırsız şu ki, onu aramak yerine, kapıları kapatıp tedbir almaktan başka bir şey değildir. Bu konuda hedef bir kitle tayin edip şu kesimde şu kadar, bu kesimde bu kadar vergi getirisi elimizdeki şeylere göre vergi getirisi beklenmesi söz konusu değil. Yani, bunun tam anlamıyla bir alt yapı kanunu olduğunu özellikle ifade etmeye çalışıyorum. Bu arada, özellikle sayın Seviğ

üstadımın oldukça katı ve ağır bir değerlendirmesiyle karşı karşıya kaldık. Halbuki öyle anlaşmamıştık, o da ayrı bir mesele. Tabi üstadım olduğu için bir şey de diyemiyoruz ama yine müsaade ederseniz bir iki şey söylememde yarar var. Şimdi, Vergi Usul Kanununda cezalar beş yıldan üç yıla indiriliyor biz burada sanki hırsızları korur hale geldik. Beş yıl ceza yiyen kaç kişi var. Beş gün ceza yiyen kaç kişi var, arkadaşlar. Yargıya giden her kanunun yüzde doksan sekizi, doksan beşi ister ceza davalarında , ister vergi davalarında idarenin aleyhine sonuçlanıyorsa hiç mi burada birilerinin suçu yok. Ankara Ticaret Odası Başkanı tüccar hapishanesi mi yapıyorsunuz dedi, üstat da kalkmış diyor ki cezaları indiriyorsunuz, birinden biri ters yanlış. O anlamda bir değerlendirmeyi dikkatle ele almak lazım. Uzlaşma müessesesi kaldırılıyor diye ısrarla, bu bizim camiadan, meslektaş grubundan bu değerlendirme geliyor. Eski bir denetim elemanı olarak çok yaşadığım için söylüyorum. Şimdi bir mükellefin hesaplarını inceliyorsunuz, iki tane matrah farkı buldunuz birinde bir faturayı deftere kaydetmemiş diyelim 100 lira, bir başka şeyden de randıman yapıyorsunuz o da diyelim 200 lira matrah farkı buldu. Toplam 300 lira matrah farkı. Bu mükellef 300 lira için vergi dairesiyle uzlaşmaya geliyor. Halbuki 100 lira, fatura deftere kaydedilmemiş. Çok net. Bunun için benim yani uzlaşacağım bir şey yok. Maddi deliller veya kanuni ölçüler dediğimiz şeyiyle, kanuni ölçülere ve maddi delillere dayalı olarak amortisman oranını yüksek ayırmış. Belli bir faturayı deftere gider kaydetmiş veya fazla kaydetmiş, gelir faturasını gizlemiş, buna benzer tespitleri niye uzlaşalım değerli arkadaşlar. Bizim yapmaya çalıştığımız budur, onun dışında ihtilaf konusu olan, randımandı diğer yoruma açık, madde yorumlarına açık konularda uzlaşalım, ne kadar uzlaşırsak o kadar da cezada uzlaşmış sayılıyoruz diyoruz. Uzlaşmayı kaldırmıyoruz. Ceza verginin bir türevi. Ben cezada ne kadar uzlaşıyorsam ona bağlı olan vergide, şey vergide ne kadar uzlaşıyorsam ona bağlı cezada da uzlaşmış oluyorum. Kurumlar vergisi hasılatının düşüklüğünü bilmiyorum yanlış mı anladım üstat Vergi Usul 279'a bağladı veya yeni tasarının 56ıncı maddesine. Ben o bağlantıyı kuramadım. Elimizde rakamlar var, bu sene ki Kurumlar Vergisi tahsilatı hedefimiz 800 trilyon. Biraz evvel konuşmamda da söyledim. Global olarak özellikle gelir vergisinde reel artışımız çok yüksek. Bunu yüzde on beş , on altı ila dahilde alınan, Katma Değer Vergisi oluşturuyor. Tabii, ithalata dayalı büyüme, iç talebe dayalı büyüme bizim katma değer vergisini de etkiliyor, bunu inkar etmek mümkün değil, ekonomik şeyde var. Kurumlar vergisinde sorun geçen yıl bayrakturlığını bazı kesimlerin yaptığını, yaptığı ve benim dost ve hazinede bulunan bir görevli olarak şiddetle, ısrarla karşı olduğum kağıtlara, kamu kağıtlarına yüksek stopaj getirilmesidir. İstanbul Sanayi Odasının bile bilanço portföyünün yüzde altmışı, bilanço kazançlarının yüzde elli beş, altmışı faaliyet dışı gelirlerden oluşuyor. İstanbul Sanayi Odası, Türk sanayiinin yüzde ellisine hükmediyor. O beş yüz büyük kuruluşu. Niye? Toplam şeyi, kazancı yükseltmek ya da o cazibeden yararlanmak istiyor. Kendi bireysel kararları açısından son derece yerinde bir tavır ancak sorun şurada, özellikle yüksek stopaj oranları, yüksek stopaj oranları hiçbir fiktif yarar, hiçbir gerçek yarar sağlamıyor. Aynı şekilde kamu kağıtlarının faiz maliyetlerine biniyor. Bütçe giderleri artıyor, bütçe genel

müdürümüz burada, herhalde beni teyit eder, öbür tarafta da benim sanki bir şey elde ediyormuşum gibi vergi gelirlerim artıyor. Kağıt üzerindeki bir operasyon. Hatta, stopaj oranını artırdıkça riskten dolayı, yani o piyasayı yaşadığım için söylüyorum, riskten dolayı faiz maliyetleri artıyor. Piyasa, bildiğiniz gibi net getiriler üzerine oluşur, faiz piyasası. Bu anlamda stopajın yüksek olması dolayısıyla mahsupların yapılması kurumlar vergisi hasılatını, 98 yılı hasılatını etkiliyor. Ancak, bizim aynı şekilde akaryakıt tüketim vergisi hasılatımızda etkileniyor. Bakın siz söylemiyorsunuz, ben söylüyorum. Bu eksilere bakıp, diğer artıları göz ardı etmek mümkün mü? Ben gelir vergisinde net, reel bazda, yüzde altmış altı gelir sağlanmış, bu değerlendirilmiyor, dahilde alınan katma değer vergisi reel olarak yüzde on altı artmış dört ayda bu değerlendirilmiyor, efendim kurumlar vergisi düşüyor, burada gaye başka. Yani, bir kül olarak, bütün olarak ele almak lazım ve konuşmamda da belirttim, vergi tasarısına bütün ekonomik çarpıklıkları ihale etmek doğru değildir. Vergi tasarısı ekonominin parçalarından birisi. Yeter ki, o bütünü sağlayabilmektir önemli olan, o devinimi o dönüşümü zamanla sağlayabilmektir. Emlâk vergisi ve belediye şeyiyle ilgili bir değerlendirme yaptı. Biz yıllar önce bir çalışma yapmıştık, Maliye Bakanlığı olarak. Emlâk Vergisi değerleri ortalama on iki kat düşük gösteriliyor, Türkiye'de. Yirmi kata da çıkıyor, yüz kata da çıkıyor, bunu hepimiz biliyoruz, belki ne yazık ki isteyerek istemeyerek şu salonda bile buna muhatap olan bir yığın arkadaşımız, dostumuz vardır. Sistem, emlâk alım harcının yüksekliğinden ve belediyelerimizin asgari metrekare değerlerini kendi belde seçmenine karşı şirin görünme gayesiyle düşük tuttuğu için emlâk vergisi oranları, emlâk vergisi matrahı yükselmiyor. 1996 yılı emlâk vergisi tahsilatı yanlış hatırlamıyorsam 20-22 trilyon, Utanılacak bir rakam. Gerçekten utanılacak bir rakam. Bu gelir vergisi erozyonuna yol açıyor, katma değer vergisinin gizlenmesine yol açıyor ve daha da kötüsü etik anlamda diyorum, rüşvet, iltimas ve benzeri çirkinliklerin kamuflajına yol açıyor. Biz burada emlak alım satım harçlarını yüzde bire indiriyoruz bu fırça darbesi oluyor. Biz emlâk vergisi değerlerini binde bire düşürüyoruz fırça darbesi oluyor ama vatandaşını beyanlarını etkileyen faktörlerini ortadan kaldırmamız bir değerlendirme olarak gerçekten dikkate alınmıyor. Onun için belediye gelirlerinde herhangi bir değişiklik olmadığı yönünde de üstat değerlendirme yaptı. Evet, belediye gelirleri ile ilgili 2380, 2464 ile ilgili olarak ayrı bir çalışmamız var. Şu anda, içişleri komisyonunda bulunan mahalli idareler reformunun mali hükümleri, bir tek tevzin maddesi orada var, onu da oradan çıkarmaya çalışıyoruz. Mali hüktümlerini ayrı bir paket, ayrı bir program olarak hazırladığımızı bu konuda sayın Nadaroğlu hocamızın da o gerçekten güzel kitabından, eserinden yararlandığımızı ifade etmek istiyorum. Ben, sayın Nadaroğlu hocamızın ve pek çok arkadaşımızın söylediği gelirin tanımı ile ilgili olarak, evet kazüistik bir yaklaşım terk ediliyor, onun yerine net artış teorisi geliyor. Tam anlamıyla şu anda Amerika'da ki sistem, Anglo-Sakson sisteme dönüş, bu bir tercihtir eksiğiyle yanlışıyla ancak maliyetlerin oluşumunda ve enflasyondan doğan kazançların arındırılmasında oldukça titiz davranılmıştır. Burada ekonomiyi kavramak, kayıt dışını sayın Akalın hocam da ifade etti, kayıtdışılığı mümkün olan ölçüde asgariye indirmek hedeflenen bir

husus. Bir gayrimenkul alıyorsunuz, şehir rantını düşünün şu an Bodrum'da da bu realite var herhalde, bir tarlayı alıyorsunuz, bir arkadaşımdan duydum daha bir ay önce Ankara'da, otuz milyar liraya Haymana'da bir tarla alındı, tapuda iki yüz milyon lira olarak gösterildi. O süreyi de kapatıp trilyonlar kazanacak o kanunda öngörülen Gelir Vergisi Kanununda öngörülen asgari süreyi de geçirip, trilyonlar kazanacak, ben bu rantı vergilendirmeyeceğim, yani bunun bir gerekçesi yok. Teknik anlamda bir zaafiyet doğurmadan enflasyonu da vergilendirmeden bunu çerçevelemek lazım. Gelir gelirdir, ister rüşvet olarak alsın, ister gayrimenkul olarak rantından elde etsin, ister başka türlü elde etsin. Dolayısıyla, gelirin tanımında, gerçekten, açıkça şunu da kabul etmek lazım sözümde de birinci seans konuşmamda da ifade ettim. İdareye verilen yetkiler artırılıyor, ama bu aslında idareye verilen sorumsuzluklar artıyor olarak değerlendiriyoruz. İdarenin bu anlamda denetimi de, yönetimiyle ciddi bir baskı ile karşı karşıya olduğunun da bilincindeyiz, o zorluğu görüyoruz. Değerli arkadaşım Ziya Hoca, gelirin tanımı yerine unsurları sayılsın dedi, bu bir tercihti, götürüden basit usule geçerken defter tutulmuyor, götürü usulden basit usule geçenler için onların bağlı olduğu odalarda meslek odalarında, şoförler odası, terziler odası her neyse 3568'e göre yetki almış muhasebeciler marifetiyle birer zarfa konuluyor, gider belgeleri bir tarafa, gelir belgeleri bir tarafa ve Mart ayında beklemeden bildiğiniz üzere daha önceki bir ayda, Ocak ayında bunlar bir sayfalık yarım sayfalık bir beyanname vererek yükümlülüklerini yerine getireceklerdir. Altını çiziyorum, defter tutulmuyor. Bir gelir vergi dairelerini, bir zarfa, dosyaya koymak üzere ilgili odası yapacak ve bizde Maliye olarak lojistik destek sağlayacağız. Sayın Şenyüz Hocanın bundan sonraki yıllar emlâk vergisi beyanları maliyeti oluşturur mu? Oluşturuyor. Kısaca söylüyorum. Mirasçının yüksek beyan etmesi halinde ölen kişiden mi vergi alıyorsunuz. Emlâk değerini, gayrimenkulünü, hayır, mirasçının adı üstünde mirasçılar bu vergiyi ödeyeceğine göre beyan ettikleri veraset intikal vergisi matrahı yeni maliyeti oluşturacaktır. Nihal Saban Hocanın çok güzel bir değerlendirmesi oldu açıkçası. Hukuk değerlendirmesiyle vergi ziyaı suçu tam anlamıyla bir kusur suçuydu. Maddi unsuru olmayan bir ceza, deniyor, denildi. Evet, bu değerlendirmesi bir anlamda tespit etmek gerekirse doğru. Vergi Usul Kanunumuzun eski 344'üncü maddesindeki kaçakçılık suçunu mükellef veya sorumlunun kasten vergi ziyaına vermesi olarak tanımlamış ve kastın varlığını ispat külfetini edene ait olduğunu, aşağıdaki hallerde de kastın varlığını kabul edildiğini altı tane bent halinde sayıyor. Ancak, biz burada bir şey yaptık, Yargıtay'la, özellikle Yargıtay'la ve Danıştay'la, Yargıtay'la başkan düzeyinde, üyeler düzeyinde görüşme yaptık, bugün yargının kaçakçılığı ağır kusura tahvil etmesini en önemli husus kastın olmadığı şeklindeki bir değerlendirmesidir. Suçun objektif, sübjektif unsurunu ihmal ederek biz sadece ceza normunu getirdik. Tarifini değil de cezanın, daha doğrusu vergi ziyaı cezasının nasıl tespit edileceğinin şeyini getirdik, bunun kasta dayalı olan veya olmayan yönü yok. Bilmem anlatabiliyor muyum Nihal Hanım? Biraz, anlatması da zor, onu kabul etmek lazım ama bu konuda yargıyla özellikle yüksek yargıyla bir araya gelip suçun sübjektif unsurunu, maddi unsur yerine sübjektif unsurunu ihmal ederek sadece tanımlar getirdik ve yumuşak karnımız olan sahte ve

mülteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tarifine de ilk defa bu tasarıyla yer vererek yargının bu konuda ceza mahkemelerinin değerlendirmesini dikkate almaya çalıştık. Evet, sayın Tuncer vergi kimlik numarasıyla, şu anda gündemde olan vergi tasarısında, açık veya gizli baskılar oldu mu? Şimdi, oldu da desem yalan, olmadı da desem yalan. Yalnız, şu oldu, ekonomik sosyal konseyde hem formel, enformel meslek örgütleriyle defalarca görüşmemiz oldu, yüksek planlama kurulunda, Bakanlar Kurulunda ve bugüne kadar alışılmış olmayan şekilde bütün iktidarı oluşturan ve destek veren partilerin gruplarında, bu tasarıyı anlatmaya çalıştım. Burada, dikkate aldığımız hususları baskı olarak değerlendirirseniz oldu diyeceğiz. Kulak verdik dersek, olmadı diyeceğiz. Evet, sayın hocam izin verirseniz gelir ve gider konusunu sayın Müsteşarımız söyledi ama bir cümle söyleyeceğim, müsteşarımın da izni ile. Son on iki yıla baktığımızda 1986-98 arasına vergi gelirleri reel bazda yüzde elli artıyor, yük anlamında diyorum, yüzde on dörtten yirmilere, yirmi birlere çıkıyor reel olarak ama kamu harcamaları yüzde on altıdan yüzde otuza çıkıyor, gayri safi millihasılaya oranı, Yani. Bir kat harcama da artış var. Devlet büyüyor o anlamda sayın Akalın Hocanın endişesine de katıldığını şahsen ifade ediyor, saygılar sunuyorum.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Sağolun, sayın Saygılıoğlu. Evet, sayın Saygılıoğlu, sorulara, sınırlı bir reform çabası olduğunu, özellikle ifade ederek tasarının, iyi niyetle hazırlanmış bir tasarı olduğunu ifade ederek cevaplandırdı. Şimdi, sayın Akalın'ın yönelik sorulara bir cevabı var mı acaba? Buyurun.

Prof. Dr. Güneri AKALIN -Şimdi, Veysi Beyden başlayarak, söyleyeyim. Benim Saygılıoğlu ve sayın Müsteşarla olan ayrılışım, Veysi Beyle olan ayrılışımdan daha düşük ya da daha az diyeyim çünkü Veysi Beyle daha az anlaşıyorum. Şöyle diyeyim, şimdi, Veysi Bey rant ekonomisinden ve tasarrufların himaye edilmesinden bahsettiler. Haklı da olabilirler. Bu mesele asgari ücretliden vergi alınıyor, işte trilyonluk adamdan vergi alınmıyor meselesine getiriliyor. Bir kere, şunu dün söylediği için üzerinde pek fazla durmak istemiyorum. Tasarruflar, bir devletin aslında korunması gereken ulusal serveti ya da sosyal maldır. Çünkü, nedenine geldiğimizde, açık işsizlikle açık işsizlere iş bulduğu için pozitif dışsallık yaratır, tasarruflar sosyal sağlar ve tasarrufları vergilendiren hiçbir sistem adil sayılamaz. Çifte vergilendirme yüzünden, dolayısıyla benim bu tasarıda asıl gördüğüm mahsur, tasarrufların vergilendirilmesi. Sayın Sevig ise bunun az vergilendirilmesini söylüyor. Dolayısıyla, aramızda bir ihtilaf var. Eğer rant ekonomisinden kim şikayet ediyorsa, yapılması gereken şey gayet basit, denk bütçe. Yapamıyorsan, gidip borç aldığın adamı suçlamanın hiçbir anlamı yok. Hem borç alıyorsun, hem de adama rant, rantiye diye suçluyorsun. Bu yanlış. İkincisi, bu, kasıtlı olarak faiz yükü tartışmalarda öne çıkartılıyor. Aslında faiz yükü kadar önemli olan hususlar hiç öne çıkartılmıyor, şöyle ki mesela sadece bir örnek olarak vereyim, tütüne biz bu sene 350 trilyon civarında para harcıyoruz. Yüzde üçte birini yakacağız. Yani biz yüz trilyon TL'lık vergiyi yakılmak üzere topluyoruz. Çay, aynı şekilde fındık gene öyle gidecek, yani düşünün yüz tane kalemimiz olsa böyle tamam vergi gelirlerimizin nereye gideceği belli yani. Ve

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

dolayısıyla yaptığımız şey sadece vergiler değil gençlerimizin istikbalidir, tasarruflar gidiyor. O bakımdan ben, bu faize verilen ya da tasarrufa verilen aşırı önemi ya da vurgulamayı rant ekonomisine doğrusu, doğru bulmuyorum. Önemli olan devletteki israfın ortadan kaldırılmasıdır. Şimdi, sayın Hocam Nadaroğlu'nun söylediklerine katılıyorum, kepitül yani sermaye kazançları vergisi gelir vergisinin içerisine sokulmuş vaziyette, hiç olmazsa batıda bir ayrı vergi düzenlemesi halinde takdim edilir ve biz bunun yükünü vesairesini gerekçelerini bilebiliriz. Bir, iki madde değişikliğiyle, emlâkta, tasarrufta, hisse senetlerinde bir şekilde birden yeni bir verginin gelir vergisi içerisine monte edildiğini görüyoruz ve bu tehlikeli bir gelişmedir. Çünkü, daha sonra söyleyeceğim. Bu kadar servet biriktirme ve sermaye biriktirmek konusunda tembel olan bir ulusun, yoksulluğumuzun temeli o. Ve bu şekilde korkutulmasının ben anlamını kavramakta ben güçlük çekiyorum. Zira, ne kadar asgari ücretliden alınıyor da tasarruf sahibinden alınmıyor meselesine gelince, tasarruf sahibinin yaptığı tasarruf sayesinde o asgari ücretli iş bulabilmektedir. Onu öldürürseniz, tasarrufu öldürürseniz, o zaman o asgari ücretli de işsiz kalacak demektir. Şimdi, ikinci mesele, enflasyon muhasebesi hakikaten yok, sayın Nadaroğlu'nun, üçüncüsü vergi hukuku ile ? Çünkü hakikaten öyle, 1980 lere kadar biz iktisatçılar hukuk diye bir şeyin olmadığını zannederdik yani sonradan birden fark ettik ki, Keynezyen iktisadın temel yanılgılarından birisi piyasa ekonomisinin hukuk sistemini, hukuki temellerini ihmal etmiş. Mülkiyet nedir, sözleşme hürriyeti nedir, mübadele nedir, biz bunları bilmeden büyüdük ve eğitildik. Sonradan bunları öğrendik, bütün piyasa müşevvikleri dediğimiz şey mülkiyetin içerisinde saklı. Dolayısıyla, haklı. Sayın Türkmen'in bir sorusu var. Diyor ki, Aeres vergi kaçakçılığının son on yılda en son noktasına geldiğini iddia ediyor diyor, doğru bütün OECD ülkelerinde de böyle. Bizim uyandığımız gibi yani iktisatçıların uyandığı gibi, vatandaş da uyanıyor. Ve en temel hakkının mülkiyet olduğunu, verginin mülkiyete tecavüz niteliğinde olduğunu ve bunun bu şekilde özellikle Amerikan uygulamasını en kötü tarafı bana göre bu vergi cezaları ile birlikte sistemi kurmuş olmasıdır, daha doğrusu hürriyeti bağlayıcı cezalar ile birlikte kurmuş olmasıdır. Bir ekonomik suç kavramından bağımsız olarak. Bana göre vergi değil şahsın hürriyetini mülkiyetine bile tecavüz etmeyi, gerçekleşmemelidir. Vergi alırken kaçırdıysa o, ya da vergi sistemini kaçıracak şekilde kurmuşsa devlet, o onun suçudur. Dönüp arkaya mülkiyete tecavüze de yeltenmemelidir. Değil ki, hürriyeti bağlayıcı ceza getirme, Çünkü, bir ideolojik tercih yapmaktadır. Ben diyor, ideolojik tercihlerim dolayısıyla, ödeme gücü ilkesini tercih ediyorum ve ben, başkalarından daha farklı bir vergi getiricem sende buna rıza göstermek zorundasın, adam mülkiyetini koruduğu zaman da, bu sefer dönüyor diyor ki hayır bu sefer seni hapse atacağım ve mülkiyetini de müsadere edeceğim. Bu mantık yanlış, ben buna değil hürriyeti bağlayıcı cezalar, mülkiyete tecavüzü yani geriye dönüş, vergi cezalarına bile karşıyım çünkü bir ideolojik tercihten kaynaklanmaktadır. Sayın Saygılıoğlu ile anlaşamadığımız bir husus var, hepsi ile söylediklerini, sonra ikinci konuşmasında anlıyorum. Yalnız şunu diyor ki, vergi yükü artırılmayacak aslında biz sadece dağıtımı değiştirmeye çalışıyoruz Türkiye'de ki vergi yükü hakikaten diğer ülkelerle karşılaştırdığımızda büyük

bir fark yok. Çıplak vergi yükü itibariyle. Ben de o fikirdeyim. Fakat, sayın Altan Tufan'da hep şeye çıktığında, rahmetle anmak isterim ihtilaflarımıza rağmen katma değer vergisinden korkma, istihsal vergisinden hiçbir farkı olmayacak, gelir şeyleri aynı olacaktır, hedefleri aynı olacaktır derdi. Şu anda geldi katma değer vergisi altı yüzde altıya yediye dayandı. Gayri safi milli hasılanın yüzde altısı. Dolayısıyla, bir vergi düzenlemesi kendi bir mantığı vardır. Biz söylenenlere değil o mantığa bakarız ve bu işin bir vergi yükü artırıcı nitelik taşıdığını görmekteyiz. Sağolun, çok teşekkürler.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Teşekkür ederiz, sayın Akalın. Son söz sayın Veysi Bey'in.

Yrd. Doç. Veysi SEVİĞ -Benim söylemediğim bir şeyi söyledi ama ben yine de söylemek istediğini anlatamamışım. Şimdi, diyorum ki vergi gelirleriyle faiz ödüyoruz, ben bunu söyledim. Bir ikincisini söylemedim, esasında onu da söylemek istiyorum ondan da vergi alarak vergi gelirimizi artırdık diyoruz. Devlet faiz ödüyor, Türkiye'de en yüksek faizi, en büyük faizi ödeyen devlet. Fakat, bunun vergi geliri yok. Vergiyi kimden alıyor, kime ödüyor. Bu bir transfer, bu transferi ben eleştiriyorum bir. İkincisi bundan vergi geliri sağlıyoruz, diye övünüyoruz. Sayın genel müdürden özür diliyorum, çünkü ben eleştirerek bir olumsuzluk tablosu sergilemek istemedim. Bu hataları nerede söyleyeceğiz, böyle mi çıksın ? Var mı sayın genel müdürüm önümüzde ki yasaya baktınız, 121 inci maddenin iki nolu fıkrası var mı ? Yok. O vakit düzeltelim. Belki teknik olarak hata yapabilirim. Bunları burada konuşacağız. Şimdi, açıkça söylüyorum. Burada ortaya çıktı. Sayın genel müdürümüz yine açıkladı. Sayın müsteşarım da zaten aynı fikirde. Bu bir düzeltme kanunu. Yani, bir düzeltme yapacağız fakat düzeltmeyi yaparken gözden kaçanlar olabilir, parlamentonun baskısı olabilir. Tabii, idari bir konuda devamlı her şeyin üzerinde tutuyorum, mahalli idare bu konuda devamlı her şeyin üzerinde tutuyorum, mahalli idare bu konuda özverili çalışıyor ve bir şey yapmak istiyor. Ama, bana göre Ankara Ticaret Odası başkanı sözü önemli değil, sahte vesika düzenlemek, yanıltıcı belge düzenlemek, kullanmak, Türk hukukunda toplum vicdanında cezası azaltılması gereken bir olay mıdır, yükseltilmesi gereken bir olay mıdır ? Bunu karar vermek zorundayız, isterseniz bunu on milyon lira para cezası diyelim, buna da razıyım. Ama, bu olay kamu vicdanında nedir ? Bunun yerini bulmak zorundayız. Kurumlar vergisi ile ilgili görüşümü iyi anlatamamışım. Bugün, bütün kurumlar, değerleme hükmünden yararlanarak matrah ufaltıyorlar. Bu, artık gazete sütunlarına yansıdı, bunu dile getirmek istedim. Nasıl yapılır ? Kişilere de bu imkan tanınıyor şimdi, kişiler de o işten yararlanacak, bunun önlemini alalım, vergi yasalarında iğne deliği kadar boşluk, devlet bütçesinin iki yakasını bir araya getirmeyecek yolları açar ?Bu benim sözüm değil. Teşekkür ederim.

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL -Efendim, bütün panelistlere teşekkür ediyoruz. Böylece, sempozyumumuzun son bölümü de tamamlanmış oldu. Ben, Marmara Üniversitesi adına, bütün, başta sayın panelistler olmak üzere, sayın Bakanlık mensuplarına, değerli akademisyen arkadaşlarımıza katılımları için teşekkür ediyorum. Bu sempozyumun kalıcılığının bir sonraki yıl 1999'da,

Anadolu Üniversitesinin ev sahipliğinde Antalya'da sanıyorum düzenlenmesi öngörüldü. Orada buluşmak üzere hepinizi, başarılı çalışmalar mesailer diliyorum, saygılarımı arzediyorum

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
0029116

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

M.Ü. Hukuk Fakültesi Kütüphanesi



Matbaa Birimimde Basılmıştır