

İŞYERİ KİRA GELİRLERİNİN BEYAN DURUMU VE VERGİ YÜKÜNÜN ÖLÇÜLÜLÜK VE EŞİTLİK İLKELERİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

DECLARATION OF RENTAL INCOME FROM WORKPLACE
AND EVALUATION OF TAX BURDEN IN TERMS OF
PROPORTIONALITY AND EQUALITY PRINCIPLES

Doğan ŞENYÜZ*

Özet: Gelir Vergisi Kanununda işyerinden kira geliri elde edenlerin bu gelirlerinin kanunca belirlenen sınırı aşmaması halinde mükellefi istese dahi beyan edilmeyeceği düzenlenmiştir. Aynı zamanda bu gelirler için vergi sorumlularının Bakanlar Kurulu'nca belirlenen oranda tevkifat yapması düzenlenmiştir. Bu durumda beyan edilen kira gelirlerinin gayrisafi tutardan giderler düşüldükten sonraki tutar üzerinden %15, beyan dışı bırakılanların ise brüt kira üzerinden %20 oranında vergilendirmesi daha fazla irat elde edenin (beyan edenin) daha az, daha az irat elde edenin (beyan edemeyenin) daha fazla vergi yüküyle karşı karşıya kalmasına sebep olmaktadır. Bir hukuk devletinde kabul edilmesi mümkün olmayan bu durum anayasal normlar ve kanuni düzenlemeler dikkate alınarak ele alınmaya çalışılacak ve önerilere yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Gayrimenkul sermaye iratları, işyeri kira gelirleri, yıllık beyanname, mali güç, vergide adalet, eşitlik, ölçülülük, aşırı vergi yükü

Abstract: When revenues which have generated rental income from workplace do not exceed the specified limit, taxpayers don't submit a declaration that regulated by Income Tax Law. Also tax responsables withheld taxes for these revenues the rates determined by Council of Ministers. In this case, tax is calculated from % 15 of declared gross amount of rental income after deducting expenses. On the other hand rental incomes which out of declaration are taxation from % 20 of gross rental. This situation causes more revenue acquirer faced less and less revenue acquirer faced more tax burden. Situations like this are unacceptable in a state of law. This is discussed the situation by constitutional and legal norms and explained things to be done.

Keywords: Income from immovable property, Rental income from workplace, Annual return, Ability to pay, Justice in taxation, Equality, Proportionality, Excessive tax burden.

* Prof. Dr., Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

I. GİRİŞ

Vergilendirme, Devletin Anayasa ile yasama organına verilmiş olan bir yetkidir. Yasama organının vergilendirme yetkisinden ayrı olarak vergilendirmeye ilişkin bazı hususlarda düzenleme yapma yetkisi de yürütme organına verilmiştir. Yürütme organı kendisine verilen düzenleme yapma yetkilerini duruma göre Bakanlar Kurulu Kararları veya Maliye Bakanlığı'nın çeşitli kararları aracılığıyla kullanmaktadır.

Yürütme organının kendisine verilen bu yetkilerin sınırlarını aşarak istisna ve muafiyet şartlarını belirlemek suretiyle vergilendirmenin kapsamı üzerinde oynaması ve kanuni oranı geçen fiili oranın (vergi yükünü) ortaya çıkmasına neden olması uygulamada karşılaşılan sorunlar arasındadır. Bu makalede, vergi tevkifatına ilişkin oranların Bakanlar Kurulu Kararları yoluyla belirlenmesine ilişkin verilen yetkinin kullanılması çerçevesinde işyeri kiraları bakımından ortaya çıkan fiili vergi oranının kanuni vergi oranını geçmesi ve buna sebep olan beyan durumu ele alınıp açıklanmaya çalışılacaktır. Böylelikle vatandaş beyanname verme ve ek vergi yükünden kurtarmaya çalışan beyan dışında bırakmaya ilişkin bir müessesenin idare tarafından etkisizleştirilerek nasıl vergi yükünü artırarak hukuksuz bir durum ortaya çıkarttığı tespiti yapılacaktır.

II. VERGİLENDİRMEDE DÜZENLEYİCİ İŞLEMLER

A. VERGİLENDİRMEDE YÜRÜTME ORGANININ DÜZENLEYİCİ İŞLEMLERİNİN YERİ

Anayasa'nın 73. maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, kaldırılacağı ve değiştirileceği belirtilmekle beraber vergi hukukunun teknik yapısı ve yayıldığı alanın genişliği nedeniyle bu ilkeyi katı bir biçimde hayata geçirmek mümkün olmaz. Bu nedenle, vergi hukuku alanındaki her şeyin kanunlarla düzenlenmesi mümkün görülmediğinden yürütme organına birçok konuda yetkiler tanınmıştır. Yürütme organı bu yetkilerini düzenleyici işlemler aracılığıyla kullanır.

Vergi hukukundaki kanunilik ilkesinin istisnası durumundaki yürütme organının düzenleyici işlemleri Anayasa'da kanun hükmün-

de kararname, tüzük ve yönetmelik şeklinde sayılmakla beraber uygulamada adsız düzenleyici işlemler olarak belirtilen çeşitli düzenleyici işlemlere de rastlanmaktadır. Düzenleyici işlemler genel, soyut, objektif işlemlerdir.¹ Düzenleyici işlemler tek taraflı olup, idarenin birden fazla seçeneğinden birini seçebileceği serbesti içinde bulunması nedeniyle özü itibarıyla takdir yetkisinin kullanıldığı işlemlerdir. İdarenin bu işlemleri yapıp yapmamakta veya yapacaksa işlemin içeriğini tespit etme konusundaki inisiyatifine idarenin takdir yetkisi denir. Sonuçta ortaya çıkan durum idarenin takdir yetkisinin görünümü olmaktadır.

Vergiler konusunda düzenleyici işlem yapma yetkisi duruma göre Bakanlar Kurulu'na, Maliye Bakanlığı'na ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilebilmektedir. İlgili birimler bu yetkilerini aşağıda açıklanacağı üzere çeşitli isimlerle kullansalar da bu birimlerin genel, soyut ve kişilik dışı ve objektif olarak ortaya koydukları metinler hukuki nitelikleri itibarıyla birer genel düzenleyici işlemdir.

B. ANAYASA MADDE 73'TE BAKANLAR KURULU'NA VERİLEN DÜZENLEYİCİ İŞLEM YAPMA YETKİSİ

Kanunilik ilkesinin bir istisnası olarak Anayasa'nın 73. maddesinde, yürütme organına bir yetki verilmiştir. Verilen yetki, "*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*" şeklindedir. Yürütme organının, bu madde kapsamında düzenleyici işlem yaparken, söz konusu maddede öngörülen sınırlamalara tabi olması doğaldır.

Maddeyle verilen yetkinin çerçevesi şu şekilde açıklanabilir:

- Düzenleme verginin her unsurunda değil; sadece muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yapılabilir.
- Yetkinin kullanımı Bakanlar Kurulu'na ait olup, Bakanlar Kurulunun kendisine tanınan yetkiyi hangi düzenleyici işlem türüyle kullanacağı konusunda bir sınırlama yoktur, Bakanlar Kurulu düzenleyici işlem türünü serbestçe seçebilir (Bakanlar Ku-

¹ Düzenleyici idari işlemin karşılığı olarak bireysel idari işlem kavramı kullanılmaktadır. Bunlar idarenin belli kişi ve belli durumlara göre yaptığı (sübjektif) işlemlerdir.

rulu bu yetkisini uygulamada, Bakanlar Kurulu Kararı şeklinde kullanılmaktadır).²

- Bakanlar Kurulu'nun yetkisi açık uçlu olmayıp, Kanunda belirlenen aşağı ve yukarı sınırları aşmamak üzere kullanılabilir.
- Bakanlar Kurulu'na tanınan yetki koşulludur. Bakanlar Kurulu bu yetkiyi kanun koyucunun yerine geçerek kullanamaz. Yetki ancak ve sadece kanunda özel olarak verilmesi halinde kullanılabilir.

C. BAKANLAR KURULU'NUN ANAYASA MADDE 73'TE VERİLEN YETKİYİ KULLANMADAKİ TAKDİR YETKİSİ

Bakanlar Kurulu'nun, düzenleyici idari işlemler aracılığıyla kullanacağı takdir yetkisini normlar hiyerarşisinin dışına çıkarak kullanması düşünülemeyeceği gibi bu yetkiyi keyfi değil, eşitlik ve ölçülülük ilkelerine uygun olarak kullanması gerekir. Düzenleyici idari işlemin sınırsız ölçülere dayalı, eşitliği görmezden gelen karakterde olması kabul edilemez. Hele, Anayasa'nın yasama organına bile belli sınırlar çizerek verdiği yetkinin idarece yapılacak düzenleyici idari işlemler bakımından bu sınırları aşması hiç düşünülemez. Alt basamakta yer alan bir kural geçerliliğinin dayandığı üst normlara aykırı olamaz şekilde ifade edilen normlar hiyerarşisine vergi düzenlemelerinin de tabi olduğunu, bu durumda üst norm için getirilen vergilere ilişkin sınırlamaların alt norm için de geçerli olacağını söylemek gerekir.

Bakanlar Kurulu'nca konulacak olan kuralın konu ve sınır bakımından Anayasa'nın 73. maddesinin kapsamı içinde yer alması yetmez. Bu kurallar "yasama yetkisinin devrine yol açmaması", "vergilirmede adalet ve eşitlik ilkeleri ile bağdaşması" ve "ölçülülük ilkesi" bakımlarından da denetime tabi tutulabilmelidir.

1. Kanunilik

Vergiye ilişkin düzenlemeler hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendiren ve etkileyen bir niteliğe sahiptirler. Örneğin, ver-

² Anayasada sayılmış olan düzenleyici idari işlemler kanun hükmünde kararname, tüzük ve yönetmelik dışında yürütme organının "kararname", "karar", "tebliğ", "genelge", "yönerge", "ilke kararı" vb. şeklinde değişik isimler verdiği işlemler aracılığıyla da genel, soyut ve objektif kurallar koyduğu görülmektedir.

gi özellikle mülkiyet hakkıyla çok sıkı ilişki içinde olarak bu hakka müdahale niteliği taşır. Bu nedenle temel hak ve özgürlükleri vergilendirmeden ayrı düşünmek kolay değildir. Verginin temel hak ve özgürlüklerle sıkı ilişkisinden dolayı Devlete bu alana müdahale ederken belirli kurallara uyma yükümlülüğü getirilmiştir. Vergiler konusunda vergi yükünü değiştiren veya bu sonuca yol açan düzenlemeler bakımından yasama organının uymak zorunda olduğu ölçü veya norm olarak ifade edilen sınırlara Anayasa'nın 73. maddesinde yer verilmiştir. Bu sınırlamalara yol açan ölçülere anayasa hukuku bakımından vergileme ilkeleri denmektedir. Bu ilkelerden biri de Anayasa'da ifadesini "*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" şeklinde bulmuş olan kanunilik ilkesidir.

O halde vergi yüküne ilişkin değişiklikler yasama organınca veya Anayasa ve ilgili kanunlarda belirtilen sınırlar içinde kalmak koşuluyla Bakanlar Kurulu'nca yapılabilecektir. Bakanlar Kurulu'nun kendisine verilen yetkinin kapsamı dışına taşan bir düzenlemeyle vergi yükü üzerinde oynaması mümkün değildir.

2. Mali Güç (Vergi Adaleti) ve Eşitlik

Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür (An. m. 73, f.1). Mali gücün Anayasa'da tanımı bulunmamasıyla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmış olup, kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleri olarak kabul edilmiştir. Anayasa'nın amir hükmü oldukça açıktır, vergi bireyler arasında mali güçlerine göre dağıtılmalıdır.

Mali güç ölçüsü az kazanandan az, çok kazanandan çok vergi alınmasını gerektirmesi nedeniyle aynı zamanda verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlar. Bu ilkenin ortaya koyduğu husus, mali gücü (geliri) fazla olanın mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesinin sağlanmasıdır. Mali güce göre vergileme herkesin ödeme gücüne göre vergi yüküne katılması anlamına gelir. Bu ise bizi vergilerle ilgili düzenlemelerin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarını dikkate alıp almadığına göre değerlendirme yapmaya ve tüm yükümlülerin vergi yükleri yönünden birlikte değerlendirmeye götürür.

Mali güce göre vergilendirme aynı zamanda gelir ve servet eşitsizliklerini azaltması yoluyla sosyal devletin temellerinden birini oluşturur. Kısaca mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ilkesini de oluşturur. Gelir arttıkça daha yüksek oranda vergi almayı içeren “artan oranlılık” oransal olarak yüksek gelirlilerden düşük gelirlilere göre daha fazla vergi almaya imkân vermesi nedeniyle sosyal devlete ulaşmada önemli bir araç rolü üstlenir. Vergilerin kamu hizmetlerinin finansmanında kullanıldıkları düşünüldüğünde yüksek gelirlilerden alınan vergilerin kamu harcamaları yoluyla düşük gelirlilere (mali gücü düşük olanlara) transferi söz konusu olur. Bu durum gelirin yeniden dağılımı şeklinde ifade edilir. Anayasasında sosyal bir hukuk devleti olduğu yazan bir devletin haklı nedene dayanmayan hallerde vergi adaletini zedeleyen düzenlemelere geçit vermemesi gerekir.

3. EŖitlik

EŖitliğin özünde en az iki şeyin çeŖitli açılardan birbirine denk olması yatar. Denkliğin karşılaŖtırmaya dayanan bir kavram olması nedeniyle eşitlik ilkesinin özünde bir şeyin başka bir şeyle karşılaŖtırılması vardır. EŖitlik ilkesi hukuk devletinin ana değerlerinden biri olup adaletin sağlanması yanında keyfilik yasağını da içinde barındırır. Bir başka ifadeyle eşitlik ilkesi keyfiliğe izin vermez.

EŖitlik kavramının biri “mutlak eşitlik” diğeri “nispi eşitlik” olmak üzere iki çeŖidi vardır. *Mutlak eşitlik, hukuk kurallarının aynı veya farklı konumda olsun ilgili kuralın herkese aynı biçimde uygulanmasını; nispi eşitlik, aynı (eŖit) durumda olanlara aynı, farklı durumda olanlara farklı hukuk kurallarının uygulanabilmesini ifade eder.*³ Mutlak eşitlikte söz konusu kural, bir kişiyi diğerkinden ayırt eden herhangi bir özelliğı dikkate almadan herkese aynı biçimde uygulanır. Nispi eşitlikte ise eşit olmayanlara aynı kuralların uygulanmasının eşitliğı zedelediğı ve bunlara farklı kuralların uygulanması gerektiğı savunulur. EŖit olmayan kişilere farklı kuralların uygulanması nispi eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. *Bu çerçevede nispi eşitlikte bir yasanın aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım ve ayrıcalık yaratmaması nasıl esas ise, farklı hukuksal durumda olanlar arasında farklı kurallar getirilmesi esastır.* Örneğin mükelleflerin, gelir unsurlarına, faaliyet alanlarına, mükellef gruplarına göre beyan bakımından ayrı vergisel düzenlemelere bağı tutulabilmesi bu sayede mümkün olur.

³ Geniş bilgi için bkz; Kemal Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s. 99.

Eşitlik ilkesi kapsamında, durumları aynı olanların aynı, farklı olanların farklı hukuki kurala tabi olması soyut anlamda kolayca ifade edilebilirken kişilerin hangi koşullar altında eşit, benzer, özdeş veya aynı olduğunu belirlemek o kadar da kolay değildir. Bu noktada karşımıza nispi eşitliği sağlamak için kurallarla yaratılacak sınıflandırmaların hangi gerekçe ve ölçütler üzerine oturtulacağı sorunu çıkar. Bir başka deyişle ayrı hukuksal durumda olanları bütünden ayıracak ve farklı kurala tabi tutulmalarını gerektirecek kıstaslar veya ayrıçlar ne olacaktır. İşte bunlar kural farklılıklarını geçerli hukuki zemine oturtmada kullanılan ve “haklı neden” olarak ifade edilen durumlardır. Bu nedenle nispi eşitliğin sağlanmasının özünde “haklı neden” in olduğu görülür. Haklı neden olmadan farklı kural yaratılmaması, haklı neden olduğunda ise farklı kuralın yaratılması nispi eşitliğin gereğidir.

Gerçekten, mükelleflerin gelirlerindeki ve konumlarındaki farklılıkların kaçınılmaz olduğu günümüzde tüm kuralların herkese aynı şekilde uygulanması beklenemez. Mükellefler arasında ayrımcılık yapmamak demek, mutlak eşitliğe uygun davranmak demek değildir. Kanunda haklı nedene dayanarak yapılan farklılık veya ayırım eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz, bilakis eşitlik ilkesinin hayata geçirilmesinin aracı olarak görülür ve değerlendirilir. Kanunun haklı neden olmaksızın yaptığı ayrımcılık eşitlik ilkesine aykırılık oluşturur.

Vergisel konum bakımından kimler benzerdir ki bunlara eşit, kimler farklıdır ki bunlara da farklı uygulamalar getirilsin. Bir başka deyişle benzerliklerdeki ne kadarlık farklar eşitliği ihlal olarak değerlendirilmeyecektir. Ölçü nedir? Düzenlemeler yapılırken vergiler bakımından eşitliğin sağlanmasında kullanılacak ölçüye Anayasa’da açıkça yer verilmiştir. Vergilendirmede eşitlik konusunda Anayasa’nın 73. maddesi “mali güce” göre farklılaştırma yapılması şeklinde özel bir ölçü getirmiştir. Bu anayasal kural haklı bir neden olmadıkça vergilendirmenin bu ölçü kullanılarak yapılacağına işaret etmektedir.⁴ Mali güç hukuki anlamdaki eşitliğin vergilendirme alanındaki görünümüdür.

⁴ Vergilemede, mali güçten ayrılmayı gerektiren haklı neden varsa bu değere üstünlük tanınmaktadır. Örneğin, yatırımları ve sermaye birikimini artırmak adına tasarruflardan (faiz geliri şeklindeki menkul sermaye iratlarından) daha az oranda vergi almak içinde bulunulan şartlar bakımından, mali güce aykırı olsa bile eşitlere eşit davranışı zedelediğinden, yaratılan farklılık haklı sebep olarak görülebilmektedir. Ancak sporcuların ücretlerinden daha az oranda vergi almanın haklı sebep bakımından savunurluluğu sorgulanabilir durumdadır.

Mali güç ölçüsü, aynı konumda olmalarına karşın az gelir elde edenlerin az, fazla gelir elde edenlerin fazla vergi ödemesini öngörür. Daha az gelir elde edenlerin daha fazla vergi yüküne maruz bırakılması adalet ve eşitlikle açıklanamaz.

4. Ölçülülük

İnsanların bir arada yaşamaları onların bazı temel haklarına ve özgürlük alanlarına müdahale ve bu çerçevede sınırlandırmaları zorunlu kılar ki, bu zorunluluk müdahaleyi meşru hale getirir. Hukuki düzenlemeler ister istemez bireylerin özgürlük alanlarına müdahaleyi beraberinde getirir.

Ölçülülük müdahale ile müdahalenin amacı arasındaki dengenin var olup olmaması ile ilgili bir kavramdır. Kamu yararı amacına ulaşabilmek için ulaşılmak istenen amaç ile kullanılan araç ölçüsüz bir oran içinde olmamalıdır. Ölçülülük esasen amaç-araç arasındaki makul bir dengeyi ifade etmekle birlikte, devletin egemenlik alanının bir parçası olan ve tekelinde bulunan vergilendirme yetkisinin hukuki meşruluktan yararlanabilmesi için gerekli ölçütleri de gösterir. Ölçülülük, vergi normunun hem soyut anlamda içeriğinin doldurulmasında hem de somut olarak uygulanmasında geçerlidir. Kanun tarafından konulan bir sınırın bu kanuna dayalı alt norm ile etkisizleştirilmesi düşünülemez.

Eşitlik ilkesi karşılaştırmaya dayanırken ölçülülük amaç-araç arasındaki denge üzerine oturur. Kanun koyucu vergilemedeki amaç-araç arasındaki dengeyi yani ölçülülüğü kanuni vergi oranını esas alan vergi yükü sınırı olarak belirlemiştir. Hal böyle iken düzenleyici işlemlerle fiili vergi yükünün kanuni vergi yükünü aşar hale getirilmesi kanunun koyduğu amaçla kullanılan araç arasında makul sayılacak dengenin (ölçülülüğün) bozulması anlamına gelir. Örneğin, yüksek oranlarda vergileme kişileri bıktırıp çalışmaktan soğutuyorsa **ölçülülük** sağlanamamış demektir. Gelir ile onun üzerinden alınacak vergi arasında belirli bir orantının bulunması zorunluluğu onun ölçülülüğünü gösterir. Makale konusu somut olayda kanun işyeri kira gelirinin ilk dilimi üzerinden %15 vergi almayı ölçülü görmüşken Bakanlar Kurulu'nun düzenleyici işlemi ile bu oranın fiilen %20'ye çıkarılması kanunca öngörülen ölçülülüğü zedeler.

III. İŞYERİ KİRALARINDA SAFİ İRAT, TEVKİFAT ve BEYAN

Bu kısımda yukarıda açıklanan ölçü normlar karşısında Bakanlar Kurulu'nun işyeri kiralalarının aşırı vergilemeye konu olmasına sebep olan kararının oran kısmına ilişkin değerlendirmelere yer verilecektir.

A. İŞYERİ KİRALARINDA SAFİ İRADIN TESPİTİ VE TEVKİFAT ORANI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan işletmeye dâhil bulunmayan (özel varlığa dahil olan) gayrimenkullerden bu arada işyerlerinden elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesi, gayrisafi irattan aynı Kanun'un 74. maddesinde seçimlik olarak belirlenecek iki tür gider belirleme yönteminden birine göre bulunacak giderin düşülmesiyle ulaşılan safi tutar üzerinden yapılır. Giderlerin belirlenmesinde biri giderlerin sayılma yöntemiyle belirlendiği gerçek yöntem, diğeri ise geliri elde edenlerin gayrisafi iradın %25'ini doğrudan indirebildikleri götürü yöntemidir.

Kira gelirlerinin vergilendirilmesi açısından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde vergi tevkifatı düzenlenmiştir. Vergi sorumlularının (kiracıların) kiralayanlara yapacakları kira ödemesi sırasında gayri safi tutar üzerinden %25 oranında tevkifat yapması öngörülmüştür. Aynı maddenin 6. fıkrasındaki "*Bakanlar Kurulu, bu maddede yer alan tevkifat nispetini, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir*" şeklindeki özel yetkiye bağlı olarak Bakanlar Kurulu 03.02.2009 tarih ve 2009/14592 sayılı Kararının 5/a) maddesiyle kiralardan yapılacak tevkifat oranını %20 olarak belirlemiştir.

İstisnaları olmakla birlikte, kullanım yaygınlığına bağlı olarak bu maddeye göre yapılan tevkifatın genel olarak işyeri kira gelirleri üzerinden yapıldığını söylemek yanlış olmaz.

B. İŞYERİ KİRALARININ YILLIK BEYAN KARŐISINDAKİ DURUMU

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin 1. fıkrasının c) bendine göre, **üzerinden vergi** tevkifatı yapılmış kira gelirleri, gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yer alan tutarı (2013 takvim yılı gelirleri için

26.000 TL) aşmadığında, mükellef istese bile, beyan edilmeyecektir. Başka gelirler nedeniyle beyanname verildiğinde yine mükellef istese bile bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmeyeceği emredici hüküm olarak düzenlenmiştir. Mevcut düzenleme kapsamında kiracı tarafından gayri safi iradın %20'si oranında yapılan tevkifat tutarı mükellefin (kiraya verenin) nihai vergisi olacaktır.

Şimdi sadece kira geliri düzeyleri arasında fark olan iki mükellefin başkaca gelirleri dikkate alınmaksızın ve varsa bile bunlarla ilişkilendirmeksizin nihai vergi ve vergi yüklerini görmeye çalışalım.

Örnek: İşyerlerini vergi sorumlularına kiraya veren Mükellef (A) 20.000 TL, mükellef (B) 27.000 TL işyeri kira geliri elde etmiş olsun:

Mükellef (A)'nın durumu: Mükellef (A), 20.000 TL işyeri kira geliri nedeniyle istese dahi yıllık beyanname vermeyecektir. Çünkü bu kira bedelinin tamamı üzerinden tevkifat yapılmıştır ve kira geliri 2013 yılı için beyan sınırı olan 26.000 TL'yi aşmamaktadır. (A), başka gelirleri nedeniyle beyanname verdiği bile istese dahi işyeri kirasını beyannameye dâhil edemeyecektir. (A)'nın ödediği vergi miktarı vergi sorumlusu durumundaki kiracının yaptığı vergi tevkifatı tutarı olan $(20.000 \times 0.20) = 4.000$ TL, nihai vergi yükü ise $4000/20000 = 0,20$ olacaktır.⁵

Mükellef (B)'nin durumu: Mükellef (B), 27.000 TL işyeri kira geliri nedeniyle yıllık beyanname verecektir. Çünkü mükellef (B)'nin bu geliri 2013 yılı için beyan sınırı olan 26.000 TL'yi aşmaktadır. (B), tarafından giderlerin belirlenmesinde gayrisafi iradın %25'inin götürü gider olarak düşülmesine izin veren yöntemin tercih edildiği kabul edildiğinde, gideri 6.750 TL, safi irat da $(27.000 - 6.750) = 20.250$ TL olur. Bu tutar safi irat olarak beyan edildiğinde GVK m.103' e göre hesaplanan gelir vergisi 3.515 TL olduğu, tevkifatın ise $(27.000 \times 0.20) = 5.400$ TL olduğu görülür. Hesaplanan vergiden tevkifat yoluyla kesilen vergi mahsup⁶ edildiğinde ödenecek vergi çıkmayacağı gibi tevkifat ne-

⁵ (A), kanuni engel olmayıp, kira gelirini beyan edebilmiş olsaydı gayrisafi iradından %25 götürü gider (5.000 TL) düşüldükten sonra kalan 15.000 TL'lik safi irat üzerinden GVK m.103'e göre hesaplanan vergi 2.465 TL olup 4.000 TL tevkifat tutarı da bu tutardan mahsup edildiğinde vergi iadesi alınacak tutar 1.535 TL olacaktı. Bir başka ifadeyle, 2.465 TL vergi alınacak kişiden 1.535 TL daha fazla vergi alınarak toplam 4.000 TL'lik vergi yüküne maruz bırakılmaktadır. Beyan edilseydi ortaya çıkacak vergi oranı gayrisafi irada göre fiili olarak $(2.465/20.000) = \%12,35$ olurdu.

⁶ Gelir Vergisi Kanunu m. 121: "Yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç

deniyle fazla ödenmek durumunda kalınan $(5.400 - 3.515) = 1.885$ TL vergi iadesi⁷ alınır. Böylece (B) 'nin işyeri kirasından dolayı net vergisi $(5.400 - 1.885) = 3.515$ TL olur. (B) 'nin vergi iadesi almasının tek sebebi gelirini beyan etmiş olması, gelirini beyan etmesinin tek sebebi ise kanuni beyan sınırını aşmış olmasıdır. Yani (A) dan tek farkı kanuni beyan sınırını aşan şekilde fazla gelir elde etmesidir.

Mükellef (A) ve (B) 'nin nihai vergilerini gayrisafi iratla karşılaştırdığımızda (A) 'nın vergi yükünün $(4.000/20.000) = \%20$; (B) 'nin vergi yükünün $(3.515/27.000) = \%13.01$ olduğu görülür. Gayrisafi tutar olarak 20.000 TL gelir elde eden (A) 'nın 4.000 TL, 27.000 TL gelir elde eden (B) 'nin ise 3.515 TL vergi yüküne maruz kalması kabul edilemez.⁸

*Bu tablodan anlaşıldığı üzere, gelir dışındaki tüm unsurlar bakımından konumları aynı olan (A) ve (B) arasında mali güce aykırı bir vergileme yapıldığı açıktır. Gelir düzeyi dışında başkaca ne olmuştur veya **hangi haklı neden vardır ki daha az gelir elde eden daha fazla gelir elde edene göre daha fazla ödemek zorunda bırakılsın.** Bu tablonun haklı veya makul neden yokken kabulü hukuk devletinde kabul edilemez.*

IV. İŞYERİ KİRALARININ BEYANI ve BAKANLAR KURULUNCA KARARLAŞTIRILAN TEVKİFAT ORANININ ELEŞTİRİSİ

A. İŞYERİ KİRA GELİRLERİNİN YILLIK BEYANNAME İLE BEYANI

Çağdaş vergilendirmede mükelleflerin farklı kazanç ve iratlardan oluşan gelirlerini bir araya toplayarak tek bir beyanname ile beyan et-

ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir" hükmüne haizdir. Bu nedenle, mükellefin işyeri kirası ile birlikte beyan etmek durumunda olduğu başka gelirleri varsa işyeri kirası nedeniyle kesilen (tevkif edilen) verginin başka gelirlerin dâhil olduğu matrah üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edileceğine şüphe yoktur.

⁷ Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesindeki "Kesilen vergi tutarı hesaplanan gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinde itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur" ifadesinden açıkça anlaşıldığı üzere mahsuba rağmen ödenen vergilerin fazla çıkması halinde mükellefin iade alabilmesi yıllık gelir vergisi beyannameyi vermesine bağlanmıştır.

⁸ (B) 'nin götürü gider miktarından fazla gider yaptığında gerçek gider yöntemini seçebilmesi nedeniyle hesaplanan verginin daha da düşeceği ve dolayısıyla iade miktarının artacağı düşünüldüğünde vergi yükü daha da azalacaktır.

meleri esastır. Gelir vergisinde de kural mükellefin elde ettiği gelirlerin tümünün tek bir beyanname üzerinden vergilendirilmesidir. Bu yönüyle sistem üniter bir yapı üzerine inşa edilmiştir. Ancak küçük miktartlı gelirler veya üzerinden vergi tevkifatı yapılmış gelirlerin beyanname dışında bırakılması vergi politikasının gereği, beyanname ekonomisi, kırtasiyeciliğin önlenmesi vb. nedenlerle benimsenmiş olabilir. Beyannameye dâhil edilmeyen gelirlerin kapsamının geniş tutulması halinde üniter sistemden uzaklaşarak sedüler sisteme yaklaşıldığı söylenebilir.

Bazı gelirlerin yıllık beyannameye dâhil edilmemesi haklı sebeplerle belirli miktardaki gelirin artan oranlı vergi tarifesinin yüksek oranlarından korunması, vergilendirme tekniğinden kaynaklanan zorunluluklar, beyannamelerde sadeliği sağlamak, vergi bürokrasisini ortadan kaldırmak, ekonomik politikanın amaçlarına vergi politikası yoluyla ulaşabilmek vb. nedenlerle bazı gelirlerin yıllık beyanname dışında bırakılmaları söz konusu olabilir. Ancak bir kişiyi kanuni vergi yükünün üzerinde vergilendirmek hiçbir zaman kabul edilemez.

Beyanname dışında bırakmanın mantığında yukarıda sayılan sebepler nedeniyle devletin bir miktar vergiden vazgeçmesi yatar. Makale kapsamında ele alınan konu ise devletin bırakın bir miktar vergiden vazgeçmesini belli miktardaki gelirin beyanname dışında bırakılması nedeniyle mükellef açısından daha fazla vergi yükü ortaya çıkartmaktadır. Bu sonucun maddenin düzenlenişindeki amaçla örtüşmesi mümkün değildir.

Makale konusu bakımından işyeri kira gelirlerinin yıllık beyanname ile beyanına ilişkin düzenleme şöyledir. Yıllık beyannameye ithal edilme ile ilgili kanun koyucu, üzerinden tevkifat yapılmış kira gelirlerinin (gayrimenkul sermaye iratlarının) beyanı noktasında, iradın gayrisafi tutarının gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimini (2013 yılı gelirleri için; 26.000 TL) aşıp aşmadığına bakılarak karar verileceğini hüküm altına almıştır. Bu çerçevede, mükellefin işyeri kira gelirleri anılan parasal sınırı aşmaması halinde istense dahi beyan edilmeyecek, aşması halinde ise beyan edilecektir. Bu düzenlemenin fiili vergi yükünün kanuni yükün üzerine çıkartılmasına izin vermesi şeklinde yorumlanması mümkün olmadığı gibi beyanname dışında bırakılmanın amacının kanuni oranı aşan vergi almak olduğu hiçbir zaman söylenemez.

Konu bir yönüyle itiraz yoluyla gayrimenkul sermaye iradı kapsamında elde edilen “İşyeri Kiraları”nın beyanına ilişkin düzenlemenin iptali talebiyle Anayasa Mahkemesi’nin önüne gelmişse de Mahkeme değerlendirdiği yön bakımından düzenlemeyi Anayasaya aykırı bulmamıştır.⁹ Oldukça kısa, itiraz gerekçelerini değerlendirip karşılamayan, kanuni oranı aşan fiili durumun sebebine ilişkin tespit yapmayan ve adeta neredeyse doğrudan sonucun yazıldığı kararın bir kısmına burada yer verilmiştir. “İptali istenen kural gayrimenkul sermaye iratları yönünden değerlendirildiğinde, Kanunda yazılı belirli bir miktarı geçmeyen gayrimenkul sermaye iratlarının beyan edilmemesi suretiyle görece olarak düşük bir vergi alacağından Devletin vazgeçmesini, buna karşılık mükellefin de söz konusu gayrimenkule dair varsa yapmış olduğu giderlerini beyan etmemesini öngörmekte, böylece verginin toplanmasında gereksiz kırtasiyecilikle uğraşılmamakta ve kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılması sağlanmaktadır.”¹⁰

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

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

Kararda, Mahkemeye eşitlik ilkesine aykırılık savıyla yapılan itirazla ilişkin iptali istenen kuralın eşitlik ilkesi bakımından konumu ve mükellefleri nasıl etkilediği üzerinde durulmaksızın bazı gelirlerin beyan dışında bırakılmasının gerekçesi açıklanmaya çalışılmıştır. Kararın sonunda bir cümle ile “Öte yandan, eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için bir yasanın aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayı-

⁹ Mahkeme, 15.6.2012 tarih ve 2011/138 nolu Esas, 2012/9 nolu Kararıyla “Anayasa’ya aykırı olmadığına ve itirazın reddine, oybirliğiyle karar vermiştir

¹⁰ Mahkeme, devlet açısından kırtasiyecilik üzerinde durmuştur. Oysa kırtasiyecilikten kurtulma gibi kamu yararı amacına ulaşmak için bir fedakârlık yapılacaksa haliyle bunu devletin yapması gerekir. Kamu yararına yönelik bir işlemin külfetini sadece bazı bireylerin üzerine yüklemek kamu külfetleri karşısında eşitlik ilkesiyle bağdaşmaz.

rim veya ayrıcalık yaratması gerekir. İtiraz konusu kural uyarınca öngörülen beyan edilmeme sınırı, aynı hukuksal konumda olan tüm kişilere uygulanacağından eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz” şeklinde Mahkemenin daha önceki pek çok kararında geçen ifadeye yer vermiştir.

Mahkemenin, iptali istenen kuralın eşitsizlik yaratmadığı şeklindeki yorumuna katılmakla birlikte, uygunluk denetimini, hem kanun önünde eşitlik hem de nispi eşitlik bakımından yapması gerekirken sadece *kanun önündeki eşitliği* dikkate alan ölçünün kullanılmasının yorumu zayıflattığını ve konuyu vergilendirme bakımından tam karşılamaktan uzak hale getirdiğini düşünüyoruz. Mahkemenin yapması gereken şey düzenlemenin başta nispi eşitliğin anahtarı olan mali güce göre vergilemeye hizmet edip etmediğinin tespiti ve buna göre bir sonuca varmak olmalıydı.

Somut olay bakımından Mahkemenin gerekçelerini yeterli görsek de sonucuna katılmaktayız. Çünkü iptali istenen beyan dışında bırakılmaya ilişkin kuralın mali gücü az olandan fazla, fazla olandan az vergi alınmasına yol açan bir yanı yoktur. Bilakis beyan dışı bırakmayla mali gücü az olanların vergi yüklerinin kanuni orandan daha düşük olması hedeflenmiştir.

B. VERGİ YÜKLERİ ÜZERİNDE TEVKİFAT ORANININ ETKİSİ

Makale konusunun can alıcı noktalarından biri tevkifatların vergi yükü üzerindeki etkisinin ölçülmesidir. Vergilemede tevkifat yöntemi verginin kısa sürede Hazineye intikali, mükelleflerin tespitini kolaylaştırması, vergi kayıplarını önlemesi, idarenin bürokratik yüklerini azaltması ve mükellef psikolojisi bakımından mali his iptaline yol açması şeklinde birçok üstünlükleri bünyesinde barındırır. Yöntem bir vergi güvenlik önlemi olduğu kadar aynı zamanda bir tahsilat biçimidir. Vergi sorumluları tevkif ettikleri vergileri “muhtasar beyanname” aracılığıyla bildiriler. Kısaca da olsa, sistemin yıllık beyannameyle beyan edilen veya edilmeyen gelirler bakımından sonuçları üzerinde durmak gerekir. Gelir Vergisi Kanununun 121. maddesi;

“Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

Gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur.” hükmüne haizdir.

Burada tevkifatların geçici niteliği üzerinde durulmuş ve nihai vergi bulunurken mahsup edilmek suretiyle dikkate alınacağı belirtilmiştir. Hatta hesaplanan vergiden mahsup edilmesine rağmen kalan olursa iade esasları da düzenlenmiştir. Şüphesiz bunlar fiiliyatta beyanname veren ve gelirlerini bu beyannameye dâhil eden mükellefler için geçerlidir. Sorun, geliri üzerinden vergi tevkif edilse bile mükellef beyanname veremiyorsa veya beyanname vermekle birlikte tevkifat konusu geliri beyannameye dâhil etme yasağı varsa ortaya çıkmaktadır. Çünkü mükellef beyanname vermediğinde veya beyannameye geliri dâhil edemediğinde red ve iade müessesesinden yararlanması mümkün olmadığından tevkif edilen vergiler mükellefin nihai vergisi olarak kalmaktadır. Kanuni düzenlemeye göre mükellefin iade alabilmesi ancak yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesine bağlanmıştır. Yıllık beyannamenin amacı gelirlerin bir arada görülecek şekilde toplanması olduğuna göre, kanuni parasal sınırı geçmeyen işyeri kira gelirleri beyannameye dâhil olmayacaklarından ve gelirin de bundan ibaret olması halinde yıllık beyannamenin verilmeyeceği açıkça anlaşılmaktadır. Bu durumda da işyeri kira gelirleri üzerinden ödenen tevkifatların mahsubu ve iadesi mümkün olamamaktadır.

C. TEVKİFAT ORANININ “ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ” BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gelir vergisi tarifesinin ilk diliminin vergi oranı safi gelirin %15'i olarak belirlenmiş iken, işyeri kiralaları için tevkifat oranı gayrisafi irat üzerinden BKK ile %20 olarak belirlenmiştir. Kanuni sınıra kadar olan ve üzerinden tevkifat yapılmış **işyeri kiralalarının beyan edilmesine izin verilse veya** beyan ihtiyari tutulsa sorun yoktur. Ancak, beyana izin verilmediğinden tevkifat oranının yüksek belirlenmesine bağlı sorun ortaya çıkmaktadır. Sonuçta mali gücü dikkate almayan bir vergi yüküyle karşı karşıya kalınmaktadır. Anayasa'da yer alan mali güç ölçütüne aykırılığın sebebi işyeri kiralalarının beyan edilmemesinden mi yoksa tevkifat oranının yüksekliğinden mi kaynaklanmaktadır. Kanatimizce ortaya çıkan sonuç tevkifat oranının ölçülülük ilkesi dikkate

alınmadan belirlenmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Burada vergi hasılatı elde etme amacı ile oran şeklindeki araç arasındaki ölçülülük makul sayılamayacak düzeydedir. Tevkifat oranının yüksekliği ile gelirin beyan dışı bırakılma mecburiyeti birleştiğinde sonuçta mali güce aykırılık ortaya çıkmaktadır.

O halde sorunun hukuksal anlamda kaynağı kira gelirlerinin beyan dışı bırakılmasının Anayasaya aykırılık arz etmesi değildir. Konunun anayasal ölçülere ters düşen yanı olmadığı gibi "eşitlik ilkesi" ile hukuken bağlantısı da bulunmamaktadır. Burada sorunun kaynağı idari işlemin sebep unsuru (vergiyi doğuran olay olarak kira gelirin elde edilmesi) ile konusu (bir miktar paranın hazinenin mülkiyetine geçmesi) arasında var olan ölçsüzlüktür. Tevkifat oranındaki ölçsüzlük mali güce aykırı vergilendirmenin kaynağı konumundan düşmüş, mali güce aykırı vergilendirmenin sebebi sanki tevkifat oranındaki ölçsüzlük değil de, kanuni düzenleme olarak algılanır olmuştur. Gerçekten de, kanunen beyan edilemeyecek bir gelirin beyan edilmiş olması halinde hesaplanacak vergisinin, tevkifat yoluyla hesaplanan vergisinden daha düşük olmasını ölçülülük ilkesine uygun kabul etmek mümkün değildir. Oran ölçsüz şekilde belirlense bile gelirin beyanına izin veriliyorsa ölçsüzlük mahsup veya iade yoluyla giderileceğinden bu defa kanuni oranı aşan bir vergilendirmeden bahsedilemeyecektir.

Tevkifat oranının yüksekliği, belirli sınıra kadar kira gelirlerinin beyan yasağı, beyannamede yer almayan gelirler üzerinden ödenen tevkifatların mahsup edilememesi ve beyan dışı kalan gelirler üzerinden tevkif edilen verginin yasal oranı aşan kısmının bir şekilde mahsup veya iadesine izin verilmemesi az gelir elde eden mükellefin daha fazla vergi yüküyle karşı karşıya kalmasına sebebiyet vermektedir. Böyle bir sonuç, Anayasada vergilendirme ölçüsü mali güç olarak belirlenmiş bir hukuk devletinde kabul edilemez. Vergi sistemindeki bu ayıbı, mükellef haklarını tanıma ve hayata geçirme iddia ve mücadelesinde olan idarenin nasıl savunulabileceği merak konusudur.

Kanun koyucunun gelir düzeyine göre en fazla olarak belirlediği vergi yükünün Bakanlar Kurulu kararıyla aşılması adeta vergilendirme yetkisinin yürütme organı tarafından fonksiyon gaspı yoluyla ele geçirilmesi anlamına gelir.

Tevkifat oranının takdir yetkisi kapsamında Bakanlar Kurulu'na belirlendiği dikkate alındığında öncelikle oranın bu yetki bakımından değerlendirilmesi gerekir. Yürütme organının sahip olduğu takdir yetkisini kullanırken belirli bir serbestiye sahip olduğu kabul edilse de yetkinin keyfi, sınırsız ve hele Anayasa'ya aykırı sonuç doğuracak şekilde kullanılması imkânı yoktur. Takdir yetkisi kullanılırken onun çizilen sınırlar içinde şeklen doğru ve yerinde olması yanında ölçülü olması da gerekir. Takdir yetkisi kullanılırken yürütme organı da Anayasanın sözü ve özü başta olmak üzere mevzuatın emredici hükümlerine uygun davranmak zorundadır. Bu çerçevede ölçülülüğün ve eşitliğin takdir yetkisine yön veren ilkeler olduğu Bakanlar Kurulu'na unutulmamalıdır. Yürütme organı kullandığı takdir yetkisinin uygulamadaki sonuçlarını mer'i mevzuat çerçevesinde değerlendirmek durumundadır.

Mali güce aykırılığa sebep olan husus belirli bir tutar içinde kalan işyeri kiralarının beyan dışı bırakılması değil, tevkifat oranının Bakanlar Kurulu'na kanuni vergi yükünü aşacak ölçüde belirlenmesidir. Şimdi tevkifat oranının yarattığı eşitsizliğin nasıl giderilebileceği üzerinde duralım.

Birinci yol: Tevkifat oranının normal orana eş etki doğuracak ölçüde belirlenmesi;

Bu yolda herhangi bir şekilde kanunda değişiklik yapmaya gerek yoktur. Beyan sınırının altında işyeri kirası elde edenlerin mağduriyetlerinin giderilmesi yasal düzenlemeye değil, Bakanlar Kurulu tarafından ölçülülük ilkesine göre belirlenmiş tevkifat oranına ihtiyaç gösterir. Tevkifat oranı yeniden belirlenerek efektif yük olarak gelir vergisi tarifesinin ilk basamağının ortaya çıkaracağı eşdeğer yük düzeyine getirilebilir. Oranın ölçülü olmasının anahtarı işyeri kiraları beyan edilseydi safi tutarı üzerinden tarifesinin ilk dilimine göre hesaplanacak verginin gayrisafi irada bölünmesiyle bulunacak orandır. Hesaplandığında bu oran da %12.35 olur. Bu oranı geçmeyen örneğin %12 oranının tevkifat oranı olarak belirlenmesi ölçülülük ilkesine uygundur. Mevcut durumda %12 olması gereken oran %20 olarak belirlenmiş olması tüm sorunların kaynağını oluşturmaktadır. Yürütme organının, bu hukuka aykırılığa son vermesi adına, tevkifat oranını efektif vergi yükünü kanuni vergi yüküyle eşitleyecek şekilde yeniden belirlemesi gerekir.

İkinci yol: İşyeri kira gelirlerinin ihtiyari beyanına izin veren kanuni düzenleme yapılması;

Tevkifat oranında (%20) değişiklik yapılmaması durumunda, mali güce aykırı vergilendirmeyi ortadan kaldırabilmek için yapılması gereken şey, bu defa beyan sınırı altında kalan işyeri kiralari için beyanname verilebilmesini veya diğer gelirler için verilen beyannameye dâhil edilmesini ihtiyari hale getiren bir yasal düzenleme yapılmasıdır.

Üçüncü Yol: Bakanlar Kurulu Kararı'nın yargı yoluyla iptali;

Yukarıda açıklanan iki yolun sonuç vermeyeceği anlaşılırsa o zaman son çare olarak yürütme organının tevkifat oranını belirleyen genel düzenleyici işlem niteliğindeki kararının iptali istenebilir. Şüphesiz üçüncü yola başvurabilmek için ilk iki yola öncelikle başvurmak şart değildir. Bir başka deyişle kişiler Bakanlar Kurulu'nun tevkifat oranının amaç ile araç arasındaki dengeyi gözetmeyerek ölçülülük ilkesini ihlal edecek derecede yüksek olduğundan bahisle doğrudan dava yoluna gidebilirler.

Her idari işlemde olduğu gibi genel düzenleyici işlemler de hukuka aykırı olmaları halinde yargı denetimine açıktır. Anayasa altı kurallar anayasaya, kanun altı kurallar kanunlara aykırı olmaları halinde usulüne göre iptal edilirler. Tevkifat oranının tüm ülke genelinde uygulanan bir kural olması dolayısıyla iptali için dava Danıştay'da açılır. Kanaatimiz yargının %20'lik tevkifat oranını öncelikle ölçülülük sonra mali güce **göre vergilendirme** ilkesi bakımından hukuka aykırı bularak iptal edeceği yönündedir.

Uygulama eşitlik ilkesi bakımından da denetime tabi tutulabilir. Kuralın eşitlik ilkesine aykırılığı doğrudan değil ölçülülük ilkesine aykırılığın bir sonucu olarak karşımıza çıkar. Bu mevcut normun eşitlik ilkesine göre değerlendirmesine engel teşkil etmez. Bu yönüyle ölçülülük ilkesi ile eşitlik ilkesi bir biri içine geçmiş bir durum arz eder.

Vergilendirme yetkisi münhasıran yasama organına aittir. Yürütme organının bu yetkiye müdahalesini ortadan kaldırmak yasada değişiklik yapmak suretiyle TBMM'ye, tevkifat oranının değiştirilmesi suretiyle Bakanlar Kurulunun kendisine veya düzenleyici işleme karşı dava açılması halinde işlemin iptali suretiyle yargı organına (Danıştay'a) düşer.

V. SONUÇ

Kanunlar başta olmak üzere her türlü mevzuatın Anayasa ve hukuka uygun olması asıldır. Bu ilişki vergiler konusunda yapılacak kanun ve kanun altı düzenlemeleri de kapsar. Vergilemenin başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerle ilişkisi dikkate alındığında bu alandaki düzenlemelerin hukuka uygunluğu daha da önem arz eder. Vergilerle ilgili her düzenlemenin bir üst hukuk normuna aykırı olması düşünülemez. Anayasa, kanunlar, uluslararası anlaşmalar, kanun hükmünde kararname, tüzükler ve yönetmelikler gibi kurallar arasında bir hiyerarşi bulunur.

Anayasa'da belirlenmiş kanunilik, mali güç, eşitlik, genellik ve ölçülülük ilkeleri vergisel düzenlemeler konusunda kural koyucuların sınırlarını çizer. Vergileme ilkeleri arasında bir hiyerarşi yoksa da bu ilkeler arasında kanunilik ve mali güç ilkesi daima dikkatleri üzerine çekmiştir. Kanun koyucu kadar yürütme organı da kendi yaptığı düzenlemeler bakımından bu ölçülerle bağlı olmalıdır.

Vergi yükü üzerinde etkili olan düzenlemelerin tamamının kanun koyucu tarafından yapılması esas olmakla birlikte istinai bir yetki olarak kanunda öngörülen en yüksek vergi yükünü aşmamak üzere yürütme organına düzenleme yapma yetkisi verilebilir. Bu alanlardan birisi aynı zamanda vergi güvenlik müessesesi olarak kabul edilen vergi tevkifatı yöntemidir. Vergi tevkifatı rejimi geçici bir rejim olarak düzenlendiğinden bu müessesenin sonuçları beyanname verildiğinde giderilmek üzere dikkate alınır.

Ancak belirli bir miktarı geçmeyen işyeri kira gelirlerinin beyan yasağı nedeniyle tevkifatlar kişilerin nihai vergisi haline gelmiştir. Tevkifat oranının ölçülülük ilkesine aykırı şekilde yüksek belirlenmesi efektif vergi yükünün kanunun öngördüğü vergi yükünün üzerine çıkmasına sebebiyet vermiştir. Hal böyle olunca tevkifat oranını belirleyen düzenleme Anayasa'daki mali güce ve eşitlik ilkesine göre vergilendirmeye aykırılık teşkil eder hale gelmiştir. Kanun koyucu gibi yürütme organı da kanuni sınırları aşmamak üzere fiili eşitsizlikleri göz önüne alarak ayırımlar ve bu durumlara uygun tevkifat oranları belirleyebilir. Bu oranlar arasındaki farklılıkların da Anayasa'ya ve kanuna aykırı olmaması için haklı nedene dayanması gerekir.

Mevcut uygulamanın sosyal devlete hizmet eden bir yanı olmadığı gibi gelir ve servet farklarının açılmasına da sebep olmaktadır. Çünkü düşük gelirlinin gelirinden daha fazla, yüksek gelirlinin gelirinden ise daha az vergi alınmasına devam ettiği sürece bu gelirler bakımından farkın azalması sağlanamaz. Gerçekten Anayasa'daki mali güç ölçütü vergi yüklerinin dağıtımında ölçü olarak kabul edilseydi düşük gelirlinin daha az yüksek gelirlinin daha fazla vergi ödemesi gerekirdi. Oysa Bakanlar Kurulu'nca ölçülülük ilkesine göre belirlenmesi gereken oran %20 belirlendiği için düşük gelirliden daha az vergi alınmasını öngören sosyal adalet ve sosyal devlet ilkesine aykırılık teşkil eden bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu durumun ortaya çıkmasının sebebi tevkifat oranının GVK m. 103 deki en alt basamağa ilişkin oranın ortaya çıkartacağı vergi yükü dikkate alınmadan ölçüsüzce belirlenmesidir. Kanuni beyan sınırını geçmemiş işyeri kiralaları için en fazla vergi yükünün gayrisafi gelire göre %12.35 olması gerekirken %20 yüke tabi tutulması, örnekteki haliyle, kanuni sınırı aşan işyeri kiralaları bakımından ise oranın fiilen %13.01 olması bir hukuk devletinde savunulamaz. Burada yanlış olan yüksek gelirliler için %13.01 oranı değil, düşük gelirliler için % 20 oranıdır.

Mükellef haklarını hayata geçirmeye çalışan bir ülkede böyle bir çelişkinin varlığı hukuk devletine yakışmaz. Tevkifat oranının ölçülü belirlenmemesi (bir de mükelleflerin bu gelirlerini beyan dışında bırakmak zorunluluğu içinde bırakılması) kanundaki vergi yüküne ve Anayasa'da ifadesini bulan eşitlik ve mali güç ilkesine açık aykırılık oluşturmaktadır.

Sorunun çözümü, çözüm istendiği takdirde çok basittir ya tevkifat oranı kanuni orana eş vergi yükü getirecek düzeye indirilecek ya da kanuni beyan sınırını aşmayan işyeri kiralalarına ihtiyari beyan yolu açılacaktır. Aksi halde tevkifat oranının belirlenmesine ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı'nın iptali için yargıya gitmekten başka çare kalmamaktadır.

Türkiye'nin bir 'hukuk devleti' olduğu siyasi iktidarlar ve idarecilerce sık sık dile getirilmesine rağmen idarece belirlenen tevkifat oranının yüksekliğinin ortaya çıkarttığı anayasaya aykırılık arz eden durumun derhal sonlandırılması gerekir. Temel hak ve özgürlükleri bu kadar yakından ilgilendiren bir konuda kayıtsız kalınmamalıdır.