**"...**

**II- İTİRAZIN GEREKÇESİ**

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

'III- ANAYASAYA AYKIRILIK NEDENLERİ VE İLGİLİ ANAYASA MADDELERİ

1- Anayasanın 2. ve 5. Maddeleri Yönünden:

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

Anayasanın 5. maddesinde 'Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin  
bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve  
hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan  
siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.' hükmü yer almıştır.

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

Anayasada 'sosyal devlet' anlayışı benimsenmiştir. Sosyal devlet güçsüzleri  
koruyan, sosyal adaleti sağlamaya çalışan bu amaçla ekonomik ve sosyal alanlarda  
değişiklikler yapan devlettir. (Anayasa Mahkemesi'nin 30.06.1998 gün ve Esas Sayısı:  
1997/18, Karar Sayısı: 1998/42 sayılı kararı). Sosyal devlet anlayışında, devlet bütün  
vatandaşlarına asgari bir toplumsal ve ekonomik düzey sağlamak ve bunu devam ettirmekle  
yükümlü kılınmıştır. Bunu sağlayabilmek için kaynak transferi gibi doğrudan araçlar  
kullanabileceği gibi, bazı faaliyetleri kolaylaştırmak ve teşvikler sağlamak gibi dolaylı araçları da kullanabilmektedir. Dolaylı araçların kullanımı, toplumsal dayanışmayı güçlendirerek devletin tek başına üstesinden gelemeyeceği konularda toplumsal katkıyı gerçekleştirme amacına yöneliktir. Sosyal devlet anlayışını sağlamada kullanılan en önemli araçlardan birisi de vergi politikalarıdır. Bunun için olağan koşullarda vergiye tabi tutulması gereken gruplar ya da işlemler muafiyet ve istisna uygulamalarıyla vergi dışı bırakılmaktadır.

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

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

2- Anayasanın 10. Maddesi Yönünden:

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

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

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik  
ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.' hükmü yer almaktadır.

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

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

3- Anayasanın 73. Maddesi Yönünden:

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

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

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

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

Malî güce göre vergilendirme, verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel  
durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha  
fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi de, malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. (Anayasa Mahkemesi'nin  
11.6.2003 gün ve Esas Sayısı : 2001/375, Karar Sayısı : 2003/61 sayılı kararı.) Bu ilkeler gelir vergisi yönünden çok kazanandan çok, az kazanandan az vergi alınması şeklinde özetlenebilir. Doğaldır ki, hiç kazanmayandan hiç vergi alınamaz. Emsal kira bedeli esası yönünden değerlendirildiğinde, kirası olmayan taşınmazın vergisi de olmamalıdır. Kiraya verenin ekonomik durumunun iyi olup olmaması da bu durumu değiştirmez.

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

IV-GENEL DEĞERLENDİRME:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

V- SONUÇ

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