

YARGI BÖLÜMÜ**Danıştay Kararı****Danıştay Başkanlığından :****Esas No : 1990/4****Karar No : 1993/1**

ÖZÜ : 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 2772 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle eklenen Hayat Standardı Esası başlıklı mükerrer 116 ncı maddede belirlenen temel göstergenin, aile reisi beyanında her bir eş için ayrı ayrı uygulanmasında yasaya uyarlık bulunmadığı hakkında.

İÇTİHA TLAR I BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 2772 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle eklenen hayat standardı esas ı başlıklı mükerrer 116 ncı maddenin birinci fıkrasında yer alan; gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin beyan ettikleri gelirin (zarar beyan edilmesi hali dahil), madde ile belirlenen temel göstergelere, hayat standardı göstergeleri uyarınca saptanan ilavelerin yapılmasından sonra bulunacak tutardan düşük olması halinde, bu şekilde tesbit olunan tutardan 31 inci maddedeki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar vergi tarhına esas alınır şeklindeki düzenlemede belirlenen temel göstergenin, aile reisi beyanında her bir eş için ayrı ayrı uygulanıp uygulanmayacağı konusunda Danıştay Üçüncü Dairesi ile Dördüncü Dairesi tarafından verilen kararlar arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yolu ile giderilmesine ilişkin Maliye ve Gümrük Bakanlığı istemi üzerine isteme konu olan kararlar ile yasal düzenlemeler incelendikten ve rapor tör üyenin açıklamaları dinlendikten sonra gereği görüldü.

İsteme Konu Olan Kararlar :

I — Danıştay Üçüncü Dairesinin 21/9/1989 gün ve E: 1989/1953, K: 1989/1953 sayılı kararı: Her ikiside avukat olarak mesleki faaliyetini sürdüren eşlerin elde ettikleri gelir nedeniyle 1986 takvim yılı için aile reisi sıfatıyla verilen gelir vergisi beyannamesi üzerine, yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirleri bulunan aile fertlerinin her biri için hayat standardı temel göstergelerinin ayrı ayrı uygulanması gerektiğinden bahisle yapılan tahakkuka karşı açılan davada, aile reisi beyanında ailenin bir bütün olarak ele alındığı, aksine bir hükmün kanunda yer almadığı, hayat standardı esasının bu şekilde uygulanması halinde yorum yoluyla vergi yükünün artırılmış olacağı gerekçeleriyle tahakkuku terkin eden Bursa İkinci Vergi Mahkemesinin 9/10/1987 gün ve K: 1987/482, sayılı kararını temyizen inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi, 21/9/1989 günlü ve K: 1989/1953 sayılı kararı ile; sorunun ticari faaliyeti nedeni ile elde ettiği geliri aile reisi beyannamesinde gösterilen eşin, aile reisinden ayrı ve müstakil bir gelir vergisi mükellefi olarak nazara alınıp alınamayacağına ilişkin olduğu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü maddesinde aile reisi tarafından düzenlenen beyannamenin geliri olan eş tarafından da imzalanacağının ve eşlerin herbirinin yalnızca kendi gelirine isabet eden vergi kısmından ve bunlara tekabül eden cezalardan sorumlu olacağının belirtilmesi karşısında, vergiye tabi geliri dolayısıyla eşin aile reisine nazaran ayrı ve müstakil bir vergi mükellefi olarak kabulü gerekeceği, aile reisinin sorumluluğunun şekli olduğu bu nedenle temel göstergenin her bir eşin gelirine ayrı ayrı uygulanmasının yerinde olduğu gerekçeleri ile temyiz istemini kabul etmiş ve mahkeme kararını bozarak 2577 sayılı Kanunun 49/2 maddesi uyarınca davayı reddetmiştir. Karara karşı vaki düzeltme istemi aynı Dairenin 7/2/1990 günlü ve K: 1990/316 sayılı kararı ile reddedilmiştir.

2 — Danıştay Dördüncü Dairesinin 20/12/1989 günlü ve E: 1988/5136, K: 1989/4348 sayılı kararı. Her ikisinde serbest muhasebeci olarak mesleki faaliyetlerini sürdüren eşlerin elde ettikleri gelir nedeniyle 1987 takvim yılı için aile reisi sıfatıyla vereceği beyanname hayat standardı temel göstergelerinin eş ve kendisi için ayrı ayrı gösterilmesinin bildirildiğinden bahisle ihtirazi kayıtlı beyanname düzenleyen mükellefin, bu konudaki düzeltme isteminin reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye ve Gümrük Bakanlığına yaptığı başvurunun reddi yolundaki işlemin iptali istemiyle açılan davada Danıştay Dördüncü Dairesi; 193 sayılı Kanunun mükerrer 116 ncı maddesiyle hayat standardına ilişkin temel göstergelerin eşlerin gelirlerine ayrı ayrı uygulanacağı yolunda bir hüküm getirilmediği, aynı Kanunun 93 üncü maddesinde yer alan, tam mükellefiyette eş ve çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerinin aile reisi tarafından tek beyanname ile bildirileceği ve beyanname gösterilen gelirlerin birleştirilmek suretiyle toplam üzerinden aile reisi namına vergi tarh olunacağı yolundaki hükmün, gelir sahibi eşin aile reisinden ayrı ve müstakil bir vergi mükellefi olmadığını açıklığa kavuşturduğu, ayrıca 149 nolu genel tebliğin VIII. bölümde, hayat standardı esasına göre gelirin tesbitinde, her bir mükellefin ticari, zirai ve mesleki kazancı için duruma uygun temel gösterge tutarlarından yalnız bir tanesi ve yüksek olanının dikkate alınacağı, birden fazla ticari faaliyetin olması halinde temel gösterge tutarının bir defa nazara alınacağı, her bir faaliyet için ayrı ayrı uygulanmayacağını açıkladığı, bütün bu nedenlerle aile reisi beyannamesinde toplanan eşlerin gelirlerine hayat standardı temel göstergelerinin ayrı ayrı uygulanmasında yasaya uyarlık bulunmadığı gerekçeleriyle Maliye ve Gümrük Bakanlığı işlemini iptal etmiştir. Bu karar da kesinleşmiştir.

Konu ile İlgili Yasa Maddeleri :

I — 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 202 sayılı Kanunun 47 nci Maddesiyle değişik 93 üncü Maddesi.

Tam mükellefiyette, eşlerin ve velâyet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi icabeden gelirleri (Medeni Kanunun cevaz verdiği hallere münhasır olmak üzere ayrı yaşayan eşlerin gelirleri hariç) aşağıdaki esaslara göre aile reisi tarafından tek beyanname ile bildirilir.

1 — Eşlerin ve çocukların her birinin geliri beyannameye ayrı gösterilir.

2 — Geliri olan eşler beyannameyi ayrıca imzalar,

3 — Beyannameye gösterilen bütün gelirler birleştirilmek suretiyle toplam yapılır ve bu toplam üzerinden vergi aile reisi namına tarh olunur.

Eşlerin her biri kendi gelirine isabet eden vergi kısmından veya bunlara tekabül eden cezalardan sorumludur. Verginin eşlere isabet eden kısımları, bunların aile geliri içinde hisse-leri nispetinde hesaplanır.

.....
Bu madde hükmünün uygulanmasında; aile reisi eşler için koca, çocuklar için baba, baba ölmüş veya velâyeti nez'edilmişse anadır.

(3239 sayılı Kanunun 64 üncü maddesiyle değişen fıkra) Çocuk tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilmek suretiyle bakılanlar dahi) 18 yaşını doldurmamış evlatları ifade eder.

II — 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 2772 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle eklenen Mükerrer 116 ncı Madde:

Gerçek usulde Gelir Vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin beyan ettikleri gelir (Zarar beyan edilmesi hali dahil); 800.000 liraya (3239 s.k ile artırılan miktar) (Zirai kazanç sahipleri ile ikinci sınıf tacirler için 450.000 liraya) aşağıda belirtilen hayat standardı göstergelerine göre belirtilen ilavelerin yapılmasından sonra bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde, bu şekilde tesbit olunan tutardan 31 inci maddedeki indirimler yapıldıktan

sonra kalan miktar vergi tarhına esas alınır. (3239 sayılı Kanunun 68 inci maddesiyle eklenen hüküm) Şu kadar ki; ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin bu faaliyetleri dolayısıyla hayat standardı esasına göre vergi tarhına esas alınacak geliri yukarıda yazılı tutarlardan aşağı olamaz.

.....

 (7 nci fıkra)

Mükellefler kendilerine, eşlerine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü oldukları diğer kişilere ait olup, yıllık beyannamede toplanması zorunlu olmayan vergiye tabi gelirleri bulunduğunu belgelendirdikleri takdirde bu esasa göre yapılan tarhiyat Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilir.

III — 3/12/1988 günlü ve 3505 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa Eklenen Geçici 32 nci Madde:

1/1/1988 - 31/12/1997 tarihleri arasında, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 116 ncı maddesinin birinci fıkrasında yer alan temel gösterge ve hayat standardı göstergeleri dört kat artırılmak suretiyle dikkate alınır. Aynı maddenin birinci (eki tablonun hayat standardı göstergeleri ile ilgili bölümünde yer alan hükümler hariç), ikinci, üçüncü, dördüncü ve yedinci fıkraları yerine ise aşağıdaki hükümler uygulanır.

Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının zarar beyanı da dahil olmak üzere bu faaliyetlerinin herbiri ile ilgili olarak beyan ettikleri kazançları, bu madde ile artırılan temel gösterge tutarlarına, hayat standardı göstergelerine göre belirlenen ilavelerin yapılması suretiyle bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde; bu esasa göre belirlenen tutar, vergi tarhına esas gelirin hesaplanmasında ilgili kazanç tutarı olarak dikkate alınır. Ancak temel göstergeler yukarıda belirtilen her kazanç için ayrı ayrı, hayat standardı göstergeleri bir defa (aile reisi beyanları dahil) uygulanır.

(Bu Madde Anayasa Mahkemesinin 7/11/1989 günlü ve E: 1989/6, K: 1989/42 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Ancak, mükerrer 116 ncı maddenin 7 nci fıkrasını yürürlükten kaldıran 3505 sayılı Kanunun 34/b maddesi hükmü, istenilmediğinden iptal edilmemiştir.)

IV — 1990 Mali Yılı Bütçe Kanununun 60 ncı Maddesi :

a)

b)

c) Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının zarar beyanı da dahil olmak üzere, bu faaliyetlerinin her biri ile ilgili olarak beyan edecekleri kazançları, bu fıkra da yer alan temel gösterge tutarlarına, hayat standardı göstergelerine göre belirlenen ilavelerin yapılması suretiyle bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde bu fıkra ya göre belirlenen tutar, vergi tarhına esas gelirin hesaplanmasında ilgili kazanç tutarı olarak dikkate alınır.

1 — 1989 yılında Beyan Edilen Kazançlar İçin Geçerli Olan Gösterge Tutarları.

2 — 1989 Yılına Ait olup 1990 Yılında Beyan Edilmesi Gereken Kazançlara Uygulanacak Gösterge Tutarları.

I —

II —

III —

IV — Temel gösterge tutarları mükelleflerin ticari ve mesleki kazançları için ayrı ayrı, hayat standardı gösterge tutarları ise aile reisi beyanları dahil olmak üzere bir defa uygulanır.

Mükellefler, kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait gelir vergisine tabi gelirleri (hamiline yazılı mevduatlardan ve menkul kıymetlerden elde edilen gelirler hariç) bulunduğunu belgelendirdikleri takdirde, temel gösterge tutarlarına isabet eden kısmı hariç olmak üzere, bu esasa göre yapılan tarhiyat, Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilir. Şu kadar ki mükellefler, 506 sayılı Kanunun geçici 20 nci maddesine göre kurulanlar dahil olmak üzere, kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından kendilerine ait emekli, malûliyet, dul ve yetim aylığı aldıklarını belgelendirdikleri takdirde, hayat standardı esasına göre yapılan tarhiyatın temel gösterge tutarının da emekli, malûliyet, dul ve yetim aylığı tutarına isabet eden kısmı düzeltilir.

Bu hüküm 28/6/1990 günlü ve E: 1990/6, K: 1990/17 sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilmiştir. (5/9/1990 20626 S.R.G.)

V — 15/12/1990 günlü ve 3689 sayılı Kanunun 7 nci Maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 35 inci Madde:

1 — 1/1/1990 - 31/12/1999 tarihleri arasında, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, bu maddede belirtilen hayat standardı esasına tabidir.

2 — a)

b) Ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının zarar beyanı da dahil olmak üzere, bu faaliyetleri ile ilgili olarak beyan edecekleri kazançları, temel gösterge tutarlarına hayat standardı göstergelerine göre belirlenen ilavelerin yapılması suretiyle bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde, bu maddeye göre belirlenen tutar, vergi tarhına esas gelirin hesaplanmasında ilgili kazanç tutarı olarak dikkate alınır.

c) Bir mükellefin aynı yılda ticari ve mesleki faaliyette bulunması halinde, temel gösterge tutarı her bir kazanç için ayrı ayrı uygulanır.

Aynı veya ayrı neviden birden fazla işyerinde ticari faaliyette bulunan mükellefin temel gösterge tutarına, birden sonraki her bir işyeri için temel gösterge tutarının % 50'si oranında ilave yapılır.

d)

e)

f)

g)

Hayat standardı gösterge tutarları aile reisi beyanları da dahil olmak üzere bir defa dikkate alınır.

3 — Mükellefler, kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait gelir vergisine tabi gelirleri (hamiline yazılı mevduatlardan ve menkul kıymetlerden elde edilen gelirler hariç) bulunduğunu belgelendirdikleri takdirde, temel gösterge tutarlarına isabet eden kısmı hariç olmak üzere, bu esasa göre yapılan tarhiyat, Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilir. Şu kadarki mükellefler, 506 sayılı Kanunun geçici 20 nci maddesine göre kurulanlar dahil olmak üzere, kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından kendilerine ait emekli, malûliyet, dul ve yetim aylığı aldıklarını belgelendirdikleri takdirde, hayat standardı esasına göre yapılan tarhiyatın temel gösterge tutarının emekli, malûliyet, dul ve yetim aylığı tutarına isabet eden kısmı düzeltilir.

(Bu fıkra Anayasa Mahkemesinin 12/11/1991 günlü ve E: 91/7, K: 91/43 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.)

Danıştay Başsavcısı Atıf Kösebalaban'ın Düşüncesi :

İçtihatların birleştirilmesine konu olan Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daireleri kararları arasındaki aykırılık ve uyumsuzluk; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 116 ncı maddesindeki gerçek usulde Gelir Vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin beyan ettikleri gelirin (zarar beyan edilmesi hali dahil) hayat standardı esasına göre bulunacak miktardan düşük olması halinde, hayat standardı esasına göre vergi tarhına esas alınacak gelirin hesaplanması sırasında temel göstergelerin aile reisi beyanında gelirleri aile reisi tarafından tek beyanname ile bildirilecek kişilere eşlere ve velayet altındaki çocuklara aile reisinden ayrı uygulanıp uygulanmayacağından doğmuştur.

Danıştay Üçüncü Dairesince verilen 21/9/1989 günlü 1989/1953 sayılı kararda; temel göstergenin her bir eşin gelirine ayrı ayrı uygulanmasının yerinde olduğuna karar verilmiştir.

Bu karar düzeltme safhasından geçerek kesinleşmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesince verilen 20/12/1989 günlü ve 4348 sayılı kararda ise aile reisi beyannamesinde toplanan eşlerin gelirlerine hayat standardı temel göstergelerinin ayrı ayrı uygulanmasının yasaya uymadığı gerekçesiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığı işte minin iptaline karar verilmiştir.

Bu kararda kesinleşmiştir.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 39 uncu maddesinde; İçtihadı Birleştirme Kurulunun, dava dairelerinin veya İdari ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, işi inceleyerek lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir hükmü yer almıştır.

Bu madde hükmüne göre, içtihatların birleştirilmesi yoluna gidilebilmesi için hukuki dayanakları aynı benzer olaylar hakkında verilmiş en az iki kararın mevcut olması ve bu kararlar arasında aykırılık ve uyumsuzluk bulunması gerekmektedir.

Yukarıda sözü edilen Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daire kararları hukuki dayanakları aynı ve benzer olaylar hakkında verilmiş kararlar olduğu halde bu kararlar arasında aykırılık ve uyumsuzluk bulunduğundan, kararlar arasındaki aykırılık ve uyumsuzluğun içtihadın birleştirilmesi yoluyla giderilmesi gerekir.

İşin esasına gelince:

Hayat standardı esası, 31/12/1982 günlü 2772 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 116 ncı madde ile getirilmiş bir otokontrol müessesesidir. Hayat standardı esası ile kişinin yaşam düzeyinden hareketle mükellefin gerçek gelirine yaklaşılabilmesi amacı güdülmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 116 ncı maddesi hükmüne göre, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin beyan ettikleri gelir (zarar beyan edilmesi hali dahil) madde hükmünde belirtilen temel gösterge rakamlarına hayat standardı göstergelerine göre belirtilen ilavelerin yapılmasından sonra bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde bu şekilde tesbit olunan tutardan 31 inci maddedeki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar vergi tarhına esas alınacaktır.

Hayat standardı göstergelerinin aile reisi beyanını da kapsayacak şekilde tesbit olunduğu hususunda daire kararları arasında bir aykırılık veya uyumsuzluk bulunmamaktadır.

Aykırılık ve uyumsuzluk, yukarıda da belirttiğimiz gibi temel gösterge rakamlarının gelirleri aile reisi tarafından beyan edilecek kişilerin gelirlerine de aile reisinden ayrı uygulanıp uygulanmayacağından doğmuştur.

Madde hükmünde bu konuda bir açıklık yoktur.

Bu nedenle anlaşmazlığın çözümü için yorum ilkesi gereği; hükmün konuluşundaki maksat, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak yorum yoluyla sonuca ulaşmak gerekecektir. Hayat standardı bir otokontrol aracıdır.

Maddenin konuluş amacı; gerekçesinde, "Bu madde ile otokontrol araçlarına benzer bir müessese olarak Hayat Standardı Esası adı altında yeni bir kontrol aracı getirilmiştir.

Getirilen bu yöntem gerçek usulde gelir vergisine tabi bulunan ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerini kapsamaktadır. Söz konusu kişilerin elde ettikleri gelirlerin asgari ücret düzeyinin altında kalamayacağı varsayımına dayanan bu yöntem, hayat standardı göstergelerinde nazara alınması suretiyle yaşam düzeyi, beyan edilen gelirin sağlayabileceğinin çok üstünde olan mükelleflerin gerçek gelirlerine vergi incelemeleri dışında da yaklaşılabilmesi imkanı sağlanmış olmaktadır" şeklinde açıklanmıştır.

Yasa hükmüne göre yükümlü tarafından beyan edilen gelir, hayat standardı gösterge rakamları toplamından düşük olamayacağı gibi, zarar mahsubu yapılması ve gider indirilmesine de olanak bulunmadığından hayat standardı esas gayri şahsidir. Yasa koyucu birinci fıkradaki hükümle, tam mükellefiyete tabi mükellefler için standart bir yaşam düzeyi ortaya koymayı amaçlamıştır. Madde hükmünde getirilen bir takım önlemlerle de yükümlünün gerçek gelirine ulaşılmaya çalışılmıştır.

Bu önlemler maddenin "Hayat Standardı Göstergeleri" başlıklı ikinci fıkrasında yazılı olan mükellefin kendine, eşine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü bulunduğu kişilere ait yaşam düzeyini belirlemeye yarayan ölçülerdir.

Söz gelimi, mükellefin kendisine, eşine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilere ait özel binek otomobillerinin her biri için; bu kişiler tarafından bizzat kullanılan birden fazla binalar ve sair bunlara benzer yaşam düzeyini belirten ölçülerdir.

Görülüyorki bu ölçülerin tamamı aile yaşam düzeyini belirlemeye yarayan ölçülerdir.

Madde hükmü bir bütündür. Aksine bir hüküm olmadıkça yasa koyucunun hayat standardı göstergelerinde olduğu gibi temel göstergelerinde saptanmasında tüm ailenin yaşam düzeyini gözönüne aldığı kabulü zorunludur.

Diğer taraftan madde hükmüne göre, gerçek usulde Gelir Vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin beyan ettikleri gelir, Hayat Standardı Esasına göre belirlenecek tutardan düşük olduğu takdirde bu şekilde tesbit olunan tutardan 31 inci maddedeki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar vergi tarhına esas alınacaktır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31 inci maddesindeki indirimler mükerrer 116 ncı madde hükmünün yürürlüğe konulduğu sırada genel, özel ve sakatlık indiriminden oluşmaktadır. Bu indirimlerde tüm aile fertleri gözönünde tutularak saptanmıştır.

Söz gelimi bu gün yürürlükten kaldırılan 31 inci maddedeki genel indirimde göre mükelleflerin günde (20), ayda (600), yılda (7.200) lirayı aşmayan gelirleri vergiye tabi tutulmaz. Mükellef evli ise, bu miktara eş için günde (15), ayda (450), yılda (5.400) lira, çocukların her biri için günde (5), ayda (150), yılda (1.800) lira ilave edilecektir. Yasa koyucunun hayat standardı esasına göre vergiye tabi gelirlerin saptanmasında kişinin durumunu indirilecek giderlerde ise tüm aileyi gözönüne aldığı kabul bir çelişki yaratır. Çelişkinin izah edilecek bir tarafı yoktur.

Öte yandan Hayat Standardı Esasına göre yapılacak tarhlarda, temel göstergelerin eş ve çocuklar için ayrı ayrı uygulanacağını kabul, gelirleri aynı iki ailede eş ve çocukları çalışan ailenin aleyhine bir sonuç doğururki bununda vergide eşitlik ilkesine ters düşeceği açıktır.

Kaldiki mükerrer 116 ncı maddede gerçek usulde Gelir Vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin beyan ettikleri gelirden söz edilmektedir. Aile reisi beyanında beyan aile reisi tarafından tek beyanname ile beyan edilmekte ve geliri olan eş ve velayet altındaki çocukların gelirini kapsamaktadır. Beyan edilen gelir aile reisi beyanına dahil kişilerin gelirini içerirken, açık bir yasa hükmü olmadıkça beyan edilen gelirin yerine tarhiyata esas alınacak hayat standardı esasına göre matrahın tesbitinde ölçü olan temel göstergenin kişinin yaşam düzeyine göre saptandığını ileri sürmenin de bir izahı bulunmamaktadır.

Gelir vergisinin şahsılığı ilkesiyle de bu hususun açıklanması mümkün değildir.

Zira 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mevzu'unu belirten 1 inci maddesinde "gerçek kişilerin gelirlerinin (Gelir Vergisi)'ne tabi olduğu belirtilmiş, gelir ise bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır."

Bu tanıma göre gelir vergisi beyanının sadece bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarını beyan etmesi gerektiği sonucuna ulaşmak mümkündür. Ancak Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü maddesiyle bu ilkeye bir ayrıcalık getirilmiştir. Buda aile reisi beyanıdır. Sözü edilen 93 üncü madde hükmüne göre "Tam mükellefiyet, eşlerin ve velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi içabeden gelirleri (Medeni Kanunun cevaz verdiği hallerde münhasır olmak üzere ayrı yaşayan eşlerin gelirleri hariç) aşağıdaki esaslara göre aile reisi tarafından tek beyanname ile bildirilir." denilerek aile reisi beyanında gelirin şahsiliği ilkesinden ayrılmıştır.

Bu ayrılmanın nedeninde aile gelirinin vergilendirilmesinde müterakkiyetden kaçınmayı önlemektir. Olayda da aile reisi beyanına giren eş ve velayet altındaki çocukların gelirleri söz konusu olduğuna göre gelirin şahsiliği ilkesinden hareket yanlış sonuca götürür. Gelirin şahsiliği ilkesi aile reisi beyanları için değil kişi gelirinin beyanında geçerlidir.

Bu nedenlerden dolayı İçtihadın Danıştay Dördüncü Dairesinin 20/12/1989 günlü ve 1988/5136 Esas, 1989/4348 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesi gerektiği görüşünde olduğumuz hususu Yüksek Kurula saygıyla arz olunur.

Konunun İçtihadın Birleştirilmesine Gerek Olup Olmadığı Yönünden İncelenmesi :

İçtihadın birleştirilmesi istemine konu olan Danıştay Üçüncü Dairesinin 21/9/1989 gün ve E: 1989/1953, K: 1989/1953 sayılı kararı ile Danıştay Dördüncü Dairesinin 20/12/1989 gün ve E: 1989/5136, K: 1989/4348 sayılı kararı arasında gerek Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü, gerekse mükerrer 116 ncı maddesinin yorumu yönünden aykırılık bulunduğu açıktır.

Danıştay Üçüncü Dairesinin söz konusu kararı, mesleki veya ticari faaliyeti bulunan eşin ayrı bir vergi mükellefi olduğu, bu nedenle kendisine aile reisinden ayrı olarak hayat standardı temel göstergesinin uygulanması gerektiği gerekçesine dayanmakta, Dördüncü Daire kararı ise, aile reisi beyanında tek bir mükellefiyet bulunduğu, bu nedenle hayat standardı temel göstergesinin bir kere uygulanabileceği gerekçesi benimsemekte olduğundan, Daire kararları ile aynı konumdaki mükellefler açısından farklı iki hukuki durum yaratılmış bulunmaktadır.

Her iki dairece verilen daha sonraki kararlarda da aynı yorum farkı devam etmiş ve Daireler yönünden bu görüşler devamlılık kazanmıştır.

Öte yandan yasal düzenlemelerle zaman içinde hayat standardı esası yönünden getirilen yeni hükümler Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararları ile iptal edildiğinden, içtihadın birleştirilmesi istemine esas alınan kararlardaki uyuşmazlık dönemlerine ilişkin kanun hükümlerinde konumuz yönünden açık bir değişiklik de bulunmamaktadır. 3689 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 35 inci maddenin 2 nci fıkrasının c ve g bendinde yer alan hükümler, bu konuda açık bir hükme yer vermediği gibi, bu maddelerin ışığı altında Dairelerimizce değişik bir karar verildiğine de yapılan incelemede rastlanılmamıştır.

Madde metninde düzenlenen ve 1/1/1990 tarihinden itibaren uygulanacak olan, bir mükellefin aynı yılda ticari ve mesleki faaliyette bulunması hali ile aynı veya ayrı neviden birden fazla iş yerinde ticari faaliyette bulunması halinde uygulanacak hükümler ise gerek vergileme dönemi ve gerekse faaliyet nevii itibarıyla içtihadın birleştirilmesine konu olan kararlardaki olaya uygulanabilir nitelikte değildir.

Bu nedenlerle, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesi gereğince içtihadın birleştirilmesi gerektiğine oybirliğiyle karar verilerek işin esasının incelenmesine geçildi.

Konunun Esas Yönünden İncelenmesi :

A — 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 93 üncü Maddesi Yönünden İnceleme:

Sözü edilen madde, tam mükellefiyette eşlerin ve velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerinin aile reisi tarafından tek beyanname ile bildirilmesini öngörmüştür. Madde hükmüne göre eşlerin ve çocukların her birinin geliri beyannameye ayrı ayrı gösterilir, eşler beyannameyi ayrıca imzalarlar, beyannameye gösterilen bütün gelirler birleş-

şirilmek suretiyle toplam yapılır ve bu toplam üzerinden vergi aile reisi namına tarh olunur. Eşlerin her biri yalnız kendi gelirine isabet eden vergi kısmından veya bunlara tekabül eden cezalardan sorumludur. Verginin eşlere isabet eden kısımları, bunların aile geliri içindeki hisseleri nispetinde hesaplanır.

Maddenin gerekçesinde, gelirin toplanmasında görülen bir özelliğinde vergilendirmede aile gelirinin bir arada mütalâa edilmesi olduğu, aile reisinin, eşinin ve küçük çocuklarının gelirinin bir araya getirilerek tek bir gelir gibi mütalâa edilmesi ve verginin bu toplu gelir üzerinden aile reisi namına tarh edilmesinin "aile mükellefiyetini" teşkil ettiği, bunun vergi hukukunun icaplarından olup esasını evlilik birliğinden aldığı, karı koca mallarının idaresinde kabul edilen sistemin bu mükellefiyet şekline tesir edemeyeceği, zira evlilik birliğinin mali imkânlarının yalnız kocanın geliri ile değil, ancak eşlerin gelirleri ile ölçülebileceği, bu esasın vergicilikte ayrıca bir emniyet tedbiri olduğu ve etkisini özellikle yüksek gelirlerde gösterdiği, yüksek gelirin vergilendirilmesinde bu tedbirden vazgeçmenin vergi adaleti yönünden imkansız bulunduğu açıklanmıştır. Yine gerekçede ailenin bütün geliri üzerinden tarh olunacak vergiye aile reisinin yalnız başına katlanmasının söz konusu olmadığı, tarhiyatın aile reisi adına yapılmasının artan dilimlere göre düzenlenen tarifenin uygulanmasını sağlayan bir usul olduğu, aile gelirinden hissesi olan her ferdin bu gelir üzerinden hesaplanan vergide de hissesi olacağının tabii olduğu belirtilmiştir.

Madde metninin ve gerekçenin incelenmesinden, aile reisi beyanından amacın, aile gelirini toplayarak bu gelirin tek bir mükellefiyete konu olmasını sağlamak olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Bu beyan tek mükellefiyet kabul edildiği içindir ki artan dilimlere göre vergileme yapılabilmektedir. Tek mükellefiyet olarak kabul edildiğine göre, yaşam seviyesinden hareketle, gerçek gelire vergi incelemeleri dışında da yaklaşılabilmesi yolu olarak gelir vergisi sistemimize giren hayat standardı esasının, bu mükellefiyette bir kere uygulanması doğaldır. Aksi halde hayat standardı esasına göre vergilemede aile bireylerinin ayrı ayrı mükellef sayılmaları, artan dilimlere göre vergilemede "aile mükellefiyeti" adı altında tek bir mükellef olarak kabul edilmeleri gibi bir sonuç ortaya çıkar ki bu hukuken mümkün olmamak gerekir. Üçüncü Daire kararında belirtildiği gibi beyannamenin eş tarafından imzalanması ve eşlerin herbirinin kendi gelirine isabet eden vergi kısmından ve bunlara tekabül eden cezalardan hissesi nispetinde sorumlu olacağının belirtilmesi bunların herbirinin ayrı ayrı mükellef olduğunu göstermez. Ortada tek bir mükellefiyet, tek bir beyan vardır, o da aile mükellefiyettir. Ancak bu mükellefiyetin bütün mali yüküne aile reisinin katlanmasının söz konusu olmayacağı gözönüne alınarak Kanunun ilgili maddesine eşin de aile gelirindeki hissesi oranında sorumlu olacağı ve bu nedenle beyannameyi imzalayacağı yolunda hüküm getirilmiştir. Bu sorumluluktan hareketle eşin ayrı bir mükellef olduğunu kabul etmek, gelirin toplanması suretiyle sağlanmak istenen vergi adaleti ilkesine kendi içinde bir çelişki getirir.

O halde, aile reisi beyanında tek bir beyan ve tek bir mükellefiyet söz konusu olup eşin aileden ayrı bir mükellefiyeti olamayacağına göre, Dördüncü Daire kararlarında belirtildiği gibi hayat standardı temel göstergesinin bu beyana bir kere uygulanması, Kanunun metnine ve gelir vergisi sistemimize uygun olacaktır.

B — 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 116 ncı Maddesi Yönünden İnceleme :

Gelir Vergisi Kanunumuza 31/12/1982 gün ve 2772 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle getirilen ve mükerrer 116 ncı maddede hükme bağlanan hayat standardı esası, mükellefin gerçek gelirine yaklaşmak ve böylece Anayasa'da öngörülen mali güce göre vergileme ilkesini gerçekleştirmek amacına yönelik bir düzenlemedir. Bu yöntemle, zirai, ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin elde ettikleri gelirlerin asgari bir yaşam seviyesini sağlayacak ücret düzeyinin altında kalamayacağı varsayımından hareketle, ayrıca hayat standardı göstergelerinin de nazara alınması suretiyle, yaşam düzeyi beyan edilen gelirin sağlayabileceğinin çok üstünde olan mükelleflerin gerçek gelirlerine vergi incelemeleri dışında da yaklaşılabilmeye olanağı sağlanmaktadır. Ancak yaşam seviyesi kriterinden hareketle gerçek vergi matrahına ulaşmak üzere bir aracı olarak kullanılması gereken hayat standardı esasını, sanki bir vergi matrahı imiş gibi katı bir biçimde uygulamak Anayasadaki vergileme ilkelerine aykırı olur.

Bu nedenledir ki 2772 sayılı Kanundaki ilk düzenlemede Kanun Koyucu 7 nci fıkra ile açıklama olanağı getirmiş, mükellefin kendisinin, eş ve çocukların beyannamede toplanması zorunlu olmayan gelirlerinin varlığını açıklama sebebi saymıştır. Bu, gelir vergisi sistemimizin genel prensiplerine göre de böyle olmak gerekir. Zira hayat standardı esaslı da, asgari ücret, ortalama kar haddi, asgari gayri safi hasıla gibi bir vergi güvenlik sistemidir. Bu sistemlerin hiç biri gerçek gelirin açıklanmasını ve kanıtlanmasını önleyici sistemler değildir. Mükellefe gerçek gelirin vergilendirilmesinde açıklama ve kanıtlama hakkı her zaman tanınmıştır.

Nitekim Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinde bu kural, "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispat edilebilir" şeklinde ifade edilmiş olup, bu kural tüm vergileme biçimleri için uygulanacak genel bir hukuk kuralıdır.

Hayat standardı esasında da, Kanunda gerek temel gösterge, gerek ek gösterge olarak belirlenen miktarlar, mükellefin giderleri göz önüne alınarak gelirinin ne olabileceği varsayımından hareketle tesbit edildiğine göre, bu giderlerini başka kaynaklardan sağlayan kişinin her zaman bunu kanıtlama ve açıklama hakkı vardır. Aksine uygulama dış belirtilere göre olabileceği varsayılan gelirin gerçeğe üstün tutulması, gerçeğin bulunması olanaklı iken varsayım dayandırılması ve bu esaslara göre saptanan tutarların vergi matrahı imiş gibi kabul edilmesi sonucunu doğurur ki bu da hukuken mümkün değildir.

Hayat standardı esasının bünyesinde yer alan açıklama olanağının konumuz yönünden önemi açıktır. Hernekadar Daire kararlarının metninde hayat standardı esaslı yönünden aykırı bir hüküm fıkrasına açıkça yer verilmemekte ise de, aile reisi beyanında hayat standardı temel göstergelerinin her bir eş için ayrı ayrı gösterileceği yolundaki Üçüncü Daire kararı ile bunun bir kere uygulanabileceği yolundaki Dördüncü Daire kararı mükerrer 116 ncı maddede düzenlenen hayat standardı esasının her iki dairece farklı yorumlandığı ortaya koymaktadır.

Aile reisinin veya eş ve çocukların vergisi kaynaktan kesilen veya vergilenmeyen başka gelirleri var ise ve bu gelirlerle asgari yaşam seviyesinin veya hayat standardı göstergelerine göre belirlenen yaşam seviyesinin sağlandığı ispatlanırsa, artık birinci fıkradaki varsayımın gitmenin gerekmediği, bu gelirlerin varlığı oranında hayat standardı göstergelerinde düzeltme yapılacağı hususunun mükerrer 116 ncı maddenin 7 nci fıkrası ile hükme bağlandığı belirtilmişti. Hernekadar 7 nci fıkra 3505 sayılı Kanunun getirdiği yeni düzenleme nedeniyle aynı Kanunun 34/b maddesiyle yürürlükten kaldırılmış ve 3505-3689 sayılı Kanunların getirdiği yeni düzenlemeler ise Anayasa Mahkemesince iptal edilmiş, böylece kanunda açıklama olanağı yönünden bir boşluk doğmuş gibi görünmekte ise de Gelir Vergisi Kanununda yer alan tüm vergi güvenlik sistemlerinin özünde var olan açıklama olanağı her zaman gözönüne alınacaktır. Kanun koyucu bu ilk düzenlemede, beyannamede toplanması gerekmeyen gelirleri açıklama nedeni olarak gösterirken beyannamede toplanan aile bireyi gelirlerinden hiç söz etmemiştir. Söz etmemesi de doğaldır. Zira toplanan tüm gelirlere hayat standardı temel göstergesi bir defa uygulanacağı için açıklama olanağı zaten bu düzenlemenin içindedir. Eğer eşin de serbest meslek faaliyeti var ise, her ikisinin geliri birleşeceğinden ve tek mükellefiyete konu olacağından başkaca açıklama olanağı sağlayacak, vergisi kaynaktan kesilmiş bir gelir kalmayacaktır. Bu nedenle Dördüncü Daire kararında belirtildiği gibi aile reisi beyanında hayat standardı temel göstergesinin bir defa uygulanması Kanuna uygun olmalıdır.

Üçüncü Daire kararlarında benimsenen görüş ise, yaşam seviyesinden hareketle gerçek gelire ulaşmak için bir yol olan hayat standardı esasını her bir kişi için uygulanan ve kanunla saptanan asgari bir vergi matrahı haline sokmakta ve ücretle çalışması nedeniyle vergisi kaynaktan kesilen bir eşin geliri nedeni ile açıklama olanağına sahip bir aile reisi serbest meslek ifa etmesi nedeniyle geliri beyannamede birleştirilen bir eş nedeniyle açıklama olanağına sahip olmayan bir aile reisi kavramı yaratmış olmaktadır. Böyle bir eşitsizlik ise, hele yasada açık bir hüküm yok iken, yorumla getirilemez.

İçtihadın birleştirilmesi istemine konu olan uyumsuzluklardaki vergilendirme dönemleri yönünden konuyla direkt olarak ilgili olmamakla birlikte, hayat standardı esasında sonraki yıllar için yapılan düzenlemeleri iptal eden Anayasa Mahkemesi kararlarına da kısaca değinmekte yukarıdaki açıklamaları teyit etmesi yönünden yarar bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin 19/3/1987 gün ve E: 1986/5, K: 1987/7 sayılı "hayat standardı esasının Anayasaya aykırı olmadığı" yolundaki kararı ile 3505 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa getirilen geçici 32 nci maddeyi iptal eden 7/11/1989 gün ve 1989/42 sayılı kararı ve yine 3689 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa getirilen geçici 35 inci maddenin 3 üncü fıkrasını iptal eden 12/11/1991 gün ve 1991/43 sayılı kararı incelendiğinde görüleceği üzere; hayat standardı esasının, vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı gideri karşılayan bir gelirin olabileceğini varsayarak gerçek gelire ulaşabilmek için getirilmiş bir vergi kontrol sistemi olduğu, ancak, bu esasın varsayımı dayanması nedeni ile haksızlık aracı olmaması için yükümlünün, belli bir gelirin karinesi sayılan giderlerini, vergilendirilmiş ya da vergiye tabi olmayan başka gelirlerle karşıladığını kanıtladığı miktarda sorumluluktan kurtulacağı, bu nedenle ilk Anayasa Mahkemesi kararı ile açıklamaya tam olarak yer veren metinlerin Anayasaya aykırı olmadığına belirlendiği, gelir açıklama hakkına yer vermeyen yasal düzenlemelerin ise daha sonraki kararlarla iptal edildiği, vergi güvenlik önlemi olarak öngörülen hayat standardı esasının açıklama hakkına yer vermiyecek şekilde katı bir biçimde uygulanmasının kişilerin mali güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılması sonucunu doğuracağı, bunun sosyal devlet ilkesiyle bağdaşmayacağı, öte yandan elde edilen gelirlerin asgari gider düzeyinin altında kalamayacağı varsayımından kalkan düzenlemenin sert ve tüm gelir açıklamalarına kapalı uygulama biçimiyle gerçek gelire yaklaşma olanağını, uzaklaştırmaya çevirerek haksızlık aracı durumuna düştüğü, yükümlünün mali gücünü göz ardı ederek hayat standardı esasını belirleyen tutarları, vergi matrahının saptanmasında ölçü olmaktan çıkarıp matrah düzeyine getiren değişikliklerin yerinde olmadığı, bu düzenlemelerin şimdiki vergilendirilmiş gelirleri yada vergi dışı bırakılan gelirleri ile geçinemeyen ve yaşantılarını sürdürebilmek için ek gelir elde etmek veya başka amaçlarını gerçekleştirmek isteyen serbest meslek mensuplarını, ya güçleri ötesinde vergi ödemek ya da meslek yaşamlarına son vermek gibi bir seçimle karşı karşıya bırakacağı, vergi ödemenin kişiyi çalışmaktan vazgeçiren bir yakınma nedeni haline getirmemesi gerektiği, bu durumun çalışma hak ve özgürlüğünü ortadan kaldıracağı tüm kararlarda gerekçe olarak belirtilmiştir.

SONUÇ :

Yukarıda esasları belirlenen Kanun maddeleri göz önüne alındığında hayat standardı esasının aile reisi beyaflında bir kere nazara alınabileceği açıktır.

Ailenin ekonomik ve mali bir bütün olması ve bu nedenle fedakârlıkta eşitlik prensibinden hareketle gelir vergisi bakımından ailenin bir küll olarak ele alınması, böylece vergi adaleti yönünden de yüksek dilimlerden vergilendirilmenin temin edilebilmesi için getirilen aile reisi

beyanında, kanunda açık bir hüküm bulunmamasına karşın, hayat standardı temel göstergesinin, asgari bir vergi matrahı kabul edilerek ticari, zirai ve mesleki kazancı bulunan her bir aile bireyi için ayrı ayrı uygulanması; kanun hükümlerine uyarlık göstermediği gibi hiçbir açıklamaya yer vermemesi ve ek gelir elde etmek veya mesleki amaçlarını tatmin etmek isteyen serbest meslek mensubu eşlerin varlığı nedeniyle aile birliğini mali gücü ötesinde vergi ödemeye zorlaması, ya da eşin bu yükten kurtulmak için çalışmamayı tercih etmesi sonucunu doğurması yönünden açıkça Anayasamın mali güce göre vergilendirme, çalışma özgürlüğü, sosyal devlet ilkelerine de aykırı olacaktır.

Yürürlükte bulunan kanun hükümlerine göre, hayat standardı göstergelerinin kanunda düzenlenen en son miktarlarının azami hadleri aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca her yıl arttırılacağı da gözönüne alınırsa, belirtildiği gibi hiç bir yasal düzenleme yok iken hayat standardı temel göstergesinin her bir aile ferdi için ayrı ayrı uygulanması, zaten gelirin toplanması nedeniyle üst dilimlerden vergilenen aile gelirinin ağır bir vergi yükü altına girmesi demek olacaktır ki, ne anayasamız ne de gelir vergisi sistemimiz haksızlığa dönüşebilecek böyle bir uygulamaya cevaz vermez.

Açıklanan nedenlerle İctihadın aile reisi beyannamesinde toplanan eşlerin gelirlerine hayat standardı temel göstergelerinin ayrı ayrı uygulanmasında yasaya uyarlık bulunmadığı yolundaki Danıştay Dördüncü Dairesinin 20/12/1989 günlü ve E: 1988/5136, K: 1989/4348 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine 25/2/1993 gününde yapılan birinci toplantıda üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verildi.

AYRISIK OY

Gelir vergisi sistemimize 31/12/1982 tarihli 2772 sayılı Kanunla giren hayat standardı müessesesi iki unsurdan oluşmaktadır. Bunlardan biri temel gösterge, diğeri ise kanuni deyimle hayat standardı göstergesi (Ek gösterge). İctihadın birleştirilmesine gerek gösteren ise sadece temel gösterge olduğundan açıklamaların temel gösterge esas alınarak yapılması gerekir.

1/1/1950 tarihinde yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile uygulanmaya başlayan "Aile reisi beyanı", aile birliğine dahil kişileri ayrı ayrı beyanname verme külfetinden kurtarmak, aile durumuna göre hesaplanan en az geçim indirimi miktarı ile artan oranlı vergi cetvelini uygulayabilmek ve aile bireyleri arasında muhtemel muvazaaları (özellikle kocanın gelirlerinin dağılmasını) önlemek amacıyla getirilmiş bir uygulamadır. Anılan kanunun gerekçesinde getiriliş amacı açıklanırken, aile mükellefiyetinin, ailenin bütün geliri üzerinden tarholunacak vergiye aile reisinin yalnız başına katlanmasını istilzam etmeyeceği, tarhiyatın aile reisi adına yapılmasının, müterakki tarifenin tatbikini temin eden bir formaliteden ibaret olduğu belirtilmiştir.

Aynı sistemi kabul eden Gelir Vergisi Kanununun 202 sayılı Kanunun 47 nci maddesi ile değişik 93 üncü maddesinde de tam mükellefiyette eş ve çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi icabeden gelirlerinin aile reisi tarafından tek beyanname ile bildirileceği, eş ve çocukların

gelirlerinin beyannameye ayrı ayrı gösterileceği, geliri olan eşlerin beyannameyi ayrıca imzalayacakları, beyannameye gösterilen tüm gelirlerin birleştirilerek toplanacağı ve bu toplam üzerinden verginin aile reisi adına tarholunacağı, vergilerin ödenmesinde eşlerin herbirinin kendi gelirine isabet eden vergi kısmından veya bunlara tekabül eden cezalardan sorumlu olacakları, verginin eşlere isabet eden kısımlarının bunların aile geliri içindeki hisseleri nisbetinde hesaplanacağı öngörülmüştür.

Maddedeki bu düzenlemeden de aile reisinin, eşin vergiye tabi gelirinden dolayı sorumluluğunun, eşin gelirinin beyanından ibaret ve tamamen şekli nitelikte olduğu, eşin aile reisine nazaran ayrı bir vergi mükellefi olduğu açıkça anlaşılmaktadır.

Anayasanın 73 üncü maddesindeki mali güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Sosyal devlet, sosyal adaletin, sosyal refahın, sosyal güvenliğin gerçekleştirilmesini hedef alır. Sosyal hukuk devletinde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması esastır. Vergi adaleti ise vergide eşitlik ilkesini, yani en gerçekçi tanımla (vergi kanunları ile belirtilen durumda olan bütün mükelleflerin aynı vergi rejimine tabi tutulmalarını) ifade eder. Aynı durumda olan mükelleflere ayrı ayrı işlemler uygulanması halinde vergi kanunları önünde eşitliğin bozulacağı tabiidir. Eşitlik ilkesinin bir diğer yönü de vergi yükünün mükellefler arasında eşit olarak dağıtılmasını temin etmektir.

Vergi, mükellefler için bir yük olduğuna ve onların gelirlerinden sağladıkları yararları aralığına göre bu fedakârlıkta eşitliğin sağlanması büyük bir önem taşımaktadır. Vergi miktarının artırılması veya azaltılması, aynı veya benzer durumlarda olan mükellefler bakımından aynı derecede olmalıdır. Dördüncü Dairenin görüşünün kabulü halinde bekar olan veya evli olupta eş ve çocuğunun vergiye tabi faaliyeti bulunmayan gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahibi ile serbest meslek erbabına uygulanan temel gösterge, aynı faaliyetleri aynı ayrı yürütmekle birlikte evli olmaları nedeniyle aile reisi beyannamesi vermek durumunda olan mükelleflere bir defa uygulanacaktır. Bu durum da vergide eşitlik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Hayat standardı esası, gerçek gelirin bulunmasına yardımcı bir yöntem olarak kabul edilmiş bir sistemdir. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 116 ncı maddesinde daha sonraki tarihlerde yapılan değişikliklerle hayat standardı esasına tabi yükümlülerin kendilerine, eşlerine, çocuklarına veya bakmakla yükümlü oldukları diğer kişilere ilişkin vergilendirilmiş veya vergi dışı bırakılmış gelirlerini açıklama imkânını kaldıran veya kısmi açıklama imkânına yer veren hükümler getirilmiş, ancak bu hükümler Anayasa Mahkemesince; gelirin kanıtlanması yolunun kapatılmasının gelirle vergi arasındaki bağı koparması, vergide belirlilik ilkesini yok etmesi, vergilendirmede mükerrerlik yaratması, bir güvenlik önlemi olarak öngörülen sistemi güvensizliğe, karine ve varsayıma dayandırmış bulunması gibi sebeplerle iptal edilmiş bulunmaktadır. Ancak vergi uyumsuzluklarının çözümüyle görevli tüm yargı organlarının verdikleri kararında, aynı nedenlerle mükelleflerin açıklama imkânlarının varlığını kabul ettiklerini görmekteyiz.

Böylece yasa hükümlerinin Anayasa Mahkemesince iptali suretiyle yaratılan boşluk yargı kararları ile esasen giderilmiş bulunmakta ve temel göstergenin her bir eşin gelirine ayrı ayrı uygulanması halinde de 2772 sayılı Yasadaki ilk düzenlemede 7 nci fıkra ile getirilen beyanname toplanması zorunlu olmayan gelirlerin varlığını açıklama olanağı mükelleflere tanınmış bulunmaktadır.

Her şeyden önce şunu belirtmek gerekir ki hayat standardı esasına göre belirlenecek gelirin, diğer gelirlerle açıklanması konusunda her iki daire kararları arasında herhangi bir aykırılık bulunmadığından bu hususun konu dışında bırakılması, açıklama imkânına dayanarak İçtihatların birleştirilmesine ilişkin kararın açıklanması yoluna gidilmemesi gerekir.

Kanunun mükerrer 116. maddesi gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari ve mesleki kazanç sahiplerini behamahal hayat standardı temel göstergesine tabi tuttuğuna göre ayrı ayrı ticari veya mesleki kazançları bulunan eşlerin ayrı ayrı temel göstergeye tabi olacakları yolunda ayrıca bir hüküm aramağa gerek olmadığından bu tür faaliyetleri olan eşlerin tek temel göstergeye tabi olacakları yolundaki görüşe itibar etmeye olanak yoktur. Aksine yukarıda belirtildiği üzere kanun gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin her birini ayrı ayrı temel göstergeye tabi tuttuğuna göre bu türlü kazançları bulunan eşlerin tek bir temel göstergeye tabi olacakları yolunda açık bir istisna hükmünün varlığına ihtiyaç vardır. Oysa Kanunda böyle bir hüküm mevcut değildir.

Nitekim Maliye Bakanlığı 156 seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde: "Aile reisi beyanlarında aile reisi beyanına dahil her bir mükellefin ticari ve mesleki kazançlarının her biri için durumuna uyan temel gösterge tutarları ayrı ayrı dikkate alınacaktır. Keza 161 seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de; aynı açıklama tekrarlandıktan sonra "Eş ve çocukların da gerçek usulde tesbit edilen ticari ve mesleki kazançlarının olması halinde, bu kazançlar aile reisi tarafından beyan edileceğinden temel gösterge beyannameye dahil geliri bulunan her bir mükellefin ticari ve mesleki kazancının her biri için ayrı ayrı uygulanacak" denilmektedir. Yine 165 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde aynı metin yer almıştır. Üstelik bu Genel Tebliğ 3689 sayılı Kanunun hayat standardı esasını düzenleyen geçici 35. maddesinin 7. bendinde yer alan "Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tayin ve tesbite Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir" hükmüne dayanmaktadır.

Halen yürürlükte bulunan 3689 sayılı Kanunun geçici 35. maddesinin 2. fıkrasının (c) bendinde; "Bir mükellefin aynı yılda ticari ve mesleki faaliyette bulunması halinde temel gösterge tutarı her bir kazanç için ayrı ayrı uygulanır.

Aynı veya ayrı neviden birden fazla ticari faaliyette bulunan mükellefin temel gösterge tutanna, birden sonraki her bir işyeri için temel gösterge tutarının % 50'si oranında ilâve yapılır" denilmektedir. Bu hükme göre Kanunun aynı mükellefi ticari ve mesleki faaliyeti olması halinde ayrı ayrı temel göstergeye tabi tutarken yine aynı mükellefin birden fazla işyerinde faaliyette bulunması halinde temel gösterge tutarına birden sonraki işyerleri için ilave yaparken, ticari ve mesleki kazanç sahibi olan eşleri tek bir temel göstergeye tabi tuttuğu elbette düşünülemez.

Şimdiye kadar yaptığımız açıklamaları bir kenara bırakarak mükerrer 116. madde ve halen yürürlükte bulunan 3689 sayılı Kanunun geçici 35. maddesine göre, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari ve mesleki faaliyetleri bulunan eşlerin anılan hükümlerle ayrı ayrı hayat standardı temel göstergesine tabi olmaları halini Kanunun 93. maddesinin etkileyip etkilemediğini, bir başka anlatımla bir an için Kanunda 93. maddenin bulunmadığını varsayarak ayrı ayrı ticari ve mesleki faaliyetleri nedeniyle ayrı ayrı temel göstergeye tabi tutulmalarında kuşku bulunmayan eşlerin, bu hukuki durumlarının 93. maddeden etkilenip etkilenmediğini inceleyelim; 93. madde eşlerin ayrı ayrı temel göstergeye tabi olmalarını üç yönden etkilememektedir.

1 — Kanun mükerrer 116. maddesi ile ticari ve mesleki kazançları hayat standardına tabi tutmuştur. Ticari kazancın niteliği, konusu, mükellefi vs. diğer hususlar kanunun 37. ve izleyen maddelerinde, mesleki kazancınki de 65. ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. 93. madde ise kanunun sistematigi içinde "Beyan Esası" başlıklı bölümde yer almış olup, mükellefiyetin esasına ve özüne ilişkin herhangi bir hüküm içermemektedir.

2 — Hayat Standardı müessesesi Gelir Vergisi Kanununa 2772 sayılı Kanunla 31/12/1982 tarihinde girmiştir. 93. maddenin düzenlediği "aile reisi beyanı" ise 1950 yılından beri gelir vergisi mevzuatında mevcut olup hayat standardı esasının getirilmesinden sonra bu yönden herhangi bir değişiklik geçirmemiştir. Hal böyle olunca var olan bir hükmün kendisinden 32 yıl sonra gelen yeni bir müesseseyi etkilediği, kısıtladığı veya eşlerden en az biri için kısmen veya tamamen istisna veya muafiyet hükmü taşıdığı ileri sürülemez. Aksine bir düşünce hukuk mantığı ile de genel hukuk kuralları ile de bağdaşmaz.

3 — 93. maddenin açık anlatımı da hayat standardını etkileyici nitelikte değildir. Zira madde metni, geliri aile reisi beyanına dahil edilecek eşin tam mükellef olması gerektiğini, artı yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelire sahip olmasını öngörmüştür. Demekki tam mükellef olup yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken geliri bulunan eşi bu geliri ticari veya mesleki faaliyeti ile ilgili ise işte bu gelir mükerrer 116. maddeye göre hayat standardı temel göstergesine tabidir ve 93. madde bu hukuki durumu değiştirecek hiçbir hüküm taşımamaktadır. Aksine yukarda ayrıntılı biçimde açıklandığı üzere 93. maddeye göre geliri aile reisi beyanına dahil edilecek olan eşin geliri bu beyanname içinde ayrı olarak gösterilecek, gelir sahibi eş tarafından imzalanacak ve eş kendi gelirine isabet eden vergiden sorumlu olacaktır. 93. madde içerdiği bu hükümlerle tıpkı mükerrer 116. maddede olduğu gibi aile reisi beyanına dahil geliri bulunan eşin, gerçek usulde gelir vergisine tabi tam mükellef olduğunu açıkça vurgulamış olduğu halde aynı 93. maddenin ticari veya mesleki faaliyeti bulunan eşin hayat standardı temel göstergesine tabi olmasını zorunlu kılan hukuki gerçeği nasıl bertaraf ettiğini veya kısıtladığını anlamak mümkün değildir.

Açıklanan nedenlerle İçtihadın Danıştay Üçüncü Dairesinin ticari ve mesleki faaliyette bulunan eşlerin ayrı ayrı hayat standardı temel göstergesine tabi tutulmaları gerektiği yolundaki kararı doğrultusunda birleştirilmesinin uygun olacağı görüşüyle aksi yolda verilen çoğunluk kararına katılmıyoruz.