

CİLT-II



ANKARA ÜNİVERSİTESİ
HUKUK FAKÜLTESİ

PROF. DR.
MUALLÂ ÖNCEL'E
ARMAĞAN

PROF. DR.
MUALLÂ ÖNCEL'E
ARMAĞAN

CİLT-II



ANKARA ÜNİVERSİTESİ
HUKUK FAKÜLTESİ

PROF. DR.
MUALLÂ ÖNCEL'E
ARMAĞAN

CİLT - II

ANKARA - 2009

ANKARA ÜNİVERSİTESİ YAYINLARI NO: 243

© 2009

Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Cemal Gürsel Cad. No: 58
06590 Cebeci - Ankara
Tel: (312) 595 50 00 Faks: (312) 363 56 96

Tüm hakları saklıdır.

Bu kitapta yer alan çalışmalarda belirtilen görüşler yazarlarına aittir.
Kitabı yayına hazırlamış olan yayın kurulu, çalışmalarda ileri süren görüşlerden
dolayı sorumlu değildir.

Ülkemizin ilk kadın vergi hukukçusuna

ISBN: 978-975-482-850-4
(TK: 978-975-482-848-1)

Baskı Yeri:
Ankara Üniversitesi Basımevi
İncitaşı Sokak No:10 06510 Beşevler / ANKARA
Tel: 0 (312) 213 66 55

ARMAĞANI HAZIRLAYANLAR*

Yayın Kurulu

Ahmet Kumrulu

Nami Çağan

Mustafa Akkaya

Hakan Furtun

Ertuğrul Akçaoğlu

İnci Solak Akman

Cenker Göker

Cihat Öner

Danışma Kurulu

İzzettin Önder

Ahmet Kumrulu

Nami Çağan

Editörler

Ertuğrul Akçaoğlu

İnci Solak Akman

* Bu kitapta yer alan görüşler çalışma sahiplerine aittir. Yayıncı ve armağanı hazırlayanlar çalışmalarda yer alan görüşlerle bağlı değildir.

ARMAĞANA KATKIDA BULUNANLAR

Âdem, Mahmut
Agun, Bilge Hakan
Ağar, Serkan
Akçaoğlu, Ertuğrul
Akçay, Belgin
Akkaya, Mustafa
Akman, Şefik Taylan
Altaş, Hüseyin
Aşçı Akıncı, Nuray
Ateş, Leyla
Bağdadioğlu, Necmiddin
Batırel, Ömer Faruk
Bayrak, Emek
Bilici, Nurettin
Bingöl, F. İtir
Coşkun Karadağ, Neslihan
Çağan, Nami
Çelebican, Gürgân
Çomaklı, Şafak Ertan
Değirmendereli, Ali
Demirbaş, Burcu
Eren, Hayrettin
Furtun, Hakan
Gedik, Gülşen
Gencel, Ufuk
Göğeri, Erdoğan
Gökbil, Doğan
Göker, Cenker

Göze Kaya, Dilek
Gözler, Kemal
Gündüz, İsmail Orçun
Güneş, Gülsen
Gürpınar, Bünyamin
Hanağası, Emel
Karakoç, Yusuf
Karakütük, Kasım
Kayaçağlayan, Metin
Kayalıdere, Gül
Kıldış, Yusuf
Kırman, Ahmet
Korkut, Mürşide
Köprülü, Timuçin
Kumrulu, Ahmet
Küçük, Eşref
Mutluer, Kamil
Oral, Hasan
Oyan, Oğuz
Özdiler, Eda
Özgüven, Volkan
Özkök Çubukçu, Dilek
Özpınar, Şansel
Öztürk, Burak
Pınar, Abuzer
Pınar, Burak
Saban, Nihal
Sakal, Mustafa
Serim, Nilgün

Solak Akman, İnci
Soyaslan, Doğan
Süt, Çağır
Şahin, Elif Ayşe
Şataf, Ceyda
Şenocak, Kemal
Şişman, Gülten
Taşdelen, Aziz
Tavşancı, Aykut
Taylar, Yıldırım
Tekbaş, Abdullah
Tosun, Ayşe Nil
Tunç, Binali
Vural, İstiklal Y.
Yaltı, Billur
Yıldırım, Zübeyr
Yıldız, Fatih
Yılmazoğlu, Yunus Emre

İÇİNDEKİLER

I. CİLT

SUNUŞ

Ahmet KUMRULU, Prof. Dr. Muallâ Öncel'i Anlatmak	XXI
Prof. Dr. Muallâ Öncel'in Özgeçmişi	XXV
Prof. Dr. Muallâ Öncel'in Yayınları	XXVII

ANILAR

Ahmet KUMRULU, Anılar	XXXIII
-----------------------------	--------

EKONOMİ VE MALİYE

Prof. Dr. Gürgân ÇELEBİCAN

Avro Bölgesi'nde Para Politikasının Belirlenmesi ve Uygulanması	3
---	---

Prof. Dr. Belgin AKÇAY

Avrupa Birliği'nin Mali Çerçevesi ve Maliye Politikası Koordinasyonu	47
---	----

Prof. Dr. Ömer Faruk BATİREL

Vergi Dışı Merkezi Yönetim Yükümlülüklerinin Ağırlaşan Yüğü (2003-2008)	91
--	----

Prof. Dr. Kasım KARAKÜTÜK - Yrd. Doç. Dr. Binali TUNÇ

İnsan Kaynağına Yapılan Yatırımın Değerlendirilmesi	97
---	----

Prof. Dr. Oğuz OYAN

Ücretliler Üzerinde Vergi Baskısı	113
---	-----

Doç. Dr. Necmiddin BAĞDADIÖĞLU

Türkiye'de Özelleştirme Politikası Tutarsızlığının Muhtemel İktisadi ve Toplumsal Etkileri	137
---	-----

Doç. Dr. Nilgün SERİM

Vergi Ahlakını Biçimlendiren Faktörlerin Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi	155
---	-----

Doç. Dr. İstiklal Y. VURAL

İkili Gelir Vergisi: Temel İlkeler ve Uygulamalar	179
---	-----

Yrd. Doç. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ Vergi Amaç ve Etkilerinin Ayırıştırılması (Dichonomie Der Steuerzwecke) Sorunu.....	211
Yrd. Doç. Dr. İsmail Orçun GÜNDÜZ - Yrd. Doç. Dr. Bilge Hakan AGUN Bir Yerel Yönetim Geliri Olarak Yerel İşletme Vergisi: Avrupa Birliği Uygulaması ve Türkiye'de Uygulanabilirliği.....	229
Yrd. Doç. Dr. Şansel ÖZPINAR Vergi Anomisi.....	267
Ar. Gör. Gül KAYALIDERE Kamu Borçlanmasında Sürdürülebilirlik Literatürünün Gelişimi ve Sürdürülebilirlik Göstergeleri.....	279
Ar. Gör. Ceyda ŞATAF - Ar. Gör. Dilek GÖZE KAYA Kamu Yatırımlarının Planlanmasında Fayda-Maliyet Analizinin Uygulanabilirliği.....	301
Av. Volkan ÖZGÜVEN Kamu Hizmetinde Bedel Sorununun Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Işığında İrdelenmesi.....	317

MALİ HUKUK

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu	339
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ Feragat Müessesesinin Vergi Hukukundaki Yeri	349
Prof. Dr. Nami ÇAĞAN İç Kamu Borçlarının Hukuki Niteliği Üzerine Bir Değerlendirme.....	359
Prof. Dr. Kemal GÖZLER İngiltere'de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiği Üzerine Bir Deneme	365
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ Kamu İcra Hukukunda Tasarrufun İptali Davası	375
Prof. Dr. Ahmet KIRMAN Vakıfların Vergilendirilmesinde Vergi İdaresinin Yeni Yaklaşımları ve Geçerliliği.....	427

Prof. Dr. Ahmet KUMRULU Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Sui Generis Bir Model: KKTC Sistemi.....	457
Prof. Dr. Kâmil MUTLUER Parlamento Sayıştay İlişkisi	461
Doç. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU - Prof. Dr. Abuzer PINAR Vergilendirme Süreçlerinde Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi: Uluslararası Deneyimlerden Seçmeler.....	473
Prof. Dr. Nihal SABAN Adaletsiz Hak Kurgusu: Güncel Performans Örneği.....	493
Prof. Dr. Billur YALTI Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35.....	507
Doç. Dr. Gülsen GÜNEŞ Vergisel ve Anayasal Yönden Varlık Barışı.....	537
Doç. Dr. Mustafa SAKAL - Elif Ayşe ŞAHİN 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Gelir İdaresinde Değişim Çalışmalarının Değerlendirilmesi	557
Doç. Dr. Aziz TAŞDELEN Gelir Vergisi Bakımından Kıymetli Evrak	595
Yrd. Doç. Dr. Leyla ATEŞ Vergi İdaresinde Demokrasinin Vazgeçilmez Aracı Olarak Mukteza.....	623
Yrd. Doç. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI Adli Nitelikteki Vergi Suçlarında Fail ve Ceza Sorumluluğu.....	657
Yrd. Doç. Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme	693
Yrd. Doç. Dr. Hayrettin EREN - Ar. Gör. Gülden ŞİŞMAN İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış.....	747
Yrd. Doç. Dr. Ufuk GENÇEL Kurumlar Vergisinin İşletmelerin Sosyal Sorumlulukları Üzerine Etkileri.....	815

II. CİLT

Yrd. Doç. Dr. Doğan GÖKBEL Ölüme Bağlı Servet Transferlerinin Vergilendirilmesi	837
Yrd. Doç. Dr. Bünyamin GÜRPINAR - Öğr. Gör. Fazlı YILDIZ Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi	861
Yrd. Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ - Dr. Abdullah TEKBAŞ Gelir Vergisi Kanunu'nun Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Açısından Değerlendirilmesi	887
Yrd. Doç. Dr. Aykut TAVŞANCI Osmanlı İmparatorluğunda Vergilendirme Yetkisi	901
Yrd. Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN Uluslararası Alanda Faizlerin Vergilendirilmesi ve Özellikli Bazı Durumlar	921
Ar. Gör. Nuray AŞÇI AKINCI İsveç Vergi Sistemi	931
Ar. Gör. Burcu DEMİRBAŞ Vergi Ceza Hukuku'nun Anayasal Temelleri	953
Dr. İdris Hakan FURTUN Türk Vergi Sisteminin Laiklik Açısından İrdelenmesi Türk Vergi Sistemi İçerisinde Yer Alan Çeşitli Yasalarda Farklı Din ve İnançlara Yaklaşım	987
Ar. Gör. Gülşen GEDİK Amerikan Hukukunda Vergilendirme Yetkisi	1015
Ar. Gör. Cenker GÖKER Vergilerin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine	1033
Ar. Gör. Dilek GÖZE KAYA - Ar. Gör. Ceyda ŞATAF Kamu Mali Yönetiminde Saydamlığın ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında İç Kontrolün Yeri ve Önemi	1051
Ar. Gör. Mürşide KORKUT Vergi Yargılamasında Delil Sistemi	1071
Ar. Gör. Eda ÖZDİLER Vergi Yargısının Görev Alanı	1089

Dr. K. Burak ÖZTÜRK İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme	1111
Ar. Gör. Burak PINAR İcra Hukukunda Menfaat Dengesizliği: Harç Muafiyetleri Harçlar Kanunu'nun 123'üncü Maddesi ile Tanınan Harç Muafiyetinin Yargıtay'ın Yeni İçtihadı Işığında Değerlendirilmesi	1125
Ar. Gör. İnci SOLAK AKMAN Vergi Güvenlik Önlemlerinin Teorik Çerçevesi	1149
Ar. Gör. Çağıl SÜT Kod Listelerinin Hukuka Uygunluğu	1169
Ar. Gör. Yıldırım TAYLAR Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi	1189
Ar. Gör. Zübeyr YILDIRIM - Serkan AĞAR Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği	1223
Yunus Emre YILMAZOĞLU Elektronik Ortamda Beyanname Verme Usulüne Bir Bakış	1263
Metin KAYAÇAĞLAYAN Türk Hukukunda Vergi Yargısı ile İdari Yargı Arasındaki İlişkiler ve Vergi Yargısının Görev Alanı	1281
Av. Hasan ORAL Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu	1307
Ertuğrul AKÇAOĞLU Tazminatların KVK m. 30 ve GVK m. 40 Bakımından Değerlendirilmesi	1341

ÖZEL HUKUK

Doç. Dr. Hüseyin ALTAŞ Türk Orman Mevzuatı Kapsamında Özel Ormanlar	1351
Doç. Dr. Kemal ŞENOC AK Tanınmış Gerçek Kişilerin İsim, Portre Resim, İmza Gibi Kişisel Varlıklarının Marka Olarak Tescili (Human Brands)	1363

Dr. F. İtir BİNGÖL

Temertüde Düşen Borçlunun Ödeyeceği Tazminat
Miktarına, Alacaklının 3. Kişiyeye Ödeyeceği
Cezaî Şartın Etkisi.....1399

Dr. Emel HANAĞASI

"İcra ve İflâs Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik
Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı" Taslağı'nın Değerlendirilmesi1417

Dr. Eşref KÜÇÜK

Roma Hukukunda Magister Navis'in Sözleşmelerinden
Exercitor Navis'in Sorumluluğu1465

Diğer Alanlar

Prof. Dr. Mahmut ÂDEM

Milli Eğitimde Mustafa Necati'nin Devrimciliği.....1487

Prof. Dr. Erdoğan GÖĞER

Hukukî Yönden Din Özgürlüğü ve Laiklik1499

Prof. Dr. Doğan SOYASLAN

Bilişim Alanında Suçlar.....1563

Yrd. Doç. Dr. Timuçin KÖPRÜLÜ

Etiyopya, Soykırım ve Mengistu Haile Mariam Kararı1599

Ar. Gör. Şefik Taylan AKMAN

Immanuel Kant'ın Ahlak Felsefesi Bağlamında Tanrı Kavramının
Epistemolojik Bir Tahlili.....1617

Ar. Gör. Emek BAYRAK

Rousseau'da Bir Yabancılaştırıcı Etken Olarak
Bilim ve Sanatlar.....1671

MALİ HUKUK

KAYNAKÇA

Öncel, Muallâ; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami. *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 16. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008.

Saban Nihal. *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2009.

INTERNET KAYNAKLARI

<http://www.anayasa.gov.tr/general/kararbilgibank.asp>

<http://www.tdk.gov.tr>

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>

AMERİKAN HUKUKUNDA VERGİLENDİRME YETKİSİ

Gülşen GEDİK*

Giriş

Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde federal, eyalet ve bölge yönetim vergileri değişen şartlara göre zaman içerisinde pek çok değişikliğe uğramıştır. Vergilerin salınması ve oranları ile ilgili hükümler, elli veya yüz yıl öncesine göre büyük değişiklikler göstermektedir. Bazı değişiklikler, savaş veya 16.Anayasa Değişikliği gibi özel tarihi olaylara bağlı olarak yapılırken, bazıları ise, daha çok toplumdaki gelişmelere paralel olarak aşamalı bir biçimde gerçekleşmiştir¹.

1939 yılında Parlamento (US Congress) tarafından vergi ile ilgili tüm kurallar bir araya toplanmış, 1954 ve özellikle 1986 yılında yapılan esaslı değişikliklerle İç Gelir Yasası (Internal Revenue Code - IRC) ABD vergi hukuku sisteminde bugünkü yerini almıştır². İç Gelir Yasası'nda, 50'den fazla çeşit vergi düzenlenmiş olmakla birlikte en önemlileri; şirketler ve şahıslar için gelir vergisi ile ücretlilerden alınan vergiler (maaşlarından kesilmek suretiyle tahsil edilen, işçi ve işverenin, sosyal güvenlik, işsizlik ve sağlık yardımı)³ ile emlak vergisi, veraset vergisi ile çok fazla sayıda dolaylı vergilerdir.

ABD'de, tüm vergi çeşitleri ve vergi usul kuralları, tek bir kanun olan İç Gelir Yasası'nda toplanmıştır. Sistemin en önemli parçası olan federal gelir vergisi, artan oranlı tarifeye bağlı olup, şahıslar ve şirketler, gelir vergisi uygulaması açısından aynı hükümlere tabidirler. Kişiler için artan oranlı tarife, bekar mükellefler, evli olup beyannamesini birlikte veren veya ayrı ayrı veren mükellefler, evli olmamasına rağmen bakmakla yükümlü olduğu aile ferdi olan mükellefler için farklı, şirketler için farklı oranlarda düzenlenmiş olup, sözkonusu oranlar her sene değiştirilmektedir⁴.

* Ar. Gör., Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Vergi Hukuku Anabilim Dalı

¹ <http://www.treas.gov/education/fact-sheets/taxes/ustax.shtml>.

² Ault Hugh J., Arnold Brian J., *Comparative Income Taxation*, 2nd Edition, Aspen Publishers, 2004, s. 137.

³ Graetz Michael J., Schenk Deborah H., *Federal Income Taxation*, Thomson-West, Foundation Pres, 6th Edition, s. 12.

⁴ Ault, Arnold, s. 139-140, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p15.pdf>.

ABD’de bir vergi kanunu ile ilgili değerlendirme yapılırken, üç kriter gözönünde bulundurulur: eşitlik, etkinlik ve idari uygulanabilirlik⁵.

Vergide eşitlik, verginin adil olması anlamında kullanılır ve vergi yükünün, vergi mükelleflerinin “ödeme gücüne” dayalı olması gerektiği anlamına gelir. Bu da, aynı ödeme gücüne sahip olan mükelleflerin aynı (yatay adalet); farklı ödeme gücüne sahip olan mükelleflerin farklı vergi ödemeleri (dikey adalet) halinde mümkün olabilir⁶.

İdari uygulanabilirlik ise, verginin tarh ve tahsilinde izlenecek usulün en uygun maliyet ile gerçekleştirilmesi ve mükellefin yaşamına devletin aşırı müdahalesi olmaması gerektiğini ifade ederken⁷, etkinlik, mükellefin iş hayatında aldığı ve alacağı kararları doğrudan etkileyeceği için, yapılacak vergi kanunları ve kanun değişikliklerinde bu hususun göz önüne alınarak ekonomik etkisinin hesaplanmasını⁸ ifade eder.

Bu maktelede, ABD vergi hukukunun kaynakları belirtilecek ve kanun hükümlerinin Amerikan Anayasası ile nasıl bir değerlendirmeye tabi tutulduğu, mükellefler tarafından açılan dava örnekleri ve mahkeme kararları ile birlikte incelenecektir.

⁵ Avi-Yonah Reuven S., *The Three Goals Of Taxation*, NYU Tax Law Review, 60, 2006-2007, s. 1.

⁶ Lieuallen Gwendolyn Griffith, *Basic Federal Income Tax*, Emanuel Law Outlines, Aspen Publishers, 2005, s. 20.

⁷ Lieuallen, s. 20.

⁸ Lieuallen, s. 20. Vergi sisteminin değerlendirilmesi için ileri sürülen başka kistaslar da vardır. Buna göre; “İyi bir vergi politikasının 10 temel prensibi aynı düzeyde eşit olarak önemlidir^{8[8]}. Bunlar: Eşitlik ve adalet, kesinlik (vergi kanunu, verginin ne zaman, nasıl ve ne miktarda ödeneceği konusunda açık bilgiler içermesi), ödeme kolaylığı (vergi, zamanında veya çoğunlukla mükellef için en uygun dönemde ödenebilir olması), ekonomik vergi toplama (vergi toplama masraflarının hem mükellef hem de devlet için minimum maliyet yüklemelidir), basitlik (vergi kanunu, mükelleflerin kuralları anlayabileceği ve uyabileceği biçimde anlaşılabilir olması), ekonomik gelişme ve etki (vergi sistemi, engellememeli veya ekonomik gelir kapasitesini ortadan kaldırmaması), açıklık ve öngörülebilirlik (mükellefler, mevcut vergiyi ve yeni koyulacak vergi ve diğerlerini bilmek durumundadırlar), minimum geçici vergi (geçici vergi, muaccel vergiler ile vadesi gelmemiş vergi arasındaki farktır), devlet gelirlerinin paylaşılması (vergi sistemi, devlete ne kadar gelir vergisi elde ettiğini ve muhtemel gelirler ile bunların ne zaman alınacağını açıklama imkanı vermelidir...), (http://tax.aicpa.org/NR/rdonlyres/AC230E51-D650-4D65-B160-C7450A9381F4/0/2I_08a.pdf).

1. Anayasa

1.1. Sınırlar

ABD Anayasası (US Constitution), diğer kanunların olduğu gibi vergi kanunlarının da temel kaynağıdır.

Anayasa’nın 1.maddesinin 8.bendine göre, Parlamento’ya “vergi, harç, resim ve dolaylı vergi koymak ve toplamak” yetkisi verilmiştir. Ancak bu vergilendirme yetkisi, üç açıdan sınırlandırılmıştır: Doğrudan vergiler eyaletler arasında paylaştırılmalı, devletin gelirini arttırmaya yönelik kanunlar Parlamento’dan çıkarılmış olmalı ve bir vergi yasası bütün eyaletlerde aynı biçimde uygulanmalıdır. Bununla birlikte, bu “aynı biçimde uygulanma”, coğrafi anlamda bir farklılık yaratmadığı sürece, farklı statüye sahip mükelleflerin farklı vergi oranları uygulanmak suretiyle vergilendirilmesini veya farklı tip vergiler ya da gelirin kaynakları arasında farklılıklar yaratan vergi kanunları uygulanmasını yasaklamaz⁹.

1.2. Sınırların Paylaşımı

1.2.1. Federal Devletin Vergilendirme Yetkisi

Federal Vergi Kanunları, Anayasa ile Parlamento’ya verilen yetki çerçevesinde çıkartılarak yürürlüğe girerler¹⁰.

Bir verginin konulabilmesi için yasanın öncelikle, Parlamento’da Temsilciler Meclisi ve Senato’dan geçmesi gerekmektedir. Temsilciler Meclisi ve Senato, farklı yasa tekliflerini onaylarsa, her iki kurul tek bir kanun taslağı oluşturmak için birlikte görüşme yaparak tek kanun taslağı kabul ve tasdik etmek zorundadırlar. ABD Parlamentosu’nda yasa tasarısı görüşmelerinde söz konusu tasarı, Başkanlığa gönderilmeden önce hem Senato hem de Meclis’te ayrı ayrı kabul edilip onaylanmak zorundadır. Başkan, yasa teklifini onaylarsa teklif yasalaraşarak yürürlüğe girer¹¹.

ABD’de, federal hükümet için, gelirin temel kaynakları, gelir ve diğer dolaylı vergilerdir. Ücret gelirleri de federal hükümetin sosyal güvenlik ve emeklilik programları ve diğer sosyal yardım programları gibi vergiye tabi tutulur. Federal hükümet, genel satış vergileri veya katma değer vergisi koyamaz¹².

⁹ Lieuallen, s. 6.

¹⁰ Kaye, Mazza, s. 485, “Federal Gelir Vergisi “anayasal limitler denizinde yüzmesine” rağmen, 1913’den beri bu anayasal limitler, Federal Gelir Vergisi’nin uygulanmasında nadiren ciddi sorunlar yaratmıştır”.

¹¹ http://www.house.gov/house/Tying_it_all.shtml.

¹² Kaye, Mazza, s. 499.

1.2.2. Eyaletlerin Vergilendirme Yetkisi

ABD'de 50 eyalet bulunmaktadır ve her bir eyalet, kendi coğrafi sınırları içinde ikamet eden kişilerden alınmak üzere vergi yasası koyabilirler. Çoğu eyalet federal gelir vergisi tanımlarını ve hesaplarını kendi tahsil edeceği gelir vergisi için kullanır ama eyaletlerin gelir vergisi, federal gelir vergisinden ayrı olarak tarh ve tahsil edilir¹³. Bazı eyaletler, yemek ve ilaç gibi gerekli olan bazı ürünlerde vergi muafiyeti uygulayabilir¹⁴.

1.3. Sınırların İzdüşümleri

1.3.1. İç Gelir Yasası

ABD'de Parlamento tarafından hazırlanarak ve yürürlüğe giren, genel ve özel nitelikli bazı kanunların toplu halde yer aldığı¹⁵ ABD Kanunu (United States Code)'un, "Internal Revenue Code" başlıklı 26.Bölümü'nde, federal vergi kanunu düzenlenmiştir.

IRC, gelirler, veraset ve intikal, dolaylı vergiler ve çalışma vergileri (sosyal güvenlik vergisi, federal işsizlik vergisi, hastane sigorta vergisi, stopaj ve çeşitli eyalet ve bölge çalışanlarından alınan vergiler)¹⁶ ile vergi usul ve yargılamasına ilişkin esasları içerir¹⁷.

1.3.2. İç Gelir İdaresi Yönetmelik ve Tebliği

IRC 7805.maddesi, Hazine Bakanlığı (Department Of Treasure) veya Bakanlığın idari birimlerinin, vergi sisteminin idaresi için yardımcı yönetmelik ve tebliğ çıkarma yetkisinin bulunduğunu hükme bağlamaktadır¹⁸.

Hazine Bakanlığı ve İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service-IRS) ile Hazine Bakanlığı içindeki diğer idari birimler, IRC'un yorumlanmasına yardım etmek için Yönetmelik yayınlamak ve resmi nitelikte açıklamalar yapmak yetkisini haizdirler. Hazine Bakanlığı

tarafından yayınlanan yönetmelikler, IRC'da yer alan düzenlemelerin nasıl yorumlanması gerektiğine dair ayrıntılı düzenlemeler içerir¹⁹.

Ayrıca İç Gelir İdaresi tarafından yayınlanan ve vergi kanununu açıklamaya yönelik; mükellefin hak ve yükümlülükleri hakkında yönetmelikler (Procedural Regulations), İç Gelir Kılavuzu (Internal Revenue Manual), Gelir Kuralları ve Gelir Prosedürleri (Revenue Rulings and Revenue Procedures), Özelgeler (Letter Rulings) ve diğer İç Gelir İdaresi Yayınları (Technical Advice, Memoranda, General Counsel Memoranda Actions on Decisions, Chief Counsel Advice, Bulletins) ile İç Gelir İdaresi Form ve Yayınları da vergi hukukunun kaynakları arasında yer alır²⁰.

1.3.3. Mahkeme Kararları

Vergi uyuşmazlıklarında görevli mahkemeler, Vergi Mahkemesi (The US Tax Court), Bölge Mahkemesi (The US District Court), Federal Mahkeme (The US Court of Federal Claims) ve İflas Mahkemeleri (US Bankruptcy Courts)'dir²¹.

Ödenecek vergi ile ilgili bir anlaşmazlık olduğu zaman, mükellef eğer dava açmak isterse, yukarıda belirtilen üç yetkili mahkemeden birini seçebilir: Eğer, anlaşmazlık konusu vergi borcunu ödemeden dava açmak istiyorsa, Vergi Mahkemesi'nde dava açabilir. Vergi mahkemelerinde, jüri sistemi bulunmamaktadır. Vergi Mahkemesi'nden verilen kararın temyizi için davacı mükellef, dava dilekçesinin verildiği tarihteki ikametgahı veya işyerinin genel işlemlerinin yürütüldüğü yerdeki Bölge İdare Mahkemesi (Circuit Court of Appeal)'ne müracaat eder. Mükellef, dava açmadan önce vergi borcunu ödemiş ise, yetkili Federal Bölge Mahkemesi (Federal District Court) 'nde veya Federal Mahkeme (US Court of Federal Claim)'de dava açabilir. Federal Bölge Mahkemesi kararlarının temyiz mercii, Bölge İdare Mahkemesi; Federal Mahkeme kararlarının temyiz mercii ise Federal Bölge Mahkemesi (Federal Circuit Court of Appeal)'dir. Bu son iki durumda, mükellefin açacağı davada, paranın iadesi talep edilecektir. Yargılama sonucunda, taraflardan her biri,

¹³ Lieuallen, s. 21.

¹⁴ Kaye, Mazza, s. 500. Örneğin, Pennsylvania eyaletinde giyim ürünleri, satış vergisinden istisna tutulmuştur.

¹⁵ <http://uscode.house.gov/about/info.shtml>.

¹⁶ WG & L Tax Dictionary, Richard A. Westin, 2000, s. 226.

¹⁷ Lieuallen, s. 6.

¹⁸ Lieuallen, s. 7.

¹⁹ Kaye Tracy A., Mazza Stephen W., "United States-National Report: Constitutional Limitations On The Legislative Power To Tax In The United States", Michigan State Journal Of International Law, Volume 15, 2007, Issue 2, 17th Congress Of The International Academy Of Comperative Law Tax Law Session, Utrecht, The Netherlands, July 16-22, 2006, Michigan State University College Of Law, s. 486.

²⁰ Lederman Leandra, Mazza Stephen W., Tax Controversies Practice and Procedure, 3rd Edition, LexisNexis, 2009, s. 775-781, Lederman, Mazza, s. 775-781, <http://www.irs.gov/>, <http://www.unclefed.com/Tax-Bulls/OfficialDocsExp.html>.

²¹ Lieuallen, s. C-3, Lederman, Mazza, s. 781-785.

mahkeme kararının son temyiz mercii olarak incelenmesi için Yüksek Temyiz Mahkemesi (Supreme Court)'ne müracaat edebilirler²².

Yüksek Temyiz Mahkemesi, anayasal hakların nihai olarak yorumlandığı organ olup, açılmış olan davaların temyiz incelemesinin haricinde, ayrıca büyükelçilik, kamu kurumları ve eyalet yönetimlerinin faaliyetleri ile ilgili davalarda ilk yargı mercii olarak görev yapmaktadır ve Parlamento'nun kararlarını da içine alan geniş bir inceleme yetkisine sahiptir. Anayasa hiçbir zaman federal mahkemelere, açıkça federal yasa veya eyalet yasalarını veya bunların idari faaliyetlerini yargılama yetkisi vermemiş olmasına karşılık, bu faaliyetlerin Anayasa'ya uygunluğunun değerlendirmesini yapmak yetkisi sadece Yüksek Temyiz Mahkemesine aittir²³.

2. Anayasal Sınır Çizgileri: Kurallar

Vergi kanunlarının Anayasa'ya aykırılığı iddialarının değerlendirilmesinde, mahkemeler, mülkiyet hakkını, temel kişisel hak ve özgürlüklerden daha az anayasal korumaya tabi olan haklar olarak görmektedirler ve vergi sorunlarının çözülmesini, gönüllü olarak yasama organına bırakmaktadırlar. Mükellefler, anayasaya aykırılık iddiasında bulundukları zaman, bu iddialar, daha ayrıntılı bir inceleme ile din özgürlüğü ve ifade özgürlüğü gibi müspet haklarla değerlendirmeye alınır²⁴.

ABD Anayasası'na göre, "Parlamento'nun vergi koymak ve toplamak yetkisi" vardır ve bu kural, mahkemeler tarafından, "Parlamento'ya verilen vergilendirme yetkisinin çok geniş olduğu" biçiminde değerlendirilmektedir²⁵.

Gelir vergisinin yürürlüğe girdiği ilk dönemlerde, devletin vergilendirme yetkisi önünde bazı önemli anayasal engellerin zamanla artması beklenmişti. Ancak mevcut durumda, anayasal sorunlar daha önceki dönemlerle aynı derecede önemli gözükmemektedir²⁶. Oysa eğer Parlamento, 16.Anayasa Değişikliği'ndeki "gelir" tanımını genişletirse,

²² Lederman, Mazza, s. 781-784.

²³ Kaye, Mazza, s. 484.

²⁴ Kaye, Mazza, s. 489, "Bu tartışma, hukuki sorunun altında, mahkemenin vergi hukuku iddialarına, 1.Anayasa Değişikliği'nin din özgürlüğü, devletin resmi dini ve ifade özgürlüklerinin yanında iddiaların, ırk ve cinsiyet ayrımcılığından ortaya çıktığı yaklaşımı ile baktığını gösterir".

²⁵ Larson Joni, Sheaffer Dan, *Federal Tax Research*, Carolina Academic Press, 2007, s. 10, Bittker Boris I., *Constitutional Limits On The Taxing Power Of The Federal Government*, 41 Tax Law Review, Fall 1987, s. 4.

²⁶ Graetz, Schenk, s. 62-63.

geçmiş dönemde önemli olan bu sorunla, gelecekte de karşılaşılacaktır; çünkü gelirin anayasal tanımı "vergide eşitlik" bağlamında değerlendirilir ve bu tanım, idari etkinlik, ekonomik etkinlik ve teşvik veya destek karşılıkları gibi vergi politikası ilkelerine uygun biçimde yapılmalıdır²⁷.

ABD Anayasası'nı incelediğimiz zaman, mükelleflerin, vergi hukuku alanında ileri sürebilecekleri "anayasaya aykırılık iddialarının"; hiç kimsenin yasal usullere uyulmadan yaşam hakkı, özgürlüğü ve malvarlığı hakkının elinden alınamayacağına dair "uygun hukuki usul" kuralı (due process clause), eşit koruma (equal protection), imtiyazlar ve muafiyetler kuralı (privileges and immunities clause), ticaret kuralı (commerce clause) ve vergilendirmede aynılık kuralı (uniformity clause) hükümlerine dayandığı görülmektedir. Şimdi bu iddiaların ayrıntılarını inceleyelim.

2.1. Uygun Hukuki Usul Kuralı

2.1.1. Kavram

ABD'de temel hakların ve bireysel özgürlüklerin korunması esası, 5. ve 14. Anayasa Değişiklikleri'nde, "ne Federal Devlet ne de herhangi bir eyaletin, hukuk usul kuralları uygulanmadan, hiç kimsenin yaşam hakkı, özgürlüğü ve malvarlığı hakkını elinden alamayacağı" kuralı ile sağlanmıştır. 5.Anayasa Değişikliği'nin içerdiği "uygun hukuki usul kuralı"²⁸, din özgürlüğü, ifade özgürlüğü ve toplantı yapabilme özgürlüğü ile, federal hükümetin, kişileri, Temel Haklar Bildirgesi (Bill Of Rights) ile garanti altına alınmış olan bireysel özgürlüklerinden mahrum bırakamayacağı kuralını ifade etmektedir²⁹.

14. Anayasa Değişikliği'nde yer alan "uygun hukuki usul" kuralı ile Temel Haklar Bildirgesi'nde tanınmış olan önemli bireysel korumaların, kişilerin haklarının çoğunu ihlal eden eyalet yönetimini de kapsadığı, yani eyaletlerin de kişileri temel özgürlüklerinden mahrum

²⁷ Thuronyi Victor, *The Concept Of Income*, 46 Tax Law Review, Fall 1990, s. 100.

²⁸ Altıparmak Kerem, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/297/2707.pdf> "Due process kavramı, tarihsinde de görüleceği gibi aslında ilk şeklinde sadece usuli güvenceleri sağlamak amacı ile düzenlenmiş bir kavramdır. Nitekim, Amerikan Anayasası'nın Ek 5. ve Ek 14. maddeleri sadece "hiç kimsenin hukuki usule uygun olmaksızın; yaşam, hürriyet ve mülkiyetinden mahrum edilemeyeceğini" düzenlemektedir. Ancak bugünkü anlamı usuli bir güvenceyi fazlasıyla aşmış ve usuli (procedural) yanında gerek federal gerekse federe devletlerin tasarruflarının içeriğini de denetleme imkanı yaratan maddi (substantive) due process mahkeme içtihatlarıyla Amerikan hukukunun bir parçası haline gelmiştir.

²⁹ Kaye, Mazza, s. 482.

bırakamayacağı belirtilmiştir. “Uygun hukuki usul” kuralı, ayrıca yaşama hakkı, özgürlüğü veya malvarlığı hakkı elinden alınmış kişiler ile yargılama aşamasında, duruşmaya katılma ve kendisine tebliğ edilmesi gereken hususları öğrenme hakları elinden alınmış kişilerin haklarının korunması için de özel tedbirler alınmasını gerektirir³⁰.

2.1.2. Vergilendirme Alanındaki Görünümü

2.1.2.1. Din Özgürlüğü

1.Anayasa Değişikliği ile, herhangi bir federal yasa ile kişilerin din ve ibadet özgürlüğüne müdahale edilmesi yasaklanmıştır³¹.

Genel kural olarak, gelir ve satış vergilerinin uygulanabilirliği, kişilerin din özgürlüğünü ihlal etmemesine bağlıdır. Autenrieth V. Cullen davasında federal mahkeme “Anayasada dini inancına bakılmaksızın, federal devletin güçlendirilmesi için bütün herkesin vergilendirilmesinde Parlamento’nun hiçbir tahdidi olmadığına” karar vermiştir. Bununla birlikte Yüksek Temyiz Mahkemesi, Murdock v. Pennsylvania davasında, eyalete, “bir şehirde, bütün herkesin ticari mallarından vergi alınmasını talep etme yetkisi verilmesi ile bu verginin, evden eve dolaşarak dini eşyalar dağıtan ve satan kişilere de uygulanmasının, din özgürlüğünü ihlal ettiğine” karar vermiştir. Mahkeme, kararında, dini yayından alınan ruhsat ücretini de, vergi olarak değerlendirmiş ve “eyalet yönetimlerinin, dini yayınlar üzerine vergi koymasının din özgürlüğünü ihlal ettiğini” belirtmiştir³².

2.1.2.2. İfade Özgürlüğü

İfade özgürlüğü alanında ise mahkeme, Ark. Writers’ Project, Inc. V. Ragland davasında, 1.Anayasa Değişikliği ile garanti altına alınmış olan basın ve ifade özgürlüğü gibi hakları ihlal ettiği iddia edilen vergi yasalarının, “hükümetin zorunlu menfaatlerine hizmet ettiği sürece, Anayasa’ya aykırılık teşkil etmediğine” karar vermiştir. İfade özgürlüğünün kullanıldığı alanda, yan yükümlülükler taşıyan vergiler koymak, Anayasa’ya aykırı değildir. Ancak, Minneapolis Star & Tribune Co. V. Minn. Comm’r of Revenue davasında, gazete ve diğer yayınlara ait kuruluşlara vergi uygulanırken, diğer şirketlerde uygulanmamasını, Yüksek Temyiz Mahkemesi, “anayasaya aykırılık” olarak değerlendirerek, kararında “eyalet gelirinin artırılması amacıyla, sadece

basılı yayın kuruluşuna vergi yükü getirilmesinin Anayasa’ya aykırı” olduğunu tespit etmiştir³³.

2.1.2.3. Artan Oranlı Vergi Sistemi

“Uygun hukuki usul” kuralı çerçevesinde mükellefler tarafından, “artan oranlı vergi” sisteminin de anayasaya aykırılığı iddia edilmiştir. ABD’de Federal Gelir Vergisi, 1913’ten beri artan oranlıdır ve artan oranlı vergilerle ilgili mevcut tartışma, 1913 tarihli Gelir Vergisi Kanunu’na kadar uzanmakta, sisteme yönelik itirazlar da halen devam etmektedir. 16.Anayasa Değişikliği’nden kısa bir süre sonra, Yüksek Temyiz Mahkemesi, Brushbaer v. Union Pac. R.R. davasında, “artan oranlı vergi sisteminin, 5.Anayasa Değişikliği’nin “uygun hukuki usul” kuralı çerçevesinde anayasaya uygun olduğuna” karar vererek, davacı mükellefin, “Parlamento’nun anayasadan kaynaklanan vergi koyma yetkisinin belli bir sınırının olmamasının uygun hukuki usul kuralına aykırı olduğu” iddiasını reddetmiştir. 6.Bölge Mahkemesi ise, Acker v. Comm’r davasında, IRC’un artan oranlı vergi tarifesi hükümlerine dair itirazlara karşı, “artan oranlı vergi tarifesine dair düzenlemenin uzun zamandır vergi yasalarında yer aldığı” gerekçesine dayanarak, “yasal düzenlemenin anayasaya uygun olduğunu” belirtmiştir. Diğer mahkemeler ve Bölge Temyiz Mahkemeleri de kararlarında, artan oranlı vergiye ilişkin davalarda; “artan oranlı tarifenin, anayasaya uygun olduğunu” tekrarlamışlardır³⁴.

³³ Kaye, Mazza, s. 492. “Basılı eserlerin içeriklerine dayalı olarak yapılan vergi düzenlemelerinin, 1.Anayasa Değişikliği hükümlerine aykırı olduğunun iddia edilmesi daha muhtemeldir. Vergi hükümlerinin, yayının içeriklerine göre çeşitli ayrımcılıklar yaratmasını, Yüksek Temyiz Mahkemesi, “eyaletlerin, genel yayınlanan dergilerle dini yayın yapan dergilere uygulanan muafiyetlerin, iş veya ticaret dergilerinde uygulamadan, bu dergilere konulan satış vergilerinin, 1.Anayasa Değişikliği ile getirilen hükümleri ihlal ettiğine” karar vermiştir. Mahkemenin, yasama hükümleri üzerinde, hiçbir “suçlayıcı eleştiri” amacı olmamasına rağmen verdiği kararında şunu belirtmiştir; “eyalet, vergi kanunlarını, 1.Anayasa Değişikliği ilkelerine “özellikle muhalif” olarak düzenledi çünkü vergi miktarı tamamen derginin içeriğine bağlıydı. Uygulanacak vergi, yayının içeriğine bağlı olarak tetkik edilecekti”. Benzer bir davada, Yüksek Temyiz Mahkemesi, kablolu televizyon servislerinden alınan; ama yazılı yayın yapan medya kuruluşlarından alınmayan eyalet satış vergilerinin, Anayasa’ya aykırılık iddiasını reddetmiştir. Medya ürünleri arasındaki bu vergi ayrımcılığına rağmen, Mahkeme, “bu tür ayrımcılıkların, temel olarak anayasaya aykırılık amacını taşımadığı sürece 1.Anayasa Değişikliği’ndeki hükümleri kapsamadığına” karar vermiştir. Çünkü kanun, medya iletişim araçlarının içeriği ile bir düzenleme yapmamıştır buna bağlı olarak da vergi ödemesi gereken medya yayınlarının konusu, geniş bir bakış açısıyla değerlendirilecektir”.

³⁴ Kaye, Mazza, s. 497.

³⁰ Kaye, Mazza, s. 482.

³¹ Bittker, s. 5.

³² Kaye, Mazza, s. 490. Din özgürlüğü konusunda Anayasa’ya aykırılığı ileri sürülen IRC 107. madde eleştirileri için Bittker, s. 5 ve dipnot 30.

2.1.2.4. Vergi Yasalarında Geriye Yürüme

Anayasa'ya aykırılığı iddia edilen bir başka konu ise, geriye yürüyen vergi yasaları ile ilgilidir. Vergi kanunu değişiklikleri, yeni yasa çıkmadan önce uygulanan yürürlükteki vergi kanuna güvenerek ekonomik durumunu ayarlayan ve yatırım kararları almış olan mükellefleri aleyhte etkileyebilir. Parlamento çoğunlukla, vergi yasasının yürürlüğe girdiği tarihte karşılaşılabilecek olası sorunlara karşı yasal değişikliğin uygulanmasına ilişkin geçici hükümler koyar. Mükellefin, yapılacak olan değişiklik hakkında tamamen ve etkin bir biçimde bilgilendirilmiş olması ve bu değişikliğe geçiş sürecinde haklarının korunması şartıyla geriye yönelik vergi yasalarının konulup konulamayacağı konusunda görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Yüksek Temyiz Mahkemesi'ni de içeren çoğu mahkemenin görüşüne göre, "mükellefin geliri veya malvarlığını arttırmaya yönelik vergi yasalarının geriye yönelik uygulanmaları, genellikle herhangi bir anayasal yasağı ihlal etmemektedir"³⁵.

Mükellefin geriye yönelik vergi yasası uygulamalarının Anayasa'ya aykırılığı konusundaki çoğu iddialarının dayanak noktasını, Anayasa'nın hem 5. hem de 14. Anayasa Değişikliği'nde yer alan "uygun hukuki usul" kuralının ihlali oluşturmıştır. Gelir vergileri ile ilgili davalarda, Yüksek Temyiz Mahkemesi, istikrarlı bir biçimde "geriye yönelik olarak vergi kanunu değişikliklerinin uygulanabileceğini" kabul etmiştir. Welch v. Henry davasında, mahkeme, şirket kar paylarından eyaletin, geçmişe dönük vergi alınmasına dair kararını onaylamış ve şu görüşe yer vermiştir: "Vergilendirme ne mükellefe ceza uygulanmasıdır ne de sözleşme yapılarak üstlendiği bir yükümlülüktür. Hükümetin bir dereceye kadar imtiyaz sahibi olan kişilerle, vergi yükünün çoğunu üstlenmiş olan kişiler arasında maliyeti paylaşırma yöntemidir ve geriye yönelik vergi, düzeni bozucu nitelikte değildir". Çoğunluk kararında ise, "geçmişe yönelik uygulamaların olduğu vergi kanunu değişikliklerinin, Anayasal sınırları aşacak düzeyde çok katı ve ağır olmaması şartıyla, kabul edilebilir olduğu" belirtilmiştir.

2.2. Eşit Koruma Kuralı

2.2.1. Kavram

14. Anayasa Değişikliği ile garanti altına alınan haklardan birisi de, hukuk kuralları altında hiç kimsenin eşit korunma hakkından mahrum bırakılmayacağına dair "eşit koruma" kuralıdır. "Eşit koruma" kuralına, temel hakları federal hükümet veya eyaletler tarafından ihlal edilen

³⁵ Kaye, Mazza, s. 514.

kişilerin korunmasında, mahkemeler tarafından, 1950'li yıllardan beri yaygın olarak atıfta bulunmaktadır³⁶.

2.2.2. Vergilendirme Alanındaki Görünümü

2.2.2.1. Cinsiyet Değişiklikleri

"Eşit koruma" kuralı ile ilgili olarak, cinsiyet değişimleri sonrası kişilerin tabi olduğu vergi yükü ile evli çiftlere veya aynı cinsiyet evliliği yapanlara ilişkin vergi yüklerinin farklı olmasının Anayasa'ya aykırı olduğu iddiaları çok az ileri sürülmüştür. Mahkeme bu tür iddiaların çoğunu, "belirli gruplara karşı sistematik önyargılar olmadığı" gerekçesiyle reddetmiştir³⁷. Bu konuda en önemli davalardan birisi ırk ayrımcılığı ile ilgili Bob Jones University v. United States davasıdır. Bu davada, Yüksek Temyiz Mahkemesi, "IRS tarafından, öğrenciler arasında ırksal ayrımcılık faaliyetlerinde bulunan özel üniversitenin, IRC 501(c) (3)'de belirlenmiş olan vergi muafiyetini geri alma kararını" onaylamıştır. Mahkemenin kararında, "özel olarak eğitimde ırklararası ayrımcılık politikalarının yerleşik kamu politikasını ihlal ettiği ve okulun yardımsever organizasyon özelliğinin önüne geçtiği" gerekçesine dayanılmıştır. Mahkeme, davacı mükellefin, "vergi muafiyetleri statülerinin geri alınmasının 1. Anayasa Değişikliği'ndeki din özgürlüğü kuralını ihlal ettiği iddialarını" kabul etmemiştir. Çünkü, "vergi avantajlarının geri alınması, okulu etkileyebilir; ancak mükellefin dini inançlarını yerine getirmesini engellemeyecektir"³⁸.

2.2.2.2. Yatay ve Dikey Adalet

ABD'de Parlamento üyeleri ve politikacıların çoğu, vergi sistemindeki adaletin, biraz daha teorik düşünce olduğunu ve aslında vergide adaletin sadece önemli bir yapısal hedef olduğunu kabul

³⁶ Kaye, Mazza, s. 483, "Anayasa, ayrıca açıkça bir hüküm olarak belirtmemiş olmasına karşın, evlilik, özel yaşam ve doğum gibi hakları da korumaktadır".

³⁷ Kaye, Mazza, s. 493. Eşit Koruma ile ilgili bir başka davada, şirketler, brüt gelirlerine uygulanan artan oranlı tarifenin, 14. Anayasa Değişikliği'ndeki "eşit koruma kuralına" aykırılık teşkil ettiğini ve eşit koruma haklarından mahrum kaldıkları gerekçesiyle itiraz ettiler. Yüksek Temyiz Mahkemesi, "Kentucky eyaletinin, artan oranlı vergi uygulamasının, brüt perakende satış miktarının, brüt satışlara göre tespit edildiğini, oysa bunun net gelirle aynı olmadığını ve sadece brüt satışlara dayanarak, daha fazla vergi ödememesi gerektiğini", buna dayanılarak yapılan işlemin de, mükellefin haklarını ihlal ettiğine" karar vermiştir. Sonuç olarak, Mahkeme, "Anayasa tarafından verilmiş olan "eşit koruma" garantisinin ihlal edildiğine, çünkü bu sınıflandırmanın, "kesinlikle adaletsiz, değişken ve ihtiyari olduğuna" karar vermiştir".

³⁸ Kaye, Mazza, s. 499.

Gedik

ederler³⁹. Vergi bağlamında adaletin incelenmesinde, iki standart kavram referans olarak alınır: Yatay adalet, dikey adalet. Dikey adalet, geniş kapsamlı olup, farklı ekonomik statüye sahip mükelleflerin farklı ama adil vergilendirildiği sistemi ifade etmektedir⁴⁰.

Yatay adalet ise, kanun koyucunun, benzer durumdaki mükellefler için eşit vergi yükü koymasını gerektirir⁴¹. Vergi hukuku akademisyenlerinin çoğu, yatay adaletin, vergi sisteminin amacına uygun olduğu konusunda hemfikir iken, IRC, uygulamada eşitliğin sağlanması için vergiden istisna tutulan durumlara ilişkin hükümlerle doludur. Örneğin, çalışan kişilere sağlanan ücretler haricindeki diğer yardımlar, vergiden istisna tutulmaktadır ancak bu, yatay adaleti sağlar⁴².

Yatay adalet kavramı, ABD Anayasası'nın "eşit koruma" kuralı kapsamında değerlendirilmektedir. Başlangıçta, Yüksek Temyiz Mahkemesi, "eşit koruma" kuralına aykırılık iddialarını ve "uygun hukuki usul" kuralının rolünü, önemsiz görmüşse de bunun anlamı, yasakoyucunun vergi kanunu yapma konusundaki geniş yetkisidir. Mahkemeye göre: "Vergilendirmede, kanunkoyucu, diğer alanlardan daha fazla, özgürlüğe sahiptir. Bu anayasallık karinesi sadece, belirli kişi ve sınıflara karşı "aşırı ve çok ağır bir biçimde" yapılan ayrımcılık karşısında geçerliliğini yitirir. Yasal yetki kullanılarak yapılan, her makul ve temel vergi yükü düzenlemelerine karşı yapılan itirazlar reddedilir"⁴³.

2.2.2.3. Ayrımcılık Yapılmaması

"Eşit koruma" kuralının değerlendirilmesinde kullanılan, "aşırı ve ağır bir biçimde ayrımcılık yapılmamış olması" prensibine dayanarak, Mahkeme, "Parlamento'nun bir grup mükellefe, kendi aralarında herhangi bir farklı sınıflandırma ve ayrımcılık yapmadığı sürece, kazançlarının tümü değil ama bir kısmı için destek sağlanmasına izin verebileceğini" kabul etmiştir. Bu konuda dikkat çeken önemli bir örnek dava Moritz v. Commissioner davasıdır. Bu davada, evli olmayan davacı mükellef, gelir vergisi indirimleri alanındaki eşit korumanın, medeni durumlarına bakılmaksızın bakıma muhtaç kadınlara sağlandığını ama hiç evlenmemiş erkekler için böyle bir düzenleme olmamasının Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiğini iddia etmiştir. Yasakoyucunun vergi kanunları

altında farklı sınıflandırma yapma konusunda geniş yetkisi olduğu yasal olarak kabul edilmektedir. 10.Bölge Mahkemesi buna rağmen, "indirimlerin cinsiyet konusunda ayrımcılık içerdiğine" karar vermiştir. Mahkeme, hükümetin, "Parlamentonun genellikle işlerinde düşük ücretler almaları nedeniyle kadınlara vergi indirimi avantajı sağlanmasının" amaçlandığı iddiasını ise reddetmiştir. Ancak, Yüksek Temyiz Mahkemesi kararlarına bakıldığında, mahkemenin henüz, vergi davalarında adalet kavramı ile çok fazla değerlendirme yapmamış olduğu görülmektedir⁴⁴.

2.2.2.4. Medeni Durum

IRC'da, kişilerin medeni durumlarına göre (bekar, evli ve vergi beyannamesini birlikte veren çiftler, evli ve vergi beyannamesini ayrı ayrı veren çiftler, evli olmadığı halde bakmakla yükümlü olduğu kişiler nedeniyle "aile reisi" statüsünde bulunanlar) bazı farklılıklar gösteren düzenlemeler bulunmaktadır⁴⁵. Gelirden alınacak verginin hesaplanmasında uygulanacak vergi oranları için, mükellefin hangi kategoride müracaat ettiğine bakılır. Evli çiftler ile eşlerin gelirleri aynı statüde değerlendirilir çünkü vergi oranları tarifesi, birlikte beyanname veren evli çiftler için, diğer bekar mükelleflere göre daha geniş vergi dilimini içerir. Eşlerden birinin ölümü halinde, hayatta kalan eş de, aynı vergi oranı tarifesinden, evli çiftler gibi faydalanabilir. Aile reisi statüsünde ise, bakmakla yükümlü oldukları kişilerin, mükellefe getirdikleri ek finansal maliyetlerin yükünü azaltmak için, farklı vergi oranı tarifesi uygulanır⁴⁶. Evli çiftler birlikte veya ayrı olarak vergi beyannamesi vermeyi seçebilirler. Federal gelir vergisi oranı tarifesi, evli mükellefler için, gelirin tek kişi veya her ikisi tarafından elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, özellikle ortaklaşa verilen dosyalara bağlı olarak avantaj ya da dezavantaj (ceza) sağlayan düzenleme içerir⁴⁷. Ayrı ayrı beyanname veren evli mükellefler için uygulanacak vergi dilimleri, tek beyanname veren evli çiftlere uygulanacak olanın yarısıdır. Ayrı beyanname veren evlilerin gelir vergisi oranı, bekarların gelirlerinin oranına göre daha yüksek olabilir, bu nedenle ayrı beyanname verilmesi, en az başvuru yöntemi⁴⁸.

Evlilik, IRC'da da diğer bütün federal yasalar gibi, "kadın ve erkek arasında karı ve koca ilişkisi" şeklinde yasal birlik olarak kabul

39 Martinez Leo P., *The Trouble with Taxes: Fairness, Tax Policy, and the Constitution*, 31 Hastings Cons. Law Quarterly, Summer 2004, s. 413.

40 Land Stephen B., *Defeating Deferral: A Proposal For Retrospective Taxation*, 52 Tax Law Review, Fall 1996, s. 50.

41 Land, s. 49.

42 Kaye, Mazza, s. 500.

43 Kaye, Mazza, s. 501.

44 Martinez, s. 446.

45 Zelanak Lawrence, *Doing Something About Marriage Penalties: A Guide For The Perplexed*, 54 Tax Law Review, Fall 2000, s. 4.

46 Kaye, Mazza, s. 503.

47 Zelanak, s. 11.

48 Kaye, Mazza, s. 504.

edilmektedir. IRC, diğer alternatif aile statüleri için gelir vergisi avantajları sağlamaz. Aynı beyanname veren evli çiftlerin, hem federal hem de eyalet gelir vergisi kanunlarındaki gelir vergisi oranı tarifesiinden ileri gelen dezavantajlarının, Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülmüştür. Bu adaletsizlikler genel olarak, belli bir miktarın üzerinde gelir elde eden evli çiftlere uygulanacak vergi oranının, bekar mükelleflerden daha fazla olması nedeniyle, evli çiftlerin daha fazla vergi ödemelerine yol açan ve "evlilik cezası" (marriage penalty) olarak tanımlanan terime gönderme yapar. 1931 tarihli Hoeper v. Tax Commission of Wisconsin davasında, Wisconsin eyaletinde yaşayan evli bir çiftin, Wisconsin Eyaleti Kanunlarına göre, evli çiftlerin birlikte gelir vergisi beyanname vermesi gerekliliğinin, hem "uygun hukuki usul" hem de "eşit koruma" kurallarının ihlal edildiği gerekçesiyle açtıkları davada, mahkeme, "bir kişinin kazancının diğerinin kazancına bakılarak vergilendirilmesinin, 14.Anayasa Değişikliği'nin ihlali olduğuna" karar vermiştir⁴⁹.

Yüksek Temyiz Mahkemesi'nin, evlilik ile ilgili sınırlayıcı veya yasaklayıcı yasal düzenlemelerin anayasaya aykırılığını belirlemede kullandığı geniş inceleme standartlarına rağmen, mahkemeler, evlilik hakkını, aynı cinsiyete sahip kişilere kadar genişletmeyi asla uygulamamıştır⁵⁰. Bazı eyaletler, aynı cinsiyete sahip kişilerin kurduğu özel beraberliklere izin verirken, federal hükümet bunu yapmaz. Evliliğin Korunması Hakkında Kanun (The Defence Of Marriage Act-DOMA)'a göre, çiftler için böyle bir genişletme yapılması imkansızdır, meğer ki, eyalet, kendi sınırları içinde aynı cinsiyete sahip kişilerin evlenmesine izin vermiş olsun. Eğer bu çiftlerin yaşadıkları eyalette, aynı cinsiyete sahip kişilerin evlenmesine yasal olarak bir engel yok ise, federal gelir vergisi uygulamalarında "evli" olarak değerlendirmeye tabi tutulur⁵¹.

2.3. İmtiyazlar ve Muafiyetler Kuralı

2.3.1. Kavram

Anayasa, genel olarak sadece hükümet faaliyetlerine ilişkin kuralları içerir. Parlamento, Ticaret Hukuku kuralları altında yer alan, özel kişilerin ve şirketlerin başkalarının hak ve özgürlüklerini ihlal etmesini engelleyen, bazı hükümleri atlamıştır. Anayasa'nın 4.maddesi 2.bendinde yer alan "İmtiyazlar ve Muafiyetler" kuralında, eyalet vatandaşları tarafından faydalanılan temel hakların, o eyaletin vatandaşı olmayan kişiler tarafından kullanılmasının engellenemeyeceği garanti altına

⁴⁹ Kaye, Mazza, s. 505.

⁵⁰ Zelenak, s. 34.

⁵¹ Kaye, Mazza, s. 507.

alınmaktadır. Anayasa tarafından açıkça veya zımnen yasaklanmamış olmak kaydıyla eyaletin faaliyetleri, Federal Anayasa'ya göre yasaldir⁵².

2.3.2. Vergilendirme Alanındaki Görünümü

Federal hükümetin vergi koyma gücü, ABD Anayasası'ndan gelmektedir. Ayrıca her elli eyalet de vergi koyma yetkisine sahip olup, eyaleti ve şehirleri temsil yetkisine sahip delege seçebilirler. Eyaletlerin vergilendirme yetkisi, yetki sınırları dahilindeki tüm kişileri, malları ve işyerlerini kapsar. Federal hükümet ve çoğu eyalet vergileri, gelir vergisidir, ama çoğu eyaletten farklı olarak federal hükümetin genel satış vergisi koyma yetkisi yoktur. Federal hükümetin vergilendirme yetkisinin eyaletin vergilendirme yetkisi ile çatıştığı durumlara ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklarda, "her eyaletin, kendi yetki alanı içindeki vergiye tabi işlemleri belirleme yetkisi olduğu, "imtiyazlar ve muafiyetler" kuralı çerçevesinde hiçbir eyalet vatandaşların anayasal haklarının kısıtlanamayacağı, eyaletin kendi sınırları içinde herkese eşit muamele yapma zorunluluğu ile "ticaret kuralına" (eyaletlerarası ticarete engel olacak ve kısıtlayacak ek yük veya ayrımcılıklar yapılamaması) aykırı davranılmasının Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği ileri sürülmüştür⁵³.

Eyaletin kendi sınırları içindeki vergi koyma yetkisinin olduğu alanda, mükellefler çoğunlukla, eyalet yönetiminin, o eyalette daimi ikamet edenler ve etmeyenler arasında ayrımcılık yaptığını ve bunun Anayasa'nın "imtiyazlar ve muafiyetler kuralına" aykırılığını iddia etmişlerdir. Örneğin, Toomer v. Witsell davasında, Yüksek Temyiz Mahkemesi, "daimi ikametgahı bulunmayan küçük tekne sahiplerinin ruhsat ücretinin, daimi ikametgahı olanlara göre %100 oranında daha fazla olmasının Anayasaya aykırı olduğunu ve eyalet kazancının artırılması amacının, ayrımcılık yapılması anlamına gelmediğini" belirtmiştir. Çünkü, herhangi bir eyalet, vergilendirme yetkisini, daimi ikametgahı olmayanlar ile ikametgahı olanlara "gerçek eşitlik" çerçevesinde işlem yaparak kullanmak zorundadır⁵⁴.

⁵² Kaye, Mazza, s. 484.

⁵³ Kaye, Mazza, s. 484.

⁵⁴ Kaye, Mazza, s. 511, "İmtiyazlar ve muafiyetler kuralı" uygulanması ile ilgili, Lunding davasında da, Yüksek Temyiz Mahkemesi, "daimi ikametgahı olmayanların nafaka ödemelerinin indirimine tabi tutulmasını engelleyen New York Yasası'nın iptaline" karar vermiştir.

2.4. Ticaret Kuralı

2.4.1. Kavram

"Ticaret kuralı", bir eyaletin, eyaletlerarası ticarete müdahalesinin sınırlarını belirtir. Buna göre, eyaletin hem eyaletlerarası ticarete ayrımcılık yapması hem de kanuna aykırı (aşırı) ticari yükler koyması yasaktır. Modern "ticaret kuralı" doktrini ise, eyaletler arasındaki ekonomik faktörlü hemen hemen bütün ayrımcılıkları yasaklar.

2.4.2. Vergilendirme Alanındaki Görünümü

Yüksek Temyiz Mahkemesi, ticaret kuralının ne zaman ihlal edildiğinin belirlenmesi için, çok net olmayan bir yol göstermiştir. Complete Auto Transit, Inc. V. Brady davasının hukuki mütalaasında, konu ile ilgili şu görüşe yer verilmiştir; *"Ticaret Kuralı hükümlerine aykırılığın önlenmesi için, eyaletlerarası ticaret vergisi 4 gerekliliği içermek zorundadır. Bunlardan ilk üçü, eyaletlerarası ticarete karşı ayrımcılığı yasaklamaktır"*. Prof. Enrich'in 1996'da belirttiği gibi: *"Temyiz Mahkemesinin kararlarına bakıldığında, "ticaret kuralına" aykırılık çerçevesinde giderek artan iddialara karşı, eyalet vergilerinin sistemli bir biçimde azaltılmasından yana tavır sergilediği görülmektedir; ama bugüne kadar Mahkeme, "ticaret kuralı" doktrinini eyaletlerde, yatırım vergi indirimlerinde, iş kredilerinde veya diğer farklı karakteristik yerlerdeki teşviklerde uygulamamıştır"*. Mahkeme ısrarla, *"eyalet sınırları içinde faaliyet gösteren şirketler ile diğerlerine uygulanan ayırmacı vergi oranlarının anayasaya aykırı olduğunu"* vurgularken, aslında, bunun sonucu olarak bölgesel endüstriyi destekleyen pozitif vergi teşviklerini de kaldırmış oldu⁵⁵.

2.5. Vergide Aynılık Kuralı

"Vergide aynılık" kuralı, tüm vergi, resim, harç ve dolaylı vergilerin ABD'nin her yerinde aynı biçimde uygulanmasını gerektirir.

⁵⁵ Kaye, Mazza, s. 511, "Profesör Hellerstein ve Coenen'in değerlendirmelerine göre: *"eyalet dışında şartları veya işi tarafından ağır vergi yüklenmiş olan mallar ile faaliyetler veya yatırımla ile eyalet içinde rekabet eden mallar arasında, faaliyetler veya yatırımlardan daha fazla ve ağır vergi yükü varsa ticaret kuralı hükümleri altında ayrımcılık yapıldığına karar verilebilir"*. Boston Stock Exchange davasında, Yüksek Temyiz Mahkemesi şunu tespit etti: *"Hiçbir eyalet, ticaret kuralı hükümlerine aykırı bir şekilde, eyaletlerarası ticarete ayrımcılık yaparak, lokal şirketlere vergi avantajı sağlayıp, diğerlerine daha fazla vergi yükleyemez"*. Bu karar, uygulanabilir ve değişmez sonuçlar elde edilebilir standart gibi gözükmese de rağmen mahkemenin açıklamaları çok karışmıştır. Çünkü, mahkemenin kararı, genel olarak, açıkça eyaletteki şirketler veya diğerleri lehine olduğunda, yerel vergi teşviklerine izin verilmesini yasaklamamaktadır. Bununla birlikte Cuno v. DaimlerChrysler davasında, 6. Bölge İdare Mahkemesi, *"bunun gibi vergi teşviklerinin anayasaya aykırı olduğuna"* karar vermiştir, s. 513.

Örneğin, Alaska eyaletinde oturan bir vergi mükellefi ile Florida eyaletinde oturan vergi mükellefine aynı vergi kanunu uygulanacaktır⁵⁶.

ABD Anayasası'nın vergiler ve vergi toplamının "tüm ABD'de aynı biçimde yapılması gerektiğine" dair emredici nitelikteki 1.maddesinin 8.fıkrasındaki "vergide aynılık" kuralı, bazı eşit muamelelerin nasıl uygulanması gerektiği ile ilgili bir kuraldır. Bununla birlikte 1.maddede tanımlanan "aynılık"ı, Yüksek Temyiz Mahkemesi, *"Parlamento'nun takdir yetkisinin sınırı, hangi gelirlerin, ne oranda ve nasıl vergilendirileceğine dair düzenlemeleri yapmak"* olarak belirtmiştir. Yani Yüksek Temyiz Mahkemesi'nin görüşüne göre, Parlamento tarafından yürürlüğe konulan bir vergi, ABD'nin her yerinde aynı biçimde uygulanmak zorundadır⁵⁷.

ABD federal hükümetinin, federal devlet sınırları dışında herhangi bir yasal icrai yetkisi olmadığı için tüm kurallar, federal devlet sınırları içinde ve bu sınırda yaşayan kişiler hakkında uygulanabilir. Bu şart, 14.Anayasa Değişikliği ile konulmuş olup, buna göre, federal devlet, tüm vatandaşlarını federal yasalara göre yönetir ve 14.Anayasa Değişikliği'nde belirtilmiş olan "aynılık kuralı" çerçevesinde, herkesin hak ve yükümlülükleri eşit bir biçimde korunur ve gittikleri her yerde federal devletin yasal koruması altındadırlar. 14.Anayasa Değişikliği, devlet tarafından verilmiş hakların tekrar devlet tarafından geri alınabileceğini ve hakkı olmayan yeni vatandaşlara da yeni haklar verilebileceğini de hükme bağlamıştır⁵⁸.

Sonuç

Vergilendirme yetkisinde anayasal sınırların tartışıldığı bu çalışmayı, Amerikan vergi akademiasından Tracy A. Kaye ve Stephen W. Mazza tarafından *"..Amerikan Anayasasının pek çok kuralı, teorik olarak, vergilendirme yetkisini sınırlar. Gerçekte, vergi yükümlülükleri, anayasa tarafından sağlanan hemen hemen bütün korumalardan yararlanarak vergi yasalarını aşma konusunda girişimde bulunurlar. Bu karşı çıkışlar, yine de, mahkemelerin vergi sorunlarında yasamaya saygı gösterme istekleri nedeniyle nadiren başarıya ulaşabilir. Bu iki anayasa olabilir, "biri vergiler için ve biri bütün diğer konular için" fikrine öncülük eder."*⁵⁹ biçiminde yapılan değerlendirme ile tekrar düşündüğümüzde görülmektedir ki anayasal sınır tartışması, bir anayasa tartışmasıdır.

⁵⁶ Larson, s. 11.

⁵⁷ Kaye, Mazza, s. 501.

⁵⁸ <http://www.constitutiondenied.com/Abolish-IRS.pdf>.

⁵⁹ Kaye, Mazza, s. 520.

KAYNAKLAR

- Ault Hugh J., Arnold Brian J., Comparative Income Taxation, 2nd Edition, Apsen Publishers, 2004.
- Avi-Yonah Reuven S., *The Three Goals Of Taxation*, NYU Tax Law Review, 60, 2006-2007.
- Bittker Boris I., *Constitutional Limits On The Taxing Power Of The Federal Government*, 41 Tax Law Review, Fall 1987.
- Graetz Michael J., Schenk Deborah H., Federal Income Taxation, Thomson-West, Foundation Pres, 6th Edition.
- Kaye Tracy A., Mazza Stephen W., "United States-National Report: Constitutional Limitations On The Legislative Power To Tax In The United States", Michigan State Journal Of International Law, Volume 15, 2007, Issuc 2, 17th Congress Of The International Academy Of Comperative Law Tax Law Session, Utrecht, The Netherlands, July 16-22,2006, Michigan State University College Of Law.
- Land Stephen B., *Defeating Deferral: A Proposal For Retrospective Taxation*, 52 Tax Law Review, Fall 1996.
- Larson Joni, Sheaffer Dan, Federal Tax Research, Carolina Academic Press, 2007.
- Lederman Leandra, Mazza Stephen W., Tax Controversies Practice and Procedure, 3rd Edition, LexisNexis, 2009.
- Lieuallen Gwendolyn Griffith, Basic Federal Income Tax, Emanuel Law Outlines, Apsen Publishers, 2005.
- Martinez Leo P., *The Trouble with Taxes: Fairness, Tax Policy, and the Constitution*, 31 Hastings Cons. Law Quarterly, Summer 2004.
- Thuronyi Victor, The Concept Of Income, 46 Tax Law Review, Fall 1990.
- Zelanak Lawrence, *Doing Something About Marriage Penalties: A Guide For The Perplexed*, 54 Tax Law Review, Fall 2000.
- WG & L Tax Dictionary, Richard A. Westin, 2000.
- www.constitutiondenied.com
- www.dergiler.ankara.edu.tr
- www.irs.gov
- www.house.gov
- www.tax.aicpa.org
- www.treas.gov
- www.uscode.house.gov
- www.unclefed.com

VERGİLERİN YASALLIĞI İLKESİ KAPSAMINDA VAKIFLARA VERGİ MUAFİYETİ TANINMASI ÜZERİNE

Cenker GÖKER*

I. Giriş ve Kapsam

Vergilerin yasallığı ilkesi ve idarenin düzenleme yetkisi kavramları vergi hukuku yazınında vergilendirme yetkisinin kullanımı konusunda birbiriyle en çok çatışan iki kavram olarak nitelendirilebilir. Bir yanda temsilsiz vergi olmaz ilkesinin temellerinden ortaya çıkan ve 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrasının "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmü ile ifadesini bulan vergilerin yasallığı ilkesi, diğer yanda idarenin, iktidar sahiplerinin, ismi ne olursa olsun, kanun, tüzük, yönetmelikler vasıtasıyla her konuda düzenleme yapabilme yetkisini kendilerinde görmeleri...

Makalemiz, söz konusu iki kavramın bir düzenleme ile somutlaşan çatışmasını incelemektedir. Bu anlamda, 4962 sayılı Kanun'un¹ 20. maddesi ve bu maddeye dayanılarak çıkartılan 83 seri no'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği² ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliği³ ile genel olarak Anayasa Mahkemesi'nin bakış açısıyla temel nitelikleri belirtmeye çalışılacak olan yasallık ilkesinin ilişkileri mercek altına alınacaktır.

4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un 20. maddesi ile aşağıdaki hüküm getirilmiştir:

"Gelirlerinin en az üçte ikisini nev'i itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir.

Bunların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

* Ar. Gör., Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı

¹ Resmi Gazete 07.08.2003, S. 25192.

² Resmi Gazete 02.09.2003, S. 25217.

³ Resmi Gazete 03.04.2007, S. 26482.