

Alman Anayasa Mahkemesi'nin-Vergi Hukukuna Önemli Gelişmeler Getiren-Varlık Vergisi Kararı, Kararın Değerlendirilmesi ve Türk Vergi Sistemine Yansımaları

Funda BAŞARAN*

Alman Anayasa Mahkemesi İkinci Senatonun 22.7.1995 Tarihli Kararı-2 BvL
37/91¹

Özet:

1. Kanun koyucu vergiyle yükümlü toplam malvarlığı için tek vergi oranı belirlemişse, adil bir vergileme ancak, kendisini oluşturan her bir kıymetin ayrı ayrı değerlendirilmesinin (değerleme yapılmasının-ÇN) gerektiği iktisadi bütünlerin vergi matrahı içinde güvence altına alınabilir. Bu nedenle vergi matrahının iktisadi bütünlerin gelir getirebilme kabiliyetiyle objektif şekilde bağlantılı olması ve onların değerlerini birbirleriyle bağlantılı olarak gerçeklere uygun şekilde ortaya koyması gereklidir.

2. Gelir Vergisi ve Varlık Vergisi yoluyla varlığın vergilendirilmesinin anayasal sınırları, varlığın gelir getirebilme kabiliyetine müdahaleyi sınırlamaktadır. Varlığa vergilerle getirilen toplam yükümlendirmenin bu şekilde sınırlandırılmasında, eşitlik hukuku bakımından sunulan farklılıkların kendilerini dengelemeleri gerekmektedir.

3. Varlık Vergisi'nin, gelir üzerinden alınan diğer vergiler yanında gelire müdahalesi, -giderler indirilmeden önceki- gelirlerin, indirilebilir giderlerin ve diğer indirimlerin tipik dikkate alınımındaki Olması Gereki Gelir'in vergiler yoluyla toplam yükümlendirmesi, özel ve kamusal kesim arasında yaklaşık yarıya yarı paylaşımında kaldığı sürece mümkündür.

4. Kanun koyucu, varlığın vergisel ön yükümlendirilmesini dikkate alarak, herhalükarda, şahsi yaşamın sürdürümünün iktisadi temelini, Olması Gereken Gelir Vergisi'ne karşı korumalıdır.

* Arş.Gör. M.Ü. Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı

¹ BVerfGE 93, 121 vd.

5. Varlık Vergisi mükellefi, kendisini, evlilik veya aile içinde bireysel yaşamın biçimlendirilmesinin ortaklaşa -yükseltile- bir ekonomik temeline yerleştirdiği sürece, AY'nın md.6 I gereğince evlilik ve ailenin korunması, Varlık Vergisi kanun koyucusuna², bu evlilik ve aileye ait varlığın devamına riayet etmesini(saygı göstermesini) gerektirmektedir.

1)Varlık Vergisi ve Uyuşmazlığa Konu Hukuki Durum:

Yukarıda özeti (ana düşünceleri) sunulan Alman Anayasa Mahkemesi'nin 22.6.1995 tarihli kararı³ nedeniyle, Almanya'da 1.1.1997 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Varlık Vergisi artık uygulanmamaktadır⁴.

Söz konusu Varlık Vergisi'nin konusunu "vergilelendirilebilir varlık" oluşturmaktaydı. Bu bağlamda -vergi matrahı -tam mükellefler bakımından- "toplam varlık" olarak belirlenmişti (§4VStG). Toplam varlık⁵, iktisadi bütünlerden⁶ ve iktisadi kıymetlerden

² Art.70vd.GG hükümleri gereğince, anayasada münhasıran federal devlete kanun koyma yetkisinin verilmediği konularda (bunlar Art.73 GG'de saptanmıştır.), federe devletler de bazı şartlarla kanun koyma yetkisine sahiptirler. Federe devletlerin kanuni düzenleme getirebilecekleri alanlar arasında "vergileme"de vardır, yani federe devletler de -öngörülen şartlar çerçevesinde- vergi koyma yetkisine sahiptirler (Art. 105 II GG).

³ Karar kısmen karışık ve açık olmayan ifadeler kullanılarak formüle edilmiştir.Bu nedenle de doktrinde birbirinden oldukça zıt yorumlara yol açmıştır.Bu durumu, AYM'deki tek vergi hukuku uzmanı olan ve bu nedenle de kararda büyük etkisi bulunan Prof. *Kirchhof'un* sonradan bu kararı açıklayan bir makale yazması (*Kirchhof Paul, Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Vermögen- und Erbschaftsteuer, Stbg 1996, 1vd.*) daha belirgin şekilde ortaya koymaktadır.Kirchhof'un kararda etkisi o kadar fazladır ki, doktrinde *Felix Günther*, (Beratungskonsequenzen aus den Einheitswert-Beschlüsse des BVerfG v.22.6.1995, KÖSDI 1995, 10375) kararı, Kirchhof'un düşüncelerine uygun tarzda şekillendirilmiş anayasa hukuksal vergi kararı olarak nitelemektedir.

⁴ Alman AYM, Varlık Vergisi Kanunu'nun §10 hükmünü anayasaya aykırı bulmuş, ancak 31.12.1996 tarihine kadar Kanun'un uygulanmasına izin vermiş ve bu arada kanun koyucuyu bu tarihe kadar anayasaya uygun yeni bir düzenleme yapmakla yükümlü kılmıştır.Fakat kanun koyucu bu konuda herhangi bir düzenlemeye gitmediği için, Varlık Vergisi Kanunu 1.1.1997 tarihinden itibaren uygulanabilirliğini yitirmiştir.

⁵ Bu kavramın kapsamına hangi değerlerin girdiğinin, §4VStG gereğince Bewertungsgesetz §§114-120 hükümlerine göre belirlenmesi gerekmektedir.Buna göre toplam varlığı, zirai ve ormancılık varlıkları, şahsa ait gayrimenkuller, işletme varlığı ve diğer varlıklar (yani,

oluşmaktaydı. Vergi'nin mükellefleri ise gerçek kişiler ile kurumlar vergisi mükellefleriydiler(§§1, 2 VStG).

Vergiye temel oluşturan matrahın belirlenmesi aşamasında, toplam varlığı meydana getiren kısımlardan "iktisadi bütün"ün değerlemesi bakımından iki farklı değerlendirme ölçeği mevcuttu. Şöyle ki; kendisi için "tek değer" tesbit edilmiş olan iktisadi bütünün bu-önceden tesbit edilmiş- "tek değer" ile değerlendirilmesi (§114 Abs.3 BewG), kendisi için tek değer tesbit edilmemiş iktisadi bütünün ise kural olarak "rayiç değer" ile değerlendirilmesi gerekiyordu (§ 4 Abs.1 Nr.1 VStG, § 114 Abs.1, § 17 Abs.3, § 1 Abs.1 ve § 9 Abs.1 BewG).Böylece iktisadi bütün, tek değere bağlı olan ve olmayan şeklinde bir ayırımı tabi tutuluyor, buna bağlı olarak da, iktisadi bütüne "tek değer" veya "rayiç değer" şeklinde farklı değerlendirme ölçekleri uygulanıyordu.

AYM kararına konu olan uyuşmazlık, gayrimenkullerin bağlı olduğu tek değer rayiç değer çok altında kalmasından kaynaklanmıştır.Bu durum şu şekilde ortaya çıkmıştı; §19 Abs.1 Nr.1 BewG gereğince, yurt içinde bulunan gayrimenkuller "tek değer" ölçeğine bağlıydılar. Bu tek değer her altı yılda bir, bu zaman süresi içinde gayrimenkulün değerinde meydana gelen değişikliklere uyumlaştırılması gerekmekteydi(§ 21 Abs.1 Nr.1 BewG). Ancak 1964 yılından beri böyle bir uyumlaştırma yapılmış değildi. Değerleme hukukuna ilişkin hükümler ile 22.4.1970 (BGBl I S.1118) tarihli Gelir Vergisi Kanunu'nu değiştirilmesine ve sınırlandırılmasına ilişkin BewAendG Art.2Abs.1 c.3, §21 Abs.1 Nr.1 BewG'den ayrılarak, gayrimenkullerin tek değerine ilişkin 1964 yılındaki ana tesbiti takiben yapılacak diğer tesbitlerin özel bir kanun yoluyla saptanmasını öngörmüşse de bu kanun hiç çıkmadı.Böylece, -tek değere bağlı- tüm gayrimenkuller için tesbit edilmiş olan sözkonusu değer, 1964 yılının değerlerini yansıtmaktaydı ve rayiç değer oldukça altındaydı.Buna karşılık tek değere tabi olmayan diğer varlıkların, rayiç değer ile değerlendirilmesi gerekmekteydi.§10 Nr.1 VStG gereğince ise, tek değer ölçeğine bağlı olsun ya da olmasın bütün varlıklar için aynı vergi oranı uygulanmalıydı.

zirai ve ormancılık varlıkları ile gayrimenkul dışındaki işletme varlığına ya da şahsa ait iktisadi kıymetler. §110 BewG'de bu iktisadi kıymetlerin bir kısmı sayılmış durumdaydı, örn.;hisse senetleri, buluşlar, sanat eserleri...) oluşturmaktaydı.

⁶ İktisadi bütün, birden fazla iktisadi kıymetin birlikteliğinden oluşmaktadır.Ancak her birliktelik iktisadi bütünü meydana getiremez. Neyin iktisadi bütün olarak kabul edileceği, iktisadi hayatın gereklerine göre belirlenecektir. Bu belirlemeyi yaparken, mahalli teamüllerin, fiili uygulamaların, amaç belirliliğinin ve iktisaden birbirine aidiyetin dikkate alınması gerekmektedir (§2 I BewG).

İşte uyumsuzluk konusunu, 1964/74'den beri mevcut değer artışlarına uyumlaştırılmamış tek değer ölçeğine bağlı gayrimenkuller ile bu ölçeğe bağlı olmayan diğer varlıkların aynı vergi oranı ile yükümlendirilmesinin (vergilendirilmesinin), anayasanın kanun önünde eşitlik ilkesine (Art.3 I GG) aykırı olup olmadığı oluşturmaktaydı. Anayasa Mahkemesi, Varlık Vergisi'nin anılan bu §10 Nr.1 hükmünü eşitlik ilkesine uygun görmeyerek anayasaya aykırı olduğuna karar vermiştir⁷.

Mahkemeye göre⁸, eşitlik kuralının her alanda, sözkonusu alanın özellikleri dikkate alınarak uygulanması gerekmektedir. Vergi Hukuku'nda eşit vergileme ilkesi ana hatlarını, bütçeyi ödeme araçlarıyla donatma amacından değil aksine öncelikle vergilemenin özelliklerinden çıkarmaktadır. Vergi, bütün ülke içi bulunanlarının gelirlerine, varlıklarına veya tüketim güçlerine göre genel devlet giderlerinin finansmanı için katılmaları gereken genel bir yüküdür. Bireyin malvarlıksal ve hukuksal alanına vergi yoluyla müdahale, bu yükün dağılımının eşit olması halinde meşru olmaktadır. Vergi hukuku alanında eşitlik kuralı, mükelleflerin bir vergi kanunu yoluyla hukuken ve gerçek şekilde eşit yükümlendirmelerini öngörmektedir.

Kanun koyucu vergiyle yükümlü toplam malvarlığı için tek vergi oranı belirlemişse, adil bir vergileme ancak, kendisini oluşturan her bir kıymetin ayrı ayrı değerlendirilmesinin gerektiği iktisadi bütünün vergi matrahı içinde güvence altına alınabilir. Bu nedenle vergi matrahının iktisadi bütünün gelir getirebilme kabiliyetiyle objektif şekilde bağlantılı olması ve onların değerlerini birbirleriyle bağlantılı olarak gerçeklere uygun şekilde ortaya koyması gereklidir. İktisadi bütün içindeki bazı grupların vergisel değerleri açık şekilde birbirlerinden farklı gelişmişlerse, kanun koyucu artık bu değerlere dayanamaz. Kanun koyucunun bu arada varlık çeşitleri arasında ve gayrimenkullerin kendi içlerindeki değer kaymalarına dikkat etmesi gerekmektedir⁹.

II-Kararda Ortaya Konan Temel Düşünce ve İlkeler:

Alman AYM'nin bu kararının önemi özellikle, uyumsuzluk konusunun aşılacak, "obiter dictum"¹⁰ şeklinde kararda yer verilen düşünce ve ilkelerden kaynaklanmaktadır.

⁷ BVerfGE 93, 131, 142 vd.

⁸ C II 1 a, 134

⁹ C II 2, 136

¹⁰ Obiter dictum, asıl uyumsuzluk konusu ile bağlantılı olmayan bir sorun hakkında mahkeme kararında ayrıntılı olarak yapılan açıklama olarak tanımlanabilir (Köbler Gerhard, Juristisches Wörterbuch, 7.Aufl., München 1995).

Alman AYM ilk defa, *anayasaya uygun bir vergilendirme* anlayışına ilişkin düşüncelerini geniş bir şekilde sunmakta, vergi hukukunu oldukça ilerleten temel bir karar ortaya koymaktadır¹¹.

1-Daha en başta dikkat çekilmesi gereken nokta, Alman AYM'nin, Varlık Vergisi'ni, -varlığın- öz(ü) üzerinden alınan bir vergi değil, aksine *gelir üzerinden alınan* bir vergi olarak kabul etmesidir¹². Mahkemeye göre, mevcut vergi sistemi, vergilerin, emek *gücü* üzerinden değil, aksine elde edilmiş *iktisadi kıymetler* üzerinden alınması yolunda temel bir esas ortaya koymaktadır¹³. Çalışarak gelir elde edebilme yeteneğine sahip olmasına rağmen çalışıp gelir elde etmeyen kimse prensip olarak vergilendirilmeyecektir. Buna karşılık, varlığını kullanarak gelir elde etmeyen kimse, bu varlık üzerinden gelir elde ediyormuş gibi vergilendirilecektir.

Varlık Vergisi, (Emlak Vergisi¹⁴ ve İşletme Sermayesi Vergisi ile birlikte) "Olması Gereken Gelir Vergisi" grubunda yer almaktadır¹⁵. Bunun anlamı şu şekilde de ortaya konulabilir. Gelir üzerinden alınan vergilerde, vergiye tabi gelir ya gerçekten de vergi mükellefi tarafından elde edilmiş bir gelirdir, yani ortada gerçek bir gelir vardır, örneğin gelir vergisinde olduğu gibi "*olan bir gelir*"dir, ya da varlık üzerinden elde edilebilmesi mümkün bir gelir, "*olması gereken gelir*"dir. İşte Varlık Vergisi ile *toplam varlığın olması gereken gelir gücü* (İşletme Sermayesi Vergisi ve Emlak Vergisi ile ise *ticari sermayenin ve gayrimenkullerin olması gereken gelir gücü*) yükümlendirilmektedir¹⁶.

¹¹ Rose Gerd, Zum Anspruch auf Erlass von "Übermass-Steuern" und zu seiner Durchsetzung, DB 1995, 2387; Leisner Walter, Steuer- und Eigentumswende- die Einheitswert-Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts, NJW 1995, 2593

¹² C II 3, 4, 136 vd.

¹³ C II 1 c, 135

¹⁴ Emlak Vergisi, kısmi varlık vergisi olarak tanımlanabilir. Emlak Vergisi'nin konusunu -Bewertungsgesetz anlamındaki- gayrimenkuller, böylece; zirai veya ormancılık işletmeleri, ticari işletmeye ait gayrimenkuller ve şahsa ait gayrimenkuller oluşturmaktadır (§2 GrStG). Verginin yükümlüsü, tek değer saptanması esnasında vergi konusunun kendisine bağlandığı kimselerdir (§10 I GrStG). Dikkat çekmek gerekir ki, Emlak Vergisi beldeler (Art.106 Abs.6 GG, §1 I GrStG), Varlık Vergisi ise federe devletler tarafından alınmaktadır (Art.106 Abs.2 Nr.1 GG).

¹⁵ Lang in: Tipke/Lang, Steuerrecht 15. Aufl., Köln 1996, §8 Rz.43

¹⁶ Lang (in: Tipke/Lang), §8 Rz.43

AYM'ye göre, vergiye matrah oluşturan olması gereken gelir, *varlığın gelir getirebilme kabiliyeti* içinde yakalanacaktır. Olması gereken gelirin elde edilmesi *kural olarak varlığın gelir getirebilme kabiliyeti* içinde olacağına da, bu onun *alım-satım değerine* de bağlanabilir. Ancak bunun için, vergi oranının, varlık vergisinin sözkonusu iktisadi bütünden beklenen olağan gelirin sadece bir kısmına müdahalesini sağlayacak şekilde olması gereklidir¹⁷. Eğer matrah, beklenen geliri değil de, iktisadi kıymetin alım-satım değerini kapsarsa, bu durumda *vergi oranının*, alım-satım değerinden hareketle belirlenen olması gereken gelire bağlı olarak bu gelire vergi yoluyla müdahaleyi uygun ve adil şekilde sınırlaması gerekmektedir.

2-AYM bu kararı ile öncelikle *varlığın özünün korunması* ilkesini ortaya koymaktadır. AYM'ye göre, kanun koyucu keyfi bir şekilde özel malvarlığa vergi yoluyla müdahale etme hakkına sahip değildir. İlgililer, sahip oldukları üzerinde kişisel yararlanım hakkının ve yaratılan varlıksal değere sahip hukuki pozisyonlar üzerinde tasarruf yetkisinin herhalükarda özüne dokunulmaması yolunda anayasal bir hakka sahiptirler¹⁸. Bu hak, Anayasada garanti altına alınmış olan mülkiyet ve miras hakları (Art. 14 GG)'nden ortaya çıkmaktadır. Bu haklar, "*varlığın aşırı vergilendirmeye karşı korunması garantisi*"ni sağlamaktadırlar. Varlığın özünün değil, aksine varlık üzerinden elde edilen gelirin vergilendirilmesi mümkün olabilir. Mülkiyet garantisi, varlığın vergilerle yükümlendirilemeyeceği sonucunu çıkarmamakta, ancak mükellefi aşırı yükümlenmeyi ve mali durumuna temelden zarar vermeyi yasaklamaktadır¹⁹.

3-Varlığın özüne dokunulamaması ve varlıksal değere sahip hukuki pozisyonların malike aidiyetinin muhafazası ilkesiyle bağlantılı bir şekilde, Alman Anayasa Mahkemesi -ilk kez- bu kararında önemli bir prensip dile getirmiştir; "*yarı yarıya paylaşım*" ilkesi²⁰. Bu ilkenin mimarı olarak, AYM üyelerinden *Kirchhof* u görmek gereklidir. Doktrinde de *Kirchhof* un yanısıra başka yazarlarca da savunulan²¹ bu ilkeye göre, *toplam vergi yükü*,

¹⁷ C II 4 c, 140

¹⁸ C II 1 b, 135

¹⁹ C II 1 b, 135 ; *Kirchhof*, Stbg, 1.

²⁰ Özet, Nr. 3; C II 3 c, 138

²¹ *Friauf* Karl Heinrich, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DSJG 12 (1989), 8vd.; K.-G. Loritz, in: Gesellschaftliche und ökonomische Funktionen des Privateigentums, Hrsg. Von W. Dichmann/G. Fels, Köln 1993, S. 114, 129vd.; L. Schemmel, StuW 1995, 55vd. (*Tipke*

mükellefin elde ettiği gelirin yarısını aşamaz. Bu gelirin, indirilmesi gerekli giderler indirilmeden önceki gelir mi yoksa bu giderler indirildikten sonraki gelir mi olduğu karardan pek anlaşılamiyorsa, da, Kirchhof'a göre AYM burada giderler indirildikten sonraki geliri, yani *net geliri* kastedmektedir²². AYM'ye göre sözkonusu gelirin, yarısının mükellefde (yani şahsi alanda), yarısının ise kamu alanında kalacak şekilde vergilendirilmesi gereklidir. AYM bu prensibe, Art.14 II GG'deki "mülkiyetin aynı şekilde²³ şahsi kullanıma ve genelin refahına hizmet etmesi gerekir" şeklindeki düzenlemeden hareketle ulaşmıştır. Mülkiyetin kullanımının hem kamunun refahına hem de özel kullanıma aynı şekilde hizmet etmesi gerektiği için, bir yandan vergisel genel yükü paylaşım kapsamında varlık vergisi almak caizdir, ancak diğer yandan ilgiliye varlık üzerinden elde edilen gelirden özel kullanımı için yer bırakmak zorunludur.

4-Bu kararda ortaya konulan yeni kavramlardan bir tanesi de, "*kişisel yaşamın sürdürülmesine hizmet eden varlık*" kavramıdır. AYM'ye göre, varlığa vergisel müdahale aynı zamanda, mükellefin ve onun ailesinin kişisel yaşamlarını sürdürmelerine hizmet eden iktisadi kıymetleri de yükümlenmektedir²⁴. Sözkonusu iktisadi kıymetler, kişisel yaşamın bağımsız şekilde şekillendirilmesi için gerekli serbest alanı sağlamaktadırlar. Bu nedenle de bunlar, özel bir anayasal korumadan faydalanacaklardır. Varlık zaten daha önceden bazı ön vergisel yükümlenmelere maruz kalmaktadır. Kanun koyucu, belli sınırlar içerisinde, mükellefin kişisel yaşamının şekillendirilmesine temel olan varlığın başka vergiler yoluyla

Klaus, Varlık Vergisi-Adaletsizlik Üzerine, in:FS für Ritter Wolfgang, Köln 1997, 587 vd. (çev.:Başaran Funda, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 1998), dpn. 19, 20, 21)

²² Kirchhof, Stbg, 4.Kirchhof, Capital isimli dergiye vermiş olduğu bir röportajda (Capital, Heft 11/1995, 25), vatandaşların elde etmiş oldukları hasılatın esas olduğunu söylemiştir. Bu kavram, alan terminolojisi içinde brüt geliri ifade etmektedir. Bu röportajın ardından sunmuş olduğu bir bildiri (Veranstalter:Zentralverband Deutschland Haus und Grund, Vortragsprotokoll s.6, 19.9.1995) ise Kirchhof, yine brüt geliri kasteder tarzda bir açıklamada bulunmaktadır. Bu nedenle de doktrinde bazı yazarlar haklı olarak (Örn Tipke, FS für Ritter; 600, Felix Günther, Zur steuerlich gemaessigten, Belastungsbergrenze - Steine statt Brot vom BVerfG ?; NJW 1996, 704), Kirchhof'un ve onunla bağlantılı olarak da AYM'nin brüt geliri kastedtiği sonucunu çıkarmışlardır.

²³ AYM; Art.14 II GG'deki "aynı zamanda" manasına da gelen ve aslında genel olarak da bu anlamda kullanılan "zugleich" kelimesini "aynı şekilde" olarak yorumlamıştır.

²⁴ C II 5 a, 140-141

azaltılmasına izin vermemelidir. Bu nedenle de, kişisel yaşamın devamının iktisadi temelini, olması gereken gelir vergisi karşısında korunması gerekmektedir.

Kişisel yaşamın devamının iktisadi temeli, hukuki bir topluluk içinde erişilmiş olan ekonomik ve kültürel standartlara göre belirlenecektir²⁵. Böyle bir değeri belirlemede, AYM, ortalama bir aile evini²⁶ yönlendirim noktası olarak sunmaktadır²⁷. Varlığın vergi ile yükümlendirilebilmesinin bu alt sınırı, kişisel kullanım varlığı yoluyla belirlenecektir. Yani, kriter olarak kişisel kullanıma hizmet eden ortalama bir aile evinin değeri alınacaktır.

5-Art.6 Abs.1 GG gereğince, evlilik birliği ve aile özel bir korumaya sahiptirler. Evli çiftler, aileleri için, yaşlandıklarında veya eşlerden biri vefat ettikten sonra geride kalanın aynı yaşam tarzını sürdürebilmesini sağlayacak şekilde bir iktisadi temeli oluşturmaktadırlar. Bu nedenle, mükellefler evlilik birliği içinde ortak -daha yüksek- bir ekonomik temel gerçekleştirmiş oldukları sürece, Art. 6 Abs.1 GG'a göre evlilik ve ailenin korunması gerekliliği, Varlık Vergisi kanun koyucusuna bu evlilik birliği ve ailenin varlığına dikkat etmesi yükümlülüğünü getirmektedir. Bu çerçevede, kişisel yaşamın devamına hizmet eden malvarlığı değerinin vergi dışı kalması hakkında evlilik birliği içindeki karı ve kocanın da *ayrı ayrı* yararlanması gereklidir. Evlilik nedeniyle bireylerin vergisel dezavantaja sahip olmalarına izin verilemez²⁸. Hatta çocuklar dahi, ailelerinin kendilerine bakım yükümleri temelinde, varlık ilişkilerine ve yaşamın şekillendirilmesine katılmaktadırlar. Böylece, vergiden bağışık tutulan varlığın ölçümünde, çocukların da gözönünde tutulması gereklidir.

III-Kararın Değerlendirilmesi ve Türk Vergi Sistemine Yansımaları:

1-Alman AYM'nin bu kararındaki -uyuşmazlık konusuyla bağlantılı olmayan- düşünce ve ilkelerin § 31 BVerfGG çerçevesinde Alman Vergi Hukuku sistemi içinde *hukuki değişikliklere* yolaçıp açmadığını saptamak, araştırılması gereken konuların başında gelmektedir. Çünkü, yukarıda da değinildiği üzere, kararda vergi hukuku bakımından oldukça önemli ilkelere yer verilmekte, anayasa temelinde dile getirilen bu ilkeler yoluyla

²⁵ C II 5 a, 141

²⁶ Burada kastedilen, sıradan(olağan) bir ailenin içinde ikamet ettiği veya edebileceği evdir.

²⁷ C II 5 a, 141

²⁸ C II 5 b, 141-142

vergi mükellefi devletin vergi alma yetkisi karşısında nihayet güvenli bir korumaya kavuşmaktadır. Burada cevaplandırılması gereken soru, bunların bağlayıcı olup olmadığıdır.

Bu konuda doktrinde fikir birliği bulunmamaktadır. Bazı yazarlara göre²⁹, mahkeme açık bir şekilde belli düşüncelerine öncelik verilmesini istiyor ve bu düşünceleri ayrıntılı bir şekilde gerekçelendiriyorsa, ve özellikle de *-mahkemenin bizatihi kendisi tarafından* formüle edilip yayınlanan- kararın özeti (ana düşünceleri) özel bir anlam taşıyorsa artık gerekçenin bağlayıcılığından söz etmek gerekecektir.

Buna karşılık aksi görüşteki yazarlar³⁰ gerekçenin bağlayıcılığını, kararın gerekçesinde AYM tarafından ortaya konulan düşüncelerin uyuşmazlık konusu ve uyuşmazlık konusu hakkında verilen karar ile bağlantılı olmadıkları nedeniyle reddetmektedirler. Gerekçede ortaya konulan ve uyuşmazlık konusuyla doğrudan bağlantısı olmayan bu düşünceler "obiter dicta"dır. AYM, yetkisini aşmış ve kanun koyucunun yetki alanı içine girmiştir³¹.

²⁹ *Maunz/Dürig*, Kommentar zum GG, Art.94 Rdn.29; *Rose*, 2387; *Leisner*, 2595; *Mayer Christian*, Der Umfang der Nachbesserungspflicht des Gesetzgebers bei der Vermögens-, Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung - Konsequenzen aus den Beschlüssen des BVerfG vom 22.6.1995, DB 1995, 1831; *Felix Günther*, Konsequenzen aus den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zur Vermögens- und Erbschaftsbesteuerung, BB 1995, 2241

³⁰ *Böckenförde*, BVerfGE 93, D I, s.150-152 (Karşı oy); *Bull Hans Peter*, Vom Eigentum - zum Vermögensschutz- ein Irrweg, Zur Bewertung der Einheitswert-Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts, NJW 1996 281-284; *Flume Werner*, Die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts zu den Einheitswerten in Hinsicht auf die Vermögen- und Erbschaftsteuer, DB 1995, 1779; *Arndt Hans-Wolfgang/Schumacher Andreas*, Die verfassungsrechtlich zulaessige Höhe der Steuerlast-Fingerzeig des BVerfG an den Gesetzgeber?, NJW 1995, 2603. Ancak yazarlar kararın içeriğini gayet olumlu karşılamaktadırlar (2604).

³¹ Aksi fikirde *Vogel Klaus*, Anmerkung, JZ 1996, 43 vd. Yazara göre, bu temel ilkeler ortaya konmaksızın uyuşmazlık konusunun çözümlenebilmesine imkan yoktu. Mahkeme kararının dayanaklarını açık bir şekilde sunarak, değerlendirme kurallarının yeniden düzenlenmesi sırasında dikkat edilmesi gereken anayasal yönergeler ve sınırlamaları kanun koyucuya göstermiştir. Bu açıklamalar sadece bütçe bir yan etkiye sahiptirler, yoksa kararın gerekçesi değildir (s.43-44). Bu nedenle de karara muhalif kalarak karşı oy veren *Böckenförde*'nin, AYM'nin kanun koyucunun yetki alanına müdahale ettiği yolundaki

Kararın gerekçesine bağlayıcılık tanımının mükellef bakımından en önemli pratik sonuçlarından biri, net gelirinin yüzde ellisinden fazlasını vergi olarak devlete ödeyen vergi mükellefinin maliyeye karşı vergi mahkemelerinde karardan itibaren yüzde elliyi aşan kısım için herhangi bir hak ileri sürüp sürmeyeceği noktasında ortaya çıkmaktadır. Bazı yazarlar³², kanun koyucu bu konuda herhangi bir düzenleme getirinceye kadar mükellefin birşey yapamayacağından bahsederlerken, bazıları³³ ise mükellefin bu hakkını vergi idaresi ve mahkemeler önünde ileri sürebileceğini, kanun koyucunun bu konuda bir düzenleme getirmesini beklemek zorunda olmadığını kabul etmektedirler

Kanımca da, her ne kadar AYM yıllardan beri doktrinde dile getirilen ve vergi hukuku bakımından son derece önemli ilkelere bu kararında yer vermiş, anayasaya uygun ve mali güce göre vergilemenin temellerini anayasal bazda güçlendirmişse de, uyuşmazlık konusuyla bağlantılı olmayan bu düşüncelerin bağlayıcılığını reddetmek gerekir. Bu ilkeleri, gerek kanun koyucuya gerek kanun uygulayıcısına gerekse doktrine yön verici ilkeler olarak kabul etmek, ve kanun koyucu bu konuda açık bir düzenleme getirinceye kadar mükellefe herhangi bir aktif koruma tanımamak gerekir. Aksi halde kanun koyucunun alanına müdahale edilmiş olacaktır.

2-Başta da açıklandığı üzere, Alman AYM bu kararında Varlık Vergisi'nin -olması gereken - gelir üzerinden alınan bir vergi olduğundan hareket etmekte, Varlık Vergisi'ni Öz-Vergisi³⁴ değil, Olması Gereken Gelir Vergisi olarak kabul etmektedir.

düşünceleri yerinde değildir.; *Leisner* (2593), AYM'nin yetkisini aştığı görüşünde değildir. Mahkeme mevcut değerlendirme hükümlerini kaldırdığı için kanun koyucu herhalükarda Varlık Vergisi Kanunu'nu yeniden biçimlendirmek zorunda olduğuna göre, AYM'nin kanun koyucuya biçimlendirme prensiplerini sunması gerekir. Aksi halde yeniden bir AY'ya aykırılık tehlikesi hukuk güvenliğini tehdit edecektir.

³² *Flume*, DB 1995, 1779; *Arndt/Schumacher*, 2603; *Mayer*, 1831; *Schaumburg Harald*, Verfassungswidrigkeit der Einheitswerte Folgerungen für Gesetzgeber und Steuerpflichtige, GmbHR 1995, 613; *Wittmann Rudolf*, Die "Einheitswert"- Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995, BB 1995, 1933

³³ *Rose*, 2388; *Felix*, BB 1995, 2241; *Krüger Dirk/Kalbfleisch Eberhard/Köhler Stefan*, Die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zu den Einheitswerten- Analyse und erste Beratungshinweise, DStR 1995, 1454

³⁴ Türk maliye literatüründe Varlık Vergisi, gerçek ve itibari (görünürde) olmak üzere iki grupta incelenmekte, yükümlünün gelirinden ödenemeyecek kadar ağır olan, ödenebilmesi

Belirtmek gerekir ki, AYM önceki kararlarında anayasadan hareketle mali yükümlülükler karşısında varlığın korunması gerekliliği sonucunu kabul etmiyordu³⁵. AYM'ye göre, mülkiyet hakkının anayasada teminat altına alınmış olması, para yükümlülükleri getirilmesini engellemedi³⁶. Ancak sınır, "mali yükümün boğucu etkiye sahip olmaması" şeklinde açıklanıyordu; mali yükümlülükler ilgilileri aşırı şekilde yükümlendirmedikçe ve mali durumlarını bozmadıkça, Art.14 GG'e aykırı değildir. Aksi halde mali yükümün boğucu etkisi gündeme gelecektir ki bu, AYM'ye göre, anayasaya ile bağdaşmamaktadır³⁷. AYM bunu özellikle 1992 tarihli "asgari geçim haddi kararı (Existenzminimumbeschluss)"³⁸nda çok açık bir şekilde dile getirmiştir. İlk defa bu kararda, Art.14 GG'nin yanında, meslek seçimi ve çalışma özgürlüğünü düzenleyen Art.12 GG hükmü meslek hayatını düzenleyen bir norm olmaktan çıkarılarak tüm gelir vergisi mükellefleri için koruma sağlar bir norm olarak kabul edilmiş ve hiçbir vergi kanununun

için varlığın bir kısmının elden çıkartılmasını gerektiren Varlık Vergisi "gerçek", böyle bir durumu gerektirmeyenler ise "itibari Varlık Vergisi" olarak isimlendirilmektedir (bkz. *Nadaroğlu Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 8.B., İstanbul 1992, 363.* Yazarın burada "servet vergisi" terimini kullandığına dikkat çekmek gerekir). Bu bağlamda burada kullanılan "Öz-Vergisi" kavramı "gerçek Varlık Vergisi", "Olması Gereken Gelir Vergisi" ibaresi ise "itibari Varlık Vergisi" kavramına karşılık gelmektedir. Metinde gerçek Varlık Vergisi deyimini yerine Öz - Vergisi deyiminin tercih edilmesi iki nedene dayanmaktadır. İlk, bu ibare bir üst kavram olarak kullanılmaktadır. İkinci neden ise, Varlık Vergisi'nin herhalükarda varlığın özüne bir müdahalede bulunduğu düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Varlık Vergisi oranının yüksek ya da düşük olması, bireysel olayda gerçekten de verginin varlık üzerinden ya da diğer kaynaklardan ödenebildiğine bir delil teşkil etmez. Vergi oranının düşük olmasına rağmen, herhangi bir geliri bulunmayan varlık sahibi için vergiyi ödemede tek yol varlığı elden çıkartmak olacaktır. Bu nedenle Öz-Vergisi kavramının kullanılması, verginin niteliğini gözler önüne sermesi bakımından daha isabetli olacaktır düşüncesindeyim. Varlık Vergisi'nin -varlık üzerinden olsun olmasın- elde edilmiş gelirden ödenmesi halinde ise artık bunun gelir üzerinden alınan vergiler grubuna içinde değerlendirilmesi, hakiki duruma daha uygun olacaktır.

³⁵ Lang (in:Tipke/Lang), §4 Rz.213

³⁶ BVerfGE 4, 7 (17); 8, 274 (330); 10, 89 (116); 10, 354 (371); 11, 105 (126)

³⁷ BVerfGE 14, 221 (241); 19, 119 (129); 19, 253 (268); 23, 288 (315); 30, 250 (272); 38, 61 (102); 63, 312 (327); 67, 70 (88); 68, 287 (310-311); 70, 219 (230); 77, 308 (339-340); 78, 214 (230); 78, 232 (243)

³⁸ BVerfGE 87, 153

"boğucu" bir etkiye sahip olma hakkının bulunmadığı ifade edilmiştir³⁹. Anayasa Mahkemesi'ne göre, *anayasa ile teminat altına alınan mülkiyet ve miras hakları ile meslek seçimi hürriyeti, mükellefi boğucu vergileri yasaklamaktadır*⁴⁰.

Varlık Vergisi'nin varlığın özünden değil varlık yoluyla yani varlık üzerinden elde edilen gelirden ödenmesi gerektiği, böylece Varlık Vergisi'nin Olması Gereken Gelir Vergisi olduğu, yıllardan beri doktrinde de⁴¹ ileri sürülen bir düşüncedir. Ancak, Varlık Vergisi'ni Olması Gereken Gelir Vergisi olarak değerlendirmek, varlığın özüne müdahaleyi engellemektedir.

İlk olarak, varlığın belli bir geliri getirebilme kapasitesine sahip olması ile, onun gerçekten gelir getiriyor olması arasında fark vardır. "Olması gereken gelir anlayışı"nda bir faraziye yola çıkılmakta, mükellef tarafından elde edilmemiş mevcut olmayan bir gelir vergilendirilmektedir. Bu ise vergi hukukunun temel prensiplerinden olan ancak "gerçek gelir" in vergilemeye kaynak teşkil edebileceğini ifade eden gerçeklik ilkesine aykırıdır.

İkincisi, her vergi sonuçta sahip olunan *gelir üzerinden* ödenmektedir. Varlık sahibi olan bir kimsenin Varlık Vergisi'ni ödemede kullanacağı iki farklı gelir olabilir; ya varlık sahibi gerçekten de bu varlık üzerinden bir gelir elde etmektedir ve bu gelir üzerinden vergiyi ödeyecektir. Ya da sözkonusu varlık üzerinden elde edilen herhangi bir gelir yoktur, bu durumda varlık sahibinin diğer gelirlerinden bu vergiyi ödemesi gerekecektir. Hem ilk durumda hem de ikinci durumda ortaya gelirin çifte vergilendirmesi durumu çıkmaktadır. Çünkü ilk durumda, -varlığın niteliğine göre- gelir menkul sermaye iradı veya

³⁹ BVerfGE 87, 153 (169)

⁴⁰ dpn.36

⁴¹ Tipke'ye göre (Die Steuerrechtsordnung Bd.I, Köln 1993, 455-456), özü almaya eğilimli gerçek bir Öz-Vergisi bulunmamaktadır. Varlık Vergisi ile Emlak Vergisi, Olması Gereklî Gelir Vergisi olarak düşünülmüşlerdir. Bu vergiler bağlantı noktası olarak varlığın değerini esas almakta, ancak varlık üzerinden gerçekten bir gelir elde edilip edilmediğiyle ilgilenmemektedirler. Yazar aynı eserinde başka bir yerde (Bd.II, 778), Varlık Vergisi'nin, varlığın makul kullanımı sonucu elde edilebilecek gelire göre kendisini yönlendirdiğini kabul etmenin gerektiğini belirtmektedir.; Arndt/Schumacher, 2603; Vogel Klaus, Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz, StuW 1971, 310; Kirchhof, Die Steuerwerte des Grundbesitzes, 1985, 8, 29, 31, 69; Lang (in:Tipke /Lang §8 Rz.22), bu sayılan vergiler ile Veraset ve İntikal Vergisi'ni *işletme iktisadi doktrini anlamında* Öz-Vergileri olarak nitelendirmektedir.