

Prof. Dr. Oğuz İMREGÜN'e armağan, İstanbul, 1998

ANAYASA TEMELİNDE "BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜK" KAVRAMI

Araş. Gör. Funda BAŞARAN^(*)

I. BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜK KAVRAMININ ÖNEMİ VE KONUNUN SINIRLANDIRILMASI

Bir yandan kamusal giderleri karşılamak için çoğalan finansman ihtiyacı diğer yandan vergiye karşı artan direnişler, gittikçe vergi dışındaki mali yükümlülükleri kullanma yönünde bir eğilim ortaya çıkarmaktadır. Bu mali yükümlülüklerden biri de, "vergi ödevi" kenar başlıklı AY md. 73'de sözü edilen "benzeri mali yükümlülük" lerdir.

Anayasada tanımlanmamış olduğu gibi herhangi bir kanunda da tanımlamaya rastlanmadığı ve gerek içtihatlarda gerekse doktrinde bu kavramın unsurları ve kapsamı hakkında bir uzlaşma bulunmadığı için, "benzeri mali yükümlülük" *belirsiz bir hukuki kavram* olagelmıştır. Oysa *hukuki güvenirlik ve şeklin açıklığı ilkesi*, kavramın belirliliğini gerektirmektedir.

Bu gereklilik bir açıdan da, bunların tabi olacağı hukuki rejimi saptama bakımından ortaya çıkmaktadır. Benzeri mali yükümlülükler, vergi yargısı (BİMİVMK md. 6a) ile -bazı hallerde- kamu alacaklarının tahsili usulü (AATUHK md.1) hakkındaki konular dışında vergilerin hukuksal düzenine değil, aksine kendileri için getirilen özel düzenlemelere tabidirler.⁽¹⁾ Bununla bağlantılı olarak, benzeri mali yükümlülüklerin denetlenmesi konusunda da bazı sorunlar görülmektedir. Genel ve katma bütçelere giren vergi, resim ve

(*) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı

(1) KANETİ Selim; Vergi Hukuku, 2. B., İstanbul 1989, 8-9.

harçlar üzerinde parlamento denetimi olmasına karşılık, benzeri mali yükümlülüklerin denetimi bakımından Anayasada açık bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle de genel bütçeye veya katma bütçelere girmemeleri halinde, bunların kullanımları parlamento denetimi dışında kalabilmektedir.

Benzeri mali yükümlülüklerin, mali anayasanın hukuki kısmında beyaz bir leke oluşturdukları görülmektedir.⁽²⁾ Uygulamada kamusal egemenliğe dayanılarak getirilen bazı mali yükümlülüklerin hukuki niteliği tartışma konusu oluşturmakta ve sıkıntılar ortaya çıkmaktadır. Fonlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının (AY md.135 V) üyelerine getirdiği mali yükümlülükler, sosyal sigorta primleri, zorunlu ödünçler ve son olarak Sekiz Yıllık Eğitime Katkı Payı Alınması Hakkındaki Kanun⁽³⁾ ile hukuk hayatına giren "belirli işlem ve kâğıtlardan alınan katkı payı" bunlara örnek olarak gösterilebilir.

Bu çalışma çerçevesinde sadece "benzeri mali yükümlülük" kavramına açıklık getirilmeye çalışılmaktadır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler haricinde başka mali yükümlülükler olup olamayacağı,⁽⁴⁾ vergi devleti ilkesi karşısında benzeri mali yükümlülüklerin bulunabilme koşulları⁽⁵⁾ ve sınırları ile benzeri mali yükümlülüklerin denetimi sorunları başta olmak üzere diğer konular, bu çalışmanın kapsamı dışındadır.

II- BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜK KAVRAMININ BELİRLENMESİ

1. Terminoloji Sorunu

Benzeri mali yükümlülük kavramı, AY md. 73 III ve IV'de kullanılmaktadır. AY md. 73 III'e göre, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm-

(2) ISENSEE Josef, Nichtsteuerlichen Abgaben, in: Staatsfinanzierung im Wandel, Herausgegeben von Hansmeyer Karl-Heinrich, Berlin 1983, 433 vd. (436)

(3) T 16.08.1997, s.4306, RG. 18.08.1997, s.23084

(4) Alman doktrininde, vergi, harç, katılma payı ve özel mali yükümlülük dışında devletin başka bir mali yükümlülük getirebilme imkânı genel olarak kabul edilmektedir; KIRCHHOF Paul (Staatliche Einnahmen, in: Handbuch des Staatsrechts IV, Kirchhof Paul/ Isensee Josef, Heidelberg 1990, § 88 Rn. 269) bu durumu, kamu harcamalarının asıl olarak vergilerle finanse edilmesi ilkesi ile devletin kanun koyma yetkisi, gelir elde etme egemenliği ve idare yetkisi düzenine aykırı olmayıp, başka mali yükümlülüklerin yanında ayrıca bir ek yükümlenmeye temel haklar izin verdiği ve bu gelirler bütçe rejimine tabi edilebildiği sürece mümkün ve caiz görmektedir. Aynı yönde LEIBHOLZ Gerhard / RINCK Hans-Justus / HESSELBERGER Dieter, Grundgesetz Kommentar, Bd. II, 7. Aufl., Köln 1993, (Loseblatt); Vor Art. 104a-115, Rz.1 vd.; PIEROTH, in: Jarass Hans D./Pieroth Bodo, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 3. Aufl., München 1995, Art. 105, 17; Aksi yönde numerus clausus görüşünde SIEKMANN Helmut, in: Sachs Grundgesetz Kommentar, München 1996, vor Art. 104a, Rdn 108 vd., 151. Kıymca, bizim hukukumuzda da, Anayasa'da anılanların dışında başka mali yükümlülükler getirilebilmesi mümkündür.

(5) Bu konuda bkz. JACHMANN Monika, Sonderabgaben als staatliche Einnahmequelle im Steuerstaat, StuW Nr.4, November 1997, 299 vd.

lülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" (Maddenin dördüncü ve son fıkrasında ise, üçüncü fıkradaki kanunilik ilkesine getirilen bir istisna düzenlenmektedir). Maddedeki bu ifade şekli bazı problemler ortaya çıkarmaktadır. İlk olarak; -ek mali yükümlülüklerin benzeri mali yükümlülük olarak kabul edilmeleri halinde⁽⁶⁾ ek mali yükümlülüklerle ilişkin AY md. 167 II'deki "vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler" ibaresiyle bağlantılı olarak, benzeri mali yükümlülüklerin sadece vergi benzeri mi, yoksa "vergi resim ve harç"ın benzeri mali yükümlülükler mi olduğu tartışmasını yaratmaktadır. Nitekim AYM vermiş olduğu bir kararda⁽⁷⁾ "vergi benzeri mali yüküm"den söz etmektedir. Ancak, AYM'nin başka bir kararında⁽⁸⁾ "resim benzeri mali yüküm", diğer ilgili kararlarında ise genelde "vergi-resim-harç benzeri mali yüküm"⁽⁹⁾ (ya da "AY md. 61 II⁽¹⁰⁾ çerçevesi içine giren mali yüküm"⁽¹¹⁾) terimini kullanmasından, Yüksek Mahkeme'nin, benzeri mali yükümlülüklerin sadece vergi benzeri mali yükümlülükler oldukları görüşünü kabul etmediği anlaşılmaktadır.

Benzeri mali yükümlülüklerin "vergi, resim ve harç benzeri oldukları"nın kabul edilmesi halinde ortaya çıkacak sorun ise; benzeri mali yükümlülüklerin, vergi, resim ve harçın özelliklerini aynı anda bünyelerinde taşımalarının gerekli olup olmadığıdır. Başka bir deyişle, ortada bir karma kavram mı söz konudur yoksa bir mali yükümlülüğün yalnızca vergiye veya resme ya da harca benzemesi onun benzeri mali yükümlülük olarak kabulü için yeterli midir? AY md. 73 III ve IV'ün lafzından kaynaklanan bu tartışma daha da uzatılabilir.

Ancak daha en başta belirtmek gerekir ki; vergi, resim veya harca benzese de, "benzeri mali yükümlülük" kavramı kendine özgü bir kavramdır. Esasen, getirilebilecek hemen her mali yükümlülüğün en başta vergi, resim ve harç olmak üzere diğer mali yükümlülüklerle bazı benzerlikler göstermesi doğaldır. En azından, "mali yüküm" olma sonucunu doğuran ortak nitelikler söz konusu olacaktır. Bu nedenle de, AY md.73'deki "vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülük" terimindeki "benzeri" kelimesini sınırlayıcı ve dar yorumlamamak gerekir. Vergi, resim veya harç olmayıp da bunların benzeri olan her mali yükümlülük; benzeri mali yükümlülük değildir. AY'daki ifade yanıltıcıdır, "benzeri mali yükümlülük" terimi isabetli değildir. Bunun yerine, aşağıda yapılan açıklamalarla uyum içinde "grup bağlantılı mali yükümlülük" ibaresi düşünülebilir.

(6) Bu yönde bir eğilim için bkz. KANETİ, 8

(7) T. 26.10.1965, 25/57, AYMKD C. 3,219 vd. (221)

(8) T. 19.4.1988, E. 87/16, K. 88/8, RG 23.8.1988, 21 vd. (55)

(9) Örneğin bkz. dph. 8

(10) 1982 Anayasası md. 73 III

(11) Örneğin T. 24.3.1970, E.69/65, K. 70/16, AYMKD C. 8,220 vd. (223)

2. Mali Yükümlülük Kavramı

Mali yükümlülük kavramı bir üst kavram olup, kamusal egemenliğe dayalı olarak getirebilecek tüm mali içerikli yükümlülükleri kapsamaktadır.⁽¹²⁾ Bu çerçevede, benzeri mali yükümlülükler, öncelikle birer "mali yükümlülük"dürler ve buna bağlı olarak bazı niteliklere sahip olmaları gerekmektedir.

Mali yükümlülükler parasal edimlerdir. Öncelikle kavramın adı bu durumu doğrulamaktadır. Eğer bedensel yükümler veya katlanma yükümlülükleri de bu kavramın içine giriyor olsalardı, bu durumda kamusal yüküm ibaresinin kullanılması gerekirdi.⁽¹³⁾ Oysa "kamusal yüküm" mali yükümlülük kavramını da içine alan daha üst bir kavramdır.⁽¹⁴⁾

Mali yükümlülüklerin ana amacı, kamu giderlerinin finansmanını sağlamaktır. Ancak bu amacın tali amaç olarak bulunmasını da kabul etmek gerekir. Nitekim özellikle sosyal (veya yönetim/güdümlü) amaçlı vergilerde bu durum daha açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

Mali yükümlülüğün en belirgin özelliği, kamu gücüne bağlı olarak ortaya çıkmasında ve buna bağlı olarak zorunlu olmasında görülür.⁽¹⁵⁾ Mali yüküm ilgisinin bu mali yükümlülüğü yerine getirmeme gibi bir seçim hakkı yoktur. Harç gibi karşılıklı olan mali yükümlülükler bakımından, ilgilinin sözkonusu hizmet, hak veya maldan yararlanması için ona bir zorlama yapılmadığı ve buna bağlı olarak ortada bir sözleşme özgürlüğü olduğu iddia edilebilirse de, bu hizmet, hak veya malın sadece ilgili kamu kurumu tarafından sunulduğu hallerde, artık ilgilinin serbest iradesinden bahsedilemez.⁽¹⁶⁾

(12) WILKE Dieter, *Gebührenrecht und Grundgesetz*, München 1973, 15; SCHOLTZ, in: Koch Karl/Scholtz Rolf-Detlev, *Abgabenordnung*, 5. Aufl., Köln-Berlin-Bonn-München 1996, § 3 Rz. 2/1; VOGEL Klaus, *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes in HSIR*, § 87 Rn. 65; VOGEL Klaus/WALTER Hannfried, in: *Dolzer/Vogel, Kommentar zum Bonner Grundgesetz*, Heidelberg 1997 (Loseblatt), Art. 106, Rdnr. 32.

(13) BIRK Dieter, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*, 10. Aufl., Köln 1995 (Loseblatt), § 3 Rz. 20; TIPKE Klaus / KRUSE Heinrich Wilhelm, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar*, 16. Aufl., Köln 1996 (Loseblatt), § 3 Tz. 5; MATTERN Gerhard, *Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz*, BB 1970, 1405; SCHOLTZ, in: Koch/Scholtz, AO, § 3 Rz. 2/1.

(14) TIPKE/KRUSE, § 3 Tz. 5; WILKÉ, 15; SCHOLTZ, in: Koch/Scholtz, AO, § 3 Rz. 2/1.

(15) Bkz. dph. 61'de anılan AYM kararları; ÖNCEL/ÇAĞAĞAN/KUMRULU, *Vergi Hukuku*, 3. B., Ankara 1993, 33-34; KANETİ, 5-7.

(16) NADAROĞLU Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 8. B., İstanbul 1992, 200. Ancak, yazarın, zorunlu bir ödeme olduğu düşüncesinden hareketle harcin da aslında bir vergi olduğu görüşüne katılmaya imkân yoktur. Çünkü harçlarda yapılan ödeme sonucu karşılık sözkonusudur ve bu nedenle vergilerden ayrılmaktadırlar. ÖNCEL Türkan, *Parafiskal Yükümlülükler*, İstanbul 1983, 23; ÖNCEL Mualla/ÇAĞAĞAN Nami, *Bankacılar İçin Mali Hukuk Bilgisi*, 2.B, Ankara 1984, 4; KARAKOÇ Yusuf, *Sosyal Maliye*, İzmir 1995, 39.

Mali yükümlülük koyabilme egemenliği ile mali yükümlülük alabilme yetkisini birbirinden ayırmak gereklidir. Hukukumuz bakımından, vergi, harç, resim ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanun koyucu tarafından getirilebileceği anayasa buyruğudur. Aşağıda değinildiği üzere, bütün mali yükümlülükler temel haklara müdahale niteliği taşıdığından, AY md. 73 III'deki kanunilik ilkesinin genelleştirilerek uygulanması gereklidir; bir mali yükümlülük ancak kanunla konulabilir, kanunla değiştirilebilir veya ortadan kaldırılabilir. Kanunilik ilkesi sadece mali yükümlülüğün konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanunla yapılması gerektiği anlamına gelmemektedir. AYM'nin ifadesiyle⁽¹⁷⁾ "Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgilere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılması için yeterli neden olamaz. Mali yükümler, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuk, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yükümün bu yönleri dolayısıyla, yasayla yeterince çevrelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir."

Kanunilik ilkesine istisna, AY md. 73 IV ve md. 167 II'de öngörülmüştür; AY md. 73 IV gereğince, mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesi mümkündür. AY md. 167 II ise, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyma ve bunları kaldırma konusunda kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilmesini mümkün kılmaktadır. Bu düzenlemenin amacı, yürütmenin, ekonomik hayatın gereklerine uygun şekilde hızlı karar alıp bunları uygulayabilmesini sağlamaktır. Ancak burada dahi, kanun koyucunun genel ifadeler kullanarak Bakanlar Kurulu'na ek mali yükümlülük getirebilme yetkisini vermesi düşünülemez, kanunda en azından getirilecek ek mali yükümü doğuran olay ile ek mali yükümün konusu, yükümlüsünün ve oranı saptamada kullanılacak ilke/ilkelerin genel hatlarıyla saptanmış olması gereklidir

(17) AYM I. 31.03.1987, E.86/20, K.87/9, AYMKD C. 23, 184 vd.; aynı şekilde I. 29.03.1966, 45/16, RG 12.05.1966; I.25.10.1969, 41/57, RG 12.02.1971. Aynı yönde KANETİ, 34; LANG Joachim, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 15. Aufl., Köln 1996, § 4 Rz. 150 vd.

(AY md. 91 II).⁽¹⁸⁾ Burada verilen yetkiyi, kanımca "mali yükümün uygulanma zamanını saptama" ile sınırlı tutmak gereklidir.

Mali yükümlülüğü alabilme yetkisine, kanunda yapılan düzenleme çerçevesinde, tüm kamu kurumlarının sahip olabileceğini kabul etmek gereklidir.⁽¹⁹⁾

Her mali yükümlülük öncelikle AY md. 17 I'de güvence altına alınmış olan "maddi ve manevi varlığın korunması ve geliştirilmesi hakkı"nın olumsuz şekilde etkilemektedir.⁽²⁰⁾ Anayasada güvence altına alınmış temel haklar ile anayasal ilkeler, bu bağlamda özellikle mülkiyet hakkı (AY md.45), çalışma hak ve hürriyeti (Ay md. 48, 49) ile eşitlik ilkesi (Ay md. 10), hukuk devleti ilkesi ve sosyal devlet ilkesi (AY md.2), getirilebilecek mali yükümlülükler bir sınır teşkil etmektedir.⁽²¹⁾

Bir mali yükümlülüğün varlığı, bu mali yükümlülüğün miktar veya oranının hangi yükseklikte olduğu veya sözkonusu yüksekliğin nasıl saptandığına bağlı değildir.⁽²²⁾ Burada kriter, -yukarıda da ortaya konulduğu üzere- "zorunluluk" unsurudur. Zorunluluğun bulunduğu durumlarda, örneğin karşılıklı olan mali yükümlülükler bakımından hizmet veya malı sunan kamu tüzel kişisinin, hizmet veya malın maliyetinin altında veya üstünde bir meblağı talep edip etmediği, mali yükümlülüğün varlığını saptamada önemsizdir, ortada bir mali yükümlülük vardır.

(18) AYM İ. 03.02.1977, E.76/54, K.77/8, RG 08.05.1977, 33 vd.; buna karşılık AYM'nin 11.01.1985 tarihli kararında (E.84/6, K.85/1, AYMKD C. 21, 1 vd.) (10), "Bir" ek mali yükümlülüğün konulması, onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevinin ve miktarını saptamada serbest olacaktır", demektedir. Yasama yetkisinin devri anlamına gelen böyle bir durumun kabul edilmesi mümkün değildir.

(19) Alman Hukuku'nda vergi alma egemenliği bakımından durum tartışmalıdır. Yazarların bir kısmı (MUS- GNUG Reinhard, Die zweckgebundene öffentliche Abgabe, FS für Forsthoff, 1972, 273; VOGEL/WALTER, in: Dolzer/Vogel, Art.105 Rdnr. 38 vd.; PIEROTH, in: Jarass/Pieroth, Art. 105, 4; SIEKMANN, vor Art. 104a, Rdn 49), § 3 I AO'daki "kamu tüzel kişisi" ibaresini Art. 106 ve 107 GG ile bağlantılı şekilde dar yorumlayarak, sadece federal devlet, federe devletler, belde federasyonları, beldeler, belde birlikleri ile kiliselerin vergi alabileceğini kabul ediyorlar. Bu görüşe göre, diğer kamu tüzel kişileri tarafından alınan mali yükümlülükler, verginin diğer özelliklerini taşışalar bile vergi olarak değerlendirilemezler. Buna karşılık aksi görüşteki yazarlar (TIPKE/Kruse, § 3 Tz. 8; MAUNZ Theodor, in : Maunz-Dürig, Kommentar zum Grundgesetz, München 1996, (Loseblatt), art. 105 Rdnr 4), sadece kamu hukukunun bu bölge tüzel kişilerini değil (Gebietkörperschaften des öffentlichen rechts) kamu tüzel kişilerine sahip bütün kurum, kuruluş ve vakıfları da vergi almaya yetkili görmektedirler.

(20) Mali yükümlülüklerin meşrulaştırılması konusunda bkz. BLECKMANN Albert, Staats-recht II- Die Grundrechte, 1989, 351 vd., 368 vd.

(21) BVerfGE 14, 221 (241); 19, 19 (128 vd.); 19, 253 (267 vd.); 23, 288 (315); 26, 327 (338); 27, 111 (131); 29, 402 (413); 30, 250 (272); 38, 61 (102); 63, 343 (368); 67, 70, (88); 68, 287 (310 vd.); VOGEL Klaus, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes in: HsIR, § 87, Rn. 82 vd., 93; LEIBHOLZ / RINCK / HESSELBERGER, GG, Vor Art. 104a-115, Rz.128

(22) Aksi yönde AYM İ. 18.02.1985, E.84/9, K.85/4, AYMKD C. 21 35 vd.; 1.08.09.1988, E.88/37, K.89/36, RG 18.01.1990, 41 vd.; ÇAĞAN, 115 vd.

Getirilebilecek mali yükümlülüğün miktar veya oranının sınırlandırılmasında ana rolü, vergiler bakımından "mali güce göre edim ilkesi" oynayacaktır (AY md. 73 I).⁽²³⁾ Harçlar bakımından ise Alman hukukunda, "masrafların kapatımı ilkesi", "eşdeğerlik ilkesi" ve "orantılılık ilkesi" olmak üzere başlıca üç ilke sunulmakta ve bu ilkelerin aynı zamanda diğer karşılıklı mali yükümlülükler için uygulanmaları da kabul edilmektedir. Masrafların kapatımı ilkesine göre, mali yükümlülüğün, devletin bu hizmeti sunmak için yaptığı masrafları aşması mümkün değildir.⁽²⁴⁾ Eşdeğerlik ilkesine göre, harç ve harç karşılığı edinilen yararın değeri arasında gerçek bir ilişkinin bulunması, harcın miktarının idarece sunulan edimin değerine uygun şekilde belirlenmesi gereklidir.⁽²⁵⁾ Alman Yüksek İdare Mahkemesi'ne göre⁽²⁶⁾ bu ilke, harcın miktarının masrafları kapatıcı miktarda olmasını şart koşmamaktadır. Alman AYM de,⁽²⁷⁾ harçların tamamıyla masraflara bağlı olarak tesbit edilmesini reddetmesine rağmen, masrafların kapatımı amacıyla kısmen veya tamamen bağlantı içinde, devlet hizmetinin masrafı ve buna karşılık ödenen harç arasındaki ilişki "hiçbir makul bakış açısı" altında uygun görünmüyorsa, sınırın aşılmış ve anayasaya aykırılığın sözkonusu olacağına karar vermiştir. Wilke tarafından temsil edilen orantılılık ilkesine göre ise, harcın miktarının genel sınırlarını, anayasadaki temel haklar ve özellikle dar anlamdaki orantılılık ilkesi belirlemektedir; araç-amaç ilişkisinin birbiriyle orantılı olması gereklidir.⁽²⁸⁾ İdari bir işlem için harç ödemesine rağmen yükümlünün bir yarar edinmediği ve bu nedenle de eşdeğerlik ilkesinin harç alınmasını açıklayamadığı durumlarda, orantılılık ilkesi, harcın alınmasını gerektiren amaçların

(23) Bazı benzeri mali yükümlülüklerin miktar veya oranlarının kanun yoluyla saptanması, hayatın gerçeklerine aykırı ve teknik açıdan da oldukça zordur. Bu nedenle, özellikle ayrı bir tüzel kişiliğe sahip kamu kurumları tarafından alınan benzeri mali yükümlülüklerin miktar veya oranının, temel kriterler kanunda düzenlenmiş olmak şartıyla bu kamu kurumlarınınca saptanabilmesini kabul etmek gereklidir. Örneğin kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kendini idare ilkesi gereğince otonoma sahiptirler. Bu da beraberinde, kendi giderlerini belirleyebilme ve bu bağlamda aidatların yüksekliğinin belirlenmesi ve alınmasında takdir yetkisine sahip olmayı getirmektedir. RAPSCH Arnulf, Rechtsprobleme der wasser-verbändlichen Eigenfinanzierung, DÖV 1987, 794.

(24) SIEKMANN, vor Art. 104a.

(25) BVerfGE 50, 217 (226 vd.); BVerwGE 2, 246 (249); 5, 136 (141); 22, 299 (305); KIRCHHOF Ferdinand, Die Höhe der Gebühr, Berlin 77 vd.; KLOEPFER Michael, Die lenkende Gebühr, in: AöR 97, (1972), 252 vd.; VOGEL, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes in: HStR § 87 Rn.97.

(26) BVerfGE 12, 162 (167 vd.); 13, 214 (222)

(27) BVerfGE 50, 217 (227); 85, 337 (346) AYM bu kararında hem eşdeğerlik ilkesini hem de masrafların karşılanması ilkesini birlikte kullanmaktadır. Aynı uzlaşma yönünde VOGEL Klaus, FS für Geigler 1989, 534; KIRCHHOF Paul, Staatliche Einnahmen, in: HStR; § 88 Rn. 198; Buna karşı BIRK (Rz.138). Anayasada harç ve katılma paylarının kamu giderlerini karşılamak üzere alınmaları emredilmiş olmadığı için, burada eşdeğerlik ilkesinin geçerli olduğunu ve bunların yükümlüye maledilebilen edimler için yapılan harcamaların karşılanması için alındıklarını kabul etmektedir. Her iki ilkeye de karşı olarak orantılılık ilkesi taraftarı WILKE, 244 vd.

(28) WILKE, 301 vd.

vatandaş tarafından ödenen harçla orantılı bir ilişki içinde bulunması şartıyla mali yükümü caiz bulmaktadır.⁽²⁹⁾

3. Benzeri Mali Yükümlülüğün Vergi, Harç ve Resimden Ayırdedilmesi

Sistemimiz içinde vergi kavramı herhangi bir kanunda tanımlanmış değildir. Türk Vergi Usul Kanunu'na kaynak teşkil eden Alman Abgabenordnung § 3 Abs. 1'da vergi, "belli bir edim karşılığı olmayan ve kamu hukuksal bir kurum tarafından, gelir sağlama amacıyla, kanunun ödeme yükümlülüğünü bağladığı olay kendisinde gerçekleşen herkese yükümlendirilen parasal edim" olarak tanımlanmaktadır.⁽³⁰⁾

Hukukumuzda vergi kavramının üzerinde uzlaşmaya varılmış bir hukuki kavram olduğu görülmektedir.⁽³¹⁾ Verginin ana özellikleri şu şekilde ortaya konulabilir;

1. Vergi geneldir, vergiyi doğuran olay kendisinde gerçekleşen herkes vergi ödemekle yükümlüdür,

2. Vergi genel kamu giderlerini karşılamaya hizmet eder, hangi gider için kullanılacağı belli değildir,

3. Vergi karşılıksızdır, mükellef ödediği vergi karşılığında kendisine bir edim sunulmasını talep edemez.

Harcın tanımı da herhangi bir kanunda yapılmış değildir. Yalnız 492 sayılı Harçlar Kanunu gerekçesinde harç, "fertlerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödeme" olarak tanımlanmıştır. Türk Maliye Doktrini'ndeki genel eğilim⁽³²⁾ ise, harcı "kamu kurumları tarafından yapılan kamu hizmeti karşılığı alınan para" olarak betimleme yönündedir.

Çeşitli harçların özellikle Harçlar Kanunu ve Belediye Gelirleri Kanunu'nda düzenlenmiş olduğu görülmektedir. Buradaki düzenlemeler esas alındığında harcın özellikleri şu şekilde ortaya konulabilir;

(29) VOGEL, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes'in: HSIR § 87 Rn. 98.

(30) Bu maddeye göre, gelir sağlama amacının asli amaç olarak bulunması gerekmez, tali amaç olarak bulunması da mümkündür.

(31) Örneğin KANETİ, 4-5; NADAROĞLU, 197; ERGİNAY Akif, Kamu Maliyesi, 15. B., Ankara 1994, 18-19; TURHAN Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul 1993, 20-24.

(32) NEUMARK, Maliyeye Dair Tetkikler, İstanbul 1951, 40-41; BULUTOĞULU, Türk Vergi Sistemi, C.2, 210; NADAROĞLU, 198-201; ÖNCEL Türkan, 24; KANETİ (5), sadece kamu hizmetlerinden değil, kamu idaresinin belirli edimlerinden yararlanmanın da harcın konusu olabildiğini kabul etmektedir.

1. Harcı, herkes değil sadece kamu kurum, hizmet veya malından ya da kamusal bir hakdan yararlanmak isteyen öder,

2. Harç karşılıklıdır;

a) İdarenin doğrudan hizmeti karşılığı alınır (örneğin; kaynak suları harcı (BGK md.63), noter harçları (HK md. 38 vd.),

b) Veya kamu kurum ya da mallarından yararlanma karşılığı alınır (örneğin işgal harcı (BGK md.52)⁽³³⁾

c) Ya da idarenin belli bir izni veya kamusal bir hakkın yaratımı karşılığı alınır (örneğin; tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı (BGK md. 58), yapı kullanma izni harcı (BGK md. 80 f. 1 b.f), işyeri açma izni harcı (BGK md: 81)

Ödenen harç karşılığı idari bir hizmet sunulması durumunda "idari harç", bir kamu kurum veya malından yararlanmanın mümkün olması halinde "yararlanma harcı" ve harç karşılığı bir kamu hukuksal hakkın yaratımının sözkonusu olması halinde "tevcili harcı"ndan sözedilecektir.⁽³⁴⁾

3. Sunulan karşılık bireysel bir karşılıktır, yoksa bir grubun faydalanımı sözkonusu değildir.⁽³⁵⁾

Vergi, vergiyi doğuran olay içinde herhangi bir harcama kararı bulunmasını gerektirmeyen bir yükümlen, harç kamusal bir harcamanın varlığı şartına bağlıdır.⁽³⁶⁾ Harç, doğrudan bireye sunulan bir edim karşılığı edinilen yararı karşılamakta veya bireysel olarak hesaplanabilir bir harcamayı aktarmaktadır. Harç ve katılma paylarının mevcut harcamaları karşılamak üzere alınmaları, Alman AYM tarafından, bu mali yükümlülükleri vergiden ayırmak için kullanılan temel bir maddi kriter olarak kullanılmaktadır.⁽³⁷⁾ Bir kamu hizmeti veya kamu malından yararlanma karşılığı alınan harçlarda bu durum net bir şekilde görülmektedir. Her ne kadar hizmet veya mal başına dü-

(33) Bu tür harçlara örnek olarak Alman Hukuku'nda ulaşım araçlarından, okullardan, park ve limanlardan, su, gaz ve elektrikten yararlanma karşılığı alınan paralar gösterilmektedir (bkz. KIRCHHOF Paul, Staatliche Einnahmen in: HStR, § 88 Rn.186).

(34) TIPKE/KRUSE, § 3 Tz.18-20; KIRCHHOF Paul, Staatliche Einnahmen in: HStR, § 88 Rn. 181; BIRK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 3 Rz. 73; SCHOLTZ, in: Koch/Scholtz, AO, § 3 Rz. 14/6 vd.

(35) JARASS Hans D., Verfassungsrechtliche Grenzen für die Erhebung nicht steuerlicher Abgaben, DÖV 1989, 1015.

(36) KIRCHHOF Paul, Staatliche Einnahmen in: HStR, Bd. 4 § 88 Rz. 181; BIRK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 3 Rz. 73; TIPKE/KRUSE (§ 3 Tz. 15)'a göre, sadece suyun kullanılmasına katılma karşılığı idarece alınan su parası (Wasserpfennig), ortada herhangi bir harcama bulunmadığı için harcin varlığını haklı kılmamaktadır.

(37) BverfGE 50, 217 (226); FRIAUF, "Verleihungsgebühren" als Finanzierungsinstrument für öffentliche Aufgaben? in: FS 600-Jahr-Feier der Universität zu Köln, 679 vd. (679, 694 vd.); JARASS, 1013, 1016; KLOEPFER Michael/FOLLMANN Werner, Lizenzentgelt und Verfassungsrecht DÖV 1988, 573, 581 vd.; BIRK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § Rz. 149.

şen harcama kesin şekilde hesaplanamasa da, bu hizmet veya kamu malı için bir gider yapıldığı açıktır. Bir hak karşılığı alınan harçlarda ise gerçek bir harcamanın varlığından söz etmek zordur.⁽³⁸⁾ Bu nedenle de Alman doktrininde tevcih harçlarının sınırlandırılması ve sadece belli şartların varlığı halinde caiz olmalarına imkân tanınması gerektiği ifade edilmektedir.⁽³⁹⁾

Resim, belirsiz bir hukuki kavram olarak nitelendirilebilir. Hukukumuzda, zaman zaman vergi nitelikli mali yükümlülüklerin (örneğin karşılıksız olan İthalat Damga Resmi)⁽⁴⁰⁾, zaman zaman ise harç nitelikli mali yükümlülüklerin (örneğin hizmet karşılığı alınan Ulaştırma Alt Yapıları Resmi)⁽⁴¹⁾ veya bir iznin karşılığı olan Avlanma Ruhsatı Resmi) resim olarak isimlendirilmiş oldukları görülmektedir. AYM'nin bir kararında⁽⁴²⁾ resim, "devlet dairelerinde ve kamu kuruluşlarında görülen hizmet ve yapılan giderlerin karşılığı olarak yalnız o işle ilgili olan gerçek ve tüzel kişilerden sağlanan gelir" olarak nitelendirmiştir. Oysa hizmet karşılığı alınan para "harç" olarak kabul edilmek gerekir. Resim, izin karşılığı⁽⁴³⁾ veya kamu malının işgali karşılığı ödenen mali yükümlülük olarak ortaya konulurken de dikkatli davranılmalıdır. Çünkü bu yükümlülükler Belediye Gelirleri Kanunu'nda "harç" olarak isimlendirilmişlerdir (örneğin işyeri açma izni harcı (BGK md.81), işgal harcı (BGK md. 52 vd.).

Burada ilginç bir duruma işaret etmek gereklidir; Belediye Gelirleri Kanunu'nda mali yükümlülük çeşidi olarak "vergi, harç ve harcamalara katılma payı" görülmekte, buna karşılık "resim" mali yükümlülüğü bulunmamaktadır. AY'da ismi geçmemekle birlikte Belediye Gelirleri Kanunu md. 86-94 arasında düzenlenmiş olan "harcamalara katılma payı" AYM⁽⁴⁴⁾ tarafından;

(38) Tescih harcını harç olarak kabul etmeyen yazarlar arasında FRIAUF, 692 vd.; PIETZCKER Jost, Abgrenzungsprobleme zwischen Benutzungsgebühr, Sonderabgabe und Steuer, DVBl 1987, 774 vd.; JARASS, 1016; SIEKMANN, vor Art. 104a, Rdn 52; Aksi görüşte KIRCHHOF Ferdinand, Die Verleihungsgebühr als dritter Gebührentyp, DVBl 1987, 554 vd.; WIELAND, Die Konzessionsabgaben, 1991, 305 vd.

(39) BIRK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 3 Rz. 149 vd.

(40) 31.10.1990 tarih ve 3824 sayılı İthalde Alınacak Damga Resmi Hakkında Kanun (RG. 03.11.1990, s.20684), 25.06.1992 tarih ve 3824 sayılı Kanun md. 26/b ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu resim Bütçe Gerekçeleri'nde önceleri "İthalde Alınan Vasıtalı Vergiler", sonraları ise "Dış Ticaretten Alınan Vergiler" başlığı altında gösterilmekteydi (NADAROĞLU, 201).

(41) 14.06.1989 tarih ve 3571 sayılı Kanun md. 1 (RG. 20.06.1989, s.20201) ile, 26.01.1967 tarih ve 827 sayılı Rıhtım Resmi Kanunu'nun adı (RG 02.02.1967, s.12517) "Ulaştırma Altyapıları Resmi Kanunu" ve muhtelif kanunlarda yer alan "rihtım resmi" ifadesi "ulaştırma alt yapıları resmi" olarak değiştirilmiş, sonradan 25.06.1992 tarih ve 3827 sayılı Kanun md. 26/b ile yürürlükten kaldırılmıştır.

(42) AYM İ. 31.03.1987, E.86/20, K.87/9, AYMKD C.23, 190-191. NADAROĞLU da 1961 tarihli İÜİF Maliye Enstitüsü Konferansları'nda (Seri 7, İstanbul 1963, 136), resmi, "Devlet ve daha ziyade mahalli idarelerce yapılan muayyen bir hizmet karşılığında o hizmetten istifade eden kimseden tahsil olunan para" şeklinde tanımlamıştır.

(43) Bu yönde KANETİ, 6; ERGİNAY, 19; KARAKOÇ 40-41.

(44) AYM İ. 24.11.1987, E.86/19, K.87/31, RG 29.03.1988, 25 vd. (26).

"belediye veya belediyelere bağlı müesseselerce yol, kanalizasyon ve su tesisi için yapılan harcamalara, bunlardan yararlanacak olan bina ve arsa sahiplerinin katılmalarını öngören resim benzeri mali yüküm" olarak nitelendirilmektedir. Alman Hukukunda da vergi ve harcin yanısıra "resim" değil ancak "katılma payı (Beitrag)" başka bir mali yükümlülük çeşidi olarak karşımıza çıkmakta ve kamusal mal ve donanımların imal veya oluşturumu için ya da cadde, yol ve alanların normal bakım ve onarımı dışındaki iyileştirimi için bu donanımdan doğrudan yararlananlardan alınan mali yükümlülük olarak tanımlanmaktadır.⁽⁴⁵⁾ Mevcut durum itibariyle "resim" mali yükümlülüğü bakımından tartışmasız nokta, bunların da aynen harçlar gibi karşılıklı oldukları ve sadece karşılıktan yararlananlardan alındıklarıdır.

4. Benzeri Mali Yükümlülük Kavramının Unsurları

a. AYM İçtihatlarında:

AYM vermiş olduğu çeşitli kararlarında şunları benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirmiştir; ziraat odalarına giriş ücretleri ve yıllık aidatlar,⁽⁴⁶⁾ ticaret borsalarına tescil ücretleri,⁽⁴⁷⁾ Ticaret Borsaları ve Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanunu gereği alınan vesika harçları,⁽⁴⁸⁾ yine aynı kanun gereği alınan münzam aidat,⁽⁴⁹⁾ avukatlık barolarına giriş keseneği ve yıllık kesenekler,⁽⁵⁰⁾ yeraltı sularının kullanımı karşılığı talep edilen ücret⁽⁵¹⁾, bekçi ücretleri⁽⁵²⁾ ve yüksek öğrenim harçları⁽⁵³⁾, katılma payı.⁽⁵⁴⁾

Buna karşılık; Adalet Teşkilatını Güçlendirme Fonu'nun kaynakları arasında yer alan adli sicil kaydı karşılığı alınan paralar⁽⁵⁵⁾, Sağlık hizmetleri Temel Kanunu'ndaki sağlık primleri⁽⁵⁶⁾, ticaret borsalarından Ziraat Odaları Birliğine ödenen yasal paylar⁽⁵⁷⁾, yurt dışında sürekli görevde bulunan ve kendilerine devletçe ikametgâh temin edilen personelin aylıklarından her ay

(45) BVerfGE 14. 317.

(46) AYM İ. 24.03.1970, E.69/65, K.70/16, AYMKD .8, 220 vd. (2237)

(47) AYM İ. 27.01.1981, E.80/27, K.81/9, RG 02.04.1981, 54 vd. (57)

(48) AYM İ. 29.11.1977, 109/131, RG 08.03.1978, 19 vd. (23)

(49) AYM İ. 26.12.1972, 40/61, AYMKD C. 10, 585 vd. (589)

(50) AYM İ. 03.02.1977, E.76/54, K.77/8, RG. 08.05.1977, 33 vd. (35)

(51) AYM İ. 31.03.1987, E.86/20, K.87/9, YMKD C.23, 184 vd. (190-191)

(52) AYM İ. 26.10.1965, 25/57, AYMKD C.3, 218 vd. (221)

(53) AYM İ. 26.03.1974 E.73/32, K.74/11, RG. 21.06.1974, 1 vd.(5)

(54) AYM İ. 24.11.1987 E.86/19, K.87/31, RG. 29.03.1988, 25 vd. (28)

(55) AYM İ. 08.09.1989, E.88/37, K.89/36, RG. 18.01.1990, 41 vd. (60)

(56) AYM İ. 19.04.1988, E.87/16, K.88/8, RG. 23.08.1988, 21 vd. (56)

(57) AYM'ne göre burada vergi, resim, harç veya benzeri mali yüküm değil, "kanuni pay" sözkonusudur (İ. 17.06.1969, E.68/60, K.69/36, AYMKD C. 7, 354 vd. (358)).