

Prof. Dr. **Metin TAŞ'a**

ARMAĞAN



Prof. Dr. METİN TAS'a
ARMAĞAN

Prof. Dr. METİN TAS'a
ARMAĞAN

Editörler:

Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Doç. Dr. Fatih SARAÇOĞLU



© Copyright

Bu kitabın Türkiye'deki her türlü yayın hakkı Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti'ne aittir, tüm hakları saklıdır. Kitabın tamamı ya da bir bölümü, 5846 Sayılı Yasa'nın hükümlerine göre, kitabı yayımlayan yayınevinin ve yazarların izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz, kaynak gösterilmeden alıntı yapılamaz.

Armağan kitapta yer alan görüşler yazarlara aittir. Armağan kitabı yayına hazırlayanlar, editörler veya yayıncı kuruluş maktelelerde yer alan görüşlerden sorumlu değildir.

Kapak Tasarımı
Nurullah Arda TURAN

Düzenleme
Gazi Kitabevi

Baskı
İlksan Matbaası Ltd. Şti
İvedik Org. San. Bölgesi Ağaç İşleri San. Sit.
521. Sok. No: 35 İvedik / ANKARA
Tel: (0312) 394 39 55

Baskı Yılı
Ankara - 2015

ISBN
978- 605- 344- 229- 5



Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti
Döğol Caddesi No: 49/B Beşevler - ANKARA
Tel: (0312) 223 77 73 – 213 32 82 • Faks: (0312) 215 14 50
info@gazikitabevi.com.tr
www.gazikitabevi.com.tr

EŞİTLİK İLKESİ AÇISINDAN BİR İSTİSNANIN ANATOMİSİNE YÖNELİK OPERASYON: HİZMETÇİLERİN ÜCRETLERİ

Özgür BİYAN*

GİRİŞ

Vergilendirme yetkisi bir devletin siyasi sınırları içinde sahip olduğu egemenliğine dayanarak vergi alma konusundaki hukuki ve fiili gücüdür. Türk Hukukunda vergilendirme yetkisi, diğer çağdaş demokrasilerde olduğu gibi temelini Anayasa'dan almaktadır. Vergilendirme yetkisi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan kamu giderlerinin karşılanması, kanunilik, mali güç (eşitlik), genellik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri ile birlikte anayasada yer alan hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi bir takım ilkelerle sınırlandırılmıştır.

Vergilendirme yetkisini kullanırken yasama organının bağlı olduğu temel ilkelerden biri de "eşitlik" ilkesidir. On sekizinci yüzyıldan başlayarak günümüze kadar gelişme gösteren ve geleneksel bir vergilendirme ilkesi olarak genel kabul gören eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik bir düzen ve adalet düşüncelerinden türetilmiştir. Eşitlik ilkesi Türk Pozitif Hukuku'nda 1982 Anayasası'nın 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir. 10'uncu maddenin 1'inci fıkrasına göre, "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*". Vergi ödevinin düzenlendiği 73'üncü maddenin 1'inci fıkrasına göre ise; "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*". Bu iki fıkra hükmü birlikte değerlendirildiğinde, vergi ödemek bakımından herkese kanun önünde eşit davranılacak, vergi yükümlülüğü bakımından, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler farklı muamele için gerekçe olamayacaktır. Ayrıca vergiler mali güç dikkate alınarak uygulanacaktır. Eşitlik mali güç ile ölçülecektir. Kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdiri yasama organına bırakılmıştır.

Yasama organının yetkisini vergi hukukunda eşitlik ilkesinden ayrı olarak kullandığı hususlardan biri de ücretlilerin vergilendirilmesindeki "hizmetçilere"

* Yrd.Doç.Dr., Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İİBF, Maliye Bölümü,
biyan@balikesir.edu.tr

yönelik istisnadır. Bu istisna düzenlemesi ile hizmetçi sayılan grup gelir vergisinin kapsamının dışına çıkarılmıştır. Yasama organının takdir yetkisini bu şekilde neden kullandığı bir tarafa, yetkisini kullanırken sınırları netleştirememesinden olsa gerek kimin hizmetçi sayılacağı tam bir kargaşa içindedir. Yorumu açık hükümler barındıran hizmetçilere yönelik gelir vergisi istisnası düzenlemesine Maliye İdaresinin tutarsız ve farklı görüşleri de ilave edildiğinde uygulamada eşitliğe temas eden, hatta zedeleyen durumlar ortaya çıkmıştır.

Özellikle günümüzde hızlı konutlaşma ve apartman–site yaşamının yaygınlaşması ile ciddi anlamda gözden geçirilmesi gereken kapıcı, yönetici gibi hizmetçi kapsamındaki kişilerin vergilendirilmesindeki istisnai durumlar eşitlik ilkesi açısından konunun yeniden incelenmesi açısından dikkat çekmektedir. Zira hizmetçi sayılanlar arasında uygulamada eşitliğe aykırı durumlar fark edilmektedir. Bu çalışmada kanun koyucunun söz konusu eşitlik ilkesinden ayrıldığı ve vergileme açısından farklı değerlendirerek istisna kapsamında düşündüğü “hizmetçi” ücretleri eşitlik ilkesi açısından sorgulanacaktır.

I. EŞİTLİK İLKESİ: POZİTİF HUKUKTAKİ YERİ

Hukuk ve adalet, toplumun ve devletin temeli ve amacıdır. Adil olmayan bir hukuk düzeni düşünülemez. Eşitlik ise, adaletin temel taşı “olmazsa olmaz” unsurudur. Eşitlik ilkesi klasik demokrasinin bireycilik ve özgürlük anlayışının ve insana gösterilmesi zorunlu saygının bir gereğidir (Serim, 1994: 13-14). Eşitlik iki şeyin aynı, özdeş ya da bir olduğu şeklinde anlaşılabilen bir şey de hukuki eşitlik, gerçek eşitlikle aynı şey değildir. Eşitlik ilkesinden kastedilen nokta, doğadaki hiçbir şeyin veya durumun tıpatıp aynı olmadığından yola çıkılarak eşitsizliğin varlığını kabul etmektir (İnceoğlu, 2001: 43).

Eşitlik ilkesi maddi (nispi) ve şekli (mutlak) olmak üzere iki anlama sahiptir: Maddi anlamda eşitlik bireylerin belirli özellikler itibarıyla sınıflandırılması ve bu sınıflandırma neticesinde eşit durumda bulunanlara eşit muamele yapılması anlamına gelmektedir. Şekli anlamda eşitlik ise kanunların herhangi bireysel bir özellik dikkate alınmaksızın tam anlamıyla ve tarafsız olarak uygulanmasıdır (Gözler, 2000: 182). Doktrinde hukuk kuralının herkese eşit olarak uygulanması, başkaca herhangi bir özellik, faktör gözetilmeden işlem yapılması, yani söz konusu kuralın tarafsız olarak uygulanması olarak kabul edilmektedir (Ateş, 2006: 88).

Pozitif hukukta 1982 Anayasası'nın 10'uncu maddesinde yer alan eşitlik ilkesine göre “herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir”. Bu

ifade şekli anlamda eşitliği düzenlemektedir. Aynı maddenin devamında ise şu hükümler yer alır: “Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz”. Bu düzenlemeler maddi anlamda eşitliği hedeflemektedir (Tekin ve Gümüş, 2014: 249). Ayrıca maddenin sonunda “Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde (...) kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar” şeklinde açıklama da yer almaktadır.

Anayasa'nın 90'ıncı maddesinde yer alan hükümler gereği İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi de pozitif hukukumuzun bir parçasıdır. Söz konusu sözleşmenin 14'üncü maddesi “ayrımcılık yasağı” başlığını taşımaktadır. Söz konusu madde uyarınca “Bu Sözleşme’de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya sosyal köken, ulusal bir azınlığa mensupluk, servet, doğum veya herhangi başka bir durum bakımından hiçbir ayrımcılık yapılmadan sağlanır” (http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/temelbelge/AIHS_Tr_A6format.pdf, 10.01.2015).

Anayasa’da ifadesini bulan eşitlik ilkesi öncelikle kamu erkini kullanan yasama, yürütme, yargı, idare makamları gibi devletin organlarını bağlamakta ve bunların işlevini yerine getirirken vatandaşlara karşı eşitlik ilkesini gözetmekle yükümlü kılmaktadır. Bu bir “genel esas” olarak kabul edilmektedir (Gözler, 2000: 180). Ancak, Anayasa bununla da yetinmeyip Anayasa hükümlerinin kamu organları dışında diğer kuruluş ve kişileri de bağladığını düzenleyerek sadece dikey etki bakımından değil, yatay olarak da özel hukuk kuruluş ve kişiler arasındaki ilişkilerde de eşitlik ilkesinin geçerli olacağını kabul etmektedir (Ulucan, 2013: 371-372).

Yasama organı yasama yetkisinin bir gereği olarak, haklar ve ödevler, yetkiler ve sorumluluklar, yararlar ve yükümlülükler, fırsatlar ve hizmetler bakımından kişilerin, şeylerin ve durumların çeşitli özelliklerini esas alarak sınıflandırmalar yapabilmek yetkisine sahiptir. Bu yetki kişiler, şeyler ve durumlar arasında çeşitli özellikler bakımından ortaya çıkan fiili eşitlikleri ve eşitsizlikleri değerlendirerek bunlardan önemli gördüklerini seçmek konusunda takdiri de içerir. Ancak bu sınırsız değildir (Ateş, 2006: 89).

Anayasa Mahkemesi içtihatlarında (E.2009/15, K.2010/64; E.2008/8, K.2010/71; E:2000/21, K:2000/16), Anayasa'nın 10'uncu maddesinde belirtilen "yasa önünde eşitlik ilkesi"nin hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusu

olduğu; bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörüldüğü; eşitlik ilkesinin amacının, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemek olduğu; bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesinin yasaklandığı; durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilirdi; aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesinin çiğnenmiş olmayacağı ifade edilmiştir (Sarıaslan, 2012: 2-4). Burada altı çizilmesi gereken kavram “aynı”lığın ya da “farklı”lığın ölçüsü, hukuksal durumu olurken, "farklı hukuksal durum"un ölçüsü de “haklı neden”dir (Saban, 2006: 54).

II. VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK İLKESİ

Vergilendirmeye ilişkin olarak yapılmakta olan teknik tartışmalara girmeden evvel katıldığım bir görüşü bu aşamada ifade etmek yerinde olacaktır. Vergilendirme temel olarak “ahlâkî” (moral) ve siyasî bir sorundur. Çünkü kimin, ne kadar ve nasıl vergi vereceği konusundaki düzenlemeler bir iktidar ve malî politika tercihidir. Bu tercihlerin bütünü, vergi politikası olarak karşımıza çıkar ve bu politika hukuk yoluyla meşruluk ve işlerlik kazanır. Muhalefet açısından bakıldığında ise haksız ya da haksız olduğu düşünülen vergilere karşı çıkmaya yönelik siyasî bir tavidir. Dolayısıyla vergiye ilişkin olarak sürdürülen “adalet” tartışmaları, modern toplumda siyasî, sosyal ve sınıfsal çekişmenin bir ürünü haline gelmiştir. Bu bakımdan vergi adaleti sorunu günümüzde soyut ve karmaşık bir “felsefi” meseleden ziyade siyasî ve sosyal çekişme alanı haline almıştır. Çünkü bir hukuk düzeni içindeki “adalet” algısı, ideolojik bir tercihe işaret etmektedir (Topuzkanamış, 2012: 116).

Vergilemede eşitlik, genel anlamda eşitlik ilkesinin vergi hukuku alanına yansımaları olup, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken eşitliği gözetmesini ifade eder. Anayasada korunan eşitlik ilkesi gereği; kanun koyucu vergi yükünün adil ve makul dağılımını kanunlar aracılığıyla sağlamakla, idare vergi kanunlarının adil uygulanmasını gerçekleştirmekle, mahkemeler ise iç hukukta eşitlik ilkesini yorumlamakla sorumludur. Eşitlik ilkesi, vergi mükelleflerine yönelik farklı vergi muamelelerine izin verilmemesi şeklinde ortaya çıkarak, ayrımcılık yapılmamasının bir sonucunu oluşturur. Oluşturulan bu alana aykırı düzenlemeler, ancak objektif ve makul bir amaca ulaşmak için ve ölçülü olarak kullanıldığında kabul edilebilmektedir (Gerçek ve Diğerleri, 2014: 93-94). Vergilemede eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içinde, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri derecesinde

farklı davranılması anlamına gelen vergi adaleti düşüncesinden gelişmiştir (Bakar-Gerçek-Mercimek, 2013: 65-66).

Eşitlik ilkesinin kamu maliyesi açısından anlamı doktrinde “vergi kanunları önünde eşitlik” olarak ifade edilmiştir. Bunun da vergi adaleti ile gerçekleşeceği ve adaletin tüm bireylerin toplam kamu yükümlerine kendi ödeme güçleri ölçüsünde katılmalarını amaçlaması gerektiği vurgulanmıştır. Bunun için de Anayasa madde 73’de yer alan vergilerin genelliği ve vergide ödeme gücü ilkeleri uygulanmalıdır. Eşitlik ilkesinin hukukî yönü ise “Vergi kanunu önünde eşitlik” olarak ifade edilmektedir. Vergi kanunu önünde eşitlik, vergilerin kanuniliği ve eşitlik ilkeleriyle özdeşleşmiş olarak kabul edilmiştir (Kumrulu, 1979: 156).

Doktrinde Anayasa’nın 73’üncü maddesinde vergide eşitliği gösteren vergi hukukuna özgü özel bir kuralın olmadığı ifade edilmiştir (Saban, 2006: 56; Ateş, 2006, 93). Bu aşamada Anayasa 10 varken Anayasa’nın 73’üncü maddesinde vergiye özel bir eşitlik kuralına ihtiyaç var mı sorusu akla gelebilir. Ya da diğer bir ifadeyle 73’üncü maddede eşitlik yer almalı mıdır? Kanaatimce “vergi ödevi” başlıklı 73’üncü madde de özel bir düzenleme olmasına gerek yoktur. Zira 10’uncu madde düzenlemesi gereği eşitlik ilkesi gibi hukukun evrensel kuralı burada da geçerliliğini koruyacaktır. Kaldı ki Anayasa’nın 2’inci maddesinde ifade edilen “hukuk devleti” ilkesi de bunu gerektirmektedir. Diğer yandan diğer ülke uygulamalarına bakıldığında da vergide eşitliğe dair özel düzenlemeler olmasa bile vergide eşitliğin uygulandığını ve mahkeme kararlarında sorgulandığını görmek mümkündür (Bkz. Gerçek ve Diğerleri, 2014: 101-102; Gök-Bıyan-Akar, 2013: 269-292; Budak, 2010: 153-190). Ayrıca Anayasa Mahkemesi de eşitlik ilkesini vergi yasalarında hem Anayasa’da açıkça sayılan nedenlerle ayrımcılığı yasaklayan, hem genel olarak vergi ödevinde eşitliğin sağlanmasını gerektiren, yasama organını bağlayan maddi bir anayasa ilkesi olarak yorumlamıştır (Ateş, 2006: 119).

Vergi ödevinin düzenlendiği 73’üncü maddenin 1’inci fıkrasına göre; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”. 10’uncu madde ile 73’üncü maddenin ilk fıkrası birlikte değerlendirildiğinde, vergi ödemek bakımından herkese kanun önünde eşit davranılması, vergi yükümlülüğü bakımından, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerin farklı muamele için gerekçe olamayacağı anlaşılmaktadır. Kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdiri ise yasama organına bırakılmıştır. Dolayısıyla vergilendirmede eşitliği sağlayacak olan mercii yasama organıdır (Erkin, 2012: 243-244). Diğer yandan 73’üncü maddede adil vergileme sağlanabilmesi amacıyla eşitlik ilkesinin uygulanabilmesine yönelik bir araç işaret edilmektedir. Amacı eşitlik olan bu uygulamanın adı “mali güç”tür (Budak,

2010: 62). Mali güç “ekonomik eşitlik” ölçüsü olarak ifade edilmiştir (Baltacı, 1996: 205). Bu da doğru bir şekilde ödeme gücüne ulaşılması ile mümkün olacaktır. Bu eşitliği gerçekleştirmede kullanılacak yöntem; ödeme gücü aynı olanlardan aynı verginin alınması (yatay eşitlik), farklı olanlardan ise farklı verginin alınmasıdır (dikey eşitlik). Dolayısıyla ödeme gücü vergilendirmede eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesinde kullanılan temel ölçüt olarak karşımıza çıkmaktadır (Gerçek ve Diğerleri, 2014: 93-94). Ancak mali güç değişken bir ifadedir ve gelir, servet ve harcamaya göre belirlenebilen ve bireysel durumlarda tutarı değişebilen bir niceliktir (Ateş, 2006: 90).

Eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali güce göre vergilendirme yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumları dikkate alınarak yapılmalıdır. Diğer deyişle mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesi eşitliği bozmaz, aksine eşitliğe hizmet eder. Bu açıdan doğru bir vergi tekniği uygulanmalı ve maliye politikasının sosyal amacına da uygun hareket edilmelidir. O zaman hem eşitlik hem de sosyal devlet ilkesine uygun bir vergilendirme sağlamak amaç olmalıdır (Anayasa Mahkemesi, Esas:2006/95, Karar:2009/144, Tarih: 15.10.2009, 08 Ocak 2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete). Anayasa Mahkemesinin görüşüne paralel olarak doktrinde de kabul edildiği üzere mali güç vergi ödeyebilme gücüdür. Bu güç gelir, varlık, zenginleşme ve harcamalardır. Mali güç çoğaldıkça vergi yükünün de çoğalması gerekir (Kaneti, 1987: 30).

Eşitlik ilkesi, (1) hukuk normlarının herkese aynı şekilde uygulanması ve hiç kimsenin istisna tutulmaması (şekli/denkleştirici adalet) ve (2) yükün paylaşılmasında eşit olanlara eşit, eşit olmayanlara eşit olmayan şekilde davranmak (içeriksel/dağıtıcı adalet) olarak ortaya çıkmaktadır. Bu doğrudan hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur. 73'üncü maddeye göre devlet, ancak kamu giderlerini karşılamak amacıyla ve kanunla vergi alabilir. Öyleyse yalnızca eşit davranmak, verginin âdil sayılması için yeterli değildir. Kamu giderinin karşılığı olma, keyfiliği engelleyici bir hüküm olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukuku normlarının uygulanmasında kanun önünde eşitlik, sosyal eşitlik yahut denklik ile tamamlanmaktadır (Topuzkanamış, 2012: 117). Vergilendirmede eşitliğe aykırılıktan söz edebilmek için, eşitlik prensibine uymayan düzenlemenin aynı hukuksal konumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması gerekmektedir (Çomaklı ve Gödekli, 2011: 56). Yasama organı vergi yükümlülere veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizliklere göre ayrımlar yapabilir ve buna göre değişik düzenlemeler getirebilir. Kanun koyucu, ekonomik, kültürel, sosyal ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Bu istisnalar, anayasanın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir.

III. VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK NASIL ÖLÇÜLÜR?

Eşitlik ilkesi (Anayasa 10) ve mali güç ilkesi (Anayasa 73) pozitif hukukta vergi hukuku açısından düzenlenmişse ve eşitlik amaç, mali güç araç ise bu nasıl ölçülecektir ya da ölçülmelidir? Kanaatimizce bu sorunun cevabı doktora düzeyinde tez çalışmalarına konu olacak kadar geniş bir konudur. Bu çalışmanın amaç ve sınırları cevabın hakkıyla ve doyurucu verilmesine müsait olmasa da doktrindeki tespitler ışığında özetlenmeye çalışılmıştır.

Eşitlik ilkesinden zaman zaman uygulanan istisnalarla uzaklaşabilmektedir. Yasama organı kültürel, mali, ekonomik, toplumsal nedenlerle ya da çeşitli teşvik uygulamaları ile istisnalar uygulamakta ve belirli kazançları vergi dışına çıkarabilmektedir. Eşitsizliğin dışına sadece bunlarla da çıkılmamaktadır. Bunun yanında yetersiz denetimler, oy kaygısı endişesi ile bazı sosyal gruplara tanınan imtiyazlar (Çomaklı ve Gödekli, 2011: 54-55), uzlaşma gibi uygulamalar da eşitlik ilkesini zedelemektedir.

Doktrinde vergilendirme alanında kimlerin farklı olduğu için farklı vergilendirilmesi gerektiği ya da mevhumu muhalifinden kimler eşittir ki aynı vergilendirilmelidir şeklinde tartışmalar yapılmıştır. Katıldığım görüşe göre mali güç eşitliğe hizmet etmekte olduğundan Anayasa Mahkemesi 73. maddede yer alan mali güce göre vergilendirme ilkesini 10. madde de yer alan eşitlik ilkesi ile birlikte okumalıdır. Zira "mali güç" bir eşitlik veya eşitsizlik ölçütüdür. Mali gücü aynı olanlar "eşit durumda" olanları, mali gücü farklı olanlar da "eşitsiz durumda" olanları ifade eder. Ancak, yükümlülerin sadece mali güçlerine bağlı olarak yapılan bu ayırım, vergilendirmede eşitlik ilkesinin mutlak bir biçimde uygulanması anlamına gelecektir (Yaltı Soydan, 1998: 86).

Verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, maddi eşitlik ilkesinin vergi hukukunda gerçekleşme şekli olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukukunda verginin mali güçle orantı olması ilkesi ile eşitlik somutlaştırılmış olunur (Başaran Yavaşlar, 2011: 31). Vergi kanunlarının eşitlik ilkesine uygunluğu iki açıdan denetlenmektedir. Birincisi, herhangi bir vergi kanununun, örneğin bazı muafiyet ve istisnalar dolayısıyla, vergide eşitliği, aynı durumda olanların aynı vergiyi ödemesi, yani yatay eşitlik ilkesinin ihlâl edilip edilmediğidir. İkincisi ise, eşit durumda olmayanların eşit vergilendirilmemesi şeklinde tanımlanan dikey eşitlik ilkesinin denetlenmesidir. Ancak doktrinde de ifade edildiği üzere bu konuda bir anayasal yargı denetimi kolay olmayacaktır.

Gerçekten, vergi kanunları çeşitli güdülerle, değişik toplumsal, ekonomik, kültürel, siyasal nedenlerle bazı muafiyet ve istisnalar öngörmektedirler. Bunların hangisinin ne ölçüde vergide eşitliği bozduğunu, ne ölçüde ise anayasanın toplumsal ve ekonomik hedefleriyle bağdaştığını kestirmek zordur. Bunu saptayacak ölçüt sosyo-ekonomik, siyasal olacaktır. "Her toplum eşitliğin

koşullarını kendi içyapısı ve sosyal, ekonomik ve hukuki görüşlerine göre değerlendirir". Kanun koyucunun bu "takdir yetkisi"nin "yerindeliğine" anayasa yargısının karışması, belki çok açık, ağır, bariz farklılık yaratan uygulamalarda geçerli olabilir. ... Dikey eşitlik, dikey adalete ilişkin bir konuda anayasaya aykırılık iddiası aynı zamanda vergi ödeme gücüne de dayandırılacaktır. Bu konuda yapılan bir denetimde muafiyet ve istisnalar da olduğundan çok daha geniş çapta, hukukî denetim - yerindelik denetimi ayırımı kendini gösterecek ve denetime girildiği takdirde, büyük ölçüde kanun koyucunun takdirine müdahale edilmiş olacaktır. Ancak sosyal adalet, sosyal devlet gibi bir kısım anayasal gerekler göz önünde tutularak anayasanın genel esprisi içinde, yine çok açık ihlaller için sınırlı bir denetimin söz konusu olabileceği düşünülebilir. Tekrarlamak gerekirse, bu denetimi, yerindelik denetimden ayırdedecek olan, çok duyarlı, çok ince bir çizgidir (Kumrulu 1979: 157).

Vergilendirmede eşitlikte kullanılan ölçüt mali güç ise neye göre ve nasıl uygulanacaktır? Esasen vergilendirmedeki sorun da burada başlamaktadır. O zaman vergilendirmede eşitlik denilince doktrinin de kabul ettiği üzere "mali güce göre eşit olanların eşitliği" kastedilmektedir. Eşit mali güce sahip kişilere eşit, eşit olmayan mali güce sahip kişilere sahip oldukları mali güce orantılı olarak eşitsiz vergi yüklenmelidir (Ateş, 2006: 92).

Yasa koyucu eşitlik ilkesinden ancak "haklı neden" ya da "kamu yararı" söz konusu olduğunda ayrılabilir. O zaman haklı neden ve kamu yararının açıklanması ya da yorumlanması bir zorunluluk arz etmektedir.

Yasa önünde eşitlik eylemli değil, hukuksal anlamdadır. Bir yasa kuralı yalnızca kimler için çıkarılmışsa ya da kimleri kapsam dışında bırakmışsa o kural ancak "haklı bir nedene" dayanmıyorsa eşitlik ilkesine aykırı olur. Örneğin evli ve bekârlar arasında vergi yükü yönünden fark yaratılması, eşitlik ilkesine aykırı kabul edilmeyecektir (Serim, 1994: 16).

Doktrinde "haklı neden" ölçüsünün pratik olarak uygulanmadığı, diğer deyişle Anayasa Mahkemesi Kararlarında haklı neden ölçütünü görmenin pek mümkün olmadığını ifade edilmiştir (Yaltı Soydan, 1998: 86). Bunun bir nedeni de Anayasa Mahkemesi'nin haklı nedeni tanımlayamaması, "haklı neden" ölçütünün belirsiz ve olaydan olaya farklılık gösterebilecek bir kriter olmasıdır (Başaran Yavaşlar, 2011: 29). Diğer yandan Anayasa Mahkemesi'nin haklı neden ya da kamu yararını "anlaşılabilir", "amaçla ilgili", "makul ve adil" olmasını aradığını ve yapılan düzenleme bu üç ölçütten birine uymuyorsa eşitlik ilkesine aykırılık olarak kabul ettiğini ve bu şekilde bir denetim şablonu oluşturduğuna dair tespitler de yapılmıştır (Saban, 2006: 54).

Anayasa Mahkemesi bir kararında (T.26.6.1995, E.90/22 sayılı kararı, 10.8.1995 tarihli ve 22370 No'lu Resmi Gazete), "eşitliği bozduğu iddia edilen

kural haklı bir nedene dayanmakta veya kamu yararı amacıyla yürürlüğe konulmuş ise bu kuralın eşitlik ilkesini zedelediğinden söz edilemez” açıklamasında bulunmuş, başka bir kararında (T.15.8.1995, E.22/37 sayılı kararı, 16.12.1997 tarihli ve 23702 No’lu Resmi Gazete) “*durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklarla, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz*”(Yaltı Soydan, 1998: 87) ifadesine yer vermiş ve haklı nedenin varolması durumunda eşitliğin bozulmayacağını vurgulamıştır (Benzer kararlar için bkz. Gözler, 2000: 184).

Anayasa Mahkemesi bir kararında (E.1994/85, K.1995/32) “*kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmalarını eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir. Özelliklere, aykırılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar... Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarda farklı uygulamalar getirilmesi, Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiğini göstermez*” şeklinde yaklaşımda bulunmuştur (Ateş, 2006: 122).

Haklı neden iki ölçüt ile değerlendirilmektedir. Bunlardan birincisi meşru amaçtır. Buna göre bir ayırımın objektif ve makul bir nedene dayanması için meşru bir amacının bulunması zorunludur. Devletler takdir yetkisini kullanırken özel ve somut durumun kendine has koşullarına, konusuna ve içeriğine göre, amaç-araç orantısı korunmak amacıyla değişiklikler yapabilmektedir. Ancak ne var ki yasama organının kamu yararı amacının dışında hareket etmiş olduğunu tespit etmek çok zordur. İkinci ölçüt ise ölçülülük ilkesidir. Bu ilkeye göre bir ayırım yapabilmek için meşru amacın yanında, amaçla kullanılan araç arasında makul bir ölçülülük ilişkisi bulunmalıdır. Bu da elverişlilik, gereklilik/zorunluluk, orantılılık araçları ile ölçümlenir (Ateş, 2006: 125-126). Anayasa Mahkemesi eşitsizlik ilkesini ölçerken ve haklı neden kriterini değerlendirirken, hukuksal yapı veya vergi konusunda nitelik farklılıkları, kamu yararı, mali politika, sosyal ve ekonomik kimi teknik unsurları dikkate almıştır (Saban, 2006: 59; Yaltı Soydan, 1998: 88):

Haklı neden açısından sorgulanan bir diğer ölçüt ise “kamu yararı”dır. Eşitlik ilkesinin istisnai durumlarından biri budur. Yasama organının kamu yararının olduğu durumlarda eşitliğe aykırı düzenleme yapması mümkün görülmektedir (Kumrulu, 1979: 158). Bireylerin huzuru ve refahı anlamına gelen kamu yararına uygun ayırım yapılması eşitlik ilkesine uygundur. Çünkü kamu yararı bireysel çıkarın üstünde ortak bir yararı anlatır. Kanun ile düzenleme yapılırken topluma sağlanan yarar, bireylerin uğrayacağı zarara göre fazla ise kamu yararını o noktada kabul etmek gerekir (Serim, 1994: 16).

Bir kanun düzenlenirken amacı kamu yararına veya Anayasa'da belirtilen amaçlara uygun olmak durumundadır. Ancak kamu yararını tanımlamak, ölçmek, değerlendirmek zordur. Konjonktürel şartlara, döneme, siyasi tercihlere göre değişir. Anayasa Mahkemesi kamu yararını irdelerken kendini kanun koyucunun yerine koyması gerekir ki bu da yerindelik denetimi yapmasına neden olabilir. Dolayısıyla ancak kanunun gerekçesinde kamu yararının açıkça ortaya konulması durumunda değerlendirmek söz konusudur (İnceoğlu, 2001: 45).

Kamu yararı değerlendirmesinin ve nitelendirmesinin; neye, kime, hangi norm, karar veya en azından duruma göre yapılması gerektiği hakkında somut bir ölçüt bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesi, önüne gelen uyuşmazlıklarda, kamu yararı kavramını mesnet edinerek, farklı ve hatta birbiriyle zıt dahi kabul edilebilecek kararlar verebilmektedir. Hatta kamu yararı ölçütünün Anayasa Mahkemesi'nin bazı kararlarında iptal kararı verilmemesi amacıyla kullanılan bir torba kavram olarak kullanıldığına dair eleştiriler de yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi'nin kararlarında kamu yararı incelemesine girdiğinde hukukilik denetiminden öte, yerindelik denetimi yapıldığı bu durumda da hukuk devletinin güvencesi olan anayasa yargısının işleyişini hukuka uygun olmaktan çıkabildiği vurgulanmıştır (Aslanpınar, 2013: 319).

IV. ÜCRETLERDE BİR İSTİSNA: HİZMETÇİLERİN ÜCRETLERİ

A. Vergilenecek Geliri Oluşturan Bir Unsur: Ücret

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'inci maddesinde gelire giren kazanç ve iratlardan birinin ücret olduğu ifade edilmiştir. Aynı Kanun'un 61'inci maddesinde, "*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir*" şeklinde tanımlanmış ve ücret sayılan ödemeler 6 bent halinde sayılmıştır.

Aynı Kanun'un işveren tarifinin yapıldığı 62'inci maddesinde, "*İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. 61. maddenin 1 ila 6 numaralı bentlerinde yazılı ödemeleri yapanlar bu Kanun'da yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir.*" denilmiştir. Kanun'un 64'üncü maddesinde de diğer ücretler sayılmıştır.

Bu düzenlemelere göre işverenler tarafından çalışanlara ücret adı altında yapılan ödemeler gelir vergisi kapsamına alınmıştır. Kanun koyucu bu genel kuralı koyduktan sonra kendine tanınan takdir yetkisini kullanarak, ücret olarak kabul edilen ancak çeşitli nedenlerle istisna sayılması gereken düzenlemeler

yapmış, eşitlik ilkesinden aykırı düzenlemelere gitmiştir ve 23'üncü madde de bu gelirin istisnalarını düzenlemiştir.

B. Ücretin Gelirinin İstisnası: Hizmetçiler

GVK'nun "müteferrik istisnalar" başlıklı altıncı bölümünün "ücretlerde" başlıklı 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının altıncı bendinde hizmetçilerin ücretlerinin gelir vergisinden müstesna tutulduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı bendin parantez içi hükmüne göre hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, sütinelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlar olarak tanımlanmıştır. Mürebbiyeler ise bunun dışında tutulmuştur¹.

Bu hükme göre, özel hizmetlerde çalıştırılanlara yapılan ücret ödemelerinin istisna edilebilmesi için;

- a) Özel fertler tarafından çalıştırılan hizmet erbabının evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde çalışması,
- b) Çalışan kişilerin, orta hizmetçiliği, sütinelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi hizmetler yapması,
- c) Ayrıca, bu kişilerin özel hizmetlerde çalışması, gerekmektedir.

C. Eşitlik İlkesi Açısından Hizmetçilere Yönelik İstisnanın Değerlendirilmesi

1. Genel Anlamda Durum Tespiti

Öncelikle Gelir Vergisi Kanunu 23/6 hükmünde hizmetçilerin ücretlerinin gelir vergisinden istisna tutulmasının sadece eşitlik ilkesi açısından

¹ **Mürebbiye:** Bir çocuğun eğitim ve bakımıyla görevlendirilmiş kadın. (www.tdk.gov.tr). Gelir Vergisi Kanunu'nun, hizmetçi ücretlerinin Gelir Vergisinden istisnasına ilişkin 23/6 ncı maddesinde 2361 Sayılı Kanunla (27.12.1980 gün ve 17203 sayılı Resmi Gazete) yapılan değişiklikle, daha önce istisna kapsamına dâhil olan mürebbiye ücretleri vergi kapsamına alınmıştır. Aynı Kanun ile "uşaklık" kanun metninden tamamen çıkarılmıştır. Acaba "uşak" pozisyonunda çalışanların vergi kapsamına alınması mı sağlanmak istenmiştir? Uşak hizmetçi kapsamında neden düşünülmemiştir? Bu 2361 sayılı Kanun gerekçesinde açıklanmamıştır. Bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt_1_2361_sayili_kanun.pdf, (16.01.2015).

değerlendirilmesi doğru görülmeyebilir. Çünkü hizmetçilerin vergiden istisna edilmesinin nedenleri arasında bu pozisyonda çalışan bireylerin az kazandığı (Karaca ve Kocabaş, 2009: 169), bu nedenle sosyal devlet ilkesi gereği az kazanan kişilerin devlet desteği ile vergilenmemesi gerektiği ileri sürülebilir. Ancak sosyal devlet amaçlı getirilmiş olursa bile uygulamada gerçekleşenler eşitlik ilkesine temas ettiğinden bu yönde değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

Kanun koyucunun hizmetçi ücretlerini vergiden istisna tutması bir tercihtir. Nedeni ise kanun gerekçelerinden anlaşılabilir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu gerekçesinde bununla ilgili bir açıklamaya rastlanmamıştır (bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf). Yeniden yazılması düşünülen yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ile ilgili gerekçelerde ise (Öz, 2013: 76) hizmetçilerin “*ücretlerinin mükellefiyet durumunun tespitindeki güçlükler*” nedeniyle gelir vergisinden istisna edildiğine yönelik neden dikkat çekmektedir. Mükellefiyet durumunun tespit zorlukları, ev hizmetlerinde çalışanların kayıt altına alınması ve izlenmesi ile ilgili yeterli bilgi, beyan, inceleme, denetim yapılamadığını göstermektedir. Diğer deyişle “hizmetçi” çalıştıranların gerek sayılarının fazla olması, gerek defter tutmak, kesinti yapmak gibi kanuni yükümlülüklerinin olmaması nedeniyle Maliye İdaresi bunları denetleyememekte, takip edememektedir. Dolayısıyla yasama organı bu temel nedenden dolayı hizmetçilerin ücret kazançları üzerinden vergi almaktan vazgeçmiştir. Buna paralel olarak da ticaret mahalli olan yerlerde aynı pozisyonda çalışanlar gelir vergisine tabi tutulurken, özel fertlerin hizmetinde ticaret mahalli olmayan yerlerde çalışanlar (apartman, site, ev gibi) vergiye tabi tutulmamaktadır. Eşitliği bozan sebep bu açıdan temel anlamda idarenin özel fertlerin hizmetlerinde çalışanları izleyememesi ve mükellefiyetlerini tespit edememesidir. Nitekim TAŞ, gelirlerinin kavranmasındaki güçlükler ve gelirlerinin düşüklüğü nedenleriyle bazı ücret gelirlerinin vergi dışı bırakılmasının eşitlik ilkesine aykırı olduğunu ifade etmiş ve bu uygulamanın en tipik örneğinin hizmetçiler olduğunu vurgulamıştır (Taş, 1998: 281).

Hizmetçilerin gelir vergisinden istisna edilmesinin temelinde ister az kazanç elde etmeleri, ister idarenin izleyememesi ve mükellefiyetlerini tespit edememesi olsun, her iki neden de eşitlik ilkesinden sapmayı, bu ilkenin dışına çıkmayı gerektirmez. Diğer deyişle haklı neden olarak kabul edilemez. Çünkü kanaatimce az kazanç elde etmeleri hedef alınsaydı, sadece “hizmetçiler” vergiden istisna tutulmazdı. Sosyal devlette eşitlik (Budak, 2010: 59) isteniyorsa mali gücü düşük olan tüm ücretliler vergiden istisna tutulabilirdi. Bu da asgari ücretten vergi alınmaması tartışmalarına kadar taşınabilecek bir konudur.

Gelir vergilemesinde verginin mali güçle orantılı olması finansal bir içerik taşır ve gelirin nereden, ne şekilde, hangi süre içinde elde edildiği ile ilgilenmez. Yalnızca gelirin miktarıyla ilgilenir. Bu bağlamda her türlü gelir unsuru vergisel açıdan eşittir (Başaran Yavaşlar, 2011: 48). Dolayısıyla hizmetçilere yönelik istisna kesinlikle mali güç düşünülerek değil, idarenin etkin denetim yapamaması, hizmetçi statüsünde çalışanları tespit edememesi gerekçesine dayanmaktadır. Ne var ki bu durumda da haklı bir gerekçe yoktur. Böyle bir gerekçe karşısında “hizmetçiler”in ücretlerinin tamamen vergi dışına çıkarılması ölçülü bir uygulama olmamıştır. Tamamen vergi dışına çıkarmak yerine örneğin, hizmetçilerin gelir vergisi ile olan ilişkisi “diğer ücretliler” (GVK madde 64) kapsamında düşünülerek kurulabilirdi. Zira hizmetçiler adı altında belli bir grubun tamamen vergi dışı bırakılması, aynı mali güce sahip başka işleri yapanlar karşısında eşitliği bozmuştur. Yasama organı daha doğru bir düzenleme ile vergi alabilir, idarenin etkinsizliği bu şekilde kapatabilirdi.

Üstelik bu yanlış kurgulama, hizmetçi grubunun doğru tanımlanmaması nedeniyle aşağıda belirtilen Maliye İdaresi’nin farklı yorumları ile beraber eşit olmayan başka boyutlara da ulaşmıştır. Maliye İdaresi verdiği özelgelere apartman ve sitelerde kapıcı, yönetici, kaloriferci, güvenlik görevlisi, bekçi gibi çalışanları “hizmetçi” olarak kabul etmiş, ekseriyetle gelir vergisi kapsamında değerlendirmemiştir. Diğer yandan aynı yerlerde çalışanların niteliği değişince, örneğin muhasebeci, idari müdür, spor hocası vb. o zaman görüş değiştirmeye başlamış ve “profesyonel” ve “profesyonel olmayan” meslekler şeklinde ayrıma giderek “kendince” bir yoruma ulaşmış, bu tip durumdakilerin gelir vergisi ödemesi gerektiğine dair özelgeler vermiştir. Bu özelgelerin uygulamada yerleşik hale geldiği anlaşılmaktadır.

Özellikle apartman ve site yaşamı Türkiye’de hızlı bir değişim içine girmiştir. Siteleşme, toplu yapılaşma hızlanmış, otoparklı, spor salonlu, yüzme havuzlu, sosyal tesisli vb. pek çok uygulamayı barındıran kompleks yaşam alanları çoğalmıştır. Hızını kesmeyen bu durum karşısında sitelerde çalışanlar da nitelik ve nicelik olarak değişmiştir. Yönetici ve kapıcı gibi bilinenin ötesinde, muhasebe elemanı, güvenlik görevlisi, yüzme hocası, hizmetli, spor eğitmeni, idari müdür, koordinatör, teknisyen gibi çeşitli meslek grupları bu tip yerlerde istihdam etmeye başlayınca “hazine odaklı yaklaşım” ağır basmaya başlamıştır. Ayrım yapılmaya başlanmış, sayılan gruplar “profesyonel” meslek olarak kabul edilerek hizmetçi kapsamında değerlendirilemeyeceği görüşü hâkim olmuştur. Bu aşamada eşitlik ilkesine aykırı durumlar başlamıştır.

Diğer yandan kapıcı, yönetici gibi görevliler apartman, sitelerde istihdam edilmesi durumunda gelir vergisinin dışında değerlendirilirken, işhanı-iş merkezi gibi yerlerde istihdam edilenlerin gelir vergisi içinde değerlendirilmesi de eşitlik ilkesine temas edilen bir diğer nokta olmuştur.

O zaman eşitlik ilkesinden sapmalar görünen iki durum söz konusudur:

1. Kapıcı, yönetici, kaloriferci hizmetçiyken, muhasebeci, spor hocası, idari müdür hizmetçi değil midir? Diğer deyişle hizmetçi kimdir?

2. Ticaret mahalli neresidir? Apartman ve siteler ticaret mahalli sayılmaz iken işhanı ticaret mahalli midir?

Bu soruların cevaplarını arayarak istisnanın derinlemesine girmeye çalışalım ve bu uygulamanın eşitlik ilkesi açısından ne derece farklı sorunlara mahal verdiğini görelim.

2. Hizmetçi Kavramı

Büyük Türkçe Sözlükte hizmetçi iki anlamda ifade edilmiştir. Bunlardan birincisi “*hizmet gören kimse*” tanımıdır. İkincisi ise “*belli bir ücretle ev işlerini yapmak için tutulan kadın*” şeklindedir. Hizmet kavramı ise aynı sözlükte “*birinin işini görme veya birine yarayan bir işi yapma*” olarak tanımlanmıştır. İktisat Terimleri Sözlüğüne göre ise hizmet “*gereksinimleri karşılama ve üretildiği anda tüketilme özelliklerine sahip her türlü etkinlik*” olarak ifade edilmiştir (Tüm tanımlamalar için bkz., www.tdk.gov.tr).

Hizmet pozitif vergi hukukunda da tanımlanmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesine göre “*Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.*”

Hizmetçi ifadesi akla ev hizmetlerini getirmektedir. Ev hizmetleri kapsamına ne girmektedir? Uluslararası platformlarda bazı açık sınıflandırmalara rastlamak mümkünse de (http://www.taxes.ca.gov/Payroll_Tax/household.shtml, 19.01.2015), ev hizmetleri kavramının ortak bir tanımını bulmak zordur. Ancak doktrinde bir tanımlama yapılmaya çalışılmıştır. Buna göre ev hizmetleri; “uşak, kâhya, hizmetçi, aşçı, çocuk bakıcısı, şoför, bekçi, hayvan bakıcısı, bahçıvan” gibi kişiler tarafından görülen, bir evin hizmeti ile ilgili işlerdir (Karaca ve Kocabaş, 2009: 162). Ev hizmetleri, evde gündelik yaşamın gerektirdiği temizlik, yemek, çamaşır, ütü, çocuk bakımı, mürebbiyelik gibi işler olarak kabul görmektedir. Ev hizmetleri çalışanları ise, uşak, kâhya, hizmetçi, temizlikçi, aşçı, çocuk bakıcısı, bahçıvan, şoför, bekçi, hayvan bakıcısı vb. evin gündelik işleyişine ilişkin faaliyetleri yürüten kişiler olarak kabul görmektedir (Karaca ve Kocabaş, 2009: 172).

GVK'na göre hizmetçi, orta hizmetçiliği, sütninelik, dadılık², bahçıvanlık, kapıcılıktır. Madde metninde sayılan meslekler sınırlı tutulmayıp “gibi” edatı ile genişletilmeye müsait bırakılmıştır. Bu durum, sayılan kimselere benzeyenlerin de istisnadan yararlanmalarına imkân vermektedir (Yalçın, 1998: 191). O zaman ev hizmetleri kapsamında düşünülen “uşak, kâhya, hizmetçi, aşçı, çocuk bakıcısı, şoför, bekçi, hayvan bakıcısı, bahçıvan” gibi işler de bu istisnanın kapsamında kabul edilmelidir. Nitekim maddedeki “gibi” ibaresinden dolayı kaloriferci ve bekçi ücretlerinin de istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiği Maliye İdaresi tarafından ifade edilmektedir (Türk Vergi Kanunları Uygulamalarına İlişkin Özelgeler, 1999: 78).

Diğer yandan ticaret mahalli sayılmayan apartman ve sitelerde çalışan ve hizmetçi olarak düşünülebilecek, güvenlik görevlisi, muhasebe elemanı, idari müdür, spor hocası, teknisyen vb. pozisyonda çalışanlar ise tartışma konusudur.

Maliye İdaresi tarafından verilen bir özelgede (İstanbul Defterdarlığı, B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-23/6 sayılı ve Mayıs 2004 tarihli özelge), site yönetim kurullarının veya apartman yöneticilerinin kat malikleri arasından seçilmesi durumunda gelir vergisi hesaplanmayacağı ifade edilmiştir (Biyar, 2013: 229). Başka bir özelgede (İstanbul Defterdarlığı, B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-61-11414 sayılı ve 2005 tarihli özelge) kat malikleri dışından profesyonel kişiler arasından seçilmesi halinde ise bunların yapmış oldukları yönetim hizmetleri karşılığında ödenen ücretlerden GVK'nun 61, 94, 103 ve 104. maddeleri uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği konusunda görüşlere yer verilmiştir (Biyar, 2013: 219). Yani bu pozisyonda çalışanlar hizmetçi olarak değerlendirilmemiş ve istisna kapsamında yorumlanmamıştır. Maliye İdaresi profesyonel anlamda gelir elde etmek amacıyla yapılan apartman ve site yöneticiliğinin (ister şahıs olarak ister kurumsal olarak) GVK'nun 23/6 maddesi kapsamında düşünülmesi ve istisna kapsamında değerlendirilmesini maddenin lafzına ve ruhuna uygun görmemiştir.

İdare bu görüşünde bir açıdan haklıdır. Zira apartman ve site yönetimi profesyonel bir serbest meslek erbabı olarak veya bir kurum (şirket) tarafından yürütülüyorsa bu şekilde hizmet sunan kişi ya da kurumun amacı kazanç sağlamaktır. Kaldı ki bu durumda elde edilen kazanç ücret de değildir. GVK madde 23/6 çerçevesinde değerlendirilemez. Ancak bir noktada durum değişebilir. Şöyle ki, serbest meslek erbabı olmayan (örneğin emekli, özel ya

² **Dadı:** Evlerde çocuğa bakan kimse. (www.tdk.gov.tr). Teorik anlamda mürebbiye ile farkı bakmakla sorumlu oldukları çocukları eğitmemesidir. Acaba sadece eğitim vermesinden dolayı mı mürebbiyeler vergiye tabi tutulmaktadır? Ya da mürebbiyeler daha yüksek eğitilmiş oldukları düşünüldüğünden ve daha yüksek mali güce sahip olacakları varsayıldığından mı vergiye tabi tutulmuştur?

da kamu sektöründe ücretli gibi), kurumsal bir şirket ile bağlantısı olmayan ve kat malikleri arasında yaşamayan, ancak yönetici seçilen birine ödenen ücretler nasıl değerlendirilecektir? Örneğin (X) sitesinde ikamet etmeyen, (Y) sitesinin kat maliki, (X) sitesinin yöneticiliğini yaptığına dışarıdan hizmet veren biri olduğuna göre vergiden istisna olmayacak mıdır? Maliye idaresi kat malikleri dışından gelenleri hizmetçi saymadığına göre cevap “evet” olarak verilecektir. Ama bu kanunun lafzına ve ruhuna uymamaktadır.

Maliye İdaresi tarafından verilen başka bir özelgede (18.01.2007 tarih ve B.07.4.GİB.0.34.11/GVK-23/6-13280 sayılı özelge) 5188 sayılı Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanunda belirtilen yetkilere haiz “özel güvenlik görevlileri”nin ve başka bir özelgede (08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-23-593/18471 sayılı özelge) ise sitede çalışan “güvenlik personeli”nin “hizmetçi” kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmiş bu kişilere yapılan ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna olmadığı ve site yönetimlerince tevkif yolu ile vergilendirilmesi gerektiği açıklanmıştır (Bkz. Kavak, 2011). İdare çok farklı bir yorumla “özel güvenlik görevlisi”ni hizmetçi saymamıştır. Dayanağı ise bu mesleği profesyonel olarak görmesidir. Ancak bu ayırımın hukuki dayanağı bulunmamaktadır.

Söz konusu personelin vergilendirilmesi ile ilgili olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından muhtelif tarihlerde verilen başka muktezalarda ise, *“Sitenin güvenliğini sağlamakla görevli kılınan ‘güvenlik görevlileri’ ile bir yeri bekleyip korumakla görevli kimse olarak tanımlanan ‘bekçilik’ görevini yapan kişiler de kapıcılık görevini yürüten kimselerle aynı nitelikte bulunmaktadır. Nitekim GVK’nun söz konusu 23/6. maddesi istisnanın kapsamını bahçıvan ve kapıcı ile sınırlandırmamış, ‘gibi’ edatı kullanmak suretiyle kapsamı genişletmeye izin vermiştir. Bu durumda, güvenlik görevlilerinin yanı sıra temizlik görevlisi, tesisatçı, hizmetli, kaloriferci ve elektrikçilere yapılan ödemelerin de GVK’nun 61. maddesiyle tanımlanan ücret ödemeleri dışında tutularak Gelir Vergisi’nden istisna edilmesi gerekmektedir. Ancak sekreter, santral görevlisi, muhasebeci ve spor yetkilisi gibi unvanlı personelin 23/6. madde kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından bu kişilere yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir”* şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur (Bayrak, 2006).

İdare net bir biçimde kararsızlık yaşamaktadır. Bazen “gibi” edatından yola hizmetçi grubunu geniş yorumlarken, bazen de dar yorumlamıştır. Katıldığımız görüşe göre (Canpolat, 2003: 162) bu tür durumların muktezalar ile çözülmesi mümkün değildir.

Konu ile ilgili bir görüşe göre, unvanlı-unvansız ayırımı yapılmaksızın, apartman ve sitelerde görevli tüm personel için istisna hükmünün uygulanması yerinde olacaktır. Çünkü istihdam edilen tüm personel, yönetime değil

(yönetimin tüzel kişiliği yoktur), apartman ya da site sakinlerine (*özel fertlere*) hizmet vermektedir. Yönetim yalnızca aracıdır. Kanun lafzında da doğrudan unvanlı-unvansız ayırımı yapılmamıştır (Bayrak, 2006).

Bu görüşe katılmakla birlikte, kanaatimce çıkış noktası “özel fertlere hizmet etmek” ve “ticaret mahallinde olmamak”tır. Özel fertlere hizmet edildiği sürece ister kapıcı, ister güvenlik görevlisi, isterse spor hocası olsun hizmetçi kategorisinde bulunduğu sürece ayırma gidilmemeli, özel fertler tarafından istihdam edildiklerinde (apartman, site, ev gibi yerlerde çalışan oldukları sürece) bu şekilde çalışanların ücretleri gelir vergisinin kapsamına alınmamalıdır.

Diğer yandan bir işi profesyonel olan, başka bir işi profesyonel olmayan şeklinde değerlendirerek ayırım yapılması durumunda kanaatimizce eşitlik ihlal edilmiş olunur. Çünkü bir işin yapılması profesyonel olup olmamasına göre farklı vergilemeye tabi tutulamaz. Vergilemede esas olan gelir elde edenlerin mali gücüdür. Bu noktada profesyonel olanı seçmeye çalışmak doğru bir yaklaşım olmayacaktır. İster kapıcı, ister yönetici, isterse muhasebe elemanı olsun tüm çalışanlar para kazanmakta, fiilen işlerini icra etmekte, ihtiyaç duydukları tecrübe ve bilgilerini de sonuna kadar kullanmaktadırlar. O zaman profesyonel olma kriteri ile ayrımcılık yapmak doğru bir zemin olmayacaktır. Eşitliğe aykırılık oluşturacaktır. Diğer ifadeyle haklı bir neden olamayacaktır. GVK 23/6 lafzına ve ruhuna da uygun düşmeyecektir.

3. Ticaret Mahalli Olan Yerlerde Çalışanlar

Kanuni düzenleme uyarınca “ticaret mahalli” olmayan yerlerde çalışan hizmetçiler vergiden istisna tutulduğundan akla ticaret mahalli kavramının çağrıştırdığı “işyeri” kavramı gelmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 156’ncı maddesinde ise işyeri; “*Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvaltı, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu sayılan ve işyeri olarak kabul edilen yerlerde çalışan “hizmetçiler” vergiden istisna değildir.

Özel hizmetlerde çalıştırılan kapıcı, kaloriferci, bahçıvanlara vb. yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için çalışılan yerin ticaret mahalli olmaması gerekmektedir. Ancak, çalışılan yer işyeri niteliğinde ise, sözü edilen kişilere bu işyerinde yapılan ödemelere söz konusu istisna hükmü

uygulanamayacaktır. Dolayısıyla, gelir vergisine tabi olacaktır (Çetinkaya, 1996). Aynı şekilde tüzel kişilerin yanında çalışan hizmetlilerin ücretleri de istisna kapsamında değildir. Tüzel kişiliğin ticari amaç taşıyıp taşıyamaması bu durumu değiştirmeyecektir (Yalçın, 2007: 192). Ticaret mahallinde çalışanlar doğal olarak bordrolu olarak ücret elde edecek ve genel hükümlere göre vergilenecektir.

Ticaret mahalli olmayan yerler neresidir? Özel fertler tarafından ticaret mahalli olarak kullanılmayan ancak hizmetçi çalıştırılan yerler, kendi ikametgâhlarıdır. Dolayısıyla ikamet amacıyla oturlan evler, apartmanlar, siteler bu kapsama girmektedir. Bunun yanında Maliye İdaresi alışveriş merkezi (İstanbul Defterdarlığı, B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-23/6 sayılı ve 2004 tarihli özelge), işhanı gibi yerleri işyerinden saymıştır (Biyar, 2013: 227).

Danıştay tarafından verilen bir kararda (Danıştay 4. Dairesi, T:24.02.1970, E:1968/5329, K:1990/845), ticaret mahallinde çalışan kapıcıların aldıkları ücretlerin gelir vergisinden istisna olmadığına karar verilmiştir. Maliye Bakanlığı da bu doğrultuda benzer özelgeler vermiştir (18.12.1995 tarih ve 11061-53/16580 sayılı özelge) (Kızılot, 1996: 38).

Ancak Danıştay daha yakın tarihli başka bir kararında (Danıştay 4. Dairesi, T:20.01.2000, E:1999/1368, K:2000/133) “*apartman veya iş hanı yönetimleri GVK madde 94’te sıralanan tevkifat yapmakla yükümlü kişi veya kurumların arasında sayılmadığı gibi, bu yönetimleri “sair kurumlar” kapsamında da kabul etmek mümkün değildir. Bu durumda, han temizliği için işçilere ödediği ücretlerden vergi tevkifatı yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır*” diyerek bambaşka bir hükme ulaşmıştır (<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=41629>, (15.12.2007)) ve konuyu çalışanın ücretli olarak vergilenip vergilenmemesi açısından değil, apartman ve işhanı yönetimini tevkifat yapmakla sorumlu olup olmaması açısından değerlendirmiştir (Benzer görüşler için bkz. 07.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-648 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/>, (19.01.2015)). Buna benzer başka Danıştay kararları da mevcuttur (Danıştay 4. Dairesi, T:09.11.1999, E:1999/628, K:1999/3904 sayılı karar, Danıştay 4. Dairesi, T:20.01.2000, E:1999/1368, K:2000/133 sayılı karar, Danıştay 4. Dairesi, T:08.10.2002, E:2002/667, K:2002/3149 sayılı karar) (Biyar, 2013: 177-184).

Gerek Maliye İdaresinin görüşleri gerekse Danıştay’ın görüşleri işhanı, iş merkezi, alışveriş merkezi gibi yerlerin işyeri sayılıp sayılmaması hususunda kilitlenmektedir. Sayılan yerlerde bulunanların hepsi çeşitli şekillerde (birinci sınıf, ikinci sınıf, serbest meslek erbabı) mükellefiyetleri bulunsun da kanaatimizce bu mükelleflerin hepsi “kat malikleri” konumunda kalmaktadır. Bağımsız bölüm maliki ya da kiracısı konumundaki bu kişiler bizatihi ticari

veya mesleki faaliyet gerçekleştiriyor olabilir. Ancak bu durum onların buldukları işhanı, iş merkezi yönetimi karşısındaki durumunu değiştirmez. Kaldı ki buralarda çalışanlar da bu mükelleflerin faaliyetleri ile ilgili personel değildir. Tam tersi kat maliki konumunda olduklarından ortak ihtiyaçlarını gidermek amacı ile (kat malikleri kurulu tarafından) istihdam edilmektedirler. Örneğin bir işhanı bünyesinde istihdam edilen bir kapıcı, site yönetiminde görev alan kapıcıya benzer şekilde kat maliklerinin genel ihtiyaçları, temizlik, çöp toplama gibi ihtiyaçlarına hizmet etmektedirler. İşhanında çalışan kapıcı kat maliklerinin kendi faaliyetlerine yardım etmez. Kat malikleri de bu yönde bir yardım talebinde bulunmaz. Dolayısıyla salt işhanı, iş merkezinde çalışıyor nedeni ile kapıcıyı vergiden istisna tutmamak eşitlik ilkesi ile bağdaşmaz. Nitelik itibarıyla bu kapıcı ile apartmanda çalışan kapıcı arasında fark yoktur (Benzer görüş için bkz. Çağan, 1982: 160).

Öte yandan alışveriş merkezleri ticari amaçlı bir firma bünyesinde ise ve firma tarafından yönetiliyorsa, çalışanlar bu firma kapsamında istihdam ediliyor demektir. Bu durumda genel hükümlere göre vergilendirme yapılacağı açıktır. İleri sürdüğümüz argümanlar kat malikleri kurulunca yöneticisi seçilen işhanı, iş merkezi konumundaki yerler içindir. Nitekim doktrinde de hizmetçilik işlerine giriş ve çıkışların kayıtsız ve sık olması, gelir elde edenleri saptamanın zorluğu nedeniyle kabul edilen istisnanın getiriliş nedeninin ticari işyerlerinde çalışan kapıcıların ücretlerinin kayıt altına alınmasının kolaylığı karşısında meşruiyetini kaybettiğini ifade etmiş, apartman kapıcısı ile işhanı kapıcısı arasındaki farklı muamelenin eşitliğe aykırı olmadığını ifade edilmiştir (Ateş, 2006: 135).

4. Kısmen Mesken, Kısmen İşyeri Olan Yerlerde Çalışanlar

Kısmen işyeri, kısmen de mesken olan yerlerde çalışan kapıcı, kaloriferci ve temizlikçi gibi personele yapılan ücret ödemelerinin de meskenlerde çalışanlarda olduğu gibi Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/6. maddesine göre istisna edilip edilmemesi gerektiği de ayrı bir tartışma konusudur.

Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özalgede (20.06.1997 tarih ve 26047 sayılı Özelge) (Türk Vergi Kanunları Uygulamalarına İlişkin Özelgeler, 1999: 85), kısmen ticaret mahalli olarak kullanılan sitelerde bekçi, bahçıvan ve temizlik işlerinde çalışanlara yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna edilmesi gerektiği yönünde görüş bildirildiği görülmektedir (Güzel, 2001: 141). Benzer görüşler 04.12.1991 tarih ve 4205-46 sayılı ve 20.06.1997 tarih ve 420541/26047 sayılı Maliye Bakanlığı özelgelerinde de ifade edilmiştir (Kızılot, 1998: 17).

Kimi görüşe göre bu durumdakilerin de istisna kapsamında düşünülmesi gerektiği (Çetinkaya, 1996) ifade edilirken, kimi görüşe göre ise apartmanların kısmen işyeri, kısmen mesken olarak kullanılması halinde buralarda istihdam edilen hizmetçilerin ücretlerinin gelir vergisinden istisna olabilmesi için, apartmanda hâkim unsurun “mesken” olması gerekir. Örneğin, mesken olarak kullanılan bir apartmanın bir dairesinin mühendislik bürosu olarak kullanılması halinde buralardaki hizmetlilerin ücretlerinin vergiden istisna olması gerekir. Ancak; bir iş hanında bir ya da birkaç apartman dairesi mesken olarak kullanılıyorsa burada çalışan hizmetlilerin ücretlerinin gelir vergisinden istisna olması mümkün görülmemektedir (Yalçın, 1998: 192; Özbacı, 2006: 194). Örneğin, 10 katlı bir apartmanın (her katta 4 daire bulunduğu varsayılırsa) ilk üç katında değişik büro ve işyerleri bulunmaktadır. Bu apartman sakinleri tarafından yönetici seçilmiş, ayrıca kapıcı ve kaloriferci çalıştırılmaktadır. Bunlara, toplanan aidatlardan ücret ödemesi yapılmaktadır. Bu duruma göre, kısmen mesken kısmen de işyeri olan apartman sakinlerinden toplanan aidatlardan, yönetici, kapıcı ve kaloriferciye yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna edilmesi gerekir.

Görüldüğü üzere kısmen işyeri kısmen ticaret mahalli olan yerlerde çalışanlara yapılan ödemeler konusunda da tutarlı bir görüş oluşmamıştır. Özellikle Maliye Bakanlığı'nın çeşitli zamanlarda vermiş olduğu özgelcerinde benzer durumlar için farklı açıklamalar yaptığı fark edilmektedir. Bu karmaşık yorumların olması da normaldir çıkış yolu aranan yer ve bakış açısı kanaatimizce doğru değildir. Çünkü işhanı ile apartman yönetimi farklı değildir. Yukarıda ifade ettiğimiz üzere her ikisi de kendi kat maliklerine hizmet vermektedir ve kat mülkiyeti kanunu esaslarına tabidir.

SONUÇ

Anayasa Mahkemesi içtihatlarında ve doktrinde kabul edildiği üzere Anayasa'nın 10'uncu maddesinde belirtilen yasa önünde eşitlik ilkesi, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemler değil hukuksal eşitlik kabul edilmiştir ve aynı durumda bulunan kişiler aynı işleme bağlı tutulmaktadır. Dolayısıyla altı çizilmesi gereken kavram aynılığın ya da farklılığın ölçüsü, hukuksal durum olurken, farklı hukuksal durumun ölçüsü de haklı nedendir.

Vergilemede eşitlik hususuna geçildiğinde ise vergi ödemek bakımından herkese kanun önünde eşit davranılması, vergi yükümlülüğü bakımından, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerin farklı muamele için gerekçe olamayacağı anlaşılmaktadır. Kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdiri ise yasama organına

bırakılmıştır. Yasa koyucu eşitlik ilkesinden ancak “haklı neden” ya da “kamu yararı” söz konusu olduğunda ayrılabilir.

Gelir vergisi düzenlemelerinde yer alan “hizmetçilere” yönelik vergi istisnasını, eşitlik ilkesi açısından incelemeye çalıştığım bu çalışmada tespit ve görüşlerim şöyledir:

1. Hizmetçilere yönelik istisnanın gerçekten kamu yararı amacıyla konulup konulmadığı ya da hangi haklı neden ile uygulamaya konulduğu netleştirilmelidir. Aksi durumda istisnanın temeli meşru bir zemine oturmamaktadır. Asgari ücretlinin dahi her ay vergi verdiği bir sistem de hizmetçilerin gelirinin gelir vergisinden istisna tutulması haklı ve yerinde görünmemektedir.

Hizmetçilerin neden vergiden istisna edildiğine dair somut neden ya da nedenler Gelir Vergisi Kanunu genel gerekçesinde bulunmamakla birlikte Gelir Vergisi Kanunu Tasarısında hizmetçilerin “ücretlerinin mükellefiyet durumunun tespitindeki güçlükler” nedeniyle gelir vergisinden istisna edildiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla yasama organı bu temel nedenden dolayı hizmetçilerin ücret kazançları üzerinden vergi almaktan vazgeçmiştir. Ancak ister az kazanç elde etmeleri, ister idarenin izleyememesi ve mükellefiyetlerini tespit edememesi olsun, her iki neden de eşitlik ilkesi ihlal edilmiştir. Vergilendirmede eşitlik mali güç ile ölçülür. Gelir vergilemesinde verginin mali güçle orantılı olması finansal bir içerik taşır ve gelirin nereden, ne şekilde, hangi süre içinde elde edildiği önemli değildir. Dolayısıyla hizmetçilere yönelik istisna kesinlikle mali güç düşünülerek düzenlenmemiştir. Üstelik bu yanlış kurgulama, hizmetçi grubunun doğru tanımlanmaması nedeniyle çalışmada belirtilen Maliye İdaresi’nin farklı yorumları ile beraber eşit olmayan başka boyutlara da ulaşmıştır.

2. Yapılan düzenleme o kadar yoruma açıktır ki ne Mali İdare ne de yargı ortak bir platformda buluşamamış, hatta kendi içinde dahi istikrarlı kararlar verememişlerdir. En büyük sorun hizmetçinin tanımının açık olmamasıdır. Kim hizmetçidir? Bu soru muğlaktır.

Kanaatimce hizmetçilere yönelik gelir vergisi istisnasında eşitlik ilkesi açısından sorun “özel fertlere hizmet etmek” ve “ticaret mahallinde olmamak” ifadelerinin farklı okunmasından kaynaklanmaktadır. Özel fertlere hizmet edildiği sürece ister kapıcı, ister güvenlik görevlisi, isterse spor hocası olsun hizmetçi kategorisinde bulunduğu sürece ayrıma gidilmemeli, özel fertler tarafından istihdam edildiklerinde gelir vergisinin kapsamına alınmamalıdır. Ya da tamamen vergi dışına çıkarmak yerine örneğin, hizmetçilerin gelir vergisi ile olan ilişkisi “diğer ücretliler” (GVK madde 64) kapsamında düzenlenmelidir.

3. Ticaret mahalli kavramı da kanaatimizce netleşmemiştir. Tamamen kat maliklerinden oluşan apartman ve sitelerin yanında, işhanı gibi yerlerde çalışanlar farklı değerlendirilmiş ve burada çalışanlar gelir vergisi kapsamında kabul edilmiştir. Bu hususun da netleştirilememesi düzenlemenin ruhuna ve lafzına uymamış, üstelik yorum farklılıkları nedeniyle eşitliğe aykırı uygulamalara neden olmuştur.

Gerek Maliye İdaresinin görüşleri gerekse Danıştay'ın görüşleri işhanı, iş merkezi, alışveriş merkezi gibi yerlerin işyeri sayılıp sayılmaması hususunda da kilitlenmektedir. Kanaatimizce sayılan yerlerde bağımsız bölüm maliki ya da kiracısı konumundaki kişiler kat malikleridir. Apartman ve sitelerin yanında işhanı ve iş merkezlerinin de tüzel kişiliği bulunmamaktadır (Ticari bir oluşum altında işletilenler hariç). Dolayısıyla salt işhanı ya da bir iş merkezinde çalışıyor nedeni ile bir kapıcıyı vergiden istisna tutmamak eşitlik ilkesi ile bağdaşmaz. Nitelik itibariyle bu kapıcı ile apartmanda çalışan kapıcı arasında fark yoktur. Her ikisi de “kat maliklerine hizmet veren” konumundadır. Aynı durumda bulunanlara aynı muamele yapılması esasına dayanan eşitlik ilkesine göre, söz konusu meslekleri icra edenlerin, sadece çalıştığı yerin apartman değil de işhanı olduğu için vergilendirme ile yüz yüze kalması da yeniden sorgulanmalıdır.

4. Ticaret mahalli olarak kabul edilmeyen apartman ve sitelerde özel fertlerin emrinde çalışıyor kabul edilen kapıcı, güvenlik görevlisi, kaloriferci gibi çalışanlar vergiden istisna tutulurken, muhasebe, spor hocası, idari müdür unvanları ile çalışanlar istisna kapsamında düşünülmemiştir. Gerekçe olarak da sayılanların profesyonel meslekler olduğu ileri sürülmüştür. Ancak bu durumda da eşitlik bozulmuştur. Zira kanun koyucu hizmetçileri “özel fertlerin emrinde çalışan” ve “ticaret mahalli olmayan yer”de istihdam edilen kişi olarak tanımlamıştır. Bu tanımlamayı yaparken de örnekler vermiş “gibi” diyerek buna uyan tüm çalışanların bu kapsamda değerlendirilmesine hükmetmiştir. Dolayısıyla yapılan ayırım yine eşitliğe aykırı yorumlar oluşmasına sebep olmuştur. Bir işi profesyonel olan, başka bir işi profesyonel olmayan şeklinde değerlendirerek ayırım yapılması durumunda kanaatimizce eşitlik yine ihlal edilmiş olunur. Temel alınması gereken husus mali güç olmalıdır.

KAYNAKÇA

- Anayasa Mahkemesi. T.13.05.2010, E.2009/15, K.2010/64, *Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi*, Sayı:48, Cilt:1, 2011.
- Anayasa Mahkemesi. T.20.05.2010, E.2008/8, K.2010/71, *Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi*, Sayı:48, Cilt:1, 2011.
- Anayasa Mahkemesi. T.15.10.2009, E.2006/95, K. 2009/144, 08 Ocak 2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete.
- Anayasa Mahkemesi. T.26.6.1995, E.90/22. sayılı kararı, 10.8.1995 tarihli ve 22370 No'lu Resmi Gazete.
- Anayasa Mahkemesi. T.15.8.1995, E.22/37 sayılı kararı, 16.12.1997 tarihli ve 23702 No'lu Resmi Gazete.
- ASLANPINAR, Y. Burak (2013). "Anayasa Mahkemesi'nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:104.
- ATEŞ, Leyla (2006). *Vergilendirmede Eşitlik*, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.
- BAKAR, Feride, GERÇEK Adanan, MERCİMEK, Fulya (2013). "Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 5, No 2.
- BALTACI, Cemal (1996). "Demokrasilerde Eşitlik İlkesi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:13, Sayı:1.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda (2011). *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- BAYRAK, Serbülent (2006). "Apartman Yönetimlerine Bir İyi Bir de Kötü Haber", Referans, 12.07.2006.
- BİYAN, Özgür (2013). *Apartman, Site ve İşhanı Yönetimleri İçin Hukuki ve Mali Rehber*, Adalet Yayınevi, Temmuz, (4.Baskı), Ankara.
- BUDAK, Tamer (2010). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, Oniki Levha Yayınları, İstanbul.
- California Tax Center Services, Household Employers, http://www.taxes.ca.gov/Payroll_Tax/household.shtml, (19.01.2015).
- CANPOLAT, Erdal (2003). "Apartman Yöneticilerine Toplu Yapı Konutlarının Yönetim ve Denetim Kurulu Üyelerine Ödenen Ücretlerin Vergi Mevzuatımız Karşısındaki Durumu ve Çözüm Önerileri", *Yaklaşım*, Sayı:124, Nisan.
- ÇAĞAN, Nami (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- ÇETİNKAYA, Cihat (1996). "Mesken ve İşyerlerinde Çalışan Yönetici, Denetçi, Kapıcı ve Kalorifercilere Ödenen Ücretlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu", *Yaklaşım*, Sayı:48, Aralık.

- ÇOMAKLI, Şafak Ertan, GÖDEKLİ, Mehmet (2011). *Vergilemede Anayasal Prensipler*, Savaş Yayınevi, Erzurum.
- ERKİN, Gözde (2012). "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", *Ankara Barosu Dergisi*, Mart.
- GERÇEK Adnan, BAKAR, Feride, MERCİMEK, Fulya, ÇAKIR, E. Utku, ASA, Semih (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:63, Sayı:1, (atf şekli: Gerçek ve Diğerleri).
- GÖK, Musa; BİYAN, Özgür; AKAR, Sevda (2013). "Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz", *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: XXXIV, Sayı:1.
- GÖZLER, Kemal (2000). *Türk Anayasa Hukuku*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000.
- GÜZEL, Bayram (2001). "Apartman ve Site Yönetimleri ile İlgili Vergisel Sorunlar", *Yaklaşım*, Sayı:100, Nisan.
- İNCEOĞLU, Sibel (2001). "Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi", *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt:18.
- İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/temelbelge/AIHS_Tr_A6format.pdf, (10.01.2015).
- KANETİ, Selim (1987). *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Yayın No:3434, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul.
- KARACA, Nuray Gökçek; KOCABAŞ, Fatma (2009). "Ev Hizmetlerinde Çalışanların Karşılaştıkları Sorunların Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", *Kamu-İş, İş Hukuku ve İktisat Dergisi*, Cilt:10, Sayı:4.
- KAVAK, Ahmet (2011). "Apartman ve Site Yönetimlerinde İstihdam Edilen Güvenlik Görevlisi ve Bekçi Ücretlerinin Vergilendirilmesi Gerekli midir?", *Dünya Gazetesi*, 10 Ağustos 2011.
- KIZILOĞLU, Şükrü (1996). *Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)*, Cilt:3, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Nisan.
- KIZILOĞLU, Şükrü (1998). *Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)*, Cilt:4, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Haziran.
- KUMRULU, Ahmet G. (1979). "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 36, Sayı:1.
- ÖZ, Ersan (2013). *Yeni Gelir Vergisi Tasarısı Üzerine Genel Değerlendirmeler*, Öz Mali Danışmanlık ve Eğitim A.Ş., 20.12.2013, <http://www.ersanoz.com/paylasim/gelir-vergisi-tasarisi-elestiri.pdf>, (18.01.2015).
- ÖZBALCI, Yılmaz (2006). *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, (Föy-Volan), Oluş Yayıncılık, Ankara, Nisan.

- SABAN, Nihal (2006). *Vergi Hukuku*, 4.Bası, Beta Yayınevi, İstanbul.
- SARIASLAN, Osman (2012). “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergilendirme İlkeleri” <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/10/Osman-Sariaslan-Anayasa-Mahkemesi-Kararları-Çerçevesinde-Vergilendirme-İlkeleri.pdf>, (Erişim:27.10.2014).
- SERİM, Bülent (1994). “Yasa Önünde Eşitlik İlkesi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt:27, Sayı:3, Eylül.
- TAŞ, Metin (1998). “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, Bodrum/Muğla, *Tebliğler Kitabı, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi*, Yayın No: 12 İstanbul, 2000.
- TEKİN, Ahmet; GÜMÜŞ Öner (2014). “1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 39, Ocak.
- TOPUZKANAMIŞ, Engin (2012). “Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 1, (Basım Yılı: 2013).
- Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr.
- Türk Vergi Kanunları Uygulamalarına İlişkin Özelgeler (1999). Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, Eylül.
- ULUCAN, Devrim (2013). “Eşitlik İlkesi ve Pozitif Ayrımcılık”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:15, Özel Sayı, (Basım Yılı: 2014).
- YALÇIN, Hüseyin (1998). *Ücretlerin Vergilendirilmesi*, Kılavuz Yayınları, İstanbul, Ekim.
- YALÇIN, Ayhan (2007). *Apartment Yöneticisinin El Kitabı*, Geçit Kitabevi, 24.baskı, İstanbul, Temmuz.
- YALTI SOYDAN, Billur (1998). “Prof. Dr. Joachim LANG’ın Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri Tebliğine Yorum”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, Bodrum/Muğla, *Tebliğler Kitabı, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi*, Yayın No: 12 İstanbul, 2000.
- <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=41629> (Erişim tarihi: 15.12.2007).
- 2361 Sayılı Kanun Gerekçesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt_1_2361_sayili_kanun.pdf, (16.01.2015).
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf, (15.01.2015).

