

# MALİ GÜÇ İLKESİ PERSPEKTİFİNDEN GAYRİMENKULLERDE “KONUT” İSTİSNASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

## EVALUATION OF THE “HOUSING” EXEMPTION IN IMMOVABLE PROPERTY REVENUES ACCORDING TO ABILITY TO PAY



Özgür BİYAN\*

### ÖZ

Gayrimenkul sermaye iradı sahiplerine yönelik uygulanan “konut istisnası” uygulamasından yararlanabilmek için getirilen sınırlamalar, vergide eşitlik prensibinin odak noktası olan mali güç ilkesi açısından problemli alanlar oluşturmaktadır. Söz konusu istisnanın geçirdiği tarihsel aşamalar ve kanun koyucunun istisnaya ilişkin gerekçelerinin bugün itibarıyla geçerliliğinin yeniden sorgulanması gerekir. Bu çalışmada söz konusu istisnaya getirilen sınırlamalar mali güç ilkesi açısından değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır. Araştırma sonucunda istisnanın sınırlandırılmasına yönelik düzenlemelerin mali güç ilkesine aykırı olduğu tespit edilmekte ve çözüm önerisinde bulunmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Mali güç ilkesi, vergide eşitlik, gayrimenkul sermaye iradı, konut istisnası.

**JEL Sınıflandırma Kodları:** K34, H24, K11

### ABSTRACT

Some restrictions have been imposed in order to benefit from the “housing exemption” for owners of incomes from immovable property (rental incomes). The restrictions introduced create problematic areas in terms of the principle of ability to pay. Today, the historical changes of the exception and the validity of the justifications of the legislator should be questioned again. In this study, the restrictions are evaluated in terms of the principle of ability to pay. As a result of the regulations as to the restrictions of the exception it is determined that it is contrary to the principle of ability to pay, and a solution is recommended.

**Keywords:** Ability to pay, equality in taxation, exclusion of immovable property, rental incomes

**JEL Classification Codes:** K34, H24, K11

\* Doç. Dr., Bandırma Onyedli Eylül Üni., İİBF, Maliye, ozgurbiyan@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0002-0804-9963.

Biyar, Ö. (Haziran 2021). Mali Güç İlkesi Perspektifinden Gayrimenkullerde “Konut” İstisnasının Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 261, (11-20).

## GİRİŞ

Gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını yedi gelir unsuru çerçevesinde vergileyen Türk Gelir Vergisi Sisteminde, söz konusu gelirler için iktisadi, sosyal ve teknik nedenlerden dolayı çeşitli vergi bağışıklıkları da düzenleme altına alınmıştır. Yedi gelir unsurundan biri olan gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde kullanılan ve “konut istisnası” olarak adlandırılan istisna da söz konusu vergi bağışıklıklarından biridir. İstisna kapsamında her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen bir miktar çerçevesinde, gayrimenkullerin konut olarak kiraya verilmesinden elde edilen kazançların bir kısmı kanuni şartlar çerçevesinde vergiden müstesna tutulmaktadır.

Konut istisnası uygulamasından yararlanabilmek için getirilen şartlar ise dikkat çekmektedir. Zira vergi hukukundaki genel kural gereği bir istisna düzenlendiğinde, bu istisnadan ayrı tutulan kişilerin neden ayrı tutulduğu da anayasal açıdan önem kazanmaya başlar. Kanun önünde eşitlik ilkesi (Anayasa m.10) ve vergilemede eşitlik prensibi (Anayasa m.73) nedeniyle, vergilendirme rejimlerinde ayrı tutulan kişilerin meşru ve haklı neden çerçevesinde genel uygulamanın dışında tutulması gerekir. Bu kapsam çerçevesinden bakıldığında konut istisnasının geçirdiği değişim aşamaları ve bugün geldiği noktada yapılan ayırımın amacından saptığı, meşru gerekçesini kaybettiği göze çarpmaktadır. Zira önceleri sadece ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri istisna kapsamının dışında iken, son düzenlemelerle birlikte diğer gelir türlerini elde eden kişilerin de konut istisnasından yararlanma şartları

daraltılmıştır. Dolayısıyla kanun koyucunun söz konusu istisnaya tamamen farklı bir bakış açısı ile yaklaşmaya başladığı dikkat çektiğinden, istisnanın bugünkü durumunun anayasal açıdan yeniden gözden geçirilmesinde fayda görülmektedir. Bu çalışmada söz konusu konut istisnanın yürürlükteki halini alıncaya kadar geçirdiği aşamalar tespit edilebildiği kadarı ile incelenerek, anayasal mali güç prensibi çerçevesinde arkasındaki gerekçelerin günümüzde halen geçerli bir “haklı neden” olarak kabul edilip edilemeyeceği analiz edilmeye çalışılmaktadır.

## 1- MALİ GÜÇ İLKESİNİN TEMELLERİ

Anayasa'nın<sup>1</sup> 10. maddesinin ilk fıkrasında herkesin “...dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit” olduğu; 73. maddesinin ilk fıkrasında ise herkesin “... kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü” olduğu düzenleme altına alınmıştır. Bu iki maddenin birlikte okunması durumunda<sup>2</sup>, vergi yasalarının uygulanmasında eşitliğin sağlanması esas olmalıdır ve vergide eşitliğin sağlanması ise ancak mali gücün doğru uygulanması ile mümkündür<sup>3</sup>. Eşit mali güce sahip kişiler aynı vergilendirme rejimine tabi tutulmalıdır. Farklı mali güce sahip kişiler ise farklı vergilendirme rejimlerine tabi tutulabilir<sup>4</sup>. Kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdiri yasama organına bırakılmıştır. Dolayısıyla vergilendirmede eşitliği sağlayacak olan merci yasama organıdır<sup>5</sup>. Yasama organı bu ilke uyarınca vergi koyar ve kamu yararını dik-

<sup>1</sup> 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (www.mevzuat.gov.tr). RG. 17863/09.11.1982, (Mükerrer). Erişim tarihi: 18 Nisan 2021.

<sup>2</sup> Anayasa Mahkemesi kararlarına bakıldığında “... vergiye ilişkin düzenlemelerde eşitlik ilkesi ile birlikte genellik ve adalet ilkelerinin Anayasa'nın 73. maddesinden yola çıkılarak yorumlanmasının daha yerinde bir yaklaşım olduğu görüşü önem kazanmaktadır.”. Şahnaz GEREK ve Ali Rıza AYDIN. *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*. Seçkin Yayınevi. Ankara. 2005. s.104.

<sup>3</sup> S. Ateş OKTAR. *Vergi Hukuku*. Türkmen Kitabevi. 15.b.. İstanbul. 2020. s.33.

<sup>4</sup> Leyla ATEŞ. *Vergilendirmede Eşitlik*. Derin Yayınları. İstanbul. 2006. s.91-92.

<sup>5</sup> Özgür BİYAN. *Vergi Hukuku*. Dora Yayınları. 2.b.. Bursa. 2020. s.37.

kate olarak farklı amaçlarla ve gerekçeler çerçevesinde vergilendirmeyi düzenler<sup>6</sup>. Anayasa Mahkemesine göre<sup>7</sup> mali güç ilkesi her yerde ve herkese uygulanmalı<sup>8</sup> ve yükümlülerin mali güçleri ile getirilen mali yükümlülük arasında ilişki kurulmalıdır<sup>9</sup>.

Vergide eşitlik ve dolayısıyla adaletin sağlanmasına yönelik bu ilkenin istisnası ise "haklı neden"dir. Bir diğer ifadeyle eşit mali güce sahip olmalarına rağmen kişilerin farklı vergi rejimine tabi olması ancak haklı bir neden ile mümkündür. Haklı neden ise kamu yararı ile meşrulaşır. Dolayısıyla vergilendirmede kamu yararına dayanan bir haklı neden olması durumunda eşitlik ilkesinden sapmalar mümkün görülebilir<sup>10</sup>. Haklı neden meşru bir amaca dayanmadığında ve gerçekleştirilmek istenen amaç ile kullanılan araçlar arasında mantıklı ilişki kurulamamışsa, eşitlik de sağlanamamış olur<sup>11</sup>. Bu kapsamda kanunlarda bir istisna için "miktar" belirlenmesi kamu yararına ise eşitliğin bozulduğundan bahsedilemez<sup>12</sup>. Ekonomik, mali ve hukuki yapısı farklı olanlar farklı oranlarda vergilendirilebilir<sup>13</sup>.

Öte yandan haklı nedeni oluşturan kamu yararının tanımlanması ve içeriğinin doldurulması da kolay değildir. Söz konusu kavramın zaman içinde farklı şekillerde yorumlanmaya müsait<sup>14</sup> olduğu kabul edilmelidir. Bu durumda geçmişte kamu yararı olarak kabul edilen bir yaklaşım, günümüzde önemini yitirmiş sayılabilir. Nitekim

kamu yararının özellikleri arasında sınırlarının kesin olarak çizilmesinin doğru olmaması, toplumun gelişimine göre yorumlanması ve durağan bir anlama sahip olmaması<sup>15</sup> yer almaktadır. Bu açıdan bakıldığında konut istisnasının arkasındaki haklı nedenin de bugün geçerliliğinin korunup korunmadığının ortaya çıkarılmasında fayda görülmektedir. Dolayısıyla şu soruyu sormak mümkündür: Her yıl düzenli olarak güncellenerek uygulanan konut istisnası miktarından yararlanma şartlarının spesifik hale getirilmesi ve daraltılması "kamu yararına" mıdır? Cevabı aramadan evvel, istisnanın gelişimini incelemek yerinde olacaktır.

## 2- GAYRİMENKULLERDE "KONUT" İSTİSNASININ KRONOLOJİK EVRİMİ

### 2.1- Tarihi Bakış Açısı: 5421 Sayılı Kanun'da İstisnanın Sınırlandırılmasındaki İlk Amaç

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu öncesinde uygulanmış olan mülga 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda<sup>16</sup> yer alan düzenlemelere kadar geri gitmek istisnadaki değişimleri görmek açısından yerinde olacaktır. Söz konusu mülga düzenleme tasarısı olarak ilk teklif edildiği zaman söz konusu istisnanın hali şu şekilde oluşturulmuştur:

*"Gayrimenkullerin kiralanmasından elde edilen ve bir takvim yılında yekûnen 1.800 lirayı aşmayan kiralar Gelir Vergisinden müstesnadır"*<sup>17</sup>.

<sup>6</sup> Anayasa Mahkemesi. E.89/6 sayılı kararı. GEREK ve AYDIN. a.g.e. s.50.

<sup>7</sup> Kararlar için bkz. GEREK ve AYDIN. a.g.e. s.50.

<sup>8</sup> Anayasa Mahkemesi. E.65/25 sayılı kararı.

<sup>9</sup> Anayasa Mahkemesi. E.71/19 sayılı kararı.

<sup>10</sup> ATEŞ. a.g.e. s.124.

<sup>11</sup> Billur YALTI. *Vergi Yükümlüsünü Hakları*. Beta Yayınevi. Eylül 2006. İstanbul. s.185.

<sup>12</sup> Anayasa Mahkemesi. E.86/5 sayılı kararı. GEREK ve AYDIN. a.g.e. s.96.

<sup>13</sup> Anayasa Mahkemesi. E.94/85. E.94/84. E.94/91 sayılı kararları. GEREK ve AYDIN. a.g.e. s.101.

<sup>14</sup> Fatih SARAÇOĞLU. *Anayasa Mahkemesinin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı*. Seçkin Yayınevi. 2014. s.21.

<sup>15</sup> SARAÇOĞLU. a.g.e. s.25.

<sup>16</sup> 5421 Sayılı (Mülga) Gelir Vergisi Kanunu. (www.resmigazete.gov.tr). RG. 7228/09.06.1949. Erişim tarihi: 22 Nisan 2021.

<sup>17</sup> İlgili düzenleme söz konusu Kanun'da 24. madde olarak düzenlenmişti. Bkz. Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu. S.Sayı:147. 25.04.1947. s.73. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018078ss0147.pdf>). Erişim tarihi: 20 Nisan 2021.

Komisyonunda ise bu madde üzerinde şu gerekçe ile değişiklikler ve ilaveler yapıldığı görülmektedir: “Hükümet teklifinde 1 800 lira olan gayrimenkul irat istisna haddi, **sırf bu yüzden mükellefiyete girecek ve kanunun formalitelerine katılmak mecburiyetinde kalacak olan küçük emlak sahiplerinin sayısını geniş tutmamak bakımından az görülmüş ve bu had 2.500 liraya çıkarılmıştır. Ayrıca 2 500 lirayı aşması hasebiyle vergi mevzuuna giren iratlar üzerinden birdenbire yüksek seviyede vergi alınmamasını temin için de toplamı 10 000 lirayı aşmayan iratların 2 500 lirası vergiden istisna edilmiştir**”<sup>18</sup>. Yapılan öneriler sonrasında ilgili madde “Sermaye İratlarında İstisnalar” kısmında 22. maddede “Gayrimenkul ve Haklar” başlığı altında aşağıdaki şekilde revize edilmiş ve yasalaşmıştır.

*“Gayrimenkullerin ve hakların kiralanmasından elde edilen ve bir takvim yılında toplamı 2 500 lirayı aşmayan kiralarla bir takvim yılı içinde toplamı 10 000 lirayı aşmayan kiralardan 2 500 lirası gelir vergisinden müstesnadır.*

*Bu istisnanın Vergi Usul Kanununa göre defter tutmak mecburiyetinde olan gelir vergisi mükellefleri ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olan kimselerin iratlarına şümulü yoktur”.*

Fark edileceği üzere komisyonun değişikliği sonrası kabul olunan ilk düzenlemede istisna farklı şekilde uygulanmış, diğer yandan “defter tutmak mecburiyetinde olan gelir vergisi mükellefleri” ile “gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olan kimseler”in istisnadan yararlanması mümkün tutulmamıştır. Kanun yasalaşırken ikinci fıkrada yer alan bu iki özel düzenleme milletvekilleri arasında vergi adaleti açısından tartışılmıştır. Dönemin tutanaklarına bakıldığında bazı milletvekilleri konut üretiminin teşvik edilmesi gerekçesiyle defter tutmak mecburiyetinde olan gelir vergisi mükelleflerinin de istisnadan yararlanmasını talep etmiş<sup>19</sup>, ancak geri adım atılmamıştır<sup>20</sup>. Özellikle geri adım atılmamasında aile reisi beyan sisteminin olması, o zamanki bina vergisinin gelir vergisinden mahsup edilebilme imkânı ve böylece sanılanın aksine daha az gelir vergisi

<sup>18</sup> Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu. s.58.

<sup>19</sup> O dönem Trabzon Milletvekili Alı Rıza Işıl mesken üretiminin teşvik edilmesini gerekçe göstererek, “Şimdi bu maddenin bünyesinde on bin liraya kadar gayrimenkul iradı olan mükellefin 2 500 lirasını istisna ediyor ve bunu defter tutmaya tâbi olmayan mükelleflere hasrediyoruz. Halbuki defter tutup da umumi geliri daha az olanlara teşmil etmiyoruz. Bu doğru değildir ve bunu yaparken, bütün vatandaşlara aynı hakkı vermek icabeder. Kanaatimce kanunun ruhuna aykırı düşüyor. ... Gelir Vergisi prensipine aykırıdır. ... Bu itibarla kendi şahsi kanaatim, hiç olmazsa işletme sermayesine dâhil olmayan gayrimenkul iradı ayrı beyanname ile vergiye tâbi tutulsun. Bu arada da 10 bin liralık hat diğer mükellefler hakkında da kabul edilsin. Yüksek Meclisten istirhamım budur. Bunun için de bir takrir takdim ediyorum, kabulünü rica ederim.” şeklindeki önerisi ile dikkat çekmektedir. Bkz. Türkiye Büyük Millet Meclisi. 8. Dönem 18. Cilt 67. Birleşim - Sayfa 223. Söz konusu metinlere ulaşmak için bkz. ([https://www.tbmm.gov.tr/kutuphane/tutanak\\_sorgu.html](https://www.tbmm.gov.tr/kutuphane/tutanak_sorgu.html)). Erişim tarihi: 21 Nisan 2021.

<sup>20</sup> Geçici Komisyon Başkanı Münir Birsell şöyle cevap vermiştir: “Efendim, defter tutma mecburiyeti olan tüccarın bu defter tutma mükellefiyetini kaldıracı bir şey olur. En az geçim indirimi, gayrimenkulün vergisi, sigortası, tamiri gibi masraflarını da buna sokarsak ne olacak? Tüccar, beyanname veren tüccar zaten bu indirmeyi yapacaktır, O defterinde bunun muhasebesini yapacaktır. Bunun ve inşaatına müessir olacağını mütalâa etmek mümkün değildir. Bu itibarla bunları alıp umumi masraflara sokmanın ve buna teşmil etmenin yeri olmadığına kaniyim”. Bkz. Türkiye Büyük Millet Meclisi. 8. Dönem 18. Cilt 67. Birleşim - Sayfa 223. Söz konusu metinlere ulaşmak için bkz. ([https://www.tbmm.gov.tr/kutuphane/tutanak\\_sorgu.html](https://www.tbmm.gov.tr/kutuphane/tutanak_sorgu.html)). Erişim tarihi: 21 Nisan 2021.

çıkacağı, en az geçim indiriminin var olması gibi gerekçeler öne sürülmüştür<sup>21</sup>.

## 2.2- Bir Sonraki Kanuna Revize Aktarım: 193 Sayılı Kanun'daki Değişiklikler

193 sayılı halen yürürlükte olan Gelir Vergisi Kanunu'nun<sup>22</sup> (GVK) genel gerekçesine bakıldığında ise yukarıdaki mülga kanundaki bazı düzenlemelerin değiştirildiği anlaşılmaktadır. Yapılan değişikliklerle ilgili olarak konut istisnası ile ilgili madde açıklamalarında şu gerekçeye yer verilmiştir<sup>23</sup>: "*Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iratlarının 2.500 liralık kısmının istisnasına taallûk eden 22 inci maddesinin son fıkrası hükmü hem maksada uygun değildir hem de gayri adil neticeler tevhit etmektedir.*

*Filhakika, bu istisna hükmü, yılda 2.500 lira civarında kira sağlayan birçoğu okur yazar olmayan bir kısım vatandaşların, masrafların ve diğer indirimlerin tenzilinden sonra üzerinden vergi ödenmesi pek az ihtimal dahilinde bulunan bu mahdut gelirleri sebebiyle vergi kanunlarının mecburiyetlerinden vareste tutulması böylece hem kendilerinin hem de idarenin fuzulen işgal edilmesinin önlenmesi maksadıyla kanunda yer almıştır. Bir kimsenin eğer yıllık beyanname ile*

*bildirilecek bir geliri mevcutsa yukarıdaki mucip sebeplere muamele yapılması doğru olmaz. Tadilatla bu mahzur giderilmelidir.*

193 sayılı GVK'nın yürürlüğe girmesi ile beraber kanun koyucunun söz konusu istisnada önemli değişiklikler yaptığı fark edilmektedir. Eski düzenlemenin ikinci fıkrası amaca uygun olmadığı ve adil netice vermediğinden dolayı değiştirilmiştir. Kanun koyucu "*Vergi Usul Kanununa göre defter tutmak mecburiyetinde olan gelir vergisi mükellefleri*" ifadesi yerine "*Ticari, zirai veya meslekî kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar*" ifadesini daha doğru görmüştür. Böylece madde şu şekli ile kanunlaşmıştır:

*"Gayrimenkullerin ve hakların kiralanmasından elde edilen ve bir takvim yılında toplamı 2 500 lirayı aşmayan kiralarla bir takvim yılı içinde toplamı 10 000 lirayı aşmayan kiralaların 2 500 lirası Gelir Vergisinden müstesnadır.*

*Ticari, zirai veya meslekî kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanmazlar."*

Kanun koyucunun söz konusu istisna ile ilgili değişiklikleri sonraki yıllarda da devam etmiştir.

<sup>21</sup> Geçici Komisyon Başkanı Münir Birsel'in tartışmaların devamında yer alan ifadeleri de aslında ilgili düzenlemenin gerekçelerini ortaya çıkarması açısından önemlidir: "...ikinci fıkranın kaldırılmasını teklif eden arkadaşların istinat ettikleri esbabı mucibe, tüccarlar hakkında da aynı muameleyi tatbik etmek şeklinde .... Halbuki, ikinci fıkra ... bir aile reisinin karısının ve evlâtlarının malı için de birlikte vereceği beyannamedeki matrahtan yalnız 2 500 lirayı indirilmeyi istilzam eder. Eğer bunu kaldırırsanız bir aile içinde gayrimenkul iradı, efradı aile miktarına göre, her biri için 2 500 lira inecektir. ... ikincisi, (bu istisna) ... küçük irat sahiplerini himayeye mâtûf bir iştir. Bir taciri işletmeye malik ve bir beyanname verenler için bu yolda muafiyet verilmesini Komisyon uygun mütalaa etmemektedir. ... Kaldı ki ikinci fıkrayı kaldırırsak, Komisyon ağır neticeler veren yani her aile efradı için iki bin beş yüz lira indirmek gibi bir netice de vücuda gelecektir. Bunu doğru bulmayacağınızı sanıyorum". Bkz. Türkiye Büyük Millet Meclisi. 8. Dönem 18. Cilt 67. Birleşim - Sayfa 226-227. Söz konusu metinlere ulaşmak için bkz. ([https://www.tbmm.gov.tr/kutuphane/tutanak\\_sorgu.html](https://www.tbmm.gov.tr/kutuphane/tutanak_sorgu.html)). Erişim tarihi: 21 Nisan 2021.

<sup>22</sup> 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. ([www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)). RG. 10700/06.01.1961. Erişim tarihi: 13 Nisan 2021.

<sup>23</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı. *193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi ve Kanun Tasarısı*. (Maliye Bakanlığı tarafından 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun bazı maddelerini değiştiren 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının, Milli Birlik Komitesine gönderilen gerekçe metni.). s.194. ([https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt\\_1\\_193\\_sayili\\_kanun.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf)). Erişim tarihi: 26.03.2021. O dönem söz konusu tasarıda düzenlenen madde şu şekilde idi: "*Sermaye iratlarında istisnalar, Gayrimenkuller ve haklarda, Madde 21—Gayrimenkullerin ve hakların kiralanmasından elde edilen ve bir takvim yılında toplamı 2 500 lirayı aşmayan kiralarla bir takvim yılı içinde toplamı 10 000 lirayı aşmayan kiralaların 2 500 lirası Gelir Vergisinden müstesnadır. Ticari, zirai veya meslekî kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanmazlar*". Bkz. aynı yayın. s.214.

Kanun yürürlüğe girdikten iki yıl sonra 202 sayılı Kanun<sup>24</sup> ile *“Gayrimenkul sermaye iratlarında, bir takvim yılı içinde elde edilen toplamı 5 000 lirayı aşmayan gayrisâfi hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır. Elde edilen gayrisâfi hasılatın yıllık toplamının 5 000 lirayı aşması halinde tamamı vergiye tabi tutulur”* şeklinde istisna rakamında güncelleme yapılmıştır. Ancak değişiklik bununla sınırlı değildir. İlgili madde de hem *“haklar”* ifadesi kanundan çıkartılmış, hem de *“istisnayı geçen hasılatın tamamı vergiye tabi”* tutulmaya başlanmıştır.

1980 yılına gelindiğinde 2361 sayılı Kanun<sup>25</sup> ile *“Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 120 000 lirayı aşmayan gayri safi hâsılatın 40 000 lirası Gelir Vergisinden müstesnadır. Elde edilen gayri safi hâsılatın 120 000 lirayı aşması halinde tamamı vergiye tabi tutulur”* şeklinde istisna miktarında yine bir güncelleme yapılmıştır. Ancak aynı zamanda istisnanın kapsamı ilk kez *“binaların mesken olarak”* kiraya verilmesi ile daha da sınırlandırılmıştır. Maddenin lafzından kanun koyucunun artık sadece *“mesken”* olarak kiraya

verilen taşınmazlardan elde edilen gelirler için belirli bir istisna haddi belirlediği net olarak anlaşılmaktadır. Sonraki yıllarda istisna rakamının güncellenmesine yönelik kanuni düzenlemeler devam etmiştir. 2574 sayılı Kanun<sup>26</sup> ile *“Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın 40 000 lirası Gelir Vergisinden müstesnadır”* şeklinde düzenleme yapılmıştır. Hemen sonra 2772 sayılı Kanun<sup>27</sup> ile istisna maddesinin ilk fıkrasında değişiklik yapılarak aşağıdaki şekilde düzenleme yapılmıştır. Böylece *“istisnayı geçen hasılatın tamamının vergiye tabi tutulma”*sından vazgeçilmiştir.

*“Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın 120 000 lirası Gelir Vergisinden müstesnadır.”*

İlerleyen yıllarda konut istisnası ile ilgili yapılan bir diğer önemli değişiklik ise 4369 sayılı Kanun<sup>28</sup> ile gerçekleştirilmiştir. Bu kanun aracılığıyla yapılan değişiklik ile gayrimenkul sermaye iradının istisna haddinin üzerinde olması durumunda beyan edilmemesi ya da eksik beyan edilmesi durumunda istisnadan yararlanılamayacağı hüküm altına alınmıştır<sup>28</sup>. Bir diğer ifadeyle za-

<sup>24</sup> 31/12/1960 Tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi ve Bir Kısmı Hükümlerinin Kaldırılması Hakkında Kanun (Madde 13). (www.resmigazete.gov.tr). RG. 11343/28.02.1963. Erişim tarihi: 20 Nisan 2021.

<sup>25</sup> 31/12/1980 Gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (Madde 15). (www.resmigazete.gov.tr). RG. 17203/27.12.1980. Erişim tarihi: 20 Nisan 2021.

<sup>26</sup> 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (Madde 3). (www.resmigazete.gov.tr). RG. 17565/05.01.1982. Erişim tarihi: 20 Nisan 2021.

<sup>27</sup> 31.12.1960 Gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması ile 1598 Sayılı Malî Denge Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun. (www.resmigazete.gov.tr). RG. 17915/31.12.1982. Erişim tarihi: 21 Nisan 2021.

<sup>28</sup> İlgili kanun madde 27. (www.resmigazete.gov.tr). Bkz. RG. 23417/29.07.1998 (Mükerrer). Erişim tarihi: 18 Nisan 2021.

<sup>29</sup> Madde gerekçesi aynen şöyledir: *“Mevcut düzenlemede, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen hasılatın belirli bir kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnadan, gelirini zamanında ve tam olarak beyan edenlerle birlikte, binalarını kiraya verip istisna haddi üzerinde hasılat elde ettiği halde elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradını zamanında ve tam olarak beyan etmeyenler de yararlanmaktadırlar. Maddede yapılan değişiklik, gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin tam olarak ve zamanında beyan edilmelerini teşvik etmek amacıyla yöneliktir. Bu amaçla, istisna tutarı üstünde hasılat elde edenlerin gelirlerini beyan etmemeleri veya eksik beyan etmeleri durumunda bu mükelleflerin istisnadan yararlanmaları engellenmektedir. Böylece binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin zamanında ve tam olarak beyan edilmemesinin maliyeti artırılmaktadır. Diğer bir anlatımla bir binanın mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen hasılatın o yıl için uygulanabilecek istisna tutarını aşması ve bu kiralama işleminden elde edilen gelirin zamanında beyan edilmediğinin tespiti halinde, vergiye tabi gelirin hesabında istisna tutarı dikkate alınmayacaktır. Maddede yapılan bir diğer bir değişiklik ile istisna tutarı günün ekonomik koşullarına uygun hale getirilerek 120 milyon liraya çıkarılmıştır”*. Bkz. 4369 Sayılı Kanun Genel Gerekçesi. <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>. s.24-25 Erişim tarihi: 23 Nisan 2021.

manında ya da eksik beyanname verilmesi durumunda kişiler artık bu ayrıcalıktan yararlanamayacak hale getirilmiştir. Zamanında beyanname vermek veya eksik beyanda bulunmamak ifadesi akla Vergi Usul Kanunu'nda<sup>30</sup> yer alan vergi ziyai kabahatini hatırlatmaktadır<sup>31</sup>. Dolayısıyla vergi ziyasına neden olan bir gayrimenkul sermaye iradı sahibi istisnadan da yararlanamayacaktır, demek yanlış olmayacaktır. Yapılan değişiklik ile maddenin ilk fıkrası şu hale gelmiştir:

*"Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 240.000.000 lirası gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz".*

Uzun yıllar bu şekilde uygulanan ilgili maddede son değişiklik ise 6322 sayılı Kanun<sup>32</sup> ile gerçekleşmiştir. Söz konusu Kanun'un madde gerekçesinde "... Düzenlemeyle, belirli bir tutarın üzerinde ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenlerin, ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle beyanname verenler gibi söz konusu istisnadan yararlanması imkânı kaldırılmaktadır. Söz konusu tutarın tespitinde maddede sayılan kazanç ve iratların, ayrı ayrı veya birlikte elde edilmesine bakılmaksızın brüt tutarlarının toplamı dikkate alınacaktır. Vergilemede adalet ilkesi kapsamında, yüksek tutarlarda ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenlerin ayrıca böyle bir istisnadan yararlanması engellenmekte, istisnanın nispeten

*düşük gelirlili olanların mesken kira gelirlerine uygulanması sağlanmaktadır"* ifadelerine yer verilerek ilgili maddenin ikinci fıkrası yeniden düzenlenmiştir:

Böylece ikinci fıkra, "*gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar*" ibaresi<sup>33</sup>, 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen hasıllata uygulanmak üzere 6322 Sayılı Kanun ile kaldırılarak madde yeni haline büründürülmüştür. Kanun koyucunun gerekçesini adalet vurgusu üzerinden "yüksek tutarlara elde edilen gelirlere" bağlaması artık farklı bir bakış açısına sahip olduğunu da göstermektedir. Buradaki bakış açısı mali güçtür. Burada belirlenen rakamları aşan kişilerin hangi gelir unsurunu elde ederse etsin, belirli bir mali güce (Gelir Vergisi Tarifelerinin ücretliler için geçerli olan 3.dilimdeki rakamı) sahip oldukları kabul edilmiştir ve artık istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Dolayısıyla 193 Sayılı GVK'nın "*Muaflık ve İstisnalar*" başlıklı ikinci kısmının, "*Sermaye İratlarında İstisnalar*" alt başlıklı beşinci bölümünde yer alan "*Gayrimenkuller ve Haklarda*" başlıklı<sup>34</sup> 21. maddesinin son hali şu şekilde uygulanagelmektedir:

*"Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın (2021 yılı için) 7.000<sup>35</sup> lirası gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.*

*Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden,*

<sup>30</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (www.resmigazete.gov.tr). RG. 10703/10.01.1961. Erişim tarihi: 19 Nisan 2021.

<sup>31</sup> VUK. m.341. "*Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder*".

<sup>32</sup> Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Madde 5). (www.resmigazete.gov.tr). RG. 28324/15.06.2012. Erişim tarihi: 22 Nisan 2021.

<sup>33</sup> Söz konusu ibarenin anayasaya aykırı olduğu hakkında bkz. Bumin DOĞRUSÖZ. "*Kira Gelirlerinde İstisna*". Referans Gazetesi. 09.03.2009. (http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber\_oku.php?haber\_id=4011). Erişim tarihi: 04 Nisan 2021.

<sup>34</sup> Her ne kadar halen başlıkta "haklar" ifadesi geçse de bugün itibarıyla ilgili maddede haklara ilişkin bir istisna düzenleme yer almamaktadır.

<sup>35</sup> 313 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. (www.gib.gov.tr). RG. 31349 (Mükerrer)/29.12.2020. Erişim tarihi: 20 Nisan 2021.

*beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradi, gayrimenkul sermaye iradi ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar.”*

### **3- MEVCUT DURUMUN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Çalışmanın önceki bölümlerinde ifade edilme çalışıldığı üzere maddenin geçirdiği aşamalar ve kanun koyucunun gerekçeleri çerçevesinde, son derece yaygın olarak kullanılan<sup>36</sup> konut istisnası, zaman içinde oldukça sınırlı bir mükellef grubu tarafından kullanılabilir hale gelmiştir. İstisnanın önceki dönemlerinde gerçek usulde vergilendirilen mükellefler denilince akla gelen ticari, zirai veya mesleki kazanç sahipleri kayıtsız şartsız bu istisnadan yararlanamazken, en son değişikliklerle diğer gelirleri elde edenler de bir “parasal miktar” çerçevesinde değerlendirilmeye başlanmıştır.

Ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin konut istisnasından ayrık tutulmasının sebebi çalışmanın önceki bölümlerinde ifade edilmeye çalışıldığı üzere konut yapımını teşvik etmekle beraber, sosyal ve idari sebeplerdir<sup>37</sup>. Örneğin kanundaki formalitelere küçük emlak sahiplerinin katlanmamasını sağlamak, düşük gelir sahiplerini daha az vergilendirmek gibi. Konut üretiminin teşvikini sağlamak belki 1950’li yıllarda haklı neden olarak savunulabilirse de bugün itibarıyla bunun geçerli olacağını söylemek ve istisnanın buna hizmet ettiğini iddia etmek kolay olmasa gerekir. Konut istisnası sayesinde

konut üretimi artmaktadır gibi bir yaklaşımın en azından bugünün konut fiyatları ile istisna rakam arasındaki fark da dikkate alındığında akla makul görünmeyecektir. Öte yandan bir zamanlar uygulanan aile reisi beyan sistemi, bina vergisinin gelir vergisinden mahsup edilmesi<sup>38</sup>, en az geçim indirimi gibi uygulamalar ise bugünkü sistemde yer almamaktadır. Dolayısıyla günümüzde geçerli olacağını kabul edeceğimiz tek gerekçe “*düşük gelir sahiplerini daha az vergilendirmek*”tir. O da anlaşılacağı üzere zaten mali güç ilkesinin gerektirdiği bir durumdur.

Ticari, zirai ya da mesleki kazanç sahiplerinin istisnadan yararlandırılmamasının arkasında yıllık beyanname vermeleri ve muhasebe sistemlerine sahip olmaları şeklinde gerekçe de kanaatimizce geçerli kabul edilemez. Söz konusu mükellefler gayrimenkullerini aktifte ya da envantere kayıt ettiklerinde zaten gayrimenkulleri işletmelerine dahil etmekte ve gayrimenkulleri ile ilgili yapmış oldukları işlemler muhasebe ve vergi sistemlerine dahil edilmektedir. Oysa bu kazançlarla ilişkili olmayan ve salt gayrimenkul sermaye iradi sınıfındaki gelirlerinin, ticari, zirai ve mesleki kazanç kapsamında oldukları için farklı değerlendirilmeleri gerektiğine dair gerekçeler günümüzde mali güç ilkesi açısından yersiz olmaktadır. Hatta dönemin tartışmalarında ifade edildiği üzere, düşük gelir sahibi olan ticari, zirai ya da mesleki kazanç sahipleri de olabilir. O zaman biri ticari kazanç sahibi diğeri gayrimenkul sermaye iradi sahibi iki kişi aynı miktarda kazanç elde ettiklerinde, diğerinin farklı kategoride değerlendirilmesinin ve istisnadan yararlandırılmamasının gerekçesi kanaatimizce meşruluğunu kaybetmiştir. Ticari, zirai ya da mesleki kazanç

<sup>36</sup> Gelir İdaresine göre 2021 yılı Mart ayı itibarıyla gayrimenkul sermaye iradi faal mükellef sayısı 2.136.940 kişidir. ([https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/AIGMS/2021/TABLO\\_5.xls.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2021/TABLO_5.xls.htm)). Erişim tarihi: 21 Nisan 2021.

<sup>37</sup> ATEŞ. a.g.e. s.135; Tamer BUDAK. *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*. XII Levha Yayınları. 2010. İstanbul. s.211.

<sup>38</sup> Mükelleflerin günümüzde bu tür mali yükümlülükleri gayrimenkul sermaye iratlarından “gider” olarak düşmesi mümkündür (GVK m. 74).



elde eden mükellefi adeta cezalandıran bir konuma dönüşen bu uygulamanın anayasa açıdan mali güce hizmet etmediği açıktır. Kaldı ki doktrinde de ifade edildiği üzere ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerine yönelik istisna kısıtlaması gelirin miktarına değil "kiracının kimliğine" odaklandığından<sup>39</sup> mali güç ilkesine açıkça hizmet etmemektedir.

Diğer yandan bir an için bu görüşün haklı bulunmaması durumunda o zaman akla ikinci soru gelmektedir. Muhasebe sistemi olan, defter tutan ve beyanname veren ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri, sırf bu özellikleri nedeniyle istisnadan yararlanamazken, ne olmuştur da bu özelliklere sahip olmayan ücretli, menkul sermaye iradı sahibi ya da gayrimenkul sermaye iradı sahibi için de istisnadan yararlanılması hususunda sınırlandırılma getirilmiştir. Neden ticari, zirai ve mesleki kazançlar dışında gelir elde edenlerde bir miktar belirlenmesi yoluna gidilmiştir. Çünkü kanun koyucu da mali güç ilkesi açısından olaya yaklaşarak, gelir vergisi tarifesinin ücretliler için geçerli olan 3.dilimdeki rakamı mali güç göstergesi kabul etmiş ve bu rakam üzerindeki istisnadan kapısını kapatmıştır. Bir başka ifadeyle "düşük gelir sahiplerini daha az vergilendirmek" istemiştir. O zaman yapılması gereken tüm kazanç ve iratlar için aynı yaklaşım üzerinden düzenleme yapmak olmalıdır. O nedenle önerimiz ilgili maddenin ikinci fıkrasının aşağıdaki şekilde revize edilmesidir:

*"İstisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği (bütün) kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar."*

## SONUÇ

Gayrimenkul sermaye iratlarında sıklıkla kullanılan ve oldukça geniş bir kitleyi ilgilendiren konut istisnası uygulamasından ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri ile bu gelirler dışında diğer gelirleri elde eden ve elde ettikleri gelirlerinin toplamı gelir vergisi tarifesinin ücretliler için geçerli olan 3.dilimdeki rakamı aşanlar yararlanmamaktadır. Geçmişten günümüze söz konusu istisnadan geçirdiği değişiklik aşamaları ve istisna uygulamasının nedenleri dikkate alındığında, günümüzde haklı nedene dayanarak bir ayrıma dayanmadığı ve bu nedenle mali güç ilkesine uygun olmadığı fark edilmektedir. Dolayısıyla söz konusu istisnadan sadece mali güce odaklanması ve gelir unsurları arasında fark gözetmeksizin elde edilen kazanç ve iratların toplamı gelir vergisi tarifesinin ücretliler için geçerli olan 3.dilimdeki rakamı aşanların istisnadan yararlanmaması şeklinde revize edilmesi daha adil bir sonuç doğuracaktır.

## KAYNAKÇA

- ATEŞ, L. (2006). Vergilendirmede Eşitlik. Derin Yayınları. İstanbul.
- BİYAN, Ö. (2020). Vergi Hukuku. Dora Yayınları. 2.b.. Bursa.
- BUDAK, T. (2010). Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç. XII Levha Yayınları. İstanbul.
- DOĞRUSÖZ, B. (2009). "Kira Gelirlerinde İstisna". Referans Gazetesi. 09.03.2009. ([http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber\\_oku.php?haber\\_id=4011](http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=4011)). Erişim tarihi: 04 Nisan 2021.
- GEREK, Ş. ve AYDIN, A.R. (2005). Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku. Seçkin Yayınevi. Ankara.

<sup>39</sup> Elif SONSUZÖZÜ. *Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi*. İstanbul Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi). 1997. s.134. aktaran BUDAK. a.g.e. s.211.

- OKTAR S.A. (2020). Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi. 15.b.. İstanbul.
- SARAÇOĞLU, F. (2014). Anayasa Mahkemesinin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı. Seçkin Yayınevi.
- YALTI, B. (2006). Vergi Yükümlüsünü Hakları. Beta Yayınevi. İstanbul.
- Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu. S.Sayı:147. 25.04.1947. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018078ss0147.pdf>). Erişim tarihi: 20 Nisan 2021.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. ([www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)). RG. 10700/06.01.1961. Erişim tarihi: 13 Nisan 2021.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi ve Kanun Tasarısı. (Maliye Bakanlığı tarafından 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun bazı maddelerini değiştiren 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının, Milli Birlik Komitesine gönderilen gerekçe metni). ([https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekceler/GVK/cilt\\_1\\_193\\_sayili\\_kanun.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekceler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf)). Erişim tarihi: 26 Mart 2021.
- 202 Sayılı 31/12/1960 Tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi ve Bir Kısmı Hükümlerinin Kaldırılması Hakkında Kanun. ([www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)). RG. 11343/28.02.1963. Erişim tarihi: 20 Nisan 2021.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. ([www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)). RG. 10703/10.01.1961. Erişim tarihi: 19 Nisan 2021.
- 2361 Sayılı 31/12/1980 Gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun. ([www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)). RG. 17203/27.12.1980. Erişim tarihi: 20 Nisan 2021.
- 2574 Sayılı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. ([www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)). RG. 17565/05.01.1982. Erişim tarihi: 20 Nisan 2021.
- 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). RG. 17863/09.11.1982. (Mükerrer). Erişim tarihi: 18 Nisan 2021.
- 2772 Sayılı 31.12.1960 Gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması ile 1598 Sayılı Malî Denge Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun. ([www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)). RG. 17915/31.12.1982. Erişim tarihi: 21 Nisan 2021.
- 4369 Sayılı Kanun Genel Gerekçesi. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>). Erişim tarihi: 23 Nisan 2021.
- 5421 Sayılı (Mülga) Gelir Vergisi Kanunu. ([www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)). RG. 7228/09.06.1949. Erişim tarihi: 22 Nisan 2021.
- 6322 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. ([www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)). RG. 28324/15.06.2012. Erişim tarihi: 22 Nisan 2021.
- 313 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)). RG. 31349 (Mükerrer)/29.12.2020. Erişim tarihi: 20 Nisan 2021.