

“HAYAT STANDARDI ESASI”NIN ANAYASAYA UYGUNLUĞU SORUNU

*Doç. Dr. Merih ÖDEN**
*Yrd. Doç. Dr. Mustafa AKKAYA***

Hayat standardı esası, 1982 yılında 2772 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenerek benimsenmiştir. Hayat standardı esası, Gelir Vergisi Kanuna ilişkin çeşitli kanunlarla da bir çok kez düzenlenmiştir. Bu kanun hükümleri, özellikle Anayasaya uygunluk yönünden sürekli olarak eleştirilip tartışılmış ve Anayasa Mahkemesinin kararlarına konu olmuştur. Hayat standardı esası, 4369 sayılı Kanunla 1.1.1999 gününden başlayarak yürürlükten kaldırılmışsa da, 4605 sayılı Kanunla 1.1.2000 gününden geçerli olmak üzere yeniden benimsenmiştir. Bu araştırmada, önce hayat standardı esasına ilişkin kanunî düzenlemeler tarihsel gelişim içinde genel çizgileriyle gözden geçirilecek, sonra bu esasın Anayasaya uygunluğu Anayasa Mahkemesinin kararları ışığında çeşitli yönleriyle incelenecek, son olarak da genel bir değerlendirme yapılarak 4605 sayılı Kanundaki hayat standardı esasının Anayasaya uygunluğu tartışılacaktır.

I. GENEL ÇİZGİLERİYLE HAYAT STANDARDI ESASINA İLİŞKİN KANUNİ DÜZENLEMELERİN GELİŞİMİ

Hayat standardı esası, ilk kez 31.12.1982 günlü 2772 sayılı Kanunla (m. 15) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 116. maddeyle benimsenmiştir. Mükerrer 116. maddenin 1. fıkrasında, gerçek usûlde gelir vergisine tâbi ticarî, ziraat ve meslekî kazanç sahibi yükümlülerin yıl sonunda beyan ettikleri gelirlerin (zarar beyan edilmesi hali dahil) hayat standardı esası gereğince temel ve ek gösterge miktarlarının uygulanmasıyla belirlenecek tutardan düşük olması halinde, vergi tarhına hayat standardı esasına göre saptanan tutardan 31. maddedeki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktarın esas alınması öngörülmüştür. Bu maddede, yükümlülerin

* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Anayasa Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

** Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

kendilerine, eşlerine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü buldukları diğer kişilere ait yıllık beyannameye toplanması zorunlu olmayan vergiye tâbi gelirleri bulunduğunu belgelendirmeleri halinde, bu esasa göre yapılan tarhiyatın Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltileceği, ayrıca 88. maddeye göre yapılacak zarar mahsubunun yalnızca bu madde gereğince saptanacak geliri aşan gelir kısmı için olanaklı olduğu belirtilmiştir. Yine mükerrer 116. maddede, Bakanlar Kuruluna hayat standardı esasına temel oluşturan tutarları beş katını aşmamak şartıyla her yıl % 25'ine kadar arttırma yetkisi tanınmıştır.¹

Hayat standardı esasının getiriliş nedenleri ve bu esasla güdülen amaçlar, madde gerekçesinde şöyle açıklanmıştır:

“Bu madde ile, Kanuna 2361 sayılı Kanunla eklenen ve gerçek usulde gelir vergisine tabi ticarî kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere getirilen peşin ödeme esası, bugüne kadar geçen süre içerisinde beklenen vergi emniyeti ve fiskal amacı yeterince sağlayamadığından, peşin ödemeye ilişkin hüküm yürürlükten kaldırılmış ve madde “hayat standardı esası” başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.

Bilindiği gibi, mevcut belge düzeninin tam olarak uygulanamadığı alanlarda gerçek gelire yaklaşmak amacıyla gelire servet ve gider ilişkisini düzenleyen müesseselere gelir vergisi sisteminde “otokontrol müesseseleri” veya “otokontrol araçları” denilmekte ve mevcut Gelir Vergisi Kanunu’umuzda bunlardan “ortalama kâr haddi ve asgarî gayri safi hâsılat esası”, “asgarî ziraî kazanç”, “gider” ve “servet beyanı” esasları yer almaktadır.

Bu madde ile, otokontrol araçlarına benzer bir müessese olarak “hayat standardı esası” adı altında yeni bir otokontrol aracı geliştirilmiştir. Geliştirilen bu yöntem gerçek usulde gelir vergisine tabi bulunan ticarî, ziraî ve meslekî kazanç sahiplerini kapsamaktadır. Söz konusu kişilerin, elde ettikleri gelirlerin asgarî ücret düzeyinin altında kalamayacağı varsayımına dayanan bu yöntem, hayat standardı göstergelerinin de nazara alınması suretiyle yaşam düzeyi, beyan edilen gelirin sağlayabileceğinin çok üstünde olan mükelleflerin gerçek gelirlerine vergi incelemeleri dışında da yaklaşılabilmesi imkânı sağlanmış olmaktadır.

¹ 2772 sayılı Kanun (m.21) 1.1.1983 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir (RG, 31.12.1982, Sayı 2. Mükerrer 17915). Ancak, Kanunun Geçici 6. maddesinde, mükerrer 116. madde hükmünün 1982 yılı kazançları için de uygulanması öngörülmüştür.

Şu kadar ki bu müessese geçmiş yıl zararlarının mahsubunu engellemediği gibi beyan dönemine ilişkin zararın da kaldırılması anlamını taşımamaktadır.”²

4.12.1985 günlü 3239 sayılı Kanunla (m. 68) Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 116. maddesindeki gösterge tutarları yükseltilmiş, hayat standardı esasına göre vergi tarhına esas alınacak gelirin gösterge tutarlarının altında olamayacağı öngörülmüş ve Bakanlar Kuruluna bu tutarları on katını aşmamak şartıyla ayrı ayrı veya topluca her yıl arttırabilme yetkisi tanınmıştır.³ 3239 sayılı Kanunla mükerrer 116. maddede yapılan bu değişikliğin iptali isteğiyle Anayasa Mahkemesine başvurulmuş; ancak Mahkeme, söz konusu hükmü Anayasa aykırı görmeyerek davayı reddetmiştir.⁴

3.12.1988 günlü 3505 sayılı Kanunla (m. 18) Gelir Vergisi Kanununa Geçici 32. madde eklenmiştir. Geçici 32. maddede, 1.1.1988 – 31.12.1997 tarihleri arasında mükerrer 116. maddenin 1. fıkrasındaki hayat standardı temel ve ek göstergelerinin dört kat arttırılarak dikkate alınması ve gerçek usûlde gelir vergisine tâbi ticarî ve serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde mükerrer 116. maddenin birinci, ikinci, üçüncü, dördüncü ve yedinci fıkraları yerine bu maddedeki hükümlerin uygulanması öngörülmüştür. Başka bir deyişle, Geçici 32. maddede yeniden düzenlenen hayat standardı esasıyla mükerrer 116. maddenin bazı hükümlerinin uygulanmasına devam edilirken bazı hükümleri bir süre askıya alınmıştır. Öte yandan, 3505 sayılı Kanunun 34/b maddesi ile mükerrer 116. maddenin 7. fıkrasındaki yükümlülerin kendilerine, eşlerine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü buldukları diğer kişilere ait olup yıllık beyannamede toplanması zorunlu olmayan vergiye tâbi gelirlerin belgelendirilmesi koşuluyla hayat standardı esasına göre yeniden vergilendirmesini önleyen hüküm yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece 1.1.1988 – 31.12.1997 tarihleri arasında uygulanacak hayat standardı esasında, ziraf kazançların bu esasın kapsamı dışında bırakıldığı; bazı gelirlerin hayat standardı esasına temel oluşturan göstergelere göre saptanan gelirden düşülmesine, dolayısıyla bu esas gereğince saptanan gelirle beyan edilen gelir arasındaki farkın diğer

² 2772 sayılı Kanuna ilişkin tasarrufların gerekçesi, Danışma Meclisinin 29.12.1982 günlü 36. Birleşim tutanağının sonuna ekli S. Sayısı: 276, s. 3-4, **DMTD**, Cilt 13. Aynı yönde, Danışma Meclisi Bütçe - Plan Komisyonu Raporu, S. Sayısı: 276, s. 6; Millî Güvenlik Konseyi Bütçe - Plan Komisyonu Raporu, Millî Güvenlik Konseyinin 31.12.1982 günlü 126. Birleşim tutanağının sonuna ekli S. Sayısı: 518, s. 6-7, **MGKTD**, Cilt 8.

³ 3239 sayılı Kanununun 144/5. maddesinde hayat standardı esasına ilişkin 68. maddenin de diğer bazı hükümlerle birlikte 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür (**RG**, 11.12.1985, Sayı 18955). Ancak anılan Kanunun Geçici 1/e maddesinde, değişik mükerrer 116. madde hükmünün 1985 yılında gerçek usûlde vergilendirilen yükümlüler hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir.

⁴ E. 1986/5, K. 1987/7, k.t. 19.3.1987, **AYMKD** Sayı 23, s. 133 -178.

gelirlerle açıklanmasının kabul edilmediği, ayrıca Bakanlar Kurulunun yeniden saptanan temel gösterge tutarları ile hayat standardı gösterge tutarlarını yarısına kadar indirmeye veya on katına kadar arttırmaya ve kazanç ve faaliyet konularıyla kalkınmada öncelikli yörelerde farklı miktarlar saptamaya yetkili kılındığı görülmektedir.⁵

Kanun koyucunun hayat standardı esasını, yalnızca mükerrer 116. maddede ihtiyaç duyulan değişiklikleri yaparak veya bu maddeyi yürürlükten kaldırıp Geçici 32. maddede on yıl süreyle uygulanmak üzere her yönüyle yeniden düzenlemek yerine, bir yandan mükerrer 116. maddeyi koruyup, diğer yandan "Geçici" 32. maddede bazı yönleriyle özel olarak düzenlemesinin nedenleri, 3505 sayılı Kanunun gerekçesinden anlaşılacaktır.⁶ Burada hayat standardı esasının sürekli tartışma konusu olması, buna karşılık mükerrer 116. maddenin 3239 sayılı Kanunla değişiklik geçirmeyen hükümlerinin Anayasanın Geçici 15/3. maddesinin kapsamında bulunması, yani bu hükümlerin Anayasaya aykırılığının ileri sürülebilmesi dikkate değer. Öte yandan Anayasa Mahkemesi, Gelir Vergisi Kanununa 3505 sayılı Kanunla eklenen Geçici 32. maddeyi Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir.⁷

Anayasa Mahkemesinin bu iptal kararından sonra, 15.12.1990 günlü 3689 sayılı Kanunla (m. 7) Gelir Vergisi Kanununa Geçici 35. madde

⁵ 3505 sayılı Kanun 3.12.1988 tarihinde kabul edilmişse de, bu Kanunla (m. 18) Gelir vergisi Kanununa eklenen Geçici 32. maddede düzenlenen hayat standardı esasının 1.1.1988 tarihinden başlayarak uygulanması öngörülmüştür (RG, 10.12.1988, Sayı 20015).

⁶ 3505 sayılı Kanuna ilişkin tasarınn genel gerekçesinde, "(g)etirilen değişikliklerle vergide verim, etkenlik, adalet ve vergi güvenlik ve denetimine ilişkin müessese ve kurallarda göze çarpan eksiklikler giderilmekte bunların sonucu olarak da vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde daha çok etkili olunması hedeflenmektedir" denilmiştir (TBMM'nin 17.11.1988 tarihli 27. Birleşim tutanağının sonuna ekli S. Sayısı 115, s. 2. TBMMTD, Dönem 18, Cilt 17). 3505 sayılı Kanunun 18. maddesinin gerekçesinde de, "... Bu düzenleme ile Gelir vergisi Kanununun mükerrer 116 ncı maddesinde yer alan hayat standardı esası için on yıllık geçici bir uygulama dönemi öngörülmektedir..."

Ayrıca, hayat standardı temel gösterge tutarları ve hayat standardı gösterge tutarları günün şartlarına uygun seviyeye getirilmekte, ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının, bu faaliyetlerinin her biri için beyan edilen gelirleri kazançlarının hayat standardı esasına göre tespit edilen tutardan daha düşük olması halinde, hayat standardı esasına göre bulunacak tutarın vergi tarhına esas alınması öngörülmektedir.

Hayat standardı esası uygulamasında geçici dönem için yapılan bir başka düzenleme ise, bu esasa göre tespit edilen gelirle, beyan edilen gelir arasındaki farkın diğer gelirlerle izahının kabul edilmemesidir. Bu suretle, aynı işi yapanlar arasındaki eşitsizlik giderilmekte, izah sebebi geliri olmayanların aleyhine ve bunların haklı şikâyetlerine neden olan uygulama ortadan kaldırılmaktadır..." denilmiştir (TBMM'nin 17.11.1988 tarihli 27. Birleşim tutanağının sonuna ekli S. Sayısı 115, s. 10, TBMMTD, Dönem 18, Cilt 17).

⁷ E. 1989/6, K. 1989/42, k.t. 7.11.1989, AYMKD Sayı 25, s. 387-419. Mahkeme, 3505 sayılı Kanunun bazı hükümlerinin iptalinin kamu yararını olumsuz yönde etkileyecek nitelikte hukukî boşluk doğuracağı gerekçesiyle Anayasanın 153/3 ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri hakkında Kanunun 53/4 -5 maddeleri gereğince iptal hükmünün bu kararın Resmî Gazetede yayımlanmasından başlayarak (RG, 6.4.1990, Sayı 20484) altı ay sonra yürürlüğe girmesini kararlaştırmıştır.

eklenerek, 1.1.1990 – 31.12.1999 tarihleri arasında gerçek usûlde gelir vergisine tâbi ticarî ve serbest meslek kazançları için geçerli olacak hayat standardı esasını yeniden düzenlenmiştir. Geçici 35. maddede, hayat standardı temel göstergeleri sanayi kesiminde çalışan işçiler için geçerli olan asgarî ücretin yıllık brüt tutarıyla ilişkilendirilmiş; hayat standardı gösterge tutarları arttırılmış; temel ve ek gösterge tutarlarından belgelendirilmesi koşuluyla düşülecek, yani açıklama nedeni kabul edilen gelirler sayılmış, ayrıca söz konusu tarihler arasında mükerrer 116. maddenin bu maddeye aykırı düşen hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir. Böylece 3689 sayılı Kanun da, 3505 sayılı Kanun gibi, hayat standardı esasını Geçici 35. maddeyle yeniden düzenleyerek Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 116. maddesinin bazı hükümlerini bir süre askıya almıştır.⁸ Anayasa Mahkemesi, 3689 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 35. maddenin hayat standardı temel ve ek gösterge tutarlarından düşülecek gelirlere ilişkin 3. fıkrasını Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir.⁹

Anayasa Mahkemesinin ikinci iptal kararından sonra çeşitli Kanunlarla Gelir Vergisi Kanununun Geçici 35. maddesinde değişiklikler yapılmış ve bu maddeye bazı hükümler eklenmiştir. Bunlardan konumuz bakımından en önemlisi, 26.12.1993 günlü ve 3946 sayılı Kanunla (m.27) Geçici 35. maddeye 7. fıkra olarak eklenen¹⁰ “(m)ükellefler; kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait ve üzerinden gelir vergisi ödenen gelirleri (hamiline yazılı mevduat ve hamiline yazılı menkul kıymetlerden elde edilen gelirler hariç) ile kendilerine ve eşlerine ait emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığı bulunduğunu belgelendirdikleri takdirde, bu gelirler, hayat standardı esasına göre kazancın tespitinde izah nedeni gelir olarak kabul edilir” hükmüdür.¹¹

⁸ 3689 sayılı Kanunun 13/a maddesinde, söz konusu 7. maddeyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 35. maddenin 1.1.1990 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür (RG, 20.12.1990, Sayı 20731).

⁹ E. 1991/7, K. 1991/43, k.t. 12.11.1991, AYMKD Sayı 27 Cilt 2, s. 645-56. Burada belirtmek gerekir ki, Mahkeme bu kararda söz konusu fıkrada yer alan “hamiline yazılı mevduatlardan ve menkul kıymetlerden elde edilen gelirler hariç” şeklindeki hükmü Anayasaya aykırı bulmamış (AYMKD Sayı 27 Cilt 2, s. 650, 651), ancak sonuçta fıkranın Anayasaya aykırı gördüğü diğer kısımlarıyla birlikte iptal etmiştir (AYMKD Sayı 27 Cilt 2, s. 655). Öte yandan Mahkeme, Anayasanın 153/3. ve 2949 sayılı Kanunun 53/4-5. maddeleri gereğince söz konusu hükmün iptalinin doğuracağı boşluğun niteliğini gözeterek iptal hükmünün bu kararın Resmî Gazetede yayımlanmasından başlayarak (RG, 23.7.1992, Sayı 21293) altı ay sonra yürürlüğe girmesini kararlaştırmıştır.

¹⁰ 3946 sayılı Kanunda (m. 39/1a) bu Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 35. maddesine eklenen 7. fıkra hükmünün 1993 takvim yılı gelirlerine de uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği öngörülmüştür (RG, 30.12.1993 Sayı Mükerrer 21804). Gelir Vergisi Kanununun Geçici 35. maddesinde, yine 3946 sayılı Kanunun 27. maddesiyle, ayrıca 4108 sayılı Kanunun 27. ve 4325 sayılı Kanunun 9. maddeleriyle başka bazı değişiklikler yapılmıştır.

¹¹ 3946 sayılı Kanunun 27. maddeye ilişkin gerekçesi şöyledir:

“...Bilindiği gibi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 3689 sayılı Kanunla eklenen geçici 35 inci madde ile ... ilgili olarak Anayasa Mahkemesince verilen kararda hayat standardı esasına göre tespit edilen kazançtaki düşüklüğün izahına ilişkin hüküm, dar kapsamlı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiştir.

Bu fıkrada yer alan "... üzerinden gelir vergisi ödenen..." ibaresinin Anayasaya aykırılığı ileri sürülerek Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Ancak Mahkeme, söz konusu hükmü Anayasaya aykırı bulmamış ve itirazı reddetmiştir.¹²

22.7.1998 günlü 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun bir yandan Geçici 35. maddesinin 1. fıkrasında yer alan "1.1.1990 – 31.12.1999" ibaresi "1.1.1990 – 31.12.1998" şeklinde değiştirilerek (m. 81/C-13), diğer yandan da mükerrer 116. maddesi yürürlükten kaldırılarak (m. 82/3-O), 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere (m.86/c) hayat standardı esasının uygulanmasına son verilmiştir.

Hayat standardı esas, 2772 sayılı Kanuna ilişkin tasarıya girişinden başlayarak özellikle yükümlülerin gerçek gelirleri yerine kazanılmamış gelirler üzerinden vergilendirilmesine yol açtığı ve götürü vergi niteliğini taşıdığı, dolayısıyla malî güce göre vergilendirme ve vergide adalet ilkeleriyle bağdaşmadığı yolunda yoğun eleştirilere uğramıştır.¹³ Bu eleştiri ve yakınmaların Gelir Vergisi Kanununda kapsamlı değişiklikler yapan 4369 sayılı Kanunla hayat standardı esasının yürürlükten kaldırılmasında önemli bir rol oynadığı görülmektedir. Nitekim, 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde, *Türk vergi sisteminde gerçek gelir yerine kazanılmayan gelirlerin hayat standardı esas gibi tahmini yöntemlerle vergilendirildiği, bu Kanunla hayat standardı esas tamamen yürürlükten kaldırılmakla gelir vergisinde kazanılmamış gelirin vergilenmesine son verilerek yükümlülerin gerçek gelirlerinin vergilenmesi uygulamasına geçildiği* ifade edilmiştir.¹⁴

Geçici 35 inci maddeye eklenen 7 numaralı fıkrada hayat standardı esasına izah uygulaması Anayasa Mahkemesinin iptal kararı da dikkate alınarak, daha geniş kapsamlı olarak düzenlenmektedir. Bu düzenleme ile hayat standardı esasına göre tespit edilen gelirdeki düşüklük, mükellefin kendisi, eşi ve çocuklarına ait gelir vergisine tabi ve üzerinden gelir vergisi ödenen veya ödenecek olan gelirleri ve mükellefin kendisi ve eşine ait emekli, malüliyet, dul ve yetim aylıkları ile izah edilebilecektir. Hamiline yazılı menkul kıymetlerin iratları ile hamiline açılan mevduat hesaplarının faizleri ve geliri vergisi konusuna girmekte birlikte üzerinden vergi ödenmeyecek olan kazanç ve iratlar, izah uygulamasına konu edilmeyecektir." (TBMM'nin 17.12.1993 tarihli 47. Birleşim tutanağının sonuna ekli S. Sayısı 403, s. 15, **TBMMTD**, Dönem 19, Cilt 48).

¹² E. 1996/43. K. 1998/13, k.t. 5.5.1998, **AYMKD** Sayı 34 Cilt 1, s. 286-299.

¹³ Hayat standardı esasına yönelik eleştiriler konusunda bkz. Danışma Meclisi Bütçe - Plan Komisyonu Raporu Karşı Oy Yazısı, Danışma Meclisinin 29.12.1982 günlü 36. Birleşim tutanağının sonuna ekli S. Sayısı: 276, s. 8, **DMTD**, Cilt 13; **DMTD**, Cilt 13, s. 253-63, 271-79, 299-318; **MGKTD** Cilt 8, s. 49-54; **TBMMTD**, Dönem 18, Cilt 18, s. 345-69, 388-89; **TBMM** Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, **TBMM**'nin 15.12.1990 tarihli 49. Birleşim tutanağının sonuna ekli S. Sayısı 496, s. 6-7, 11-12, **TBMMTD**, Dönem 18, Cilt 53; **TBMMTD**, Dönem 18, Cilt 53, s. 395-97, 400, 418-23; **TBMMTD**, Dönem 19, Cilt 50, s. 194-200.

¹⁴ Kanun tasarisının genel gerekçesi, **TBMM**'nin 17.6.1998 tarihli 103. Birleşim tutanağının sonuna ekli S. Sayısı 626, s. 3-5, **TBMMTD**, Dönem 20, Cilt 55. Bkz. aynı yolda **TBMM** Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu ile çeşitli kanun teklifleri, S. Sayısı 626, s. 96-97; 63-64; 73-75. 4369 sayılı Kanuna ilişkin tasarinın **TBMM** Genel Kurulunda görüşülmesi sırasında

23.11.2000 günlü 4605 sayılı Kanunla (m. 5) Gelir Vergisi Kanuna eklenen Geçici 58. maddede, 1.1.2000 – 31.12.2001 tarihleri arasında gelir vergisine tâbi ticarî ve serbest meslek kazançları için geçerli olmak üzere hayat standardı esasî yeniden benimsenmiştir. Geçici 58. maddede, ticarî kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının zarar beyanı da dahil olmak üzere bu faaliyetleri dolayısıyla beyan edecekleri kazançlarının temel gösterge tutarlarına hayat standardı göstergelerine göre belirlenen eklemeler yapılarak saptanacak tutardan düşük olması halinde, vergi tarhına hayat standardı esasına göre saptanan tutarın esas alınacağı; yükümlülerin kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait ve üzerinden gelir vergisi ödenen gelirleri (hamiline yazılı menkul kıymetlerden elde edilen gelirler hariç) ile kendilerine ve eşlerine ait emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığı bulunduğunu belgelendirdikleri takdirde, bu gelirlerin hayat standardı esasına göre kazancın saptanmasında açıklama nedeni (izah nedeni) gelir olarak kabul edileceği; 88. maddeye göre yapılacak zarar mahsubunun yalnızca bu madde gereğince saptanacak geliri aşan gelir kısmı için olanaklı olduğu; hayat standardı temel ve ek gösterge tutarlarının faaliyette bulunulan yıl için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak saptanacağı belirtilmiş ve Bakanlar Kurulu bu şekilde saptanacak hayat standardı gösterge tutarlarını % 50 fazlasına kadar arttırmaya veya yarısına kadar indirmeye yetkili kılınmıştır.¹⁵

Geçici 58. madde, Gelir Vergisi Kanununa, 4605 sayılı Kanuna ilişkin tasarıya TBMM Genel Kurulundaki görüşmeler sırasında verilen bir önergeyle eklenmiştir.¹⁶ Hayat standardı esasının yeniden benimsenmesine neden ihtiyaç duyulduğu ise, Maliye Bakanı tarafından şöyle açıklanmıştır:

“Hayat standardı müessesesi ... 1982’de vergi sistemimize girmiş ve 2000 yılına kadar da uygulamada kalmış; hiç kaldırılmamış veya

Maliye Bakanı da görüşlerini açıklarken “ ... Türk Halkı, hayat standardı uygulamasıyla kazanılmayan gelirlerin vergisini ödemekten artık bıktı; kazanılmayan gelirlerin, müteakip yılda, yüzde 50’sini, her ay tıkr tkr, hatta sifatah bile etmeden, dükkânını bile açmadan ödemekten bıktı. Böyle bir sistemi daha düzgün ve daha iyi göstermeye imkân var mı?!

Burada yapılan düzenleme, çok net bir şekilde “eğer kazanç varsa vergi vardır, kazanç yoksa vergi yoktur” esasına dayanmaktadır. Böyle bir sistemi getirirken, elbette ki, bazı yükümlülükler gelir; zaten, vergi sistemleri yükümlülük getirir. Ancak, hiç hak etmeyen insanlara yükümlülük yüklemek yerine, gerçekten yükümlülük üstlenmesi gerekene yükümlülük yüklemek, bu Parlatentonun görevidir, çağdaş devletin görevidir. Aksi takdirde, salmalar salarak, insanlardan, kazanmadıkları kazançların vergisini alarak, çağdaş devleti de kuramazsınız, çağdaşlıktan da, kesin olarak, bahsedemezsiniz” dediği görülmektedir (TBMMTD, Dönem 20, Cilt 55, s. 78). Bu konuda ayrıca bkz. TBMMTD, Dönem 20, Cilt 55, s. 43, 47-51, 67-68, 79-80, 83 ; TBMMTD, Dönem 20, Cilt 59, s.416- 417, 419.

¹⁵ 4605 sayılı Kanunun 12/a maddesinde Gelir Vergisi Kanununa Geçici 58. maddeyi ekleyen 5. maddenin 2000 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere yayının tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir (RG, 30.11.2000, Sayı Mükerrer 24246).

¹⁶ Bu önerge ve üzerindeki tartışmalar için bkz. TBMMTD, Dönem 21, Cilt 45 (Birleşim 19, 22.11.2000) <<http://www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem21/yil3/bas/b019m.htm>>.

kaldırılmaya da teşebbüs edilmemiş bir müessese. Ancak, 1998 yılında çıkarılan kanunla, bu, kaldırıldı ve ilk 2000 yılında verilen beyannamelerde hayat standardı müessesesi uygulanmadı ... İlke olarak, gerçek usulde bir Gelir Vergisinin içinde, bir nevi götürü nitelikte olan hayat standardı benimsenecek bir müessese değil; ama, vergi idaresinin etkin hale gelmesi, vergi idarelerinin otomasyonla, bilgisayarla bütün bilgilere, bütün işlemlere hâkim olduğu zaman bütün incelemeler yapılır; ama, bizim vergi sistemimize baktığımız zaman, vergi mükelleflerinin ancak yüzde 2 ile 3'ü arasındakilerin incelemesi yapılmakta; geri kalanın incelemesi yapılmamaktadır.

Şimdi, 2000 yılındaki bu uygulamayla şöyle bir tabloyla karşılaştık: Bizim, halen 1,5 milyon civarında beyannameli mükellefimiz var. Bu uygulama başladıktan sonra, 2000 yılı mart ayında verilen beyannamelerde, 500 000'in üzerinde mükellef -ticarî kazanç ve serbest meslek kazancı mükellefi- gelir beyan etmediler ve vergi ödenmedi. Şimdi, ülkemizde, bu kadar büyük bir kesimin vergi ödememiş olması, vergi adaletine de uyan bir tablo değil. Şimdi, bir asgarî ücretli, yılda, aşağı yukarı 146 milyon lira vergi ödüyor ve imalat sanayii işçisinin ödediği de 686 milyon lira. Bu durumu da dikkate alarak, program süresince -iki yıl süreyle- ta 1982'den beri uygulanmakta olup gelen, bir tek bu yıl uygulanmayan bu sistem ... adalet yönü ve bir miktar da finans yönü ... dikkate alınarak, iki yıl için biraz daha yumuşatılmış olarak getirilmektedir...

(G)elir vergisi mükellef sayısı esas itibariyle 1 milyon 980 bin kişidir; ama, ticarî ve serbest meslek kazancı dolayısıyla beyanda bulunan 1 milyon 557 bin kişidir. Bu mükellef grubu, 2000 yılına kadar hayat standardı esasına göre vergi vermiştir; yani, 2000 yılına kadar bu devam etmiştir. 2000 yılında, 500 000 gelir vergisi mükellefi, gelir beyan etmemiş ve vergi ödememiştir....

(B)irkısım mükellef yüksek beyan ederken, diğer bir kısım mükellef ya hiç ya da düşük beyan ederek vergi ödemekten kaçınmışlardır; bir kısım mükellefin asgarî ücretli düzeyinde bile vergi ödemedikleri de, ... ifade ettiğim rakamlarda vardır.

Hayat standardıyla hiç vergi ödemeyen mükelleflerin de vergi ödemesi sağlanarak, sistem daha adaletli hale getirilmektedir. Vergisini, hayat standardıyla belirtilen tutarın üzerinde beyan edenlerin, buna göre tekrar vergi ödemesi söz konusu değildir. Zaten, hayat standardına göre tespit edilmiş rakamın üzerinde beyanda bulunuyorsa, onun yeniden bu müesseseden etkilenmesi, kesinlikle söz konusu değildir. Yani, ilave bir şey yoktur, bu ölçütlerin üzerinde beyan edenlerde herhangi bir durum yok.

Uygulama sürekli değil, program süresince, geçici bir şekilde olacaktır...

(T)abiî, esasında, hayat standardı olmayıp, bütün mükellefler vergi idaresince incelenebilse ve ödemesi gereken gelirin ödenmesi sağlatılmış olsa, hiç mesele yok; ama, vergi idaresi bugün -yillardan beri böyle geliyor- yüzde 2, yüzde 3 bir inceleme kapasitesine sahiptir. 4369 sayılı Kanunun gelir azaltan tedbirleri hemen etkisini göstermiş, ciddi gelir azalmasına sebebiyet verilmiştir. Onun için, burada böyle bir düzenleme getirilmektedir. Bu düzenlemeyle, sadece gelir amaçlanmamakta, aynı zamanda da vergi adaleti sağlanmaktadır...¹⁷

II. ANAYASA MAHKEMESİNE GÖRE HAYAT STANDARDI ESASININ NİTELİĞİ VE ANAYASAYA UYGUNLUĞU

Hayat standardı esasıyla ilgili düzenlemeler, yukarıda belirtildiği gibi, Gelir Vergisi Kanununda 3239, 3505, 3689 ve 3946 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler dolayısıyla dört kez Anayasa Mahkemesinin önüne gelmiştir. Anayasa Mahkemesinin bu başvurularda hayat standardı esasının Anayasaya uygunluğunu incelerken üzerinde durduğu konular, başlıca dört noktada toplanabilir: 1) Hayat standardı esasının niteliği ve ilke olarak Anayasaya uygunluğu; 2) Hayat standardı temel ve ek göstergelerine göre belirlenen tutarın altında gelir beyan eden yükümlünün gerçek gelirini açıklama ve kanıtlama hakkı (izah nedenleri); 3) Hayat standardı esasının geçmişe yürütülmesi; 4) Hayat standardı temel ve ek gösterge tutarlarının kanunla belirlenmesi ve bu konuda Bakanlar Kurulunun yetkilendirilmesi.

1) Hayat standardı esasının niteliği ve ilke olarak Anayasaya uygunluğu

Anayasa Mahkemesi bir kararında, hayat standardı esasının niteliği konusundaki görüşünü şöyle açıklamıştır:

“Hayat Standardı Esası”, vergi gelirlerinin güvencesi sayılan bir önlem türüdür. Yükümlünün istencine bağlı bildirim yöntemi gerçek gelirin saptanmasına yetmediğinden, matrah farklılıklarını ortaya çıkarmak için bildirilen gelirle ilgili araştırma ve karşılaştırmalara olanak veren bir yöntem biçimidir. Vergi güvenlik kurumlarından dolayı olanları(n) içinde yer alan, denetim aracı niteliğinde, vergi mevzuatında önceleri uygulanan “gider esası”, “servet beyanı esası”, “ortalama kâr haddi esası”, “asgarî

¹⁷ TBMMTD, Dönem 21, Cilt 45 (Birleşim 19, 22.11.2000)
<<http://www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem21/yil3/bas/b019m.htm>>.

gayrisafî hâsîlat esasî" gibi kurumların yeni örneği olan "hayat standardı esasî" (g)erçek usûlde gelir vergisi kapsamındaki meslekî, ticarî ve tarımsal kazanç sahiplerinin bildirdikleri gelirlerin yasal verilere göre hesaplanacak matrahlardan düşük olması durumunda dış belirtilere göre düzeltilip yükseltilmesini sağlayan bir vergi salma yöntemidir. Yükümlüleri gerçek gelirlerinin vergisini ödemeye zorlayan kendiliğinden denetim kurumu niteliği ağır basmaktadır. Tüketim ve artırımın toplamını oluşturan gelir, Yasa koyucunun hayat standardı için kabul ettiği dayanaktır. Tüketimi denetleyip izleyerek gelirleri saptama yollarından biridir. Yükümlünün yaşam düzeyi ve tüketim gücüyle vergi ödeme oranı arasındaki tutarsızlığın belirlenip verginin gerçek gelire uygun düzeye getirilmesi aracıdır."¹⁸

Mahkeme, aynı görüşü bir kararında da şöyle ifade etmiştir:

"Hayat Standardı Esası" vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı gideri karşılayan bir gelirin olabileceğini varsayarak gerçek gelire ulaşabilmek amacıyla getirilmiş bir vergi kontrol sistemidir. Diğer bir anlatımla, yükümlünün yaşam ve harcama düzeyi yüksek, yıl sonunda beyan ettiği geliri hayat standardı esasî gereğince bulunacak miktardan düşük ise, ödemesi gereken vergi bu sistem ile gerçek gelirinine uygun duruma getirilmektedir. Hayat standardı esasî vergi gelirlerinin güvencesi olup, gelir beyanı belli miktardan düşük olursa vergi matrahının saptanmasında ölçü olarak kullanılmaktadır."¹⁹

Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi bu konuya ilişkin kararlarında, hayat standardı için "vergi gelirlerinin güvencesi sayılan bir önlem", "vergi denetim aracı" ("vergi kontrol sistemi"), "matrah farklılıklarını ortaya çıkaracak bir yöntem", "vergi matrahının saptanmasında bir ölçü"²⁰, "vergi salma yöntemi" veya "vergilendirme esasî"²¹ gibi farklı anlamlar çağrıştıran nitelendirmelerde bulunmaktadır. Bu bağlamda, Mahkemenin 3239 sayılı Kanunla ilgili kararında, "hayat standardı esasını belirleyen tutarlar; vergi matrahının tesbitinde etkili olmakla birlikte, matrah olarak kabul edilemezler" demesi de dikkate değer.²² Yine Mahkemenin bazı kararlarında, hayat standardı esasını bir "vergi güvenlik önlemi" olarak nitelendirdiğini de

¹⁸ E. 1989/6, K. 1989/42, k.t. 7.11.1989, AYMKD Sayı 25, s. 406-407.

¹⁹ E. 1991/7, K. 1991/43, k.t. 12.11.1991, AYMKD Sayı 27 Cilt 2, s. 650. Aynı yönde bkz.

E. 1996/43, K. 1998/13, k.t. 5.5.1998, AYMKD Sayı 34 Cilt 1, s. 292.

²⁰ Ayrıca bkz. E. 1989/6, K. 1989/42, k.t. 7.11.1989, AYMKD Sayı 25, s. 411.

²¹ Bkz. E. 1996/43, K. 1998/13, k.t. 5.5.1998, AYMKD Sayı 34 Cilt 1, s. 293.

²² E. 1986/5, K. 1987/7, k.t. 19.3.1987, AYMKD Sayı 23, s. 161.

eklemek gerekir.²³ Kanımızca, hayat standardı esasını vergi güvenlik önlemi olarak nitelendirmek daha isabetlidir.²⁴

Anayasa Mahkemesi sözü edilen 3239 sayılı Kanunla ilgili kararında, 2772 sayılı Kanunun gerekçesine de işaretlerle hayat standardı esasını *ilke olarak* Anayasaya aykırı görmemiştir. Mahkemeye göre,

“...Hayat Standardı Esası; mükellefin gerçek gelirine ulaşmak ve böylece Anayasa’da öngörülen “mali güce göre vergileme” ilkesini gerçekleştirmek amacına yönelik bir düzenlemedir. Madde ile ilgili ... gerekçenin de açıklıkla ortaya koyduğu gibi Hayat Standardı Esası ve bu esasa temel teşkil eden miktarların Kanun Koyucu tarafından tesbitinde Anayasa’nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan “verginin mali güce göre ödenmesi” ve “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” ilkelerine aykırı bir yönü yoktur.”²⁵

Anayasa Mahkemesi, ilke olarak Anayasaya uygunluğunu tartışmadığı diğer kararlarında da, hayat standardı esasının varlık nedenini gerçek gelirin bulunmasına yardımcı bir yöntem olarak duyulan ihtiyaçla açıklamıştır.²⁶ Mahkemenin söz konusu kararlarında, açıkça dile getirmemekle beraber, hayat standardı esasını tek başına değil, Gelir Vergisi Kanununun gelirin vergilendirilmesinde kabul ettiği sistemi dikkate alarak, yani bu sistem çerçevesinde değerlendirdiği söylenebilir. Kanımızca, hayat standardı esasının kişiyi yalnızca bu sıfatıyla vergi yükümlüsü kılan bir tür asgarî götürü vergi değil, gelir vergisinde gerçek usûlde vergilendirmede vergi matrahının gerçeğe yaklaşılarak saptanması amacıyla öngörülmüş bir vergi güvenlik önlemi oluşu, bu esasın Anayasaya uygunluğu sorununa gelir vergisi sistemini, dolayısıyla bu sistemin temel ilkelerini, başka bir deyişle

²³ Bkz. E. 1989/6, K. 1989/42, k.t. 7.11.1989, **AYMKD** Sayı 25, s. 412; E. 1991/7, K. 1991/43, k.t. 12.11.1991, **AYMKD** Sayı 27 Cilt 2, s. 651.

²⁴ Vergi güvenliği kavramı, vergilerin konuluş amacına uygun olarak, düzenli ve en yüksek hasılayı sağlayan önlemleri ifade etmektedir. Bu önlemlerin, genel güvenlik önlemleri ve özel güvenlik önlemleri olmak üzere başlıca iki türü olduğu söylenebilir. Genel güvenlik önlemleri, vergi usûl hukukuna ve vergi tekniğine ilişkindir. Vergi cezaları, bilgi alma, belge düzeni, vergilerin açıklanması vb. önlemler genel vergi önlemlerine örnek olarak gösterilebilir. Özel güvenlik önlemleri ise, vergi yükümlülerinin doğru, yani gerçeğe uygun beyanda bulunmalarını sağlamaya yönelik önlemlerdir. Hayat standardı esasının da bu tür bir güvenlik önlemi olduğuna kuşku yoktur. Ayrıca, Türk vergi sisteminde geçmişte uygulanan servet beyanı, gider bildirimisi, ortalama kar haddi ve asgarî gayrisafi hasılat esasları ile asgarî ziraat kazanç vb. önlemler de özel güvenlik önlemlerine örnek gösterilebilir. Bu konuda bkz. Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s. 262 vd.

²⁵ E. 1986/5, K. 1987/7, k.t. 19.3.1987, **AYMKD** Sayı 23, s. 160-61.

²⁶ Bkz. E. 1989/6, K. 1989/42, k.t. 7.11.1989, **AYMKD** Sayı 25, s. 412; E. 1991/7, K. 1991/43, k.t. 12.11.1991, **AYMKD** Sayı 27 Cilt 2, s. 654; E. 1996/43, K. 1998/13, k.t. 5.5.1998, **AYMKD** Sayı 34 Cilt 1, s. 293.

sistemi taşıyan ilkeleri göz önünde tutarak yaklaşmayı zorunlu kılmaktadır.²⁷ Bilindiği gibi, Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesi uyarınca, vergilemede gelirin gerçek miktarının esas alınması, gelir vergisinin temel ilkelerindedir. Başka bir deyişle gelir, esas olarak, gerçek miktarı üzerinden vergilendirilir.²⁸ Gelir Vergisi Kanununa göre, vergi matrahı gelirin gerçek miktarıdır. Gelirin gerçek miktarının vergilendirilmesinin, Anayasanın 73/1. maddesindeki malî güce göre vergileme ilkesinin bir gereği olduğu kuşkusuzdur. Nitekim Anayasa Mahkemesi de 3689 sayılı Kanunla ilgili kararında, vergi yükümlüsünün malî gücüne göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirinin saptanması gerektiğini açıkça belirtmiştir.²⁹ Şu halde, gelir vergisi sisteminde gelirin gerçek miktarının vergilendirilmesinin Anayasaya uygunluğunu varsayarak, bir vergi güvenlik önlemi niteliğiyle hayat standardı esasının gelirin "gerçek miktarının vergilendirilmesi ilkesi"ne, dolayısıyla malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı düşmediğini kabul etmek gerekir. Bu nedenlerle, Anayasa Mahkemesinin hayat standardı esasının ilke olarak Anayasaya aykırı düşmediği yolundaki görüşü isabetlidir.

2. Hayat standardı göstergelerine göre belirlenen tutarın altında gelir beyan eden yükümlünün gerçek gelirini açıklama ve kanıtlama hakkı (izah nedenleri)

Hayat standardı esasını ilk kez, 3239 sayılı Kanunla (m. 68) Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 116. maddesinde yapılan değişiklikle Anayasa Mahkemesinin önüne gelmiştir. Bu değişiklikle, hayat standardı esasına ilişkin temel gösterge tutarlarının yükseltilmesinin ve yükümlünün zarar etse de bu gösterge üzerinden vergi ödemek zorunda bırakılmasının Anayasanın 73. maddesindeki malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı düştüğü öne sürülmüştür.³⁰ Anayasa Mahkemesi ise,

"(b)u iddiayı doğru kabul etmek mümkün değildir. Aksine, Hayat Standardı Esası; mükellefin gerçek gelirine ulaşmak ve böylece Anayasa'da

²⁷ Alman vergi öğretisinde de tüm vergi hukuku sisteminin dayandığı ilkeler (Systemtragende Prinzipien des Steuerrechts) salt anayasal vergileme ilkeleri ile sınırlı tutulmamakta, özel vergi kanunlarına renk veren, onların yorumlanmasında daima göz önünde bulundurulmuş ilkeler de bu kapsamda değerlendirilmektedir (bkz. Klaus Tipke - Klaus Lang, *Steuerrecht*, 14. B., Köln 1994, s. 63 ve 215). Bu tür ilkelere Türk vergi sisteminde de *gelirin elde edilen gerçek miktarının vergilendirilmesi, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin vergilemede esas tutulması, iktisadî ve teknik icaplara aykırı durumu iddia edenin ispat etmek zorunda olması (VUK. m. 3) ve vergi suç ve cezalarının şahsiliği* örnek gösterilebilir.

²⁸ Muallâ Öncel - Ahmet Kumrulu - Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 7. B., Turhan Kitabevi, Ankara 2000, s. 249.

²⁹ E. 1991/7, K. 1991/43, k.t. 12.11.1991, *AYMKD* Sayı 27 Cilt 2, s. 654.

³⁰ Bkz. E. 1986/5, K. 1987/7, k.t. 19.3.1987, *AYMKD* Sayı 23, s. 140, 160.

öngörülen “mali güce göre vergileme” ilkesini gerçekleştirmek amacına yönelik bir düzenlemedir”

dedikten sonra, 2772 sayılı Kanunun gerekçesine işaretle,

“(b)u gerekçenin de açıklıkla ortaya koyduğu gibi Hayat Standardı Esası ve bu esasa temel teşkil eden miktarların Kanun Koyucu tarafından tesbitinde Anayasa’nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan “verginin mali güce göre ödenmesi” ve “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” ilkelerine aykırı bir yön” olmadığı sonucuna varmıştır.³¹ Ayrıca Mahkemenin, Bakanlar Kurulunun hayat standardı göstergelerine ilişkin tutarları arttırmaya yetkili kılınmasıyla ilgili Anayasaya aykırılık iddiasını incelerken “hayat standardı esasını belirleyen tutarlar; vergi matrahının tesbitinde etkili olmakla birlikte, matrah olarak kabul edilemezler” demesi de kayda değer.³²

Anayasa Mahkemesinin, 2772 sayılı Kanunun gerekçesinde “bu müessese geçmiş yıl zararlarının mahsubunu engellemediği gibi beyan dönemine ilişkin zararın da kaldırılması anlamını taşımamaktadır” denilmesine işaretle, hayat standardı esasının zarar beyanı ve zarar mahsubunu engellemediği yolundaki görüşüne katılmaya olanak yoktur. Çünkü, 2772 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 116. maddenin 1. fıkrasında gerçek usûlde gelir vergisine tâbi ticarî, zirai ve meslekî kazanç sahibi yükümlülerin yıl sonunda beyan ettikleri gelirlerin (*zarar beyan edilmesi hali dahil*) hayat standardı esası gereğince temel ve ek gösterge miktarlarının uygulanmasıyla belirlenecek tutardan düşük olması halinde, vergi tarhına hayat standardı esasına göre saptanan tutardan 31. maddedeki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktarın esas alınması öngörülmüştü. Maddenin 7. fıkrasında da, Gelir Vergisi Kanununun 88. maddesine göre yapılacak zarar mahsubunun yalnızca mükerrer 116. madde gereğince saptanacak geliri aşan gelir kısmı için olanaklı olduğu açıkça belirtilmişti. Bunlardan başka, 3239 sayılı Kanunla mükerrer 116. maddenin 1. fıkrasına da “(ş)u kadar ki; ticarî, zirai ve meslekî kazanç sahiplerinin bu faaliyetleri dolayısıyla hayat standardı esasına göre vergi tarhına esas alınacak geliri, yukarıda yazılı tutarlardan aşağı olamaz” hükmü eklenmişti. Görüldüğü gibi, zarar beyanı ve zarar mahsubu yalnızca hayat standardı temel ve ek göstergelerine göre hesaplanan tutarların üstündeki gelir beyanları için geçerlidir. Hayat standardı göstergelerine göre hesaplanan tutarların altında kalan gelir beyanlarında ise, zarar beyanına veya mahsubuna olanak tanınmamıştır. Bu nedenle, Anayasa Mahkemesinin söz konusu mükerrer 116. madde hükmünü göz önünde tutarak 3239 sayılı

³¹ AYMKD Sayı 23, s. 160-61.

³² AYMKD Sayı 23, s. 161.

Kanunun 68. maddesiyle yapılan değişikliğin ortaya çıkardığı hayat standardı esasının malî güce göre vergilendirme ilkesine uygun düşüp düşmediğini incelemesi gerekirdi.

3505, 3689 ve 3946 sayılı Kanunların hayat standardı esasıyla ilgili düzenlemeleri, özellikle hayat standardı esasının gelir açıklamasına (izah nedenlerine) yer verip vermemesi yönünden Anayasaya uygunluk denetimine konu olmuştur. Anayasa Mahkemesi, 3505 ve 3689 sayılı Kanunlarla ilgili kararlarında konuyu vergi kanunlarının Anayasaya uygunluk koşulları üzerinde durarak incelemiştir. Mahkeme özetle, *hukuk devleti ilkesinin* yönetilenlerin hukukî güvenliğinin ve devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun sağlanmasını zorunlu kıldığını, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmadığı, Anayasa ve hukukun evrensel kurallarına saygı gösterilmediği ve adaletli bir düzen gerçekleştirmediği takdirde hukuk devletinden söz edilemeyeceğini, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken gelir elde etmek amacıyla da olsa hukuk devleti niteliklerinden vazgeçemeyeceğini, ayrıca *sosyal devlet ilkesinin* bireyin doğuştan sahip bulunduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddî ve manevî varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisini kullanabilmesi için sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamayı amaçladığını, Anayasanın 73. maddesindeki malî güce göre vergilendirme ilkesinin sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bulunduğunu ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını öngörerek sosyal devlet ilkesini vergilendirme alanında somutlaştırdığını, kanun koyucunun vergi kanunlarını bu ilkelere uygun olarak düzenlemesi gerektiğini belirtmiştir.³³ Mahkeme, 3505 sayılı Kanunla ilgili kararında, vergi kanunlarının temel hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkilediklerine dikkat çekerek, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken Anayasanın 13. maddesindeki temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasıyla ilgili ilkeleri de gözardı edemeyeceğini vurgulamıştır. Mahkemeye göre, vergilendirme yetkisinin kanunîlik ve belirlilik ilkelerine uygun olarak kullanılması ve güdülen amaç ne olursa olsun hak ve özgürlükleri ortadan kaldırıcı nitelikteki, aşırı veya ölçsüz, dolayısıyla demokratik toplum düzeninin gerekleriyle bağdaşmayan sınırlamalardan kaçınılması zorunludur.³⁴

Anayasa Mahkemesi, Gelir Vergisi Kanununa 3505 sayılı Kanunun 18. maddesiyle eklenen Geçici 32. maddeyi, yani bu maddeyle getirilen hayat standardı esasını anılan Anayasa ilkelerine aykırı bularak iptal etmiştir. Burada iptal kararının gerekçesine geçmeden önce, Geçici 32. maddedeki hayat standardı esasının özelliklerine değinmek yararlı olur. Yukarıda

³³ E. 1989/6, K. 1989/42, k.t. 7.11.1989, **AYMKD** Sayı 25, s. 408-409; E. 1991/7, K. 1991/43, k.t. 12.11.1991, **AYMKD** Sayı 27 Cilt 2, s. 652-53, 654.

³⁴ **AYMKD** Sayı 25, s. 409-10.

açıklandığı gibi, 3505 sayılı Kanunla (m. 18), Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 32. maddeyle hayat standardı esasları 1.1.1988 – 31.12.1997 tarihleri arasında gerçek usûlde gelir vergisine tâbi ticarî ve serbest meslek kazançları için yeniden düzenlenmiştir. Böylece, Geçici 32. maddede düzenlenen hayat standardı esaslarıyla mükerrer 116. maddenin bazı hükümlerinin uygulanmasına devam edilirken, bazı hükümleri bir süre askıya alınmıştır. Bu arada, 3505 sayılı Kanunun 34/b maddesi ile mükerrer 116. maddenin 8. fıkrasındaki yükümlülerin kendilerine, eşlerine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü buldukları diğer kişilere ait olup yıllık beyannamede toplanması zorunlu olmayan vergiye tâbi gelirlerin belgelendirilmesi koşuluyla hayat standardı esasına göre yeniden vergilendirilmesini önleyen hüküm yürürlükten kaldırılmıştır. Anayasa Mahkemesinde açılan iptal davasının gerekçesinde de, 3505 sayılı Kanunun 18. maddesinin ortaya çıkardığı hayat standardı esasının, özellikle yükümlüyü zarar etse de hayat standardı göstergelerine göre hesaplanan miktarın altında kâr elde etse de bu maddede gösterilen meblâğ üzerinden vergi ödemek zorunda bırakmakla ve mükerrer 116. maddenin 7. fıkrasının yürürlükten kaldırılmasından sonra vergi denetim aracı olmaktan çıkarıp baş vergisine dönüştürmekle Anayasanın 73. maddesine aykırı düştüğü öne sürülmüştür.³⁵ Anayasa Mahkemesi anılan maddeyi, her şeyden önce, sosyal devlet ve malî güce göre vergilendirme ilkelerine (AY m. 2 ve 73) aykırı bulmuştur.³⁶ Mahkemeye göre,

“... kendilerine, eşlerine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü oldukları öbür kimselere ilişkin vergilendirilmiş veya vergi dışı bırakılmış gelirleri olan kişilerin bu gelirlere katkı olmak veya başka nedenle, serbest meslek ya da ticaret yoluyla bir gelir sağlamaları durumunda, bu gelirlerin, diğer gelirler hiç yokmuşcasına, hayat standardı çerçevesinde vergilendirilmeleri, bunların kendi malî güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılmaları, sosyal devlet ilkesi açısından savunulamaz.

Öte yandan böyle bir durum, sosyal güvenlik kurumlarının ödediği ve her türlü vergiden bağışık tuttuğu bir gelirin vergilendirilmesi ya da daha önce vergiye bağlı tutulan gelirlerin yeniden, yinelenen biçimde vergilendirilmeleri sonucunu doğurur. Özellikle, toplumun “entellektüel” olarak nitelenen kesiminde bu durum kendisini daha açık biçimde gösterir. Kazanç amaçlamaksızın, meslekî uğraşını sürdürmek ya da topluma hizmet verme için çalışmak, çalışanları bedensel olmaktan çok, meslek bilgi ve deneyimine dayanan emekli uzman memur, yargıç, avukat, hekim, diş hekimi, mühendis, maliyeci gibi kişiler, böyle bir vergilendirme ortamı

³⁵ Bkz. AYMKD Sayı 25, s. 389-93.

³⁶ Mahkeme, Anayasanın 10. ve 173. maddelerine dayandırılan aykırılık savlarını konunun bu maddelerle “doğrudan bir ilişkisi saptanamadığı” ve “çelişen bir yanı görülmeyeceği” gerekçesiyle incelememiştir (AYMKD Sayı 25, s. 415).

içerisinde, ancak, emekli gelirlerinden vergi borçlarını ödeyerek çalışmalarını sürdürebilirler.

Toplumun bir kesimi yönünden, bu tür bir vergilendirme getiren bir yöntem, Anayasa'nın sosyal devlet ilkesiyle bağdaşmaz ve malî güce göre vergilendirme ilkesine de ters düşer.”³⁷

Yine Mahkemeye göre,

“... Hayat standardı esası ...“yapılan gideri karşılayan bir gelir olmalı ki yaşam düzeyi sağlanabilsin” varsayımına dayanan “götürü asgarî vergi” görünümündedir. Vergi düzenimizde kazançları vergilendirme yöntemlerinden “götürü yöntem” zorunluluklara dayanmakta, “beyanname yöntemi” ise öznel bir sistem olup yükümlünün bildirimine bağlanmaktadır. Gerçek usulde beyanname yöntemine bağlı yükümlülere uygulanan “hayat standardı esası”, bir tür götürü vergi niteliğiyle kazançların gerçek yöntemde beyannameye bağlı olarak vergilendirilme ilkesine ters düşmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin ... 1987/7 sayılı kararıyla ... belirtilen nitelikleri önemli ölçüde değişen hayat standardı esasını, bugünkü yapıyla Anayasa'yla bağdaştırmak güçtür. Elde edilen gelirlerin asgarî gider düzeyinin altında kalamayacağı varsayımından kalkan düzenleme, sert ve tüm gelir açıklamalarına kapalı uygulama biçimiyle gerçek gelire yaklaşma olanağını, uzaklaştırmaya çevirerek haksızlık aracı durumuna düşmüştür. Çağdaş aygıtlarla donanan, değişik konumda ve ek ödemelerle akçalı güçleri desteklenen denetim elemanlarına sahip Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nun gerçek geliri saptayıp vergisini tam olarak salıp toplamada uyar, hukuksal ve demokratik çözümlere yönelmesi gerekir. Vergi ödeme, bir yakınma değil, yurttaşlık niteliğini dokuyan, kıvanç duyuran bir görev nedeni olmalıdır. Yükümlüyü biktirip soğutan, çalışmaktan vazgeçiren, ödeme güçlükleri ve eşitsizliklerle üzen uygulamalardan kaçınılarak malî güce uygun vergiyi saptama, modern yöntemlerle toplama olanakları, hukuk içinde ulaşılabilecek bir aşamadır. Yükümlünün malî gücünü gözardı ederek, hayat standardı esasını belirleyen tutarları, vergi matrahının saptanmasında ölçü olmaktan çıkarıp matrah düzeyine getiren değişiklik yerinde değildir. Anayasa Mahkemesi'nin önceki kararına konu olan hayat standardı esaslarıyla dava konusu düzenleme arasında gözlenen bu farklılık, yeni düzenlemedeki katılığı açıklamaktadır. Önceki durumda, yükümlülerin gerçek kazancının ortaya çıkarılması ve gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesinden kalkarak varsayım dayandığı için, gerçek gelirin saptanmasında vergilendirilmiş başka gelirler ya da vergiye bağlı olmayan gelirlerin bulunması durumunda hayat standardı esas uygulanmayarak gerçek gelire vergi arasındaki bağ kopartılmazken, şimdiki durumyla bu ilkeden

³⁷ AYMKD Sayı 25, s. 409.

vazgeçilerek gerçeğin bulunması yolu kapatılmış ve hayat standardı esası, vergilendirilmiş başka gelirleri ya da vergiye bağlı olmayan gelirleri gözetmeyen, yükümlüye açıklama ve kanıtlama hakkı tanımayan bir nitelik almıştır.

Gerçekten yeni uygulama ile, yukarıda değinildiği gibi, kendisine, eşine, çocuğuna ya da bakmakla yükümlü olduğu öbür kimselere ilişkin veya sosyal güvenlik kurumlarından elde ettiği vergisi ödenmiş ya da vergiden başışık bir geliri olduğunu kanıtlayan yükümlünün bu durumuna bakılmadan, sanki başka hiç geliri yokmuş ve vergisi ödenmemiş gibi, beyan ettiği gelir üzerinden değil, yasanın koyduğu “götürü gelirler” üzerinden yeniden vergilendirilmesi öngörülmektedir.

Ayrıca, hayat standardı göstergelerinin Bakanlar Kurulu'nca, artırılarak uygulanabileceği olasılığı gözönüne alınırsa, varsayım dayanan “götürü gelirlerin” yüksek boyutlara ulaşacağı, verginin gerçek gelirle olan ilişkisinin büsbütün yiteceği kendiliğinden ortaya çıkar.”³⁸

Mahkeme bu nedenlerle ve “varsayım yoluyla sonuç alınmak istenerek gerçek gelir-gerçek vergi amacından uzaklaştırıldığını” vurgulayarak, 3505 sayılı Kanunun 18. maddesinin ortaya çıkardığı hayat standardı esasının malî güce göre vergilendirme ilkesine de aykırı düştüğü sonucuna varmıştır.³⁹

Anayasa Mahkemesi hayat standardı esasıyla ilgili yeni düzenlemeyi iki yönden hukuk devleti ilkesine de aykırı görmüştür. Mahkeme, önce hukukî güvenlik ve bu bağlamda vergilendirmede belirlilik ilkesi üzerinde durmuştur. Mahkemeye göre,

“... yeni vergi düzenlemesinin, hukuk devleti ilkesi açısından ortaya çıkardığı iki sonuçtan ilki, kimi gelirlerin kanıtlanması yolunun kapatılması bir yana; gerçek belli iken varsayım dayanan bir sistem olmasıdır.

Oysa; “hayat standardı esası” ve kurumun varlık nedeni, Anayasa Mahkemesi kararında da belirtildiği üzere, gerçeğin bulunmasına yardımcı yöntem olarak kabûl edilmesidir. Bu tür bir yöntemle, gerçeğe ulaşmaya, yükümlülerin gerçek kazançlarına yaklaşmaya çalışılır. Yoksa, gerçek kazanç belli iken, bir varsayım ya da belirtiyeye değer verilemez.

³⁸ AYMKD Sayı 25, s. 410-11.

³⁹ AYMKD Sayı 25, s. 413.

Kaldı ki, vergi alacağı da, kamusal niteliğine karşın bir borç-alacak ilişkisi ortaya çıkarır ve her borç-alacak ilişkisinde olduğu gibi gerçek alacağın ya da borcun saptanmasını gerektirir.

Nitekim, Vergi Usul Yasası da gerçeğin ortaya çıkarılmasını amaçlayan kimi kurallar öngörmüş ... gerçek vergi alacağının belirlenmesindeki önem vurgulanmıştır.

Yeni biçim ise, gelire-vergi arasında bulunması zorunlu bağı koparmak ve gerçeği gözardı eden bir yöntemi yeğlemekle, "vergideki belirlilik ilkesi"ni yok etmiştir. Bir güvenlik önlemi olarak öngörülen sistem, güvensizliğe dönüşmüş, "karine" veya "varsayım" gerçeğe üstün tutulmuştur. Oysa, olağan yasal belirtiler, aksi kanıtlanıncaya kadar doğru kabul edilen varsayımlardır. Aksi kanıtlanabilecek bu tür belirtilere, gerçeğe karşın geçerlilik tanımak, sistemi kendi içerisinde çelişkiye düşürür ve hukuk devletinin öngördüğü hukuk güvenliği ile bağdaşmaz."⁴⁰

Anayasa Mahkemesi, daha sonra, hayat standardı esasının Anayasaya uygunluğunu Anayasanın 49. maddesindeki çalışma hakkı açısından incelemiştir. Mahkemeye göre, hayat standardı esasına ilişkin yeni düzenleme karşısında,

"... şimdiki vergilendirilmiş gelirleri ya da vergi dışı bırakılan gelirleri ile geçinemeyen ve yaşantılarını sürdürebilmek için ek gelir elde etmek veya başka amaçlarla mesleklerini yapmak isteyen serbest meslek mensupları; emekli memur, doktor, diş hekimi, mühendis, avukat ve malî müşavir gibi kimseleri, ya güçleri ötesinde vergi ödemek ya da meslek yaşamlarına son vermek gibi bir seçimle karşı karşıya bırakmış olacaktır.

Böylece, ... (s)istemin ortaya çıkardığı ikinci sonuç ... kişilerin kazanmadıkları gelirler üzerinden ağır biçimde vergilendirilmeleriyle, mesleklerinden ayrılmak zorunda bırakılmalarıdır.

Oysa, Anayasa'nın 49. maddesinde öngörülen çalışma hakkı, bir temel hak ve özgürlük olarak anayasal güvenceye bağlıdır. Devlet, çalışanların yaşam düzeyini yükseltmek, çalışma yaşamını geliştirmek için çalışanları korumak, çalışmayı desteklemekle yükümlüdür. Sözü edilen maddenin gerekçesinde "(ç)alışmanın hak ve ödev olması, sadece ulusal plânda Devletin çalışmak isteyenlere iş temin etmek için gereken tedbirleri alacağını ve çalışanların da ancak çalışmak suretiyle gelir temin edeceklerini ifade etmekle kalmaz; ferdî planda da çalışmanın bir hak ve

⁴⁰ AYMKD Sayı 25, s. 412.

ödev olarak telâkki edilmesini gerektirir... Devletin çalışma imkânlarının, başka deyişle iş alanlarının dengeli gelişmesi için gerekleri tedbirleri alması temel ödevleri cümlesindedir...” denilmesi bu olguyu hiçbir kuşkuyla yer vermeyecek biçimde açıklamaktadır.

Ağır vergi koşulları, kişileri, temel hak ve özgürlüklerden birini oluşturan çalışma hakkından yoksun kılacak bu tür bir yasal düzenleme, hukuk devleti ilkesine ters düşer ve Anayasa'nın 13. maddesinde öngörülen demokratik toplum düzeninin gerekleriyle de bağdaşamaz. Bu nedenlerle, ... yeni düzenleme, Anayasa'nın 2., 13. ve 49. maddelerine aykırı bulunmuştur.”⁴¹

Mahkeme, bu düzenlemenin ayrıca Devletin Anayasasının 5. maddesinde belirtilen temel amaç ve görevleriyle de çeliştiği sonucuna varmıştır. Mahkemeye göre,

“Anayasa'nın Başlangıç bölümüyle 5. maddesinde insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli koşulları hazırlamakla yükümlü kılınan devletin, bu tür vergiyi salmak ve uygulamakla temel amaç ve görevini bağdaştırmak güçtür. Toplumsal gelişmeleri izleyip güçlendirmek, giderek hızlandırarak her kesime yaygınlaştırmak, bireylerin ekonomik ve toplumsal yönden yaşam düzeylerini daha iyi duruma getirmek, bilgi ve becerisini yarara sunarak çalışmak isteyenlerin karşılaşacakları engelleri kaldırmak görevine ters düşen düzenlemenin özetlenen anayasal erek ve ilkelere aykırılığı açıktır.”⁴²

Anayasa Mahkemesinin bu iptal kararından sonra, 3689 sayılı Kanunla (m. 7) Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 35. maddede 1.1.1990 – 31.12.1999 tarihleri arasında gerçek usûlde gelir vergisine tâbi ticarî ve serbest meslek kazançları için geçerli olacak hayat standardı esaslı yeniden düzenlenmiştir. 3689 sayılı Kanun da, mükerrer 116. maddenin bazı hükümlerini bir süre askıya almıştır. Geçici 35. maddenin temel ve ek gösterge tutarlarından belgelendirilmesi koşuluyla düşülecek, yani açıklama nedeni kabul edilecek gelirlere ilişkin 3. fıkrasının açıklama-kanıtlama hakkına kısmen yer vermesi ve gelirin söz konusu olmadığı hallerde bile yükümlülere vergi ödemeye zorlaması nedeniyle özellikle Anayasasının 2., 13., 49. ve 73. maddelerine aykırı düştüğü öne sürülmüştür.⁴³ Anayasa

⁴¹ AYMKD Sayı 25, s. 412-13.

⁴² AYMKD Sayı 25, s. 413.

⁴³ E. 1991/7, K. 1991/43, k.t. 12.11.1991, AYMKD Sayı 27 Cilt 2, s. 645-47. İptal isteminin gerekçesinde, 3689 sayılı Kanunun 7. maddesinin öncelikle Anayasa Mahkemesinin 3505 sayılı Kanunla ilgili kararıyla iptal ettiği hükümlerin yeniden yürürlüğe konulması nedeniyle Anayasasının 153. maddesine aykırı düştüğü öne sürülmüşse de; Anayasa Mahkemesi bu savı, 3505 sayılı Kanunun öngördüğü hayat standardı esasında açıklama hakkına hiç yer

Mahkemesi bu kararında, konuya yaklaşımını, hayat standardı esası hakkında daha önce verdiği iki kararı da yorumlayarak şöyle açıklamıştır:

"... Hayat standardı esası bir ölçüde varsayıma dayandığından haksızlık aracı olmaması için yükümlünün gerçek gelirine yaklaştırılması gerekir. Bunun için de gelirin açıklanıp kanıtlanması yöntemi kullanılmak suretiyle yükümlü, belli bir gelirin karinesi sayılan giderleri, vergilendirilmiş ya da vergiye tâbi olmayan başka gelirlerle karşıladığını belgelendirirse kanıtlandığı miktar kadar sorumluluktan kurtulmuş olacaktır. Hayat standardı esasının Anayasa'ya uygun olabilmesi için belirtilen gelir açıklanması ya da kanıtlanmasına mutlaka yer verilmesi gerekir. Anayasa Mahkemesi kararlarında bu ilkeyi gözeterek gelir açıklamasına tam olarak yer veren yasal düzenlemeleri Anayasa'ya aykırı bulmamış, gelir açıklama hakkına yer vermeyen yasal düzenlemeleri ise iptal etmiştir.

Yükümlülerin ticarî ya da serbest meslek kazançlarının, vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış bir kısım gelirlerinin hayat standardı çerçevesinde tekrar vergilendirilmesi bunların malî güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılmaları sonucunu doğurur ki, bu sosyal devlet ilkesi açısından savunulamaz.

Açıklama hakkına kısmen yer verilmesi de daha önce vergilendirilen bir gelirin yeniden vergilendirilmesi, vergi dışı bırakılan gelirin ise dolaylı yoldan vergilendirilmesi sonucunu doğurur.

Bir kısım gelir açıklamalarına kapalı hayat standardı esası, gerçek gelire yaklaşma olanağını kaldıracak bir haksızlık aracı durumuna düşer. Böylece gerçek gelire vergi arasındaki bağ koparılmış olur. Oysa hayat standardı esasının varlık nedeni, gerçeğin bulunmasına yardımcı olmasıdır. Gerçeğin bulunması olanaklı iken varsayıma dayanılmaz.

Vergi güvenlik önlemi olarak öngörülen hayat standardı esası açıklama hakkına kısmen yer vermekle güvensiz bir sisteme dönüşür. Gerçeğe karşın aksi kanıtlanabilecek karinelere geçerlik tanımak, hukuk devletinin öngördüğü hukuk güvenliği ile bağdaşmaz."⁴⁴

Anayasa Mahkemesi, Geçici 35. maddenin dava konusu fıkrasını da, sosyal devlet ve malî güce göre vergilendirme, hukuk devleti ve çalışma

verilmediği halde, 3689 sayılı Kanunla yapılan düzenlemede kısmen açıklama-kanıtlama hakkına yer verildiği, yani bazı gelirler için açıklama olanağı tanındığı, böylece iki hüküm arasında içerik ve kapsam bakımından bir özdeşlik bulunmadığı gerekçesiyle benimsememiştir. Bkz. AYMKD Sayı 27 Cilt 2, s. 652.

⁴⁴ AYMKD Sayı 27 Cilt 2, s. 650-51.

hakkı olmak üzere üç yönden Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir.⁴⁵ Mahkeme, malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırılığın nedenlerini şöyle açıklamıştır:

“... Kişiler, yaptıkları iş sonunda bir gelir elde ediyorlarsa bunun vergilendirilmesi doğaldır. Gelire dayanmayan bir vergilendirme yöntemi ise Anayasa’ya aykırılık oluşturur.

...Vergide asıl olan, ödeme gücüdür. Malî güç de ödeme gücünü belirler. Vergilendirmede “hayat standardı esası...” gibi çeşitli yöntemlerle güvencesi sağlanmaya ve yükümlünün gerçek malî gücüne ulaşılmaya çalışılır.

Vergi yükümlüsünün mali gücüne göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirinın saptanması gerekir. Hayat standardı esasının temel nedeni, gerçek gelirin bulunmasına yardımcı yöntem olmasıdır. Bu yöntemle göre saptanan tutarın gerçek gelire (malî güce) olabildiğince yaklaşılabilmesi için yükümlünün belli bir gelir tutarının karinesi sayılan “yaşam düzeyi”ni başka gelirlerle sağladığının kanıtlanmasına olanak vermesi gerekir. Oysa dava konusu kural vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış bir çok geliri açıklama nedeni olarak kabul etmemektedir. Bu nedenle yükümlünün kendisine, eşine ve çocuklarına ilişkin vergilendirilmiş gelirin yalnız hayat standardı ek gösterge tutarının açıklanmasında kullanılması, temel göstergelerin açıklanmasında kullanılamaması ve yine yükümlünün kendisine ait emekli, dul ve yetim aylıklarının temel gösterge tutarının açıklanmasında kullanılabilmesi, eşine ve çocuklarına ilişkin bu gelirlerin temel göstergelerin açıklanmasında kullanılamaması, vergiye tâbi olmayan bu gelirlerin dolaylı olarak yeniden vergilendirilmesi sonucunu da doğurmaktadır. Açıklama ve kanıtlanma olanağına tam olarak yer vermeyen bu kural “malî güce göre vergi ödeme” ilkesine aykırı düşmektedir. Fıkranın bu durumuyla, Anayasa’nın 73. maddesinde belirtilen malî güce göre vergilendirme amacına ulaşılması mümkün değildir. Öte yandan, bir kısım gelirleri açıklama nedeni olarak kabul edip aynı nitelikteki diğer gelirleri açıklama nedeni saymamak “vergide adalet” ilkesine de ters düşer. Gerçekten, iptali istenen fıkra, yükümlünün emekli, malûliyet, dul ya da yetim aylığı dışında hiçbir gelirinın temel gösterge tutarından düşülmesine olanak vermemekte, ayrıca eşine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü olduğu kişilere ilişkin çeşitli gelirlerin gerek temel gerekse ek gösterge tutarlarından düş(ül)mesini engellemektedir. Açıklama olanağına tümüyle

⁴⁵ Daha önce de belirttiğimiz gibi, Mahkeme bu kararında dava konusu fıkra da yer alan “hamiline yazılı mevduatlardan ve menkul kıymetlerden elde edilen gelirler hariç” şeklindeki hükmü Anayasaya aykırı bulmamışsa da, sonuçta fıkranın Anayasaya aykırı gördüğü diğer kısımlarıyla birlikte iptal etmiştir. (Bkz. AYMKD Sayı 27 Cilt 2, s. 650-51, 655). İptal kararı, 10-1 oyuyla verilmiştir. Karşıoy gerekçesi için bkz. AYMKD Sayı 27 Cilt 2, s. 656.

*değil, kısmen yer veren bu biçimdeki "hayat standardı esası" Anayasa'nın 73. maddesine de aykırıdır."*⁴⁶

Anayasa Mahkemesi, sosyal devlet ve hukuk devleti ilkelerine aykırılık konusunda ise,

"... İptali istenen fıkrada olduğu gibi, vergi yükümlülerinin kendilerine, eşlerine, çocuklarına ya da bakmakta yükümlü oldukları kimselere ilişkin vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış kimi gelirlerine açıklama – kanıtlama olanağı tanınmaması kişilerin malî güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılması sonucunu doğurur ki, bunun da sosyal devlet ilke(si)yle bağdaştığı söylenemez.

...“Hayat standardı esası” gerçeğin bulunmasına yardımcı bir yöntem olarak kabul edilebilir. Bu yöntemle gerçeğe ulaşmaya, yükümlünün gerçek kazancına yaklaşılmaya çalışılır. Aksi kanıtlanması ve saptanması olanağı varken varsayım geçerlilik tanımak hukuk devletin öngördüğü hukuk güvenliği ile bağdaşmaz”

demıştır.⁴⁷ Mahkeme bu olayda da, hayat standardı esasına ilişkin düzenlemenin Anayasa'nın çalışma hakkına ilişkin 49. maddesine aykırı düştüğü sonucuna varmıştır. Mahkemeye göre,

“Anayasa'nın 49. maddesinde, çalışmanın herkesin hakkı ve ödevi olduğu belirtilmiş, devlete çalışanların yaşam düzeylerini yükseltmek, çalışma yaşamını geliştirmek için çalışanları korumak, çalışmayı denetlemek ve işsizliği gidermeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak için gerekli önlemleri almak ödevi verilmiştir.

Devlet, kişinin çalışma hakkını kullanabilmesi için iş alanında gerekli önlemleri alacak ve sınırlamaları kaldırarak görevini yerine getirecek, birey de çalışarak topluma yük olmaktan kurtulacaktır.

Vergi ödeme, kişiyi çalışmaktan vazgeçiren bir yakınma nedeni olmamalıdır. Tersine durumda yükümlüyü çalışmaktan alıkoyan vergiler çalışma hak ve özgürlüğünü ortadan kaldırır. Yaşadığı hayat düzeyini sağlayan açıklanabilir-kanıtlanabilir başka geliri bulunmasına karşın bu gelirlerin bir kısmını gözönüne almayan “hayat standardı esası” yükümlüleri güçleri dışında vergi ödemek bu sebeple de meslek yaşamlarına

⁴⁶ AYMKD Sayı 27 Cilt 2, s. 654-55.

⁴⁷ AYMKD Sayı 27 Cilt 2, s. 653.

son vermek gibi bir sonuca götürür. Bu nedenle dava konusu fıkra, Anayasa'nın 49. maddesine aykırıdır.”⁴⁸

Bununla beraber Mahkeme, önceki iptal kararından farklı olarak, bu kez Anayasanın 13. maddesine yönelik aykırılık savını dava konusu kural ile Anayasanın 13. maddesi arasında “doğrudan bir bağlantı kurulamadığı” gerekçesiyle benimsememiştir.⁴⁹

Anayasa Mahkemesi, 3505 ve 3689 sayılı Kanunlarla ilgili kararlarında, hayat standardı esasının Anayasaya uygunluğunu Gelir Vergisi Kanununun gelirin vergilendirilmesinde kurduğu sistemi taşıyan ve Anayasaya uygunluk açısından da desteklenebilen temel ilkeyi, yani gerçek gelirin vergilendirilmesini esas alarak incelemiştir. Mahkeme, hayat standardı esasının Anayasaya uygunluğunu incelerken, bu esasın yalnızca gerçek gelire ulaşmak amacıyla dayalı olmasını yeterli bulmamış, aynı zamanda gerek hayat standardı esasında gerekse temel ilkede somutlaşan gerçek gelirin vergilendirilmesi amacıyla göre amaç-araç ilişkisini de denetlemiştir. Öte yandan Mahkeme, hayat standardı esasının Anayasaya uygunluğu için yalnızca malî güce göre vergilendirme ilkesine değil, ayrıca hukuk devleti ilkesine ve temel hak ve özgürlüklere ilişkin ilkelere de aykırı düşmemesi gerektiğini belirtmiştir. Bu yaklaşım, hayat standardı esasının başlı başına bir vergi değil, gelirin gerçek miktarı üzerinden vergilendirilmesi için başvurulan bir yardımcı yöntem oluşu kadar, gelir vergisi sistemi içinde yükümlülerin hukukî güvenlikleri göz ardı edilerek malî güçlerini aşan ölçüde vergilendirilmelerine karşı etkili bir güvence olması bakımından da yerindedir. Başka bir deyişle, Mahkeme bu iki olayda da hayat standardı esasının Anayasaya uygunluğunu, gelir vergisi sisteminin temel ilkelerine ve hayat standardı esasının niteliğine, kısaca konunun mahiyetine uygun bir yaklaşımla veya teknikle incelemiştir.

Anayasa Mahkemesinin, yükümlüye açıklama-kanıtlaya hakkı tanınmadığı, yani gerçek gelir göz ardı edildiği takdirde, hayat standardı esasının gerçek gelire ulaşmayı amaçlayan vergi güvenlik önlemi olma niteliğini kaybederek bir tür götürü vergiye dönüşeceği ve bu durumun gelirin gerçek miktarı üzerinden, dolayısıyla malî güce göre vergilendirilmesi ilkesine aykırı düşeceği gibi, vergide adalet ve hukukî güvenlik ilkeleriyle de çelişeceği yolundaki içtihadı kanımızca yerindedir.⁵⁰

⁴⁸ AYMKD Sayı 27 Cilt 2, s. 653-54.

⁴⁹ AYMKD Sayı 27 Cilt 2, s. 653.

⁵⁰ Anayasa Mahkemesinin bu kararlarından sonra, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun verdiği bir kararda da “... (h)ayat standardı temel göstergesinin, asgari bir vergi kabul edilerek ticari, zirai ve mesleki kazancı bulunan her bir aile bireyi için ayrı ayrı uygulanması; kanun hükümlerine uyarlık göstermediği gibi hiçbir açıklamaya yer vermemesi ve ek gelir elde etmek veya mesleki amaçlarını tatmin etmek isteyen serbest meslek mensubu eşlerin varlığı

Ancak 3505 sayılı Kanunla ilgili kararda, Geçici 32. maddenin ortaya çıkardığı hayat standardı esasında göstergelere göre hesaplanan tutarların altında kalan gelir beyanlarında zarar beyanına veya mahsubuna da izin verilmemesine hiç değinilmemesi eleştiriye açıktır.⁵¹

Anayasa Mahkemesi, söz konusu kararlarında, hayat standardı esasıyla ilgili hükümlerin Anayasanın 49. maddesine de aykırı olduğu sonucuna varmıştır. Bu kararlarda dikkat çeken bir nokta, Mahkemenin konuya Anayasanın "çalışma özgürlüğü"ne ilişkin 48. maddesi yerine, "çalışma hakkı"na ilişkin 49. maddesi açısından yaklaşmış olmasıdır. 3505 ve 3689 sayılı Kanunlarla Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 32. ve Geçici 35. maddelere göre, hayat standardı esas "ticarî kazanç sahipleri" ile "serbest meslek erbabı"nın gelirleri için geçerlidir. O halde, hayat standardı esasının çalışma hakkıyla değil, tüccarların ve serbest meslek mensuplarının çalışma özgürlükleriyle ilgili olduğunu kabul etmek gerekir.

Öte yandan Anayasa Mahkemesinin, 3505 sayılı Kanunla ilgili kararında, vergilendirmenin caydırıcı ve önleyici etkisini dikkate alarak konuyu Anayasanın 13. maddesindeki demokratik toplum düzeninin gerekleri açısından da incelemiş olması isabetlidir. Ancak Mahkeme, 3689 sayılı Kanunla ilgili kararında, "yükümlüyü çalışmaktan alıkoyan vergiler çalışma hak ve özgürlüğünü ortadan kaldırır. Yaşadığı hayat düzeyini sağlayan açıklanabilir-kanıtlanabilir başka geliri bulunmasına karşın bu gelirlerin bir kısmını gözönüne almayan "hayat standardı esas" yükümlüleri güçleri dışında vergi ödemek bu sebeple de meslek yaşamlarına son vermek gibi bir sonuca götürür" diyerek dava konusu hükmü Anayasanın 49. maddesine aykırı görmüşse de, konunun Anayasanın temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasına ilişkin 13. maddesiyle ilişkisi bulunmadığına karar vermiştir. Kanımızca, bu olayda da Mahkemenin, çalışma özgürlüğünün demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olarak sınırlandırılıp sınırlandırılmadığını incelemesi gerekirdi.

Anayasa Mahkemesinin ikinci iptal kararından sonra, 3946 sayılı Kanunla (m.27) Gelir Vergisi Kanununun Geçici 35. maddesine eklenen 7. fıkrada yükümlülerin kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait ve *üzerinden gelir vergisi ödenen gelirleri* ile kendilerine ve eşlerine ait emekli, maluliyet,

nedeniyle aile birliğini mali gücü ötesinde vergi ödemeye zorlaması, ya da eşin bu yükten kurtulmamak için çalışmamayı tercih etmesi sonucunu doğurması yönünden açıkça Anayasanın mali güce göre vergilendirme, çalışma özgürlüğü, sosyal devlet ilkelerine de aykırı olacaktır..." denildiği görülmektedir (DİBKK, E. 1990/4, K. 1993/1, k.t. 25.2.1993, DD Sayı 88, s. 59).

⁵¹ Geçici 32. maddede de, ticarî ve meslekî kazanç sahiplerinin *zarar beyanı da dahil olmak üzere* bu faaliyetleri dolayısıyla beyan ettikleri kazançlarının hayat standardı esasına gereğince belirlenecek tutardan düşük olması halinde, verginin bu esasa göre belirlenen tutar üzerinden tarhedilmesi öngörülmekteydi.

dul ve yetim aylığı bulunduğunu belgelendirdikleri takdirde, bu gelirlerin, hayat standardı esasına göre kazancın saptanmasında açıklama nedeni gelir olarak kabul edileceği hükmüne yer verilmiştir. Bu fıkradaki "... üzerinden gelir vergisi ödenen..." ibaresinin Anayasa Mahkemesinin 3689 sayılı Kanunla ilgili iptal kararının gerekçesinde belirtilen nedenlerle Anayasaya aykırılığı ileri sürülerek iptali istenmiştir.⁵² Ancak Anayasa Mahkemesi,

"... İtiraz konusu düzenleme ile benimsenen "Hayat Standardı Esası", vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı gideri karşılayan bir gelirin olması gerektiği varsayımına dayanarak, vergi incelemeleri dışında da, gerçek gelire ulaşabilmeyi sağlamak için getirilmiş bir vergi kontrol sistemidir. Mükellefin yaşam ve harcama düzeyi yüksek, buna karşın yıl sonunda beyan ettiği gelir, hayat standardı esasına göre bulunacak miktardan düşük ise, bu sistemle, ödenmesi gereken verginin, gerçek gelire uygun hale getirilmesi amaçlanmaktadır. Bu amacı gerçekleştirmeye yönelik olarak, hayat standardı esasının tanımına uygun bir düzenleme getiren maddenin ikinci fıkrasının (b) bendine göre, "Ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının zarar beyanı da dahil olmak üzere, bu faaliyetleri ile ilgili olarak beyan edecekleri kazançları, temel gösterge tutarlarına, hayat standardı göstergelerine göre belirlenen ilavelerin yapılması suretiyle bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde, bu maddeye göre belirlenen tutar, vergi tarhına esas gelirin hesaplanmasında ilgili kazanç tutarı olarak dikkate alınır.

Başvuru kararına esas olan "üzerinden gelir vergisi ödenen" sözcüklerinin yer aldığı yedinci fıkrada gerçek gelire ulaşmak amacıyla mükelleflerin hayat standardı esasına göre kazançlarının tespitinde, fıkrada sayılan gelirler ayrı tutularak, kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait üzerinden gelir vergisi ödenen gelirleri ile kendilerine ve eşlerine ait emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığını belgelendirmeleri durumunda bu gelirlerin açıklama nedeni olarak kabul edileceği öngörülmüştür.

Anayasa'nın 73. maddesinin ilk fıkrasında ... "verginin malî güce göre ödenmesi" ve " vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkelerine yer verilmiştir.

Gerçek gelire ulaşılabilmesi amacıyla benimsenen hayat standardı esasının uygulanmasında, açıklama nedenleri arasında itiraz konusu "üzerinden gelir vergisi ödenen" sözcükleriyle belirtilen gelirlere de yer verilmesinde, "verginin malî güce göre ödenmesi" ve "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkelerine aykırılık yoktur.

⁵² Bkz. E. 1996/43, K. 1998/13, k.t. 5.5.1998, AYMKD Sayı 34 Cilt 1, s. 286-88. Geçici 35. maddeye eklenen söz konusu fıkra hükmünün gerekçesi için bkz. yukarıda 11 no'lu dipnotu.

Anayasa'nın 49 maddesi uyarınca çalışma, herkesin hakkı ve ödevidir. Ancak, bu çalışma sonucunda elde edilen gelirin de malî güce göre vergilendirilmesi Anayasa'nın 73. maddesi gereğidir. Bu bağlamda, vergi yükümlülüğünün çalışma hak ve ödevini engellediğinden söz edilemez.

Bu nedenlerle, vergi hukukunda başvuru vergilendirme esaslarından biri olan "hayat standardı" esasının uygulanmasında gerçek gelire ulaşmak amacıyla getirilen açıklama nedenlerine ilişkin itiraz konusu düzenlemenin Anayasa'ya aykırı bir yönü bulunmamaktadır" diyerek başvuruyu 6-5 oyçokluğuyla reddetmiştir.⁵³ Görüldüğü gibi Anayasa Mahkemesi bu kararında, hayat standardı esasını yalnızca gerçek gelire ulaşma amacının güdülmesiyle Anayasaya uygun bulmuştur. Böylece Mahkeme, vergi dışı veya daha önce vergilendirilmiş gelirler yönünden içtihadını değiştirmiştir. Ancak karar gerekçesinde, içtihat değişikliğinin nedenleri açıklanmamış, hatta 3505 ve 3689 sayılı Kanunlarla ilgili iptal kararlarının gerekçesinde dile getirilen ve bu olayda Anayasaya aykırılık itirazının gerekçesinde tekrarlandığı gibi, karara muhalif olan üyelerce de savunulan görüşler hiç tartışılmamıştır.⁵⁴ Kanımızca bu içtihat değişikliği, yukarıda 3505 ve 3689 sayılı Kanunlarla ilgili iptal kararları dolayısıyla açıklanan nedenlerle doğru da olmamıştır.⁵⁵

3) Hayat standardı esasının geçmişe yürütülmesi

Anayasa Mahkemesinin 3505 sayılı Kanunla ilgili kararı, aynı zamanda Mahkemenin hayat standardı esasının geçmişe yürütülmesinin hukuk devleti ilkesi yönünden Anayasaya uygunluğu konusundaki yaklaşımını da ortaya koymaktadır. 10.12.1988 günlü Resmî Gazetede yayımlanan 3.12.1988 günlü ve 3505 sayılı Kanunla (m. 18) Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 32. maddede düzenlenen hayat standardı esasının, 1.1.1988'den başlayarak geçerli sayılmasının Anayasaya aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Mahkeme, "kanunların geriye yürümezliği" ilkesine dayandırılan bu iddiayı⁵⁶ şu nedenlerle benimsememiştir:

⁵³ AYMKD Sayı 34 Cilt 1, s. 292-93.

⁵⁴ Bu içtihat değişikliğine muhalif olan üyeler ise, karşıoy yazılarında, daha önce verilmiş olan iptal kararlarındaki gerekçeleri tekrarlayarak itiraz konusu hükmün Anayasanın 2 ve 73. maddelerindeki hukuk devleti, sosyal devlet, sosyal adalet, malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine, ayrıca Anayasanın 49. maddesindeki çalışma hakkına aykırı olduğu görüşünü savunmuştur. Bkz. AYMKD Sayı 34 Cilt 1, s. 294-99.

⁵⁵ Mahkemenin 3689 sayılı Kanunla ilgili iptal kararı ile 3946 sayılı Kanunla ilgili ret kararı karşılaştırıldığında, bu içtihat değişikliğinde daha önce "iptal" oyu kullanan üyelerden A. Necdet Sezer ile Haşim Kılıç'ın görüşlerini değiştirerek 3946 sayılı Kanunla ilgili kararda "ret" oyu kullanmalarının, ayrıca 3689 sayılı Kanunla ilgili kararda "iptal" oyu kullanan üyelerden yedisinin yerine 3946 sayılı Kanunla ilgili kararda oylamaya katılan bir yedek üye ile altı yeni asıl üyeden üçünün "ret" görüşünü benimsemelerinin rol oynadığı görülmektedir.

⁵⁶ Bkz. E. 1989/6, K. 1989/42, k.t. 7.11.1989, AYMKD Sayı 25, s. 392.

"...Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretide çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuk düzenine güven noktasında yoğunlaşan bu görüşler genelde (yöntem yasalarındaki zorunluluklar dışında) tüm yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayrıklık koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geriye yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur. Zorunlu nedenlerle (örneğin kamu yararı gibi) geriye yürüme durumunda önceki etkileme söz konusu olabilir. Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesini çiğnemiş sayılamaz. Türk hukukunda da, enflasyona, ekonomik buhranlar ve haksız kazançlara karşı uygulamalar nedeniyle geriye yürütülen vergi yasaları çıkarılmıştır. Kurumlar vergisiyle ilgili 30.12.1960 günlü, 192 sayılı ve 27.3.1969 günlü, 1137 sayılı (Y)asalarla 24.2.1980 günlü, 2362 sayılı (Y)asa bu uygulamaların örneklerindedir. 1.1.1961'de yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın tahakkuk zamanaşımı süresini artırarak önceki yasa zamanında üç yıllık süreyi doldurmeyen vergi alacaklarına uygulanması da böyledir.

Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapar. Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir.

3505 sayılı Yasa'nın iptali istenilen 18. maddesi yönünden durum incelendiğinde, bu maddenin 3.12.1988'de kabûl edilmiş olmasına karşın, Yasa'nın kimi maddelerininin 10.12.1988 ve 1.1.1989 günlerinde, hayat standardına ilişkin esasın da 1.1.1988'de başlayarak uygulanacağını öngördüğü saptanmıştır. Bir yıllık geriye yürütme açıkça bellidir. Bu durumda göstergeler, 1988 yılı için, aynı yılın sonunda saptanacak miktarlara göre uygulanacaktır. Gerçek anlamda geriye yürüme, içinde bulunulan yıl vergilendirmelerinde ayrı yıllar sonunda saptanan göstergelerin esas alınmasıyla belirginleşmektedir. Yasanın amacı, öngördüğü düzenleme, kamu yararı, ölçülülük ve yükümlülerin hukuksal güvenlikleri yönlerinden gözetilince, bu tür vergi güvenlik önlemi sayılan, içerisinde bulunulan malî yıl bitmeden önce tüm bilgi ve verilerin elde edilerek gerçekçi bir güvenlik önlemi uygulamasına zaman açısından olanak veren bir yöntemin, kamu yararına uygun düşeceği, yükümlülerin hukuksal

güvenliklerini sarsmayacağı da düşünülürse Anayasa'ya aykırı bir geriye yürüme olarak değerlendirilemeyeceği ağırlık kazanmaktadır.⁵⁷

Hayat standardı esasının geçmişe yürümezlik ilkesi yönünden Anayasaya uygunluğu, her şeyden önce, bu esasın vergi güvenlik önlemi niteliğini korumasına bağlı bulunmaktadır. Şöyle ki, hayat standardı esası gelir vergisi sisteminde gelirin gerçek miktarı üzerinden vergilendirilmesini sağlamaya yönelik bir vergi güvenlik önlemi olarak yer aldığı, dolayısıyla vergilendirmenin tekniğine veya usulüne ilişkin bir araç niteliğini koruduğu takdirde, bu esasın malî yükümlülük getirerek vergi yükünü arttırdığı söylenemez. Bu durumda, hayat standardı esasının henüz kapanmamış vergilendirme döneminin başından başlayarak geçerli sayılmasının hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerine aykırı düşmeyeceğini kabul etmek gerekir.

Buna karşılık hayat standardı esasını, gösterge tutarlarının altında gelir elde edenler bakımından matrah etkisi yarattığı ve böylece vergilemenin temel öğelerine ilişkin bir düzenlemeye, daha doğrusu bir tür asgarî götürü vergiye dönüştüğü takdirde, bu esasın kapanmamış dönemin başından başlayarak geçerli sayılmasının geçmişe yürüme olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceğini tartışmak gerekir. Öğretide, kural olarak, kapanmış ve hukukî sonuçlarını doğurmuş bir vergilendirme dönemini etkileyen düzenlemeler, yani gerçek geçmişe yürüme geçersiz; henüz kapanmamış bir dönemi dönem başından başlayarak etkileyen düzenlemeler, yani gerçek olmayan geçmişe yürüme ise geçerli sayılmaktadır. Ancak hemen eklemek gerekir ki, hukukî güvenlik ilkesi ile bağdaşmayan ve yükümlülere öngörülemeyen gerçek olmayan geçmişe yürüme de geçersizliği kabul edilmektedir.⁵⁸ Yukarıda gördüğümüz gibi, Anayasa Mahkemesi 3505 sayılı Kanunla ilgili kararında hayat standardı esasının *gerçek gelirle vergi arasında bulunması zorunlu bağı kopartarak bir vergi güvenlik önlemi olmaktan uzaklaştığını ve vergi matrahının saptanmasında ölçü olmaktan çıkarak bir tür götürü matraha dönüştüğünü* saptamıştır. O halde, Mahkemenin bu olayda konuyu geçmişe yürüme ilkesi açısından da incelemesi isabetlidir. Ancak Mahkeme bu kararında, daha önce bir tür götürü matraha veya asgarî götürü vergiye dönüştüğünden söz ettiği hayat standardı esasını, geçmişe yürümezlik ilkesi yönünden incelemede çelişkili bir tutumla vergi güvenlik önlemi olarak değerlendirmiştir. Bu nedenle, Mahkemenin 3505 sayılı Kanundaki hayat standardı esasının geçmişe yürümezlik ilkesi yönünden Anayasaya aykırı düşmediği yolundaki görüşüne katılmaya olanak yoktur.

⁵⁷ AYMKD Sayı 25, s. 414-15.

⁵⁸ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Yayınları, İstanbul 1982, s. 179 vd.; Öncel-Kumru- Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 17; Gülsen Güneş, *Vergilerin Yasallığı İlkesi*, Alfa, İstanbul 1998, s.140; Tipke - Lang, *Steuerrecht*, s. 102.

4) Hayat standardı temel ve ek gösterge tutarlarının kanunla belirlenmesi ve bu konuda Bakanlar Kurulunun yetkilendirilmesi

Hayat standardı esasına temel oluşturan gösterge tutarlarının saptanması konusu, Anayasa Mahkemesinin önüne ilk kez 3239 sayılı Kanunla (m. 68) Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 116. maddesindeki gösterge tutarlarının yükseltilmesi ve Bakanlar Kuruluna bu tutarları azamî hadleri aşmamak şartıyla ayrı ayrı veya topluca arttırabilme yetkisinin tanınması dolayısıyla gelmiştir. 3239 sayılı Kanunla hayat standardı esasına ilişkin temel gösterge tutarlarının yükseltilmesinin malî güce göre vergilendirme ilkesiyle çeliştiği öne sürülmüşse de; Anayasa Mahkemesi, “Hayat Standardı Esası(na) ... temel teşkil eden miktarların Kanun Koyucu tarafından tesbitinde Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan “verginin mali güce göre ödenmesi” ve “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” ilkelerine aykırı bir yön” görmemiştir.⁵⁹ Aynı olayda, Bakanlar Kurulunun hayat standardına esas olan tutarları arttırmasının “asgarî vergi matrahı”nın saptanması anlamına geldiği ve Anayasanın 73/4. maddesine aykırı düştüğü öne sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi ise,

“... Hayat standardı esasını belirleyen tutarlar; vergi matrahının tesbitinde etkili olmakla birlikte, matrah olarak kabul edilemezler. Yasa Koyucu tutarların, matrah tesbitindeki önemini dikkate alarak, bunların asgari ve azami hadlerini kanunla belirlemiştir. İptal istemine konu olan madde ile yapılan, bu tutarların günün ekonomik koşullarına göre düzenlenmesini sağlamak ve ekonomiye çabuk ve etkili bir müdahalede bulunmak imkanını vermektir”

diyerek söz konusu hükmün Anayasaya aykırı olmadığı sonucuna varmıştır.⁶⁰ Bu konu, Gelir Vergisi Kanununa 3505 sayılı Kanunun 18. maddesiyle eklenen Geçici 32/4. maddede yer alan “Bakanlar Kurulu, bu maddede yeniden tespit edilen temel gösterge tutarları ile hayat standardı gösterge tutarlarını yarısına kadar indirmeye veya on katına kadar arttırmaya, kazanç ve faaliyet konuları ile birinci ve ikinci derecede kalkınmada öncelikli yörelerde farklı miktarlar tespit etmeye yetkilidir” şeklindeki hükme yönelik Anayasaya aykırılık itirazıyla da Mahkemenin önüne gelmiştir.⁶¹ Anayasa Mahkemesi, bu hükmü de Anayasaya aykırı bulmamıştır. Mahkemeye göre,

⁵⁹ E. 1986/5, K. 1987/7, k.t. 19.3.1987, AYMKD Sayı 23, s. 140, 161.

⁶⁰ AYMKD Sayı 23, s. 140, 161.

⁶¹ Bkz. E. 1989/6, K. 1989/42, k.t. 7.11.1989, AYMKD Sayı 25, s. 392, ayrıca 389.

“Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırılık savı, anılan fıkra ile Bakanlar Kurulu'na vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin bağışıklık, ayrıklık ve indirimleriyle oranlarına ilişkin kurallarında Yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi verildiği gözetildiğinde dayanaksız kalmaktadır. Düzenleme, bu yönden anayasal koşullara aykırı sayılamaz.”⁶²

Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrasında, vergilerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilerek vergilemede kanunilik (yasallık) ilkesi öngörülmüştür. Aynı maddenin 4. fıkrasında ise, Bakanlar Kuruluna vergilerin muaflik, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin verilmesine olanak tanınmıştır. Bu bağlamda, hayat standardı temel ve ek göstergelerinde değişiklik yapmak konusunda kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilmesinin Anayasaya uygunluğundan söz edebilmek için, bu esasın vergi güvenlik önlemi niteliğini koruması gerekir. Hayat standardı esası, gelir vergisinde gerçek gelirin vergilendirilmesinde bir vergi güvenlik önlemi olma niteliğini koruduğu sürece, Bakanlar Kurulunun bu esasa temel oluşturan gösterge tutarlarında değişiklik yapma yetkisi, Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasında sözü edilen konuların dışında kaldığı gibi, vergilemenin temel öğelerine değil, tekniğine veya usûlüne ilişkin bir düzenleme yetkisi niteliğini taşımaktadır. Vergi kanunlarıyla vergilendirmenin temel öğelerine değil de, tekniğine ve usûlüne ilişkin konularda Bakanlar Kuruluna düzenleyici idarî işlem yapma yetkisinin verilebileceğine kuşku yoktur.⁶³ Bu durumda, Bakanlar Kurulunun hayat standardı gösterge tutarlarında değişiklik yapma konusunda kanunla yetkilendirilmesinin Anayasanın 73. maddesine aykırılığını düşünmek zordur.

Ancak eklemek gerekir ki, Bakanlar Kuruluna hayat standardı göstergelerinde değişiklik yapmak konusunda yetki veren kanun hükmünün Anayasaya uygun olabilmesi için hukuk devleti ilkesiyle de çelişmemesi şarttır. Söz gelimi, Bakanlar Kuruluna hayat standardı göstergeleri konusunda tanınan takdir yetkisi de keyfi ve ölçsüz uygulamalara yol açabilecek genişlikte olmamalıdır.⁶⁴ Anayasa Mahkemesinin 3239 ve 3505 sayılı Kanunlarla ilgili kararlarında hayat standardı göstergeleri üzerinde Bakanlar Kuruluna tanınan takdir yetkisinin Anayasaya uygunluğunu bu yönleriyle tartışmamış olması eleştiriye açıktır.

⁶² AYMKD Sayı 25, s. 413-14. Ayrıca bkz. AYMKD Sayı 25, s. 405.

⁶³ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s.130

⁶⁴ Bkz. Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s.136; Nami Çağan, *Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi*. Anayasa Yargısı, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1984, s. 174 vd.

Buna karşılık, hayat standardı esası matrah etkisi yaratarak bir tür asgarî götürü vergiye dönüşürse, göstergelerde değişiklik yapma konusunda yetkilendirme, Bakanlar Kuruluna vergilemenin temel öğelerinden matraha ilişkin düzenleme yetkisi tanınması anlamına gelecektir. Anayasanın 73. maddesine göre, yasama organı Bakanlar Kuruluna vergilerin muaflik, istisna ve indirimleriyle oranları gibi temel öğeleri konusunda ve kanunî sınırlar altında düzenleme yetkisi verebilmekte; ancak vergilendirme işleminin diğer temel öğelerinin (verginin konusu, yükümlüsü, matrahı ve vergiyi doğuran olay) saptanmasında “münhasır yetki”ye sahip bulunmaktadır. Başka bir deyişle, kanun ile Bakanlar Kuruluna verginin konusu, yükümlüsü, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi temel öğelerinde değişiklik yapmak yetkisi verilemez.⁶⁵

Yukarıda belirtildiği gibi, Anayasa Mahkemesi 3505 sayılı Kanunla ilgili kararında, hayat standardı esasının bir güvenlik önlemi olmaktan uzaklaştığını ve vergi matrahının saptanmasında bir ölçü olmaktan çıkarak bir tür götürü matraha dönüştüğünü saptamıştır. Gerçekten de, hayat standardı esasında yükümlüye gelir açıklama ve kanıtlama hakkı tanınmazsa, bu esasa temel olan gösterge tutarları geliri gösterge tutarlarının altında kalanlar için matrah etkisi yaratmakta, dolayısıyla göstergelerin saptanması da vergi matrahının saptanması anlamını taşımaktadır. Bu durumda, alt ve üst sınırları kanunla belirtilmiş olsa da, Bakanlar Kuruluna gelir vergisi matrahında değişiklik yapmak olanağını veren bir kanun hükmü, Anayasanın 73. maddesine açıkça aykırı düşer. Böyle bir yetki devri, aynı zamanda Anayasanın 7. maddesinin yasakladığı anlamda yasama yetkisinin devri niteliğindedir. Açıklanan nedenlerle, Anayasa Mahkemesinin 3505 sayılı Kanunla ilgili kararında, hayat standardı esasının matrah etkisi yaratarak asgarî götürü vergiye dönüştüğünü saptamasına karşın, bu esasa temel olan göstergelerde değişiklik yapmak konusunda Bakanlar Kurulunun yetkilendirilmesinde Anayasanın 73. maddesine aykırılık bulunmadığı sonucuna varması, kanımızca, isabetli değildir.

III. DEĞERLENDİRME VE 4605 SAYILI KANUNDAKİ HAYAT STANDARDI ESASININ ANAYAYASA UYGUNLUĞU

2772 sayılı Kanunun gerekçesinde açıklandığı üzere, hayat standardı esası gelir vergisinde vergi matrahının gerçeğe, yani gelirin gerçek miktarına yaklaşılarak saptanmasını sağlayacak bir vergi güvenlik önlemi olarak öngörülmüştür. Yasama organı vergilendirme yetkisini kullanarak vergi koyma gibi, vergi güvenliğini sağlayacak önlemler alma konusunda da,

⁶⁵ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 126-27; Çağan, *Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi*, s. 174.

geniş bir takdir yetkisine sahiptir. Ancak bu takdir yetkisinin, Anayasanın doğrudan doğruya vergilendirmeye ilişkin ilkeleri kadar, hukuk devleti, sosyal devlet ve temel hak ve özgürlüklere ilişkin diğer ilkeleriyle de sınırlı olduğuna kuşku yoktur.

Hayat standardı esasının vergi güvenlik önlemi niteliğiyle, ilke olarak, gelir vergisi sisteminin temelini oluşturan gelirin "gerçek miktarının vergilendirilmesi ilkesi"ne, dolayısıyla Anayasanın 73. maddesindeki malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı düşmediğini belirtmiştik. Ancak, hayat standardı esasının Anayasaya uygunluğundan söz edebilmek için, bu esasın yalnızca gerçek gelire ulaşmak amacıyla öngörülmesi yeterli değildir; aynı zamanda, vergi güvenlik önlemi niteliğine, dolayısıyla gelirin gerçek miktarı üzerinden vergilendirilmesi amacına uygun olarak düzenlenmesi de şarttır. Bunun, kanunlarda *akla uygunluğun (rasyonelliğin)* asgarî ölçüsü olduğu söylenebilir.

Konuya bu açıdan yaklaşıldığında, hayat standardı esasının Anayasaya uygunluğunun, yükümlülere yaşam düzeyleri ve tüketim güçleri ile beyan ettikleri gelir arasındaki tutarsızlığı açıklama ve kanıtama hakkının, yani bazı gelirleri hayat standardı temel ve ek göstergelerine göre belirlenen tutarlardan düşebilme olanağının tanınmasına bağlı bulunduğunu söylemek gerekir. Çünkü, açıklama veya kanıtama yoluyla bazı gelirlerin hayat standardı esasına temel oluşturan göstergelere göre belirlenen tutarlardan düşülmesine izin verilmeyişi, başka bir deyişle göstergelere göre belirlenen tutarların aksi kanıtlanamayan kanunî kriterler olarak kabul edilmesi, gösterge tutarlarının altında gelir elde edenler için gerçek gelir ile vergi arasındaki bağı kopartır ve bu esasın gerçek gelire yaklaşma amacından uzaklaşarak matrah etkisi doğurmasına, böylece vergi matrahının saptanmasında bir ölçü olmaktan çıkıp götürü matraha, daha doğrusu asgarî götürü vergiye dönüşmesine yol açar. Bu durumda hayat standardı esası, 3505 ve 3689 sayılı Kanunlarla ilgili kararlarında Anayasa Mahkemesinin de belirttiği üzere, gelirin gerçek miktarı üzerinden malî güce göre vergilendirilmesi ilkesine aykırı olacağı gibi, vergide adalet ve hukukî güvenlik ilkeleriyle de çelişir. Ayrıca, bu esasın çalışma özgürlüğüne getirdiği sınırlama da, demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı düşer.

Bu bağlamda, açıklama ve kanıtama hakkının kapsamı üzerinde de durulmalıdır. Yukarıda gördüğümüz gibi, Anayasa Mahkemesi, 3505 ve 3689 sayılı Kanunlarla ilgili kararlarında, yükümlülerin kendilerine, eşlerine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü oldukları diğer kişilere ilişkin vergilendirilmemiş veya vergi dışı bırakılmış gelirlerin hayat standardı esası çerçevesinde açıklama nedeni olarak kabul edilmemesinin Anayasaya aykırı düştüğü sonucuna varmışsa da, 3946 sayılı Kanunla ilgili kararında bu

görüşünü değiştirerek yükümlülerin kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait ve üzerinden gelir vergisi ödenmemiş gelirlerin açıklama hakkı kapsamı dışında bırakılmasının Anayasaya aykırı bir yönü olmadığını kabul etmiştir. Mahkemenin bu kararını Anayasaya uygunluk denetiminde benimsenen yaklaşım veya kullanılan teknik bakımından olduğu kadar, varılan sonuç bakımından da doğru bulmadığımızı belirtmiştik. Kanımızca, hayat standardı esasında açıklama hakkı, yükümlülerin kendilerine, eşlerine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü oldukları diğer kişilere ilişkin vergilendirilmemiş veya vergi dışı bırakılmış tüm gelirleri kapsamadığı takdirde, bu esas bir vergi güvenlik önlemi olma niteliğini kaybeder.

Aynı şekilde, iktisadî ve hukukî anlamda gelirin varlığından söz edilemeyecek zarar edilmesi veya harcamaların borçlanmayla karşılanması gibi hallerde de, yükümlülere bu durumu açıklama ve kanıtlama yolunun açık tutulması, örneğin zarar halinde hem geçmiş yıl zararlarının, hem de beyan dönemine ilişkin zararın vergilendirme ilişkisinde dikkate alınmasına olanak tanınması gerekir. Anayasa Mahkemesinin, hayat standardı esasına ilişkin kararlarında, hayat standardı göstergelerine göre hesaplanan tutarların üstündeki gelir beyanlarında zarar mahsubuna olanak tanınmasını yeterli bulduğu görülmektedir. Kanımızca, hayat standardı esasını bir vergi güvenlik önlemi nitelendirebilmek için zarar mahsubunun yalnızca hayat standardı temel ve ek göstergelerine göre hesaplanan tutarların üstündeki gelir beyanlarında değil, söz konusu göstergelere göre hesaplanan tutarların altında kalan gelir beyanlarında da geçerli olması şarttır.

Öte yandan, hayat standardı esasında açıklama ve kanıtlama hakkının bir anlam taşıyabilmesi için, bu esasa temel oluşturan gösterge tutarlarının da aşırı ölçüde yüksek tutulmaması gerekmektedir. Başka bir deyişle, hayat standardı gösterge tutarları da yükümlülerin gelir açıklama ve kanıtlama hakkını etkisiz bırakacak ölçüde aşırı yüksek olmamalıdır.

Bu durumda, 4605 sayılı Kanunla (m. 5) Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 58. maddedeki hayat standardı esasının Anayasaya uygunluğunu incelerken, her şeyden önce, bu maddenin yükümlülerin açıklama ve kanıtlama hakkıyla ilgili hükümleri üzerinde durmak gerekir. Geçici 58. maddenin 5. fıkrası, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 35. maddesine 3946 sayılı Kanunla eklenen 7. fıkra hükmünü tekrarlayarak, yükümlülerin kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait ve üzerinden gelir vergisi ödenmemiş gelirleri açıklama hakkının kapsamı dışında bırakmaktadır. Geçici 58. maddenin 2. fıkrasının b bendi ile 6. fıkrasında ise, hayat standardı esasına ilişkin daha önceki Kanunlarda da görüldüğü gibi, zarar beyanı ve zarar mahsubunun yalnızca bu madde gereğince, yani hayat standardı göstergelerine göre saptanacak geliri aşan gelir kısmı için geçerli olduğu açıkça belirtilmektedir. Bu hükümler, Geçici 58. maddedeki hayat standardı esasını gösterge tutarlarının altında gelir elde edenler bakımından

asgarî götürü vergiye dönüştürmekte, böylece gelirin gerçek miktarı üzerinden malî güce göre vergilendirilmesi ilkesine olduğu kadar, vergide adalet, belirlilik ve hukukî güvenlik ilkelerine de (AY m. 2 ve 73) aykırı hale getirmektedir. Nihayet Geçici 58. maddedeki hayat standardı esası, bu esasa tâbi gelir vergisi yükümlülerinin çalışma özgürlüğünü de, bu özgürlüğün amacına uygun olarak kullanılmasını ciddi ölçüde güçleştirerek, hatta önleyerek, demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı şekilde sınırlandırmaktadır (AY m. 48 ve 13).

O halde kanun koyucunun, hayat standardı esasını gelir vergisi sistemi içinde bir vergi güvenlik önlemi olarak korumak istediği takdirde, Geçici 58. maddenin 2/b, 5 ve 6. fıkralarında değişiklik yaparak yükümlülerin kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait ve üzerinden gelir vergisi ödenmemiş gelirleri ve zarar açıklamalarını engelleyen hükümleri madde metninden çıkarması gerekmektedir. Geçici 58. maddede sözü edilen değişiklikler yapılmaz ve madde bu şekliyle Anayasa Mahkemesinde dava konusu olursa, böyle bir başvuru, hiç kuşkusuz, Mahkemeye de 3505 ve 3689 sayılı Kanunlarla ilgili kararlarında benimsediği çok isabetli bulduğumuz içtihadı dönme fırsatını verecektir.

4605 sayılı Kanunun Gelir Vergisi Kanununa eklediği Geçici 58. maddedeki hayat standardı esasının Anayasaya uygunluğunu incelerken, bu esasın niteliğine bağlı olarak tartışılabilir iki soruna daha değinmek gerekir. Bunlardan ilki, hayat standardı esasına ilişkin hükümlerin geçmişe yürütülmesinden kaynaklanmaktadır. Şöyle ki, 4605 sayılı Kanunun 12/a maddesinde, Gelir Vergisi Kanununa hayat standardı esasına ilişkin Geçici 58. maddeyi ekleyen 5. maddenin 2000 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere bu Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Esasen Geçici 58. maddede de, hayat standardı esasının 1.1.2000 - 31.12.2001 tarihleri arasında gelir vergisine tâbi ticarî ve serbest meslek kazançları için geçerli olduğu belirtilmiştir. 4605 sayılı Kanun 30.11.2000 günlü Resmî Gazetede yayımlandığından, Geçici 58. maddedeki hayat standardı esasının henüz kapanmamış bir dönemi dönem başından başlayarak etkilemesi gerçek olmayan geçmişe yürüme olarak nitelenebilir. Ancak, hayat standardı esasının 23.11.2000 günlü 4605 sayılı Kanunla yeniden kabul edilmeden önce sürekli ve yaygın eleştiriler sonucu 4365 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış olduğu, hatta 4605 sayılı Kanuna ilişkin tasarıda da yer almadığı halde TBMM Genel Kurulunda 22.11.2000⁶⁶ günlü görüşmeler sırasında verilen bir önergeyle metne eklendiği dikkate alınırca, Geçici 58. maddenin kapanmamış dönemi dönem başından başlayarak etkilemesinin hukukî güvenlik ve belirlilik ilkeleriyle bağdaşmadığı kanısındayız.⁶⁷

⁶⁶ Bkz. yukarıda 16 no'lu dipnotuna ilişkin metin.

⁶⁷ Hayat standardı esasına ilişkin tüm kanunî düzenlemelerin yılın son aylarında, özellikle de Aralık ayında yapılması ve içinde bulunulan yılın başından itibaren geçerli sayılması dikkat çekicidir. Bkz. yukarıda 1, 3, 5, 8, 10 no'lu dipnotlardaki açıklamalar.

Bununla beraber, Anayasa Mahkemesinin 3505 sayılı Kanunla ilgili kararını incelerken açıkladığımız gibi, hayat standardı esasında geçmişe yürüme sorunu, ancak bu esasın gösterge tutarlarının altında gelir elde edenler bakımından matrah etkisi yarattığı hallerde tartışılabilir. Bu nedenle, Geçici 58. maddedeki hayat standardı esasını asgarî götürü vergiye dönüştüren hükümlerin kanun koyucu tarafından metinden çıkartılması veya Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi halinde, bu esasın henüz kapanmamış vergilendirme döneminin başından başlayarak geçerli sayılmasının hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerine aykırı düşmeyeceğini kabul etmek gerekir.

Diğer sorun ise, Geçici 58. maddeyle Bakanlar Kurulunun, faaliyette bulunulan yıl için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak saptanacak hayat standardı gösterge tutarlarını % 50 fazlasına kadar arttırmaya veya yarısına kadar indirmeye yetkili kılınmış olmasıyla ilgilidir (m. 58/4). Hayat standardı esası matrah etkisi yaratarak bir tür asgarî götürü vergiye dönüşürse, göstergelerde değişiklik yapma konusunda yetkilendirmenin, Bakanlar Kuruluna vergilemenin temel öğelerinden matraha ilişkin düzenleme yetkisi tanınması anlamına geleceğini ve Anayasanın 73. maddesine, ayrıca 7. maddesindeki yetki devri yasağına açıkça aykırı düşeceğini de yukarıda belirtmiştik. O halde, Geçici 58. maddenin Bakanlar Kuruluna gelir vergisi matrahında değişiklik yapmak olanağını veren söz konusu hükmü de Anayasaya aykırı düşmektedir.

Öte yandan, Geçici 58. maddeyle, Bakanlar Kuruluna her yıl yeniden değerlendirme oranında artacak hayat standardı gösterge tutarlarını bir kez daha arttırma yetkisi tanınmaktadır. Bu yetkinin keyfi uygulamalara, daha doğrusu ölçüsüz arttırmalara yol açabilecek genişlikte olup olmadığı da, hukuk devleti ilkesi açısından her zaman tartışılabilir bir konudur.

Burada şunu da belirtmek gerekir ki, Geçici 58. maddedeki hayat standardı esasını asgarî götürü vergiye dönüştüren hükümlerin kanun koyucu tarafından metinden çıkartılması veya Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi halinde, Bakanlar Kurulunun bu esasa temel oluşturan gösterge tutarlarında değişiklik yapma yetkisi, Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasında sözü edilen konuların dışında kalacağı gibi, vergilemenin temel öğelerine değil, tekniğine veya usulüne ilişkin bir düzenleme yetkisi niteliğini taşıyacaktır. Dolayısıyla, Bakanlar Kurulunun vergi güvenlik önlemi olarak hayat standardı esasına temel oluşturan gösterge tutarlarında değişiklik yapma konusunda kanunla yetkilendirilmesi, Anayasanın 73. maddesine aykırı düşmeyecektir.