

EMLAK VERGİSİNİN GELİR VERGİSİNDEN MAHSUBU

Doç. Dr. Muallâ ÖNCEL

Emlâk vergisinin gelir vergisine mahsubu konusunda tereddüde düşülmesi sonucu, vergi kanunlarını uygulayanlara gerekli açıklamaları yapmak üzere 20 Aralık 1972 tarihli Resmî Gazetede 107 numaralı gelir vergisi genel tebliği yayınlanmış bulunuyor. Bu tebliğde, gelir vergisi kanununun mükerrer 122. maddesinin, bina ve arazi vergilerinin gelir vergisinden mahsubu için koyduğu esasların emlak vergisi için de geçerli olduğu belirtilmektedir. Böylece 107 sayılı tebliğ eskidenberi uygulanagelen yöntemi bir kere daha tekrarlamaktadır. Vergi memurlarına uygulamada yol gösterici açıklamalar taşıyan genel tebliğler kanunlara aykırı düşen düzenlemeler yapamıyacağına göre, 107 sayılı tebliğin belirtilenlerden farklı hükümler getirmesi de beklenemez. Ne var ki ilgili mükerrer 122. madde, uygulamada birçok haksızlıkların doğumuna yol açıcı niteliktedir. Bu nedenle, emlak vergisinin gelir vergisinden mahsubundaki alışlagelmiş uygulamayı tekrarlamakta olan tebliğ dikkatleri yeniden, eskidenberi üzerinde konuşulmuş, yazılmış, özellikle itirazlı vergilerin mahsubu yönünden ihtilâf kaynağı olmuş bulunan mükerrer 122. maddeye çevirecektir. Burada, söz konusu maddeyi geç ödenen vergilerin mahsubunda doğacak haksızlıklar yönünden inceleyeceğiz.

Bina ve arazi vergilerinin (emlak v.) gelir vergisinden mahsubu ilkelerini açıklayan 122. maddeye göre :

Gerçek kişilerin sahip oldukları bina ve arazi için ödedikleri Bina, Buhran, Müdafaa ve Arazi vergileri aşağıdaki esaslara göre, bunların Gelir Vergisine mahsup edilir :

1. Bu vergiler Gelir Vergisinin bina ve arazi iradına isabet eden kısmından indirilir. İndirilecek miktar bu kısımdan fazla ise, aradaki fark nazara alınmaz.

2. İndirilecek vergiler hangi yılda ödenmiş ise, mahsup ta o yılın geliri üzerinden hesaplanacak olan Gelir Vergisinden yapılır.

3. *Gelir Vergisinin bina ve arazi iradına isabet eden kısmı, bunların gelire olan nisbeti üzerinden hesaplanır.*

4. *Bina Vergisinden geçici muafiyete tabi olan binaların hesaplanacak vergileri aynen ödenmiş vergiler gibi Gelir Vergisinden indirilir.*

Yukarıda sayılan 1. ve 3. koşulları bir örnekle açıklayalım. Yıllık beyannamesinde 20.000 lira gelir beyan eden bir yükümlünün kiradaki gayrimenkulünden sağladığı yıllık irat 6000 lira olsun. Evli ve üç çocuklu olduğunu varsaydığımız yükümlünün 20.000 lira tutarındaki geliri için 3500 lira gelir vergisi ödediğini ve aynı yılın emlak vergisi tutarınının 660 lira olduğunu kabul edelim. Emlak vergisi, gelir vergisinin bina ve arazi iradına isabet eden kısmından indirileceğine ve bu kısım, bina iradının toplam gelire olan oranına bakılarak bulunacağına göre, 6000 liranın 20.000 liraya oranı ne ise, indirebileceğimiz emlak vergisi tutarınının toplam gelir vergisi borcuna oranı bu miktarı aşamayacaktır. Örneğimizde bina iradının toplam gelirdeki payı % 30 dur. O halde 3500 lira tutarındaki gelir vergisi borcundan mahsup edebileceği maksimum emlak vergisi miktarı $3500 \cdot \% 30 = 1050$ lirayı aşamayacaktır. Örneğimizdeki emlak vergisi tutarı 1050 liranın altında olduğu için tümünün gelir vergisi borcundan mahsubu yapılabilir. Bu miktar 1050 liranın üzerinde, örneğin 1250 lira olsa idi, mahsubun yapılabileceği maksimum emlak vergisi tutarı 1050 lirayı aşamayacağından geri kalan 200 lirayı indirmemiz mümkün olamazdı.

Mükerrer 122. maddenin taşıdığı diğer bir koşul da emlak vergisi **hangi yıl ödenmişse, mahsubun da o yılın geliri üzerinden ödenecek gelir vergisinden yapılmasıdır.** Bu hükmün amacı açıktır. Aynı bir vergi konusu üzerinden aynı yıl içinde hem gelir, hem de emlak vergisi almanın mükerrer vergilemeye yol açtığı kabul edildiği ve bunun giderilmesi istenildiğine göre, mükerrerliğin önlenmesi ancak, emlak vergisinin, ödendiği yılın gelir vergisinden düşülmesi ile mümkün olur. Ancak hükmü bu kadar dar yorumladığımız zaman, muafiyetten yararlanan binaların ödenmemiş vergilerini de tıpkı ödenmiş vergiler gibi indirme hakkı veren 4. bent hükmünün nede-nini anlamak güçleşir. Kanımızca asıl neden, yükümlünün, her hangi bir geliri olmadığı için belli bir yılda indiremediği emlak vergisini, gelecek yıl, ya da yılların gelir vergisinden düşmesini önlemektir. Yani 1972 yılında hiç gelir elde etmemiş olan yükümlü, bu hüküm uyarınca, aynı yıl ödediği emlak vergisini 1973 yılında elde edeceği gelir üzerinden saptanacak gelir vergisi borcundan düşemeyecektir.

Şimdi, bu açıklamaların ışığı altında son genel tebliğin 3. ve 4. maddelerini ele alalım.

3.*Bina ve Arazi vergilerinin ödendikleri yıla ait gelir vergisine mahsubu gerekir.*

4. *Emlâk Vergisinden (Bina ve Arazi vergileri) 1972 yılı sonuna kadar ödenmiş olanlar, aynı yıla ait gelir vergisine mahsup edilebilir. Başka bir deyimle, 31.12.1972 tarihinden sonra ödenecek emlâk vergisi, 1972 yılına ait olsa bile, 1972 yılı gelir vergisine mahsup edilemeyecektir.*

Tebliğ, daha önce de değindiğimiz gibi, gelir vergisi kanununun mükerrer 122. maddesi hükmünü yansıtmaktadır. Ancak bu uygulama haksız sonuçlara yol açabilecektir. Örneğin emlâk vergisini 31 aralık 1972 de ödeyen yükümlü, mart 1973 te vereceği gelir vergisi beyannamesinde toplam kazancı üzerinden bulacağı gelir vergisinden, o yıl için ödediği emlâk vergisini mahsup edebileceği halde, aynı vergi borcunu iki gün gecikme ile 2 ocak 1973 te ödeyen yükümlü, vergiyi 1973 yılı içinde ödediği için, mahsubu ancak 1974 martında vereceği 1973 yılı gelir vergisi beyannamesinde yapabilecektir. Emlâk vergisini zamanında ödemeyen, ya da ödeyemeyen yükümlü zaten gecikme zammı kesilerek cezalandırılmaktadır. Ayrıca bir de mahsup olanağından yoksun bırakılarak cezalandırılması düşünülmemelidir. Gerçi «mükellef bina ve arazi vergilerinin birkaç yıllığı bir arada ödemiş olursa bunların hepsini tediye yapıldığı yılda elde edilen iratların gelir vergisinden mahsup edebilir».¹ Bu nedenle 1974 martında vereceği beynamede, aynı yılda ödendikleri için, hem 1972 yılının, hem de 1973 yılının emlâk vergisini mahsup edebilir.² Ancak 122. maddedeki sınırlayıcı hüküm nedeniyle bu hakkı kısıtlanabilir.

¹ Recep Turgay : Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, Üçüncü Bası, Güven Basım ve Yayınevi, İstanbul 1967, sh. 902; Gelir Vergisi Genel Tebliği, No. 98.

² Vergi mükerrerliğinin *bilimsel tanımı* göz önünde bulundurulursa, belli bir yılda topluca ödenen birkaç yıllık bina ve arazi (emlâk) vergisinin tümünün değil, yalnız ödemenin yapıldığı yıla ait olanının o yılın gelir vergisinden düşülmesi görüşü de savunulabilir. Neden olarak, böyle bir uygulamanın mükerrer vergi anlayışı ile bağdaşmayacağı ve bazan, ödiyeceği emlâk vergisinin tümünü o yılın gelir vergisinden indiremeyeceğini gören yükümlünün emlâk vergisi ödemesini geciktirerek, daha fazla gelir vergisi ödeyeceği ve dolayısıyla tüm emlâk vergisini mahsup edebileceği bir faaliyet yılını seçebileceği ileri sürülebilir. Ancak mükerrer 122. madde bilimsel bir mükerrer vergi anlayışı taşımadığı gibi, geç ödeme halinde alınacak gecikme zamlarının, sağlanabilecek yararı tüm olarak yok edebileceği

Yukarıdaki varsayımsal örneğimizi yeniden ele alarak, bu kısıtlamanın nasıl doğacağını açıklayalım. Yükümlünün 1972 yılı emlak vergisini 2 Ocak 1973 te ödediğini, bu nedenle de mahsubu 1974 martında verdiği, 1973 yılına ait gelirin beyannamesinde yaptığını varsayalım. Bu durumda, 1973 yılında hem 1972 yılının, hem de 1973 yılının vergisini ödediğinden, mahsubunu yapacağı emlak vergisi tutarı $660 + 660 = 1320$ liradır. 1973 yılının geliri de 20.000 lira ise, indirebileceği maksimum tutar yukarıdaki gibi 1050 liradır. Geri kalan 270 lira ise indirilemeyecektir. Mükerrer 122. madde *bilimsel* anlamda bir vergi mükerrerliği tanımına dayanmadığına göre, bir yılın emlak vergisi ister zamanında isterse onu izleyen yılda ödenmiş olsun, hiç olmazsa o yıla ait gelir vergisi beyannamesi verilinceye kadar yapılan ödemeleri beyannamede saptanan gelir vergisi borcundan indirebilme olanağı tanımak yerinde olur. 122. maddenin 2. bendini ya bu olanağı sağlayacak, ya da 4. bentte olduğu gibi daha cömert davranıp, bir yılda mahsubu yapılamayan vergilerin kalan kısmını gelecek yılların gelir vergisi borcundan indirme yetkisini verecek biçimde yeniden formüle ederek bentler arasındaki çelişkiyi gidermek gerekir. Aksi halde, emlak vergisinden muaf binaların hesaplanacak vergilerinin bile ödenmiş vergiler gibi gelir vergisi borcundan indirilebileceğini öngören 4. bent hükmü karşısında, gerçekten ödenmiş vergilerin indirilebilmesi olanağını kısıtlayan 3. bent hükmü tam bir çelişki ifade eder. Hazineci bir anlayışla hareket ederek, vergi yükümlülerine yaptıkları hataları pahalıya mal edecek bir vergi uygulaması onların maliyeye olan hoşnutsuzluğunu artırır. Kaldı ki, mükerrer 122. madde hazine yararı için değil, tam aksine, yükümlüler yararına konulmuştur. Hatta mükerrer vergilemenin *bilimsel tanımı* göz önünde bulundurulursa mükerrer vergileme oluşturmamayan bir servet vergisini gelir vergisinden mahsup etmek gibi, yükümlü için aslında bir mâli lütuf sayılabilecek hüküm taşımaktadır. Bu nedenle maddenin ruhuna, uygulamada yol açılan kısıtlama ters düşmektedir.

de göz önüne alınırsa, salt bu nedenle emlak vergisi ödemesinin geciktirilmesi akla uygun düşmez.

Uygulamada, birden fazla yıla ait emlak vergisinin topluca bir yılda ödenmesi halinde yalnız ödeme yapılan yılın emlak vergisinin o yılda ödenecek gelir vergisinden düşüleceği, diğer yıllar vergilerinin indirimden yararlanamayacağı yolunda herhangi bir Danıştay kararına, rastlamadık. Ancak, mükerrer 122/4. maddenin çok geniş kapsamlı hükmü karşısında böyle bir kısıtlayıcı yorum yapmak doğru olmaz. Bu nedenle mükerrer 122. madde hükmünü, belli bir yılda topluca ödenen geçmiş yıllara ait emlak vergisinin de, o yılın gelir vergisinden mahsup edilebileceği şeklinde yorumluyoruz. (Keza Bkz. *Gelir Vergisi Genel Tebliği, No. 98*).

Gerçi Danıştay, 1969 tarihli bir kararı ile,³ itirazlı oldukları için ilgili oldukları yılda ödenemeyen ve bu nedenle de gelir vergisinden mahsubu yapılamayan bina vergilerinin, Vergi Usul Kanununun 117/2. maddesi uyarınca, yani mahsupların yapılmamış olmasından doğan hesap hatası olarak düzeltme yolu ile, herbirinin ilgili olduğu yılın gelir vergisinden iadesinin istenebileceğini ve mücbir sebebin varlığı nedeniyle beş yıllık düzeltme zaman aşımının işlemeceğini kabul etmiştir. Ancak itirazlı vergiler yönünden getirilen bu çözüm şeklinin, geç ödenen vergiler bakımından da uygulanabileceği kanısında değiliz.

Özellikle 1972 yılı gibi, Emlak Vergisi Kanununun, henüz ilk uygulama yılının ortasında değiştirilerek beyanname verme süresinin birkaç kere uzatıldığı, yükümlülerin tereddüt içinde bırakıldığı bir dönemde, 31 aralık 1972 den sonra ödenen emlak vergilerinin, 1973 martında verilecek gelir vergisi beyannamelerinde saptanacak vergiden mahsup olanağını kaldırmak, bir bakıma, zamansız kanun değişmesi ile yaratılan karışıklığın sonuçlarına vatandaşı katlandırmak demek olur.

Kanunların katı hükümlerini yumuşatacak, bazan uygulamacıların bile yanlıya düşebildiği vergi kanunları labirentinde bunaltıp kalan yükümlüye yardımcı olarak, hatalarını mümkün olduğu ölçüde affedecek yolları araştırıp vergi sistemlerine getirmek üzere kanun koyucuyu harekete geçirmek malî idarenin görevi olmalıdır.

³ Esas No. 1969/5670, Karar No. 1970/7684, Karar Ta. 17.12.1970 (Bkz. Danıştay Dördüncü Daire Kararları 1969-1970-1971, Hazırlayanlar : Danıştay Dördüncü daire Yardımcıları, Ayyıldız Matbaası, Ankara 1972, sh. 137).

