

İBADETHANE BAĞIŞLARININ VERGİ MATRAHINDAN İNDİRİMİ: VERGİDE EŞİTSİZLİK ÖRNEĞİ

*(The tax deduction of charitable religious gifts:
An example of inequality)*

Billur YALTI*

ÖZET

Bu makalede, gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yaptığı ibadethane bağışlarının vergi matrahından indirimini öngören düzenleme, Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi çerçevesinde değerlendirilmektedir. Makalede, hukuk düzeni içinde ibadethane kavramının tanım ve kapsamına bağlı olarak, ilgili düzenlemenin eşitlik ilkesine aykırı sonuçları değerlendirilmektedir. Makalede, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin, vergilendirme alanında din esasına dayalı düzenlemelerle ilgili verdiği kararlar esas alınmaktadır.

Anahtar kelimeler: İbadethane bağışı, Vergi indirim, Eşitlik ilkesi, Ayrımcılık yasası, İnsan hakları.

Abstract

In this article, the legislation which categorizes the donations made by individual and corporate income taxpayers to worship places as a deductible expense is analyzed under the Constitution and the European Convention on Human Rights. This article examines the national definition and the scope of the concept of worship places and considers the relevant provision as incompatible with the equality principle. In the article, the decisions of the European Court of Human Rights on tax provisions based on religion are also evaluated.

Keywords: Religious donations, Tax deduction, Equality principle, Non-discrimination, Human rights.

I- Başlarken: Ezeli Eşitsizliği Vergilendirme Alanına Taşıyan Yeni Düzenleme: İbadethane Bağışı

Vergi mükelleflerinin insani ve sosyal amaçlarla yaptığı bağışların vergi matrahından indirilmesi yeni bir konu değildir. Gelir Vergisi Kanunu (m.89/4-5) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (m.10/1-c-ç), eskiden beri, matrahın %5'i (veya %10'u) ile sınırlı olmak kaydıyla, bağışların vergi matrahından indirilmesini kabul etmiş-

* Prof. Dr., Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

tir. Bu konuda genel kural, hem bağışın yapıldığı muhatabın hem de miktarın sınırlandırılması şeklinde olmuştur. Buna karşılık, kanun koyucu, bu ana kuralın istisnasını da hükme bağlamıştır. Bu istisna uyarınca, konusu ve muhatabı sınırlı olmak üzere, bağışın tamamının vergi matrahından indirilmesi kabul edilmiş; hastane, okul, yurt, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin inşası için yapılan masraflar ve bunlara yapılan yardımlar tam indirim olanağından yararlandırılmıştır¹. Söz konusu düzenlemelerde bağışın muhatabı, genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflardır. Bağışçı kişi ve kurumlara vergi desteği verilmesinin sebebi, yapılan bağışın, devletin görev alanına giren ve/veya kamu hizmeti mahiyeti taşıyan alanlarda, devletin kamu hizmeti yükünü azaltacağı, bunun sonucu olarak da devletin kamu giderinin azalacağı, devlet hazinesine olan bu katkının bir kısmının bağışçı ile paylaşılması fikridir². Kanunda önceden beri uygulanan bağış indirimleri, bu bağlamda, özellikle sosyal ve ekonomik haklara ilişkin olarak devletin üstlendiği görevler bakımından anayasal bir temele (Sağlık hizmetleri ve çevrenin korunması- m.56, Gençliğin korunması -m.58, Sporun geliştirilmesi- m.59, Sosyal güvenlik bakımından özel olarak korunması gerekenler -m.61, Tarih, kültür ve tabiat varlıklarının korunması -m.63 gibi) sahiptir.

Yakın tarihte yapılan kanun değişikliği³ ile tamamının vergi matrahından indirilmesi kabul edilen bağışlara bir yenisi eklenmiştir: İbadethane bağış ve yardımları⁴. Buna göre, ibadethaneler için yapılacak her türlü bağış ve yardım, %100 oranında indirimle konu edilebilecek masraflar arasına dâhil edilmiştir. Kanun koyucu, ibadethane bağışı yapan vergi mükellefleri bakımından, verginin bir bölümünden vazgeçme⁵ iradesini göstermiştir. Kanunun gerekçesine bakıldığında,

¹ Avrupa ülkelerinin çoğunda, bağış indirimi yıllık gelirin belirli bir yüzdesi ile sınırlıdır. Bazı ülkelerde bu mahiyette bir vergi avantajı dahi tanınmamıştır. Örneğin Malta, Macaristan, Litvanya gibi. Bilgi için bkz., Comparative Highlights of Foundation Laws, The Operating Environment For Foundations in Europe, European Foundation Center, 2011, s.55-59. http://www.efc.be/programmes_services/resources/Documents/ComparativeHighlightsOffFoundationsLaws_2011.pdf

² Karş., European Court of Justice, Hein Persche v. Finanzamt Lüdenscheid, Case C318/07, Grand Chamber, 27.1.2009, para.45 (AB Mahkemesinin, yurt içi ve yurt dışı bağışların indirim uygulamasındaki farklılığı ayrımcı bulan bu kararı hakkında bilgi için bkz., Koele, Ineke A., "How Will International Philanthropy Be Freed from Landlocked Tax Barriers?", European Taxation, September 2010, s.411).

³ 6322 Sayılı Kanun, RG.15.6.2012.

⁴ GVK, 89/5- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı.

⁵ "İndirim, vergi matrahından veya doğrudan vergiden belirli tutarda indirim yapılması suretiyle verginin bir bölümünden vazgeçilmesi veya bir bölümünün geri verilmesi sonucunu doğurmaktadır", Anayasa Mahkemesi, E.2003/33, K.2004/101, 15.7.2004, RG. 2.3.2005.

düzenlemenin hangi gerekçeyle getirildiğine ilişkin soru yanıtsız kalmaktadır; çünkü gerekçe, bir gerekçe içermemektedir⁶. TBMM görüşmeleri sırasında, bugüne kadar indirimden yararlanamayan bir gider kaleminin bundan böyle indirimden yararlanacağına ilişkin açıklamadan başkaca bir açıklama da bulunamamaktadır⁷. Bu durumda, içinde bulunduğumuz zaman diliminde ne gibi bir sosyal ve zaruri ihtiyacın doğduğu, bu ihtiyacın nasıl analiz edildiği ve temellendirildiği anlaşılamamaktadır⁸. Bu vergi avantajı, bağışlara yapılan lehte muamelenin temelinde yatan kamu hizmeti-kamu gideri fikrine uygun değildir; çünkü ibadethane yapımı devletin görevi değildir⁹. Buna ilaveten, Avrupa Birliği Vakıf Statüsü Hakkında Konsey Yönergesi Tasarısında¹⁰, kamu yararı amacıyla yapılan faaliyetler (public benefit purpose) listesinin saymaca yoluyla belirlendiğine, dini amacın kamu yararı amacı olarak bu listede yer almadığına (m.5/2) dikkat çekmek gerekir¹¹. Bununla beraber, en son 6360 sayılı Kanunla¹², Büyükşehir Belediyesi Kanunu¹³ ve Belediye

⁶ TBMM, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ve İstanbul Milletvekili Ferit Mevlüt Aslanoğlu'nun; Hatay Milletvekili Şefik Çirkin ve Milliyetçi Hareket Partisi Grup Başkanvekili İzmir Milletvekili Oktay Vural'ın; Ankara Milletvekili Cevdet Erdöl'ün Benzer Mahiyeteki Kanun Teklifleri ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/611, 2/207, 2/397, 2/565) Yasama Dönemi 24, Yasama Yılı 2, Sıra Sayısı: 258, s.16.

⁷ “Okul, hastane vesaire yaptığı zaman bir vatandaş onu gelir ve kurumlar vergisinden düşebiliyordu ama ibadethane yaptığı zaman bunu “gider” yazamıyordu, düşemiyordu vergi matrahından. Burada şimdi tabii mülki idare amirlerinin izin ve denetimine tabi olarak yapılacak ibadethaneler bu kapsama alınmış oldu”. Recai Berber'in konuşması, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul Tutanağı, 24. Dönem 2. Yasama Yılı, 114. Birleşim, 31/Mayıs /2012, s.23.

⁸ Bu düzenlemenin hemen ertesinde İstanbul Çamlıca tepesine cami yapımına ilişkin açıklamanın gelmesi ilgi çekicidir. Örn., <http://gundem.milliyet.com.tr/camllica-tepesi-ne-en-az-6-minareli-cami/gundem/gundemdetay/04.07.2012/1562415/default.htm>

⁹ İbadethane yapım izni mülki idare amirlerinin yetkisindedir (İmar Kanunu, ek.m.2). İbadethanelerin yapı ruhsatı için yetkili merci belediyeler veya valiliklerdir (İmar Kanunu, m.21). Diyanet İşleri Başkanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunun (RG.2.7.1965) 35 inci maddesi uyarınca, Başkanlık, camilerin ibadete açılışında, yönetiminde ve bunlara kadro tahsisinde yetkilidir.

¹⁰ European Commission, Proposal for a Council Regulation on the Statute for a European Foundation (FE), (Text with EEA relevance) {SWD(2012) 1 final} {SWD(2012) 2 final}, COM(2012) 35 final, 2012/0022 (APP) Brussels, 8.2.2012.

¹¹ Bkz., Hemels, Sigrid J.C. “The European Foundation Proposal: an effective, efficient and feasible solution for tax issues related to cross border charitable giving and fundraising?”, Paper for the 2012 EATLP Conference ‘Taxation of Charities’, June 2012, s.12-13, [http://www.eatlp.org/uploads/public/Reports%20Rotterdam/Thematic%20report%20Hemels%20\(section%206b\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Reports%20Rotterdam/Thematic%20report%20Hemels%20(section%206b).pdf)

¹² On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Altı İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, No.6360, RG.T.6.12.2012.

¹³ Büyükşehir Belediyesi Kanunu, No.5216 (RG.23.7.2004), Madde 7- Büyükşehir Belediyesinin Görev ve Sorumlulukları- n) Gerektiğinde **mabetler** ile sağlık, eğitim ve kültür hizmetleri için bina ve tesisler yapmak, kamu kurum ve kuruluşlarına ait bu hizmetlerle ilgili bina ve tesislerin her türlü bakımını, onarımını yapmak ve gerekli malzeme desteğini sağlamak.

(...)

İlçe ve ilk kademe belediyelerinin görev ve yetkileri şunlardır:

(...)

d) Birinci fıkrada belirtilen hizmetlerden; 775 sayılı Gecekondu Kanununda belediyelere verilen yetkileri kullanmak, otopark, spor, dinlenme ve eğlence yerleri ile parkları yapmak; yaşlılar, özür-

Kanununda¹⁴ yapılan değişikliklerle, “*mabet*” yapım, bakım ve onarımının belediye görev ve sorumlulukları arasına dahil edilmiş olması ayrı bir ilginç gelişmedir.

Vergi kanunlarında, dini ölçüt esas alınarak yapılmış ilk bağış indirimi düzenlemesi bu değildir. 3239 sayılı Kanunla¹⁵ daha önce yine aynı maddelerde yapılan değişikliklerle, “*cami*” yapım ve yardımları indirim konusu edilebilecek bağış kategorisinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme 4369 sayılı Kanuna¹⁶ kadar uygulanmış ve sadece İslam dinine özgü bir ibadethane biçimini kapsadığı için dinler ve inançlar arasında tarafsız olmayan, eşitsiz - ayrımcı mahiyette anayasaya aykırı bir düzenleme olarak mevzuatta yerini almıştır¹⁷. İlgili dönem TBMM görüşmeleri sırasında, 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucunda, sınırsız vergi indiriminin bütün olarak kaldırıldığı, cami bağışlarının genel kural kapsamına girdiği, dolayısıyla ayrıca sayılmasına gerek olmaksızın matrahın %5’i ile sınırlı indirim imkânına dönüştürüldüğü açıklaması yapılmıştır¹⁸.

Bugüne gelindiğinde, yapılan değişikliklerle aynı mahiyette eşitsiz-ayrımcı düzenleme yeniden inşa edilmiştir. Şöyle ki düzenlemenin uygulanmasında, kanunun kapsamını belirleyen temel kavram, “*ibadethane*”dir. Eğer hukuk düzeni bütün inanç ve ibadet mekânlarına “*ibadethane*” olarak muamele ediyor ise bu düzenlemenin vergide eşitlik ilkesine aykırı olduğu söylenemez; ancak eğer ibadethane kavramı belirsiz, sınırlı ve tartışmalı ise, ayrımcı ve eşitsiz muamele üreten hukuk düzenlemelerine bir yenisi eklenmiş demektir¹⁹.

lüler, kadınlar, gençler ve çocuklara yönelik sosyal ve kültürel hizmetler sunmak; mesleki eğitim ve beceri kursları açmak; **mabetler** ile sağlık, eğitim, kültür tesis ve binalarının yapım, bakım ve onarımı ile kültür ve tabiat varlıkları ve tarihî dokuyu korumak; kent tarihi bakımından önem taşıyan mekânların ve işlevlerinin geliştirilmesine ilişkin hizmetler yapmak.

¹⁴ Belediye Kanunu, No.5393(RG.13.7.2005), Belediyenin görev ve sorumlulukları Madde 14- Belediye, mahallî müşterek nitelikte olmak şartıyla;

...

b) (...) (1) Devlete ait her derecedeki okul binalarının inşaatı ile bakım ve onarımını yapabilir veya yaptırabilir, her türlü araç, gereç ve malzeme ihtiyaçlarını karşılayabilir; sağlıkla ilgili her türlü tesisi açabilir ve işletebilir; **mabetlerin yapımı, bakımı, onarımını yapabilir**; kültür ve tabiat varlıkları ile tarihî dokunun ve kent tarihi bakımından önem taşıyan mekânların ve işlevlerinin korunmasını sağlayabilir; bu amaçla bakım ve onarımını yapabilir, korunması mümkün olmayanları aslına uygun olarak yeniden inşa edebilir. (...).

Belediyenin yetkileri ve imtiyazları

Madde 15- Belediyenin yetkileri ve imtiyazları şunlardır:

(...)

Belediye ve bağlı idareler, meclis kararıyla **mabetlere indirimli bedelle ya da ücretsiz olarak içme ve kullanma suyu verebilirler.** (...)

¹⁵ RG.11.12.1985.

¹⁶ RG. 29.7.1998.

¹⁷ Bkz., Furtun, İdris Hakan, “Türk Vergi Sisteminin Laiklik Açısından İrdelenmesi Türk Vergi Sistemi İçinde Yer Alan Çeşitli Yasalarda Farklı Din ve İnançlara Yaklaşım”, Mualla Öncel’e Armağan, C.2, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın No:243, Ankara, 2009, s.1006-1007.

¹⁸ Maliye Bakanlığı, Bir Reformun Anatomisi- Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti, Ankara, 1998, s.332.

¹⁹ Örneğin, Emlak Vergisi Kanunu, m.4(g) çerçevesinde, dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma

Ülkemizde ibadethane tartışması cami, cemevi ve diğerleri açısından ezeli ve bir o kadar da güncel bir tartışmadır. Nitekim Avrupa Birliği Komisyonu'nun 2012 İlerleme Raporuna bakıldığında konuya ilişkin tespitler şöyledir²⁰:

“Ankara’da bir ilk derece mahkemesi, Alevi ibadet yerleri olan cem evlerinin kurulmasına yardımcı olan bir derneğin yasaklanması talebini reddetmiştir. Bununla birlikte söz konusu karar, Haziran ayında Yargıtay tarafından bozulmuştur. Dava, İçişleri Bakanlığı tarafından yargıya taşınmıştır. ... 2009’da Alevilere yönelik olarak yapılan açılım somut bir şekilde devam ettirilmemiştir. Cem evleri resmen tanınmamıştır ve Aleviler, yeni ibadet yerleri açılmasında zorluklarla karşılaşmaktadırlar. ... Mecliste cem evi açılması talebi, Alevi milletvekillerinin camiye gidebilecekleri gerekçesiyle reddedilmiştir. ... Gayrimüslim cemaatler, ibadethane açmada veya mevcut ibadet yerlerini kullanmaya devam etmede ayrımcılık, idari belirsizlik ve birçok engelle karşılaştıklarını sıklıkla bildirmişlerdir. İmar mevzuatının yerel otoriterler tarafından uygulanması tutarsızdır ve bu durum, ibadethaneler için inşa ve renovasyon izni alınması için yapılan başvuruların keyfi olarak reddedilmesine neden olmaktadır. Kasım ayında Vakıflar Genel Müdürlüğü, İznik Aya Sofya Müzesinin cami olduğunu beyan etmiştir. ... Camilerin bu tür masrafları devlet tarafından karşılandığı halde, Aleviler ve gayrimüslim cemaatler, elektrik ve su faturalarını ödemek zorundadır. ... Sonuç olarak, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü konusunda sınırlı ilerleme kaydedilmiştir. ... Tüm gayrimüslim cemaatlerin ve Alevilerin, yersiz kısıtlamalar olmaksızın faaliyet gösterebilmelerine yönelik olarak AİHS ile uyumlu bir hukuki çerçeve henüz oluşturulmamıştır”.

Bu durumda, yeni kanunla, ibadethane kavramına bağlı tartışmaların bir yesininin vergi hukukuna taşındığı belirlenebilir. Nitekim cem evlerinin ibadethane sayılmaması dolayısıyla, cemevi yapım ve yardımlarının vergi matrahından indirilemeyecek olması nedeniyle, kanun görüşmeleri sırasında verilen önerelerde, maddeye “kadın sığınma evleri” ve “cemevleri” nin de eklenmesi istenmiş, fakat bu önereler kabul görmemiştir²¹. İbadethane tartışması bir yana, kadın sığınma evlerine ilişkin önerenin kabul görmemesi ayrıca düşündürücüdür; hâlbuki bu mahiyetteki

açık bulunan ibadethaneler ve bunların müstemilatı emlak vergisinden muafır. Belediye Gelirleri Kanunu, m.36(2) uyarınca, dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan cami, mescit, kilise ve havra gibi ibadethanelerde tüketilen elektrik ve havagazı, elektrik ve havagazı tüketim vergisinden istisnadır. Yine Belediye Gelirleri Kanunu, ek m.2(f)’e göre, dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler, bunların müstemilatı, bina inşaat harcından istisnadır. Belediye Gelirleri Kanunu, mük.m.44’e göre, umuma açık ibadet yerleri çevre temizlik vergisine tabi değildir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, m.3a ve 3b’ye göre, kamuya yararlı dernek statüsüne göre, veya bu mahiyette olmasa dahi hükmü şahıslara ait olan ve din maksadıyla kurulan teşekküller bu vergiden muafır.

²⁰ Avrupa Komisyonu, Türkiye 2012 Yılı İlerleme Raporu, SEC (2012) 336, Brüksel, 10 Ekim 2012, s. 29-31, http://www.abgs.gov.tr/files/2012_ilerleme_raporu_tr.pdf. Aynı mahiyette olmak üzere, 2011 raporundaki ilgili bölümler için bkz., Avrupa Komisyonu, Türkiye 2011 Yılı İlerleme Raporu, SEC (2011) 1201, Brüksel, 12 Ekim 2011, s.30-31, http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/2011_ilerleme_raporu_tr.pdf

²¹ Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul Tutanacağı, s.47-48, 91-94.

bir düzenleme, yakın tarihte imzalanan ve taraf olduğumuz “Kadınlara Yönelik Şiddet ve Aile İçi Şiddetin Önlenmesi ve Bunlarla Mücadeleye İlişkin Avrupa Konseyi Sözleşmesi”nin²² kadın sığınma evlerine ilişkin 23 üncü maddesi²³ çerçevesinde çok olumlu ve dolaylı ama inandırıcı bir düzenleme olurdu.

Kanun, ibadethane demek suretiyle tarafsız terminoloji kullanmıştır, ama hukuk düzeninde bütün mevzuat ve uygulama burada sadece camileri işaret etmektedir; dolayısıyla bu hüküm ayrımcı bir düzenlemedir. Hâlbuki Diyanet İşleri Başkanlığı bütçesinden, cami ve müstemilatı yapımı ve onarımı için dernek ve vakıflara nakdi yardımda bulunulabilmektedir²⁴. Diğer yandan, Vakıflar Genel Müdürlüğü bütçesinden, faaliyetleri arasında cami yapımı veya onarımı bulunan dernekler ile camilerini yaptıracak veya onaracak köylere, yeni cami yapımı veya mevcut camilerin onarımı için ödenek dağıtımı yapılabilmektedir²⁵. Bunlara ilaveten bir de bağış indirimi verilmesi, aslında bir ibadethane biçiminin, inanan-inanmayan bütün vatandaşlardan toplanan vergilerle finanse edilmesinin gizli ve dolaylı bir biçiminden ibarettir. Bu durumda akla, sadece ilgili olanlardan toplanması esasına dayalı, Batı ülkelerinde çokça görüldüğü şekliyle kilise vergisi benzeri gönüllü bir vergi konulması önerisinin²⁶ daha doğru olabileceği gelmektedir. Fakat bu değerlendirmenin ötesinde, ibadethanelere bağış indirimi düzenlemesi pozitif hukukta yerini almış; bu düzenleme ile Anayasaya aykırı vergi düzenlemeleri arasına bir yenisi eklenmiştir²⁷. Sünni inancının ibadet mekânı olan cami ile Alevi inancının ibadet mekânı

²² Bakanlar Kurulu Kararı, No. 2012/2816, RG. 8.3.2012.

²³ Madde 23- Sığınma evleri

Taraflar, kadınlar ve çocuklar başta olmak üzere, mağdurlara güvenli barınma imkanı sunmak ve onlara ilişkin önceden önlem almak amacıyla yeterli sayıda, kolay erişilebilir ve uygun sığınma evleri kurmak üzere gerekli hukuki veya diğer tedbirleri alır.

²⁴ Dernek, Vakıf, Birlik, Kurum, Kuruluş, Sandık ve Benzeri Teşekküllere Diyanet İşleri Başkanlığı Bütçesinden Yardım Yapılması Hakkında Yönerge, 3.6.2011, Onay No. 47 (www.diyaret.gov.tr).

²⁵ Cami Yapıtacak veya Onaracak Derneklere ve Köylere Yapılacak Yardımlar Hakkında Yönetmelik (RG.11.7.2001).

²⁶ TUSIAD, Yeni Anayasa Yuvarlak Masa Toplantılar Dizisi: Yeni Anayasanın 5 Temel Boyutu, Yayın No: TUSIAD-T/2011/03/513, Mart 2011, s.25. Bu konuya dikkatimi çeken, Bilgi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Anayasa Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, sevgili dostum, Prof.Dr.Sibel İnceoğlu'na teşekkür borçluyum.

²⁷ a) Bu konu TBMM görüşmelerinde de gündeme gelmiştir: “... düzenleme Anayasa'nın kanun önünde eşitliği düzenleyen 10'uncu maddesine aykırı, ayrımcı ve adaletsiz bir düzenlemedir. Bu düzenlemeyle Sünni yurttaşların camilere yapacakları bağış ve yardımlar gelir vergisi matrahından indirilirken Alevi yurttaşların cemevlerine yapacakları bağış ve yardımlar benzeri bir indirimden faydalanmayacaktır....”, Aykan Erdemir'in konuşması, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul Tutanağı, s.27.

b) TBMM görüşmelerinde, konunun laiklik ilkesi açısından da eleştirildiği görülmektedir: “... Türkiye Cumhuriyeti tarihinde yapılan bütün camiler vatandaşların katkısıyla yapılmıştır yani bir hayır işidir bu, bir sevaptır. Vatandaş her yerde bu yardımı yapar, bu yardımlarla camiler inşa edilir. Bugüne kadar bu konuda herhangi bir sıkıntı yaşanmamıştır yani bir hayır işlerken “Bu hayrın bir bölümünü devlete fatura edeyim.” anlayışı dinimize de uygun değildir, vatandaşın hayır ve sevap anlayışına da uygun değildir. İkincisi: Laik bir devlette devlet, bütçesinden ibadethane yapımı için kaynak ayırmaz. Ha vergileri toplayıp bunu bir ibadethane yapımı için tahsis etmişsiniz ha da

olan cemevleri arasındaki hukuki statü farkının yarattığı vergisel eşitsizlik İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne de (İHAS) aykırıdır. İnceleyelim.

II- İbadethane Kavramının Açılımı: İmar Kanunundan Diyanet İşleri Başkanlığı Kararına Kabul Gören İbadet Yerleri

Kanunda, ibadethane yapım ve yardımlarının vergi matrahından indirilmesi kabul edilmektedir. O halde, maddenin uygulanması bakımından ibadethane kavramı hukuk düzeninde açıkça tanımlanmış olmalıdır. Konu ile ilgili yegâne kanuni düzenleme, İmar Kanunu'nda²⁸ geçmektedir. Kanun'un ek 2. maddesindeki düzenleme şöyledir²⁹:

“İmar planlarının tanziminde, planlanan beldenin ve bölgenin şartları ile müstakbel ihtiyaçları göz önünde tutularak lüzumlu ibadet yerleri ayrılır.

İl, ilçe ve kasabalarda mülkî idare amirinin izni alınmak ve imar mevzuatına uygun olmak şartıyla ibadethane yapılabilir.

İbadet yeri, imar mevzuatına aykırı olarak başka maksatlara tahsis edilemez”.

İmar Kanunu'nda yapılan değişiklik uyarınca, daha önce kanunda geçen cami tabiri ibadet yeri olarak değiştirildiğine göre, ibadethanenin sadece camiye içermediği açıktır; fakat hangi inanç mekânlarını içerdiği ya da içermediği konusunda mevzuatı incelemeye devam etmek gerekmektedir. Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği³⁰ m.16(21)'de³¹, “Umumi bina: Kamu hizmeti için kullanılan resmi binalarla ibadet yerleri,...” düzenlemesi mevcuttur. Plansız Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nde de benzer düzenleme mevcuttur³². Dolayısıyla, ibadethane kavramı açısından bir tanım bu mevzuatta bulunmamaktadır.

Belediye İmar Yönetmeliklerine bakıldığında, yeknesak bir tanım olmadığı belirlenebilmektedir. Örneğin, İzmir Büyükşehir Belediyesi İmar Yönetmeliği'nde³³, “Dini Tesis Alanları: Cami, kilise, sinagog, havra, cemevi gibi ibadete açık dini tesisler ile bunların zorunlu müştemilatlarının bulunduğu alanlar” olarak tanımlanmıştır (m.14/d). Aynı mahiyette bir düzenleme Mersin İmar Yönetmeliği'nde

bu vergilerin bir bölümünü mükellefe, vatandaşa bırakarak “Bu ibadethaneyi sen yap.” demişsin. Bunun ikisi de doğru değil arkadaşlar. İkisi de doğru değil yani her iki açıdan da bu düzenlemenin sakıncalı olduğunu ifade etmek istiyorum”. Mehmet Akif Hamzaçebi'nin konuşması, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul Tutanağı, s.73. Aynı zamanda bkz., Bülent Kuşoğlu'nun konuşması, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul Tutanağı, s.48.; İhsan Özkes'in konuşması, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul Tutanağı, s.93.

²⁸ 3194 Sayılı Kanun, RG.9.5.1985.

²⁹ 4928 Sayılı Kanunla Değişik: RG. 19.7.2003.

³⁰ RG. 2.11.1985.

³¹ Değişik: RG.2.9.1999.

³² Madde 4 (RG. 2.11.1985) (Değişik: RG.2.9.1999).

³³ <http://www.izmir.bel.tr/UploadedPics/documents/Yonetmelikler/imar.pdf>

de vardır(m.29/d)³⁴. Fakat İstanbul Büyükşehir Belediyesi İmar Yönetmeliği'ne³⁵ bakıldığında, “Dini Tesisler Alanı: Dini hizmet yerleri ve müştemilatlarına ayrılan alanlardır” tanımlaması yapılmıştır(m.2). Yine, Ankara Büyükşehir Belediyesi İmar Yönetmeliği'nde, “Dini Tesisler Alanı imar planlarında dini tesis amaçlı ayrılmış alanlardır. Cami, mescid, vb. ibadet tesisleri yapılabilir” (m.16/d) denmektedir³⁶. Bu durumda, imar mevzuatı, ibadethanenin içeriği hakkında açık bir düzenleme içermemektedir.

Belediye yönetmelikleri arasındaki tanım farklılıkları, kanun tasarısında yapılan değişikliği açıklamaktadır. Şöyle ki, kanun tasarısının ilk şeklinde, bağış indirimi hakkı verilen ibadethaneye ilişkin nitelendirmenin, “*imar planında dini tesis alanı olarak ayrılan yerlere yapılan ibadethane*” olduğu, metnin daha sonra “*mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler*” şeklinde değiştirildiği, bu değişikliğin “*uygulamada yaşanabilecek sıkıntıların önlenmesi amacıyla*” yapıldığı görülmektedir³⁷. Buradaki uygulama sıkıntısı, herhalde farklı belediyelerde farklı sonuçların çıkabilmesi olasılığıdır³⁸.

İbadethane kavramının içeriğine ilişkin dolaylı bir düzenleme, elektrikte indirimli tarife ile ilgili Bakanlar Kurulu kararında³⁹ bulunmaktadır. Kararda, ibadethane (cami, mescid, kilise, havra ve sinagog) şeklinde açıklanmıştır (m.2/f). Ama herhalde ibadethane uygulaması için elektrik kararnamesinin ötesinde bir tanıma ihtiyaç vardır⁴⁰. Nitekim daha önce, ana muhalefet partisi tarafından, İbadet Yer-

³⁴ http://www.toroslar-bld.gov.tr/dokumanlar/dokumanlar_imar_yonetmeli.pdf

³⁵ İstanbul İmar Yönetmeliği, Meclis Kararı Tarihi ve Sayısı: 15.06.2007-1512, Yürürlük Tarihi: 23.06.2007, (Değişik: 14.10.2011-2354 sayılı Meclis Kararı ile), (Değişik: 12.5.2011-1113 sayılı Meclis Kararı ile), (İptal: 28.12.2011-2011/2089 sayılı İstanbul 10. İdare Mahkemesi Kararı ile) (Değişik: 18.5.2012-1110 sayılı Meclis Kararı ile); http://www.ibb.gov.tr/tr-TR/kurumsal/Birimler/ImarMd/Documents/imar_yonetmelik.pdf

³⁶ http://www.ankara.bel.tr/AbbSayfaları/hizmet_birimleri/Imar/Imar_yonetmelik/imar.pdf

³⁷ Söz konusu değişiklik Plan ve Bütçe Komisyonunun Alt komisyonunda yapılmıştır. Bkz., Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/611, 2/207, 2/397, 2/565) Yasama Dönemi 24, Yasama Yılı 2, Sıra Sayısı: 258, s.29.

³⁸ Örneğin Mersin ve İzmir İl Genel Meclislerinin, cem evlerinin ibadethane olarak kabul edilerek, bakım, onarım, elektrik, su, çöp ve atık su giderlerinin İl Özel İdaresi bütçesinden karşılanmasına ilişkin kararları İl Valiliklerince onaylanmamıştır. (http://www.alevifederasyonu.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=956:bir-yarg-ve-iki-ayr-meclis-karar&catid=37:ma-kaleler&Itemid=265). Ayrıca bkz., <http://www.cnnturk.com/2012/turkiye/01/12/merlin.valiligi.cemevi.ibadethane.degil/644492.0/index.html>. Buna karşılık, İstanbul Büyükşehir Belediyesinin, Sultanbeyli cem evini ibadethane olarak tanıdığı ve ücretsiz su verilmesine karar verdiği de görülebilmektedir (<http://www.haber34.com/sultanbeyli-cemevi-ibadethane-olarak-tanindi-3920-haberi.html>). Ama aynı cemevi, elektrik ücreti açısından ticarethane olarak nitelendirilmiştir. “İSKİ'ye göre ibadethane AYEDAŞ'a göre ticarethane”, 1.1.2011, http://www.sabah.com.tr/Yasam/2011/01/01/iskiye_gore_ibadethane_ayedasa_gore_ticaretane

³⁹ Bakanlar Kurulu Kararı, No.2002/4100 (RG.23.5.2002).

⁴⁰ Diğer yandan, Protestan kilisesinin ibadet yeri olarak nitelendirildiği Danıştay kararından da bahsetmeksizin geçilmemelidir. Bu kararda, “Dosya içinde bulunan Ankara Büyükşehir Belediye Meclisinin 24.11.1994 gün ve 505 sayılı kararıyla, camii, mescid, Kur'an kursu gibi dini yerlerdeki su ücretleri ile ücretsiz öğrenci barındıran yurtlardan su ücreti alınmaması ve bu ücretin Büyükşehir

lerinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun başlığıyla bir teklif TBMM'ne sunulmuştur⁴¹. Teklifin 1/1 inci maddesinde, “Geçmişten beri ülkemizde yaşayan Semavi dinlere mensup olanların inançları doğrultusunda ibadetlerini yerine getirdikleri mekânlar olan Cami, Mescit, Cemevi, Kilise ve Sinagoglar ibadethane olarak adlandırılır” şeklinde bir düzenleme önerisi mevcuttur⁴².

Yukarıdaki mevzuat, uygulama ve kanun teklifi, ülkemizde cemevlerinin hukuki statüsü (zlüğü)ne ilişkin tespitite bulunulması için yeterli ise de bu konudaki en önemli dayanağın Diyanet İşleri Başkanlığı'nın kararı olduğu da bilinmektedir⁴³. Kararda, “*Anayasanın “İnkılap Kanunlarının Korunması” başlıklı 174. maddesinin 3 numaralı bendinde zikredilen 677 sayılı “Tekke ve Zaviyelerle Türbelerin Seddine ve Türbedarlıklar ile Bir Takım Unvanların Men ve İlgasına Dair Kanun” değiştirilmeksizin, kaldırılan tekke ve zaviyelerin ihyası anlamına gelebilecek ayin-i cem icra etmek üzere Cemevi tesis edilmesi anılan kanuna uygun düşmemektedir. ... Dini, tarihi ve bilimsel kabule göre; İslamdan ayrı bir Alevilik-Bektaşılık Dini; cami ve mescitten gayri “Cemevi” adında bir İslam mabedi de bulunmamaktadır. ...*” denmektedir. Bu durumda, ibadethane kavramının geçtiği tüm mevzuatın kapsam ve sonuçları Diyanet İşleri Başkanlığı'nın kararına bağlı kılınmaktadır. Nitekim konuyla ilgili yakın tarihli TBMM Başkanlığı kararı da bunu ortaya koymaktadır⁴⁴.

Belediyesince karşılanmasına karar verildiği, bu kararın iptali istemiyle idari yargıda açılan davaların reddedildiği ve temyiz başvurusu sonucunda onanmak suretiyle kesinleştiği ve kararın halen yürürlükte olduğu anlaşılmaktadır. Davacının sorumlusu olduğu Protestan Kilisesinin anılan meclis kararında belirtilen dini yerlerden olduğunda kuşku yoktur. Kararda sayılan ibadet ve dini eğitim yerleri dışında bir başka dine ve inanca mensup ibadethanelerin sayılmamış olması kararın belirli bir dine mensup ibadethaneler için alınmış özel bir karar olduğu anlamına gelmez. Zira belde sakinlerinin mahalli mahiyette müşterek ve medeni ihtiyaçlarını tanzim ve tesviye ile mükellef olan belediyenin hizmet sunumunda dinsel farklılık gözetmesi düşünülemez. Bu durumda, davacının sorumlu olduğu Protestan Kilisesinin, yukarıda anılan belediye meclisi kararı kapsamında olan dini yerlerden olması nedeniyle bedelsiz su kullanım hakkından yararlandırılması gerekirken, aksi yönde tesis edilen işlemde eşitlik ve hakkaniyet kurallarına uyarlık bulunmadığından, işlemin iptali istemiyle açılan davanın reddi yolundaki İdare Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir”. Danıştay, 8. Daire, E. 2004/4350, K. 2005/809, 22.2.2005 (www.kazanci.com.tr).

⁴¹ TBMM Başkanlığı, Tarih: 3.1.2012, E.No.2/36. <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/2/2-0236.pdf>

⁴² Nitekim Alevi Çalıştay Nihai Raporunda, cem evlerine ibadethane statüsü verilmesi dahi aşağıdaki düzenleme ile bir dizi hak ve olanaktan yararlanabilmesi önerisi getirilmiştir: “Buna göre soruna doğrudan ilgili kanun ya da tüzükler aşağıdaki madde dikkate alınarak yeniden düzenlenebilir: “*Birer inanç ve erkân merkezi olarak değerlendirilen cem evleri de kanunlarda ibadethanelere tanınan bütün imkânlardan yararlanır.*” Ya da “*Cemevlerine de aynı imkânlar sağlanır.*” Bkz., T.C. Devlet Bakanlığı, Alevi Çalıştayları Nihai Raporu, Ankara, 2010, s.176. (<http://www.belgeler.com/blg/2bsw/alevi-calistaylari-nihai-raporu>).

⁴³ Diyanet İşleri Başkanlığı'nın 11.1.2005 tarih ve B.02.DİB.0.12.00.01/015-38 sayılı cemevleri kararı, http://www.alevihaberajansi.com/index.php?option=com_content&task=view&id=49&Itemid=30.

⁴⁴ TBMM'ye cem evi açılmasına ilişkin talebe verilen cevabın dayanağı da bu karardır. Bkz., “Cemil Çiçek'ten Mecliste cemevi talebine ret: İbadet yerleri camidir”, 9.7.2012, <http://t24.com.tr/haber/cemil-cicekten-mecliste-cemevi-talebine-ret-ibadet-yerleri-camidir/208062>; “TBMM'den mahkemeye “Cemevi” savunması, Hürriyet, 11.12.2012, <http://www.hurriyet.com.tr/gundem/22126869.asp>

Diğer yandan, cem evlerinin bugünkü kuruluşunun, dernek veya vakıf mahiyetinde olduğu anlaşılmaktadır⁴⁵. Dernek yapılanması çerçevesinde, dernek tüzüğünde cemevinin ibadethane olarak zikredilmesi nedeniyle açılan kapatma davası hakkında, Ankara 16. Asliye Hukuk Mahkemesinin 2011 yılında red kararı verdiği⁴⁶; buna karşılık, söz konusu alt mahkeme kararının Temmuz 2012'de Yargıtay tarafından bozulduğu da bilinmektedir. Yargıtay 7. Hukuk Dairesi, cami ve mescit dışında bir yerin ibadethane olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığına dikkat çekerek, derneğin kapatılması gerektiğine hükmetmiştir⁴⁷.

Buna ilaveten, belediyelerle ilgili 6360 sayılı kanunda belediyelerin görev ve sorumlulukları kapsamına dahil edilen mabet yapım, onarım, bakım, yardım gibi faaliyetlere ilişkin hükümlerde ibadethane yerine yeni bir terim kullanıldığı görülmektedir: "Mabet". Bu terim, hukuk düzeninde yer almayan bir terimdir; anlamı da yeni kanunda belirlenmemiştir. Kanunun gerekçesinde⁴⁸ hiçbir açıklama yoktur⁴⁹. Kanunun parlamento görüşmeleri sırasında, mabet teriminin cem evlerini de içirip içermediği konusundaki soruya -defalarca sorulmasına karşılık- yanıt verilmekten kaçınılmış, sonuçta mabedin ibadet yerlerini ifade ettiği, ancak Diyanet İşleri Başkanlığı'nca kabul edilmemesi nedeniyle cem evlerinin bu kapsamda olmadığı söylenmiştir⁵⁰. Bu açıdan bir yenilik yoktur; ancak bütün bu belirlemeler kanunda neden ibadet yeri terimi yerine mabet teriminin kullanıldığını açıklamamaktadır⁵¹.

⁴⁵ Bkz., T.C. Devlet Bakanlığı, Alevi Çalışmaları Nihai Raporu, Ankara, 2010, s.163 vd. (<http://www.belgeler.com/blg/2bsw/alevi-calistaylari-nihai-raporu>)

⁴⁶ http://www.alevifederasyonu.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=956:bir-yarg-ve-iki-ayr-meclis-karar&catid=37:makaleler&Itemid=265

⁴⁷ <http://www.radikal.com.tr/Radikal.aspx?aType=RadikalDetayV3&ArticleID=1095275&CategoryId=77>; <http://www.aksam.com.tr/cemevi-karari-yargitaydan-dondu--128889h.html>

⁴⁸ <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss338.pdf>

⁴⁹ CHP muhalefet şerhinde, " "Mabet", bugüne dek süren tartışmalarda ve Diyanet İşleri Başkanlığı tanımlamalarında, Cem Evleri'ni dışarıda bırakan bir terim olarak kabul edilmiştir. Mabet – tapınaklar ile ilgili olarak, yerel yönetimlerin herhangi bir yetkisi yoktur. Uygulamada belediyelerin camilerle ilgili çeşitli destek hizmetleri verildiği bilinmektedir. Düzenleme, bunu yasal hale getirmekle birlikte, farklı inanç kesimleri bakımından sorunlu uygulama olasılıklarını artırmaktadır. Hükmün "ibadet yerleri" olarak değiştirilmesi, İmar Kanunu'nda da bu terim kullanıldığı için daha yerinde olabilir" denmiştir, TBMM, Yasama Dönemi 24, Yasama Yılı 3, Sıra Sayısı: 338, s.165.

⁵⁰ Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul Tutanağı, 24. Dönem 3. Yasama Yılı, 19. Birleşim 9.12.2012, s.42-43. http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_g_sd.birlesim_baslangic?P4=21330&P5=H&PAGE1=1&PAGE2=80

⁵¹ Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul Tutanağı, 24. Dönem 3. Yasama Yılı, 19. Birleşim 9.12.2012, s.44-45- Birgün Ayman Güler (İzmir) - (...) "Ve inanç konusu... Burada, Diyanet İşleri Başkanlığının yorumunu temel alan bir Türkiye Büyük Millet Meclisi varsa biz Şeyhülislamlık dönemine döndük demektir. (CHP sıralarından alkışlar) Türkiye'de yorum, karar verme gücü Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Diyanet İşleri Başkanlığının ya da üniversitelerin ya da çok hatırı sayılır düşünürlerin tanımları bizi zenginleştiren girdi olabilir. İçişleri Komisyonu "Mabet cemevlerini içermez; Diyanet İşlerinin yorumu böyle çünkü." dedi. Türkiye Büyük Millet Meclisinin üzerinde bir Diyanet İşleri Başkanlığımız mı var? (...) Değerli milletvekilleri, cemevleri ülkemizde çok sayıda yurttaşımızın talep etmesi üzerine ibadet yeri olarak kabul edilmelidir. İmar hukukunda

Bu terimin, Diyanet İşleri Başkanlığı'nın cem evlerine ilişkin kararında geçtiği görülmektedir. Peki, bu terim ibadethaneden başka bir şey midir? Türk Dil Kurumu sözlüğünde, mabet (Arapça) terimi ile ibadethane (Farsca) terimi “tapınak” olarak tanımlanmakta, tapınak terimi ise, içinde ibadet edilen, tapınılan yapı, mabet, ibadethane, ibadetgâh şeklinde tanımlanmaktadır⁵². Bu iki terim anlam bakımından aynı, ama acaba kapsam bakımından farklı mıdır? Uygulama kapsam açısından bir genişleme olup olmadığını ortaya koyacaktır; ama bugünden belli olan her hal ve durumda cemevinin ne mabet ne de ibadethane sayıldığıdır. Bu durum, Alevi inancının resmen tanınmamasından kaynaklanmaktadır; ancak ironik olan Avrupa ülkelerinin bazılarında (İsviçre Basel Kantonu, Almanya Hamburg Eyaleti, Avusturya ve Danimarka gibi⁵³) Aleviliğin resmi statüsünün tanınmasıdır.

Bütün bu tespitler göstermektedir ki, cemevi hukuk düzeni nezdinde bir ibadethane olarak kabul görmediği için, cemevi yapımına yapılan bağışlar vergi matrahından indirilemeyecek, cami yapımına yapılan bağışlar ise indirim konusu edilebilecektir. Dolayısıyla, cami bağışı yapan mükellef daha az vergi ödeyecek, cemevi bağışı yapan mükellef ise bu vergi avantajından yararlanamayacaktır. Bu durumun vergide eşitlik ilkesine aykırılığı açıktır.

III- İbadethane Bağışı İndiriminin Anayasaya Aykırılığı: Mutlak Ayırmacılık Yasağı: Din Ölçütü

Anayasa m.10'a göre, herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Anayasa m. 73 ise herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğunu belirtmektedir. Bu anayasa maddelerinin ortak okuması vergide eşitlik ilkesinin açılımını vermektedir.

Vergide eşitlik ilkesi, aynı hukuki durumda olan vergi mükelleflerinin aynı vergisel muameleyle tabi tutulması, farklı hukuki durumda olan vergi mükelleflerine ise farklı vergisel muamelede bulunulması gereğini ifade eder. Dolayısıyla, diğer tüm alanlarda olduğu gibi, eşitlik ilkesinin vergilendirme alanında da uygulanma-

ibadet yerinden bahsedip bu belediye kanunlarında “mabet” sözünü seçmiş olmanın açıklaması yapılmalıdır. Mabetin ibadet yeri olup olmadığı konusunda tereddüde düşebilecek olan belediye uygulamacılarına ne diyeceğiz?

İbrahim Korkmaz (Düzce) - Kelime anlamıyla mabet ibadet edilen yer demektir.

Birgün Ayman Güler (Devamla) - Bir teknik boyut söylüyorum: İmar Kanunu'nda “İbadet yeri.” diyorsunuz, mabet değil, burada “Mabet.” diyorsunuz ibadet yeri değil. İkisinin birbirinden farkının ne olduğunu gelin o zaman tekrar Diyanet İşleri Başkanlığına bir sorun, madem kaynak orasıdır.

⁵² <http://www.tdk.gov.tr>

⁵³ “Aleviler resmen tanındı”, Milliyet, 20.10.2012, <http://dunya.milliyet.com.tr/aleviler-resmen-tanindi/dunya/dunyadetay/20.10.2012/1614634/default.htm>; “Türkiye’de Asimilasyon, İsviçre’de Tanıma” (Turan Eser) <http://blog.radikal.com.tr/Sayfa/turkiyede-asimilasyon-ismivcrede-tanima-2166>. Bu konuya dikkatimi çeken Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı öğretim üyesi, sevgili dostum, Prof. Dr. Nihal Saban’a teşekkür borçluyum.

şı, vergi mükellefleri arasında yapılacak hukuki durum karşılaştırmasına ve varsa farklılıkların tespitine dayanmaktadır. Anayasa, 10 ve 73 vergilendirme alanında eşit muamele ölçütlerini şu şekilde belirlemektedir: Vergisel muamelelerde, “dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler” farklılaştırma ölçütü olarak kullanılamaz (m.10). Vergisel muamelelerde, mükellefler arası hukuki durum karşılaştırması ancak mali güç esas alınarak yapılabilir (m.73)⁵⁴. Mali gücü eşit olan vergi mükellefinin eşit muameleye tabi tutulmaları gerekir; tersine mali gücü eşit olmayan vergi mükellefleri arasında farklı muamelede bulunulması esastır. Fakat mali gücü eşit olanlar arasında din gibi bir sebeple ayrımcı eşitsiz muamele de bulunulması mutlak yasak kapsamındadır. Din ve inanç gibi sebepler, mali gücü eşit olan bu mükellefler arasında farklı muamele yapılmasına haklı neden olarak gösterilemez.

Vergilendirmede, din ve mezhep gibi sebepler farklılaştırma ölçütü olarak dahi kullanılmayacağına ve eşitliğin tesisi için esas alınması zorunlu karşılaştırma ölçütü mali güç olduğuna göre, biri cemevi yapımına bağlıta bulunan ancak yaptığı bağışı vergi matrahından indiremeyen, diğeri cami yapımına bağlıta bulunan ancak yaptığı bağışı vergi matrahından indirebilen iki gelir (veya kurumlar) vergisi mükellefinin, aynı mali güçte olmalarına rağmen farklı vergi yüküne katlanmalarının hiç bir haklı nedeni olamaz.

Anayasa Mahkemesi, daha önce, hayat standardı esasına ilişkin olarak hac seyahatlerine lehte vergisel muamele getiren kanunu iptal ederken, “*vergilendirmede eşitlik ilkesine göre belirli kişi veya grupların dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılmayacağını*” belirtmiş, sağlanan vergisel avantajın mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olduğunu tespit etmiştir⁵⁵. Mahkeme şöyle demiştir:

“Kanun’un 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 58. maddenin ikinci fıkrasının (k) bendinde, ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin tedavi

⁵⁴ a) Yaltı, Billur, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:119, Ağustos 1998; Saban, Nihal, Vergi Hukuku, 5.Baskı, Beta, İstanbul, 2009, s.55; Ateş, Leyla, Vergilendirmede Eşitlik, Derin, İstanbul, 2006, s.91.

b) “Anayasa’nın 73. maddesindeki temel ayırım ve karşılaştırma ölçütü mükellef türü değil “mali güç” ve “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” ilkeleridir. Vergi sistemimizde dar ve tam yükümlülük arasında elde edilen gelirin niteliği ve unsurları yönünden herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Vergi yükü farklılaştırması mükellefin tam ya da dar olmasına göre değil, ödeme güçlerinin durumuna göre yapılabilir. Vergilendirmede, verginin konusu, matrahı kadar oranı da vergi yükünü, vergilendirmenin adaletli, dengeli ve mali güce göre olması ilkesini doğrudan etkilemektedir. ... Vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali güç sadece vergi konularak değil, mükellefler arasında ayırım yapılarak aynı gelir unsurundan vergi alınmayarak da bozular. Verginin konulmasında olduğu gibi kaldırılmasında ya da dava konusu kuralda olduğu gibi fiilen alınmamasına yol açan düzenlemelerde de Anayasa’nın vergilendirme ilkelerine uyulması gerekir. Vergilemeyle ilgili anayasal denetimde, sınıflandırma ve karşılaştırma mali güce, diğer bir deyişle gelirdeki büyüklük ölçüsüne göre yapılmak zorundadır. Gelirin niteliğinde farklılık yoksa mükellefin mukimliği farklılığın nedeni olamaz. ...”. Anayasa Mahkemesi, E.2006/119, K.2009/145,15.10.2009, RG.8.1.2010.

⁵⁵ Anayasa Mahkemesi, E.2001/36, K.2003/3,K.6.1.2003, RG. 21.11.2003.

maksadıyla yapacağı yurt dışı seyahatler ile bir defaya mahsus olmak üzere yapılan hac seyahatleri için hayat standardı ilave göstergelerinin uygulanmayacağı, tedavi maksadıyla yapılan seyahatlerin ilgili sağlık kurullarından alınacak raporlarla tevsik edilmesinin şart olduğu belirtilmektedir.... Vergilendirmede genellik ilkesinin amacı sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır. **Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir.** Yurt dışı seyahatleri ister tedavi, ister hac amacıyla yapılsın seyahati yapan kişinin mali gücünün varlığını gösterir. Hayat standardı esası uygulamasında, turistik amaçlı yurt dışı seyahatlerin her biri için temel göstergeye ilave tutar eklendiği halde, dava konusu kuralda, tedavi ve bir kez yapılan hac seyahati bunun dışında tutulmuştur. Bu seyahatlerin hayat standardı göstergeleri dışında tutulmasının, Anayasa'nın 73. maddesindeki mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün eşit, adil ve dengeli dağılımı ilkelerine ve bunları sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturduğu sonucuna varılmıştır⁵⁶.

Anayasa Mahkemesinin, devletin cezalandırma yetkisine ilişkin olarak verdiği ve semavi din- semavi olmayan din arasında ceza yaptırım farkı yaratan düzenlemenin hem laiklik hem de eşitlik ilkesine aykırı olduğu yönündeki kararı da benzer yönleriyle dikkate alınması gereken bir karardır⁵⁷. Mahkemeye göre, “Ülkemizde kimi din ve inançların cemaatleşme safhasına henüz gelememiş olduğu gibi bir mülhaza ile dinler ve inançlar arasında ayırım yapılmasını haklı bir nedene dayandırmak mümkün değildir. Yasa koyucunun benzer durumlara benzer çözümler getirmesi asıldır. Yasaların genel olması ilkesi de bunu zorunlu kılar”. Bu durumda, devletin cezalandırma yetkisi ile vergilendirme yetkisini uygularken gözetmesi gereken tarafsız ve eşit muamele arasında hiçbir farkın olmadığı vurgulanmalıdır.

Bu durumda, ilgili kanun hükmünün, somut veya soyut norm denetimi yolu ile Anayasa Mahkemesi önüne gelmesi halinde, Anayasaya aykırı bulunarak iptali beklenmelidir.

IV- İbadethane Bağışı İndiriminin İnsan Hakları Sözleşmesine Aykırılığı: Haklar Ekseninde İhlal Ölçütleri

İHAS bağlamında, ele aldığımız bağış indirimi düzenlemesi üç hak ekseninde ele alınabilir: Düşünce, din ve vicdan özgürlüğü (İHAS, 9) ve/veya düşünce, din ve vicdan özgürlüğünün kullanımında ayrımcılığa uğramama hakkı (İHAS, 9+14) ve/veya mülkiyet hakkının kullanımında ayrımcılığa uğramama hakkı (İHAS, P1-1

⁵⁶ İtalikler benim.

⁵⁷ Anayasa Mahkemesi, E.1986/11, K.1986/26, 4.11.1986, RG.22.2.1987.

+14). Bu durumda bu maddeler açısından bir değerlendirme yapmak ve Sözleşme içtihadına bakmak doğru olur.

1. Din Özgürlüğü: İnanma Hakkı ve Açığa Vurma Özgürlüğü

a. Hakkın İçeriğine Kısa Bakış

Düşünce, vicdan ve din özgürlüğü Sözleşmenin 9.maddesinde düzenlenmiştir:

“Herkes düşünce, din ve vicdan özgürlüğü hakkına sahiptir. Bu hak, din veya inancını değiştirme özgürlüğünü, din veya inancını tek başına veya topluluk halinde, aleni veya gizli olarak ibadet etme, öğretme, uygulama ve gereklerine uyma şeklinde açığa vurma özgürlüğünü de içerir.

Bir kimsenin din veya inancını açığa vurma özgürlüğü ancak, kamu güvenliği, kamu düzeninin korunması, genel sağlık ve genel ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla, hukukun öngördüğü ve demokratik bir toplumda gerekli sınırlamalara tabi tutulabilir”.

Din özgürlüğünün ayrıntılarına girmeksizin⁵⁸, İHAM’ın bu özgürlüğün öneme yaptığı vurguyu aktarmak doğru olur: “9. maddenin koruduğu, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü Sözleşme’deki anlamında “demokratik toplumun” temellerinden biridir. Bu özgürlüğün dini boyutu inananların kimliğini ve yaşam algılamasını biçimlendiren en temel öğelerden biridir; ama bu aynı zamanda ateistler (tanrıtanımazlar), agnostikler (bilinemezci), septikler (kuşkucular) ve ilgisizler için de değerli bir kazanımdır. Demokratik toplumun ayrılmaz bir parçası olan ve yüzyıllarca süren mücadeleler sonucunda kazanılmış olan çoğulculuk, bu özgürlüğe bağlıdır”⁵⁹. Din ve inanç kavramlarının Sözleşme organlarıncı tanımlanmadığı, Hıristiyanlık, Yahudilik, Müslümanlık, Hinduizm, Budizm gibi dinler ve Yehova Şahitliği, Scientology Kilisesi ve Universelles Leben Tariyatı gibi yeni dinsel oluşumların, üzerinde herhangi bir tartışma yapılmadan, din olarak kabul edilerek başvuruların incelendiği bilinmektedir. Aynı biçimde, pasifizm, ateizm ve vejetaryenizm gibi din dışı inançlar da, 9. madde kapsamında değerlendirilmiştir. Tüm bu inançların ortak özelliği, bazılarının semavi dinler olmasının yanı sıra, genel olarak bilinen, kabul gören ya da örgütlenmiş

⁵⁸ Bkz., Harris/Boyle/Bates/Buckley, Harris, O’Boyle & Warbrick Law of the European Convention of Human Rights, 2nd ed., Oxford University Press, 2009, s.425 vd.; Dijk/Hoof/Rijn/Zwaak, Theory and Practice of the European Convention on Human Rights, 4th ed., Intersentia, Antwerpen, 2006, s.752 vd.; White, Robin CA; Ovey, Clare, Jacobs, White & Ovey The European Convention on Human Rights, 5th ed., Oxford University Press, New York, 2010, s. 402 vd.

⁵⁹ Kokkinakis v. Greece, 25.5.1993, para.31 (Özenç, Berke, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde İnanç Özgürlüğü ve Türkiye, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul, 2005, s.20. Bu tez kitap olarak da basılmıştır: İstanbul Kitap Yayınevi, 2006).

inanç sistemleri olmalarıdır⁶⁰. Mahkeme, inanç kavramının, ifade özgürlüğünü düzenleyen 10. maddede yer alan, görüş ya da düşünce ile eşanlamlı olmadığını, bu kavramın “belirli bir düzeyde kudret, ciddiyet, bütünlük ve önem” taşıyan görüşler için kullanılabileceğini belirtmiştir⁶¹.

“9. madde öncelikle, bazen *forum internum* olarak da adlandırılan, bireysel inançlar ve dinsel itikatlar alanını korumaktadır. Bu açıdan din ve inanç özgürlüğü, bireyin, dış dünyaya (*forum externum*) yansımamış inançlarını korumayı amaçlamaktadır. Bu dokunulmaz alana öncelikle bireylerin istedikleri inanca sahip olabilmeye ve aynı zamanda, hiçbir inanca sahip olmama, özgürlüğü girmektedir. Böylelikle bireyler, inançlarını değiştirmeye ve açıklamaya ya da bazı inançları benimsemeye zorlanamayacak; belirli bir inanca sahip olabilmek ya da sahip olduğu inancı değiştirebilmek için herhangi bir makamın onayına tabi tutulamayacaktır”⁶². 9.madde aynı zamanda dış dünyaya (*forum externum*) ilişkin bir alana da sahiptir; herkes, din veya inancını, ibadet etmek, öğretmek, uygulamak ve gereklerini yerine getirmek yoluyla açığa vurma özgürlüğüne sahiptir. Açığa vurma özgürlüğü Sözleşmedeki kriterlere uygun olmak şartıyla sınırlandırılabilir⁶³.

b. Vergilendirme İlişkisine Geçiş

Din özgürlüğü ile vergilendirme arasındaki ilişki söz konusu olduğunda, Strasbourg organlarının bugüne kadar ortaya koyduğu içtihat bakımından, dini kurum ve kuruluş mensuplarının ihlal iddiaları ve dini kurum ve kuruluşlarının ihlal iddiaları olmak üzere ikili bir ayırım yapılmalıdır. Bu ayırım ele aldığımız kanun maddesi açısından da zorunludur; çünkü bir yandan cemevi yaptırın vergi mükellefinin indirim hakkından yararlanamaması, diğer yandan kendisine yapılan bağış indirim konusu edilemeyen cemevinin bulunması söz konusudur.

aa. Dini Kurum ve Kuruluşlara Mensup Kişilerde

Dini kurum ve kuruluşlara mensup kişiler açısından din özgürlüğü ile vergi yükümlülüğü arasındaki ilişki hakkında verilmiş kararlar göz önüne alınarak şu tespitlerde bulunulabilir:

İlk olarak, Strazbourg organları birçok kararda, 9.maddede düzenlenen din özgürlüğünün belirli bir vergi mükellefine vergi muafiyeti özgürlüğü verecek şekilde yorumlanamayacağını tekrarlamıştır⁶⁴. Buna bir örnek, *E and GR v. Austria* kararıdır; Komisyon, Katolik Kilisesine ödenen kilise vergilerinin 9.maddeyi ihlal

⁶⁰ Özenç, s.25.

⁶¹ Campbell and Cosans v. United Kingdom, 25.2.1982, para.36 (Özenç, s.26, dipnotu 31).

⁶² Özenç, s.31.

⁶³ Harris/Boyle/Bates/Buckley, s.428.

⁶⁴ Baker, Philip, “Taxation and the European Convention on Human Rights”, European Taxation, August 2000, s.321.

etmediği sonucuna varırken, maddenin, özel olarak bir kişinin dinini, ibadet etme, öğretme, uygulama ve gereklerine uyma şeklinde açığa vurma hakkını koruduğunu, mali yükümlülüklerin bu sayılan faaliyetlerin hiç birine müdahale teşkil etmediğini, kişinin kiliseden ayrılarak söz konusu yükümlülüklerden kaçınabileceğini, bu olanağın tanınmasıyla kişiye din özgürlüğünü garanti altına almak için yeterince güvence verildiğini belirtmiştir⁶⁵. Bu yaklaşım bir çok kararda uygulanmış, vergi ödemeye karşı veya vergilerin bazı yönlerine karşı ileri sürülen dini itirazlar reddedilmiştir⁶⁶.

İkinci olarak, 9 uncu maddenin öznesine ilişkin bir tespitte bulunmak gerekir; maddede din ve vicdan özgürlüğünün öznesi “herkes” olmakla birlikte, gerçek kişiler, kilise gibi dini kurumlar ve dinsel ya da felsefi amaç taşıyan örgütler dışında⁶⁷, ticari faaliyette bulunan ve kar amacı güden kurum ve şirketler bu hakkın öznesi olarak kabul edilmemektedir⁶⁸.

Üçüncü tespit ise Quakers tarikatı mensuplarının açtığı bir dizi davadan kaynaklanmaktadır. Bu davalarda, toplanan vergilerin askeri harcamalara tahsis edilmesi dolayısıyla vergi ödeme yükümlülüklerinin din ve vicdan özgürlüğünü ihlal ettiği iddiası kabul görmemiştir. Komisyonun bu konudaki belirlemesi önemlidir: “Vergi ödeme, özgül bir vicdani etkisi olmayan, genel bir yükümlülüktür. Hiçbir yükümlünün, toplanan vergilerin hangi amaçlarla kullanılacağını etkileyemeyişi ya da bu konuda bir karar veremeyişi, bu yükümlülüğün nesnellliğini kanıtlamaktadır. Ayrıca vergi salma yetkisi Sözleşme sisteminde tanınmış ve 1 no’lu Protokol’ün 1.

⁶⁵ E. and G .R . v. Austria, 14.5.1984 (Baker, Human Rights, s. 322). Aynı karara ilişkin bir değerlendirmeye için bkz., Özenç, s.41. Benzer bir karar için bkz., Gottesmann v. Switzerland, 4.12.1984 (Baker, Human Rights, s.322).

⁶⁶ Örneğin Mahkeme, *Tamara Skugar* davasında, kişilere vergi kimlik numarası verilmesinin dini inançlarına aykırı olduğu iddiasını reddetmiş; uygulamanın din ve vicdan özgürlüğünü ihlal etmediğine karar vermiştir. *Tamara Skugar and Others v. Russia*, First Section, 3.12.2009 (Baker, Philip, “Some Recent Tax Decisions of the European Court of Human Rights”, European Taxation, June 2010, s.259). Bir başka örnek, İHAM, Bavyera kilise vergisi kesintisi uygulamasında kullanılmak üzere verilen vergi kimlik kartlarında din hanesinin bulunmasını din ve vicdan özgürlüğüne aykırı bulmamıştır, *Wasmuth v. Germany*, Fifth Section, 17.2.2011, 15.9.2011 final (Baker, Philip, “Some Recent Tax Decisions of the European Court of Human Rights”, European Taxation, June 2011, s.253). İHAM’ın daha önce Türkiye’den yapılan başvuru dolayısıyla genel kimlikte din hanesi uygulamasını Sözleşmeye aykırı bulan kararından (Sinan Işık v. Turkey, Second Section, 2.2.2010, 2.5.2010 final) farkı, burada genel bir uygulamanın değil, vergisel amaçlı özel bir uygulamanın olması, kimliğin sadece tevkifat yapacak olan vergi sorumlusu işverene ibraz edilmesidir.

⁶⁷ Bkz., *White/Ovey*, s. 408-409.

⁶⁸ a) Konu ile ilgili olarak bkz., Özenç, s. 23; Emberland, Marius, *The Human Rights of Companies, Exploring the Structure of ECHR Protection*, Oxford University Press, New York, 2006, s.53-54.
b) Finlandiyalı bir limited şirketin kilise vergisi ödeme yükümlülüğünün din özgürlüğü bağlamında tartışıldığı İHAM kararı için bkz., *Kustannus Oy Vapaa Ajattelija AB and Others v. Finland*, 15.4.1996 (Baker, Human Rights, s.322).

c) İsviçre Yüksek Mahkemesinin şirketlerin din özgürlüğünden bahsedilemeyeceğine ilişkin kararı için bkz., *Wüthrich, Rolf*, “Switzerland”, *European Taxation*, December 2001, s.582.

maddesiyle düzenlenmiştir. 9. madde, [İHAS'ta] düzenlenen ve yasalarca öngörülen ve de **kamusal alanda tarafsız ve genel olarak uygulanan bir işlemi**, vicdani gerekçelere dayanarak kabul etmeme hakkını tanımaz"⁶⁹. Bu davada geçen **tarafsız ve genel** kavramları önemlidir. Şöyle ki, Sözleşme içtihatı çerçevesinde, vergi ile din özgürlüğü arasındaki ihlal ilişkisinin kriterlerinin tespiti oldukça güçtür. Bu içtihat, yaptığı bağısı vergi matrahından indiremediği o nedenle de fazla vergi ödediği ve ödenen bu verginin din özgürlüğünü ihlal ettiği iddiasına açılım vermemektedir. Strasbourg, bu özgürlüğü, vergi ödememeyi sonuçlayacak şekilde okumamaktadır. Ancak, eğer vergi tarafsız ve genel uygulanan bir kanundan kaynaklanmıyorsa durum değişebilir ki ele aldığımız kanun bu mahiyettedir. O halde, konuya ayrımcılık yasağı çerçevesinde bakmak daha doğru olabilir. Bu konuya yeniden dönülecektir.

bb. Dini, Kültürel veya Felsefi Kurum ve Örgütlerde

Dini, kültürel veya felsefi kurum ve örgütler açısından ise içtihatların gelişimi şöyle ortaya konulabilir. Örneğin, *Sivananda de Yoga Vedanta* davasında, yoga ve Hindu felsefesi eğitim ve uygulaması ile iştigal eden derneğin ödediği vergilerin din özgürlüğünü ihlal iddiası ele alınmış, Komisyon, Sözleşmenin 9. maddesinde, dini veya kültürel niteliği olan bir derneğin bütün faaliyetlerinin tamamıyla vergiden istisna edilmesini sağlayan bir hakkın yer almadığını; din özgürlüğü hakkının, kiliseler veya bunların üyelerine diğer vergi mükelleflerinden farklı bir statü verilmesini gösteren hiç bir yönünün bulunmadığını belirtmiştir⁷⁰.

Din özgürlüğü ve vergilendirme konusunda İHAM'da ihlal kararının verildiği tek bir dava vardır; o da Fransadan gelen *Jehovah's Witnesses* davasıdır; Fransa'da tarikat olarak muamele gören Yehova Şahitlerinin, tahsil ettiği bağışlar için intikal vergisi muafiyetinden yararlanamayacağı gerekçesiyle yapılan cezalı vergi tarihyatının miktarı gecikme faizleriyle birlikte kurumun iflasına yol açacak miktarda olmuştur. İHAM, söz konusu vergilerin miktarının, kurumun dinsel faaliyetlerini sürdürmesini olanaksız kılacak düzeyde olduğunu ve bunun din özgürlüğüne müdahale niteliği taşıdığını belirtmiştir. Bu müdahalenin hukuka uygun olup olmadığı değerlendirmesini yaparken, ilgili yerel mevzuatı belirsiz ve öngörülemez bulmuş, dolayısıyla ihlal tespiti yasallığa aykırılıktan kaynaklanmıştır⁷¹. Bu durumda, dini örgütlenmeler açısından da, konuyu ayrımcılık yasağı çerçevesinde değerlendirmek bir açılım getirebilir mi sorusunun cevabı aranmalıdır.

⁶⁹ C. v. United Kingdom, 15.12.1983 (Özenç, s.42); Hibbs and Birmingham v. United Kingdom, 18.7.1986 (Baker, Human Rights, s.322).

⁷⁰ Association Sivananda de Yoga Vedanta v. France, 21.2.1996 (Baker, Human Rights, s.321-322).

⁷¹ The Association of Jehovah's Witnesses v. France, Fifth Section, 30.6.2011, 30.9.2011 final (Baker, Philip, "Some Recent Tax Decisions of the European Court of Human Rights", European Taxation, June 2012, s.309-310). Ayrıca bkz., Peroni, Lourdes, "Jehovah's Witnesses and Freedom of Religion in France", 5.7.2011, <http://strasbourgobservers.com/2011/07/05/jehovahs-witnesses-and-freedom-of-religion-in-france>

2. Ayrımcılık Yasağı: Hakların Kullanımında Eşit Uygulama Talep Hakkı

İHAS, 14'te düzenlenen ayrımcılık yasağı, Sözleşmede yer alan hakların bütünlüyci bir parçasıdır. Sözleşmenin 14.maddesinde ayrımcılık yasağı başlığı altında şu düzenleme yer almaktadır:

“Bu sözleşmede beyan edilen hak ve özgürlüklerin kullanılmasında cins, ırk, renk, dil, din, siyasal veya başka bir inanç, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa mensup olma, mülkiyet, doğum veya başka bir statü gibi herhangi bir nedenle ayrımcılık yapılmaksızın güvence altına alınır”.

Öncelikle, 14 üncü maddenin kapsamının sınırlılığına ilişkin bir tespitte bulunmak gerekir. 14.madde, devletlere, Sözleşmede korunan hak ve özgürlüklerin ayırım yapılmaksızın kullanılmasını güvence altına alma yükümlülüğü getirmiştir. Sözleşmede düzenleme altına alınmayan haklar bakımından böyle bir yükümlülük yoktur⁷². Yani ayrımcılık yasağı İHAS'ta düzenlenen haklarla sınırlıdır⁷³. Bu nedenle de 14.madde Sözleşmedeki diğer maddelerden bağımsız değildir, ancak *14.maddenin ihlali için diğer maddede düzenlenen hak ve özgürlüğün ihlali önkoşul değildir*⁷⁴: “...[B]u maddedeki güvencenin bağımsız bir varlığı yoktur. Bu güvence Sözleşme’de yer alan hak ve özgürlüklerle ilgilidir. Bir tasarruf kendi başına Sözleşme’deki hak ve özgürlüklere uygun olabilir; ancak bu tasarruf 14.madde ile birlikte okunduğunda ayrımcılık niteliğine sahip olduğu gerekçesiyle Sözleşme’deki bir hakkı ihlal edebilir. Ele alınan niteliği ne olursa olsun, 14.madde hak ve özgürlükleri düzenleyen her bir maddenin bütünlüyci parçasını oluşturur”⁷⁵. Bu durumda, ayırım yapmama yasağı bakımından yapılacak bir değerlendirmede, bağlantılı hak ve özgürlüğün ihlal edilmiş olup olmadığı değil, iddia dayanağı maddi olayların ilgili hak ve özgürlüklerin alanına, çerçevesine girip girmediği araştırılır⁷⁶. Dolayısıyla, vergilendirme alanında bir vergisel muamelenin Sözleşmenin 14.maddesi anlamında ayrımcılık yasağını ihlal edip etmediği, söz konusu muamelenin Sözleşmenin diğer maddelerinde düzenlenen bir hak veya özgürlükle bağlantılı olarak değerlendirilecek bir konudur. Yani, örneğin mülkiyet hakkının veya özel yaşam hakkının ya da adil yargılanma hakkının kullanımında vergi yoluyla ayrımcı muamele yapıp yapılmadığı

⁷² Harris/Boyle/Bates/Buckley, s.577-578.

⁷³ Sözleşmeye ek 12.Protokol’ün 1.maddesinde, sadece İHAS’da tanınan haklar açısından değil bağımsız genel bir ayrımcılık yasağı öngörülmüştür (CETS No.177). Türkiye 18.4.2001 tarihinde Protokol’ü imzalamış, henüz onaylamamıştır. Bkz., İnceoğlu, Sibel, “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverilme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi”, Anayasa Yargısı, No. 18, Ankara, 2001.

⁷⁴ Harris/Boyle/Bates/Buckley, s.578, 580.

⁷⁵ Belgian Linguistic Case v. Belgium, 23.7.1968 (Doğru, Osman, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları, C.1, İstanbul, 2002. s.53).

⁷⁶ Harris/Boyle/Bates/Buckley, s.578; Karş., Van der Musselle v. Belgium, 23.11.1983, para.43 (DOĞRU, s.636).

incelenir⁷⁷. Ele aldığımız olayda, bağış indirimi yoluyla, din özgürlüğünün kullanımında ayrımcılık ve/veya mülkiyet hakkının kullanımında ayrımcılık yapıldığı iddia edilebilir.

a. Din Özgürlüğünün Kullanımında Ayrımcılık

Konuya yine dini topluluklar ve dini topluluklara üye olan kişiler açısından bakmakta fayda vardır.

aa. Dini, Kültürel veya Felsefi Kurum ve Örgütlerde

Vergilendirme alanında, 9 uncu maddenin 14 üncü madde ile bağlantılı olarak ele alındığı iki dava vardır. Bu davalar dini örgütlenmelerin mensupları tarafından değil, bizzat *dini kuruluşlar tarafından* açılmış davalardır ve her ikisi de belirli bir kiliseye verilen vergi istisnasının diğer dini gruplara tanınmamasından kaynaklanmıştır. *Ortega Moratilla v. Spain* davasında, İspanya Protestan Kilisesi, Katolik Kilisesine tanınan emlak vergisi istisnasının kendilerine tanınmamasının din özgürlüğünü ihlal ettiğini ileri sürmüştür. Komisyon, Katolik Kilisesine verilen istisnanın Vatikan'la yapılan özel bir anlaşmaya dayandığını, koşullar arasındaki bu farklılığın, her iki kilise arasındaki farklı muameleye meşru bir gerekçe oluşturduğunu belirtmiştir⁷⁸. *Sivananda de Yoga Vedanta* davasında⁷⁹ ise, yoga ve Hindu felsefesi eğitimi veren dernek Fransa Katolik kilisesine verilen vergi istisnası dolayısıyla ayrımcılığa uğradığını iddia etmiştir. Komisyon yine, dini statüsü olmayan Dernekle Katolik Kilisesinin karşılaştırılabilir durumda olmadığı kararını vermiştir⁸⁰. Buna karşılık yakın tarihli bir dava, içtihatla ilgili farklı bir değerlendirme yapmamıza neden olabilir. Gerçi ele alacağımız dava bir vergi davası değildir; ancak vergilendirmeyle ilgili önemli referanslar içermektedir. Diğer bir deyişle, bağış indirimi müessesesinin cemevleri ile ilgili olarak doğurduğu eşitsiz sonuçlar, daha kapsamlı hak ihlali iddiasının bir parçası olarak değerlendirmeye tabi tutulabilir. Açıklayalım.

*Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas and Others v. Austria*⁸¹ (Avusturya Yehova Şahitleri) davasında, başvuruçular, Avusturya yetkili makamlarının, Yehova

⁷⁷ Yaltı, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta, İstanbul, 1997, s.184-185.

⁷⁸ Iglesia Bdulisla "El Salvador" and José Aquilino Ortega Moratilla v. Spain, 11.1.1992 (Baker, Human Rights, s.323).

⁷⁹ Association Sivananda de Yoga Vedanta v. France, 21.2.1996 (Baker, Human Rights, s.321-322).

⁸⁰ a) Baker, Human Rights, s.323.

b) Yunanistan'da görülen bir davada ise, idare mahkemesi, Yunan Ortodoks Kilisesine tanınan emlak vergisi muafiyetinin diğer dini topluluklara tanınmamasını, din özgürlüğünün tanınan bütün dini topluluklara eşit muameleyi gerektirdiğini belirterek ayrımcı bulmuştur. *Monastery of Brothers of Delasal Christian School v. Community of Pefka, Thessaloniki*, First Instance Administrative Court of Thessaloniki, Decision No. 1064/1998, (Tsourouflis, Andreas, "Greece", European Taxation, December 2001, s.528, dipnotu 30).

⁸¹ Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas and Others v. Austria, First Section, 31.7.2008, 31.10.2008 final.

şahitlerine önce hukuki kimlik tanımaması, daha sonra ise diğer dini topluluklarla mukayese edildiğinde daha sınırlı kapsamda tanınması dolayısıyla din özgürlüğünün ihlal edildiğini ve 14 üncü madde ile bütünleşik olarak din özgürlüğünün kullanımında ayrımcılığa uğradığını ileri sürmüştür⁸². Bu dava Yehova Şahitlerinin dini topluluk olarak tanınması için mevzuatta yer alan farklı ve daha ağır koşullarla doğrudan ilgilidir. Mahkeme - ki bu konu aşağıda yeniden ele alınacaktır-, dini toplulukların tanınması konusunda istikrar kazanan içtihadını bu davada da sürdürmüştür; bir dini örgütlenmenin devlet tarafından tanınmaması din ve vicdan özgürlüğünü ihlal eder⁸³. Mahkeme, ayrımcılık konusunda ise şu değerlendirmeyi yapmıştır:

“Mahkeme, Avusturya hukukuna göre dini toplulukların birçok alanda imtiyazlı muameleye tabi tutulduğunu gözlemler. Bu alanlar, askeri ve sivil hizmet muafiyeti, **bazı vergiler açısından vergi muafiyeti veya indirimli vergi uygulaması**^[84], okul kurma imkânlarının sağlanması ve bazı kurullara üye olunması gibi alanlardır (...). Özellikle vergi alanındakiler olmak üzere, tanınan imtiyazların sayısı ve niteliği dikkate alındığında, dini toplulukların sahip olduğu avantajlar önemli düzeydedir ve bu özel muamele bir dini topluluğun dini amaçlarını gerçekleştirmesini kuşkusuz kolaylaştırmaktadır. Dini topluluklara tanınan söz konusu önemli imtiyazlar çerçevesinde, Sözleşmenin 9.maddesinin Devlete bu alandaki yetkilerini kullanırken yüklediği **tarafsız kalma yükümlülüğü**, Devlet dini topluluklara özel bir statü veren hukuki kimliğin tanınması için bir çerçeve oluşturmuşsa, bundan yararlanmak isteyen bütün dini grupların bu statüye başvurma konusunda adil olanaklara sahip olmasını ve oluşturulan kriterlerin ayrımcı olmayan bir biçimde uygulanmasını gerektirir”⁸⁵. Dolayısıyla, dini toplulukların kurumsal statüsünün tanınması-tanınmaması meselesinin⁸⁶ uzantısı olarak, bütün dini toplulukların devletin tanıdığı imtiyaz ve avantajlı muamelelerden eşit yararlanması zorunludur; aksi durum din ve vicdan özgürlüğünün kullanımında ayrımcı muameledir ve hak ihlalidir. Demek ki bağış indirimi müessesesi de cemevlerinin tanınması-tanınmaması meselesine bağlı hak ihlalinin önemli sebeplerinden birini oluşturmaktadır.

⁸² Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas and Others v. Austria, para.3.

⁸³ Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas and Others v. Austria, para.62.

⁸⁴ Avusturya mevzuatına göre, tanınan dini topluluklara yapılan bağışlar, yılda 100 Avro ile sınırlı olmak üzere gelir vergisi matrahından indirilebilmektedir. Tanınan dini toplulukların mülkiyetinde bulunan veya bunlar tarafından dinsel amaçlarla kullanılan gayrimenkul emlak vergisinden muafur. Tanınan kiliseler ve dini topluluklara yapılan bağışlara (o tarihte) uygulanan veraset ve intikal vergisi oranı %2.5'a indirilmiştir, Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas and Others v. Austria, para.55.

⁸⁵ Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas and Others v. Austria, para.92.

⁸⁶ Mahkeme bu konuyu örgütlenme özgürlüğü ile birlikte değerlendirmektedir, ancak bu değerlendirmenin içeriği din özgürlüğü ile ilgilidir, White/Ovey, s.439.

bb. Dini Kurum ve Kuruluşlara Mensup Kişilerde

Dini toplulukların mensuplarına gelince, bu konuda ilgili olabilecek tek dava *Darby v. Sweden* davasıdır; ancak bu davadaki iddia, Komisyon raporunda 9+14 üncü madde etrafında incelenmiş olmasına rağmen⁸⁷, İHAM meseleyi mülkiyet hakkının kullanımında ayrımcılık yasağı çerçevesinde (P1-1+14) incelemiştir. Davada, başvuru, Finlandiya vatandaşıdır; hafta içinde İsveç'te çalışmakta, hafta sonları Finlandiya'da kalmaktadır. İsveç vatandaşı olmamasına, İsveç'te resmi olarak mukim kaydı bulunmamasına ve İsveç Kilisesine üye olmamasına rağmen, Dr. Darby, kilise üyesi olmayan ancak resmi mukim kaydı bulunan kişilerin yararlandığı Kilise Vergisi istisnasından yararlandırılmamıştır⁸⁸. Komisyon, din özgürlüğünün kullanımında ikametgâha dayalı bir ayırım yapıldığını belirlemiştir; ancak İHAM, mülkiyet hakkının kullanımında ikametgâha dayalı ayrımcılık tespit etmiştir. Darby davasındaki bu yaklaşım temel alındığında, cami bağışını vergi matrahından indirebilen vergi mükellefi ile cemevi bağışını vergi matrahından indiremeyen vergi mükellefi arasında, ikinci mükellefler aleyhine mülkiyet hakkının kullanımında ayrımcılık iddiasının daha kuvvetli bir iddia olduğu düşünülmektedir. Bu hem içerik hem de kapsam yani mağdur statüsü açısından da önemlidir, çünkü bağış indirimi müessesesi hem gerçek kişileri hem de kurumları kapsamaktadır.

b. Mülkiyet Hakkının Kullanımında Ayrımcılık: Dini Kurum ve Kuruluşlara Mensup Kişilerde

İHAM, ayrımcılığı, kısaca, “önemli ölçüde benzer durumda olan kişilere, nesnel ve meşru bir gerekçe olmaksızın, farklı muamelede bulunulması” şeklinde tanımlamıştır⁸⁹. Ayrımcılık yasağının uygulanması bakımından, muamele farklılığına tabi grupların “benzer” durumda olup olmadığı ve 14.maddede sayılı statü kriterlerinden (sınırlayıcı bir biçimde sayılmayan kriterler) hangisi esas alınarak farklılaştırma yapıldığı ortaya konulmak durumundadır⁹⁰. Ayrımcılık yasağı, “benzer durumdaki bireyleri, Sözleşmede ve Protokollerinde sayılan hakların kullanımında ayrımcılığa karşı korumaktadır. Bununla beraber, bu bireylerden birine yönelik muamelede herhangi bir farklılık sadece “nesnel ve meşru bir gerekçeye dayanmıyorsa”, yani “meşru bir amaca” hizmet etmiyorsa ve “gerçekleştirilmek istenen amaç ile bunun için kullanılan yollar arasında mantıklı bir orantılılık ilişkisi” yoksa ayrımcı olur”⁹¹.

⁸⁷ Darby v. Sweden, Report of the Commission (adopted on 9 May 1989), 11581/85, para. 62 vd. Ayrıca bkz., Özenç, s.45.

⁸⁸ Bkz., Yaltı, s.187.

⁸⁹ Zarb Adami v. Malta, Fourth Section, 20.6.2006, 20.9.2006 final, para.71 (Harris/Boyle/Bates/Buckley, s.579).

⁹⁰ Harris/Boyle/Bates/Buckley, s.580 vd.

⁹¹ Darby v. Sweden, para.31.

Bu standartları ele aldığımız düzenleme bakımından değerlendirelim. Mülkiyet hakkı (P1-1) Sözleşmede düzenleme altına alınmakta ve maddenin ikinci fıkrasında, vergilendirme mülkiyet hakkına meşru müdahale olarak açıkça hükme bağlanmaktadır⁹². Dolayısıyla vergilendirmede bağış indirimi uygulamasının Sözleşme kapsamına giren mülkiyet hakkı ile ilgisi açıktır. Bu hakkın kullanımında, Sözleşmede farklı muameleye temel alınması yasak olan statü kriterlerinden “dini statüye” dayalı ayrımcılık yapılamaz. Değerlendirme konusu kanun hükmü sonucunda, cami bağışı yapan bir vergi mükellefi vergi avantajından yararlanırken, cemevi bağışı yapan vergi mükellefi, benzer durumda olmasına rağmen aynı vergi avantajından yararlanamamaktadır. Bunun sonucu olarak iki kategori vergi mükellefi arasında ödenen vergi açısından birinin lehine diğerinin aleyhine fark oluşmaktadır. Bu durumda, söz konusu vergi mükellefi gruplar arasında mülkiyet hakkının kullanımı bakımından dini statüye göre farklı muamele yapılmaktadır.

Bu gruplar arasında farklı muamele tespit edildikten sonra, Mahkemenin genel test standartları çerçevesinde, söz konusu muamelenin nesnel ve meşru bir gerekçeye dayanıp dayanmadığı araştırılacaktır. Bunun için de ilk olarak uygulamanın meşru bir amacı olup olmadığı ve ikinci olarak da, meşru bir amaca dayandığı tespit ediliyorsa, uygulamanın orantılı olup olmadığı incelenecektir.

Cami-cemevi bağışlarının farklı vergisel muameleye tabi tutulmasının meşru bir gerekçesinin olduğu söylenemez. Bu sonuç, İHAM’ın din özgürlüğü hakkında genel içtihadından⁹³ ve özel olarak da Alevi mezhebine ilişkin daha önce Türkiye aleyhine açılmış, kimlikteki din hanesi kararı (Sinan Işık Kararı)⁹⁴ ile din dersleri kararından (Hasan ve Eylem Zengin Kararı)⁹⁵ çıkmaktadır.

İHAM, Sinan Işık kararında şöyle demiştir: “İHAM, öte yandan başvuranın talebinin reddedilmesiyle sonuçlanan davanın Diyanet İşleri Başkanlığı’nın mensubu olduğu mezhebi İslam’ın bir yorumu olarak vasıflandırılmasına bakılarak karara bağlanmasına karşı çıktığını gözlemlemektedir. Bu konuyla ilgili olarak İHAM, her zamanki gibi, Devletin, dini çoğulculuk da dahil olmak üzere, her türlü çoğulculuğun nihai garantörü olduğu demokratik bir toplumda, yetkili mercilerin, başkalarına zarar verecek şekilde dini yorumlardan birine ayrıcalık tanımaya ya da başka bir dini topluluğu veya bu topluluğun bir kısmını rızası olmaksızın birleşik bir yönetim altında toplamaya veya böyle bir yönetime maruz bırakmaya yönelik önlemler almak gibi bir rolü olmadığını hatırlatmaktadır (Yunanistan aleyhine Serif davası, no 38178/97, prg. 53, CEDH 1999-IX). İHAM içtihadına göre Devletin nötr ve tarafsız olma zorunluluğu, dini inançların veya bu inançların ifade edilme

⁹² Bkz., Yaltı, s.45 vd.

⁹³ Örneğin bkz., Metropolitan Church of Bessarabia and Others v. Moldova, Former First Section, 13.12.2001, 27.3.2002 final.

⁹⁴ Sinan Işık v. Turkey, Second Section, 2.2.2010, 2.5.2010 final.

⁹⁵ Hasan and Eylem Zengin v. Turkey, Former Second Section, 9.10.2007, 9.1.2008 final.

yollarının meşru olup olmadığını belirlemek konusunda ona bir takdir hakkı tanımaz ve bu zorunluluk kapsamında Devlet, aynı gruba dahil olsalar bile karşı görüşe sahip toplulukların birbirlerine hoşgörü göstermelerini sağlamalıdır (bakınız, mutatis mutandis, Yunanistan aleyhine Manoussakis ve diğerleri davası, 26 Eylül 1996, prg. 47, Karar ve hükümlerin derlemesi 1996-IV; yine bakınız Moldova aleyhine Bessarabie Metropolitan Kilisesi ve diğerleri davası, no 45701/99, prg. 123, CEDH 2001-XII). İHAM, bu nedenle ulusal mahkemelerin başvuranın mezhebiyle ilgili değerlendirme yaparken İslam dini alanını ilgilendiren işlerde yetkili bir makamın tavsiyesini esas almasının Devletin nötr ve tarafsız olma yükümlülüğü ile bağdaşmadığı kanaatine varmaktadır⁹⁶.

Mahkeme, Zengin kararında ise şöyle demektedir: “Mahkeme, çoğulcu demokratik bir toplumda Devlet’in çeşitli din, inanç ve düşüncelere karşı tarafsız ve yansız olma ödevinin, dini inançların veya bunların sergilenme yöntemlerinin meşruluğuna ilişkin olarak Devlet tarafından yapılacak herhangi bir değerlendirme ile uyuşmadığını her zaman vurgulamış olduğunu hatırlatır (bkz. Manoussakis ve Diğerleri - Yunanistan, Raporlar 1996-IV ve Hasan ve Chaush - Bulgaristan [BD], no. 30985/96). Ayrıca, Devlet’in dini toplulukların birleştirilmiş bir liderlik altında toplanmaları veya kalmaları için tedbir almasına gerek bulunmamaktadır (bkz. Serif - Yunanistan, no. 38178/97)”⁹⁷.

İHAM’a göre, Devlet, demokratik bir toplumda dini çoğulculukta dâhil olmak üzere her türlü çoğulculuğun garantörüdür ve çoğulcu demokratik bir toplumda Devletin çeşitli din, inanç ve düşüncelere karşı tarafsız ve yansız olma ödevi bulunmaktadır. Bu sebeple, yetkili mercilerin, *başkalarına zarar verecek şekilde dini yorumlardan birine ayrıcalık tanımaya yönelik önlemler almak* gibi bir rolü yoktur. Dolayısıyla, Devletin dini yorumlardan birine vergisel ayrıcalıklar yaratarak ayrımcı muamelede bulunması hiç bir meşru amacı yoktur. Bu nedenle, değerlendirdiğimiz kanun hükmünün uygulanması ayrımcılık yasağının ihlali anlamına gelir.

V- Bitirirken

Bağış indirimi düzenlemesinin Anayasa Mahkemesi önüne gelmesi kaçınılmazdır; bu ya iptal veya itiraz yolu ya da bireysel başvuru yolu (AY, 148)⁹⁸ ile gerçekleşecektir. Birinci halde, kanunun Anayasaya uygunluğu (AY,10, 73) ölçümlenecektir: Kanun Anayasaya aykırıdır. İkinci halde ise hak ihlalinin olup olmadığı⁹⁹

⁹⁶ Sinan Işık v. Turkey, para.45-46. Kararın çevirisi Adalet Bakanlığı’nın web sitesinden tedarik edilmiştir. <http://www.yargitay.gov.tr/aihm/upload/21924-05.pdf>

⁹⁷ Hasan and Eylem Zengin v. Turkey, para.54. Kararın çevirisi Adalet Bakanlığı’nın web sitesinden alınmıştır. <http://www.yargitay.gov.tr/aihm/upload/21924-05.pdf>

⁹⁸ Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun, No. 6216, RG.3.42.011. 6216 Sayılı Kanunun bireysel başvuruya ilişkin 45 ila 51 inci maddelerinin yürürlük tarihi 23.9.2012 olarak belirlenmiştir (Geç.m.76(1)(a)).

⁹⁹ Bkz., “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve

(AY, 10, 35, 73) ölçümlenecektir: Cami başışı - cemevi başışı farkı, vergi mükellefinin mülkiyet hakkının kullanımında din statüsüne göre ayrımcı muameledir; hak ihlalidir.

Bireysel Başvuru”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:286, Temmuz 2012; Gümüşkaya, Gamze, “Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Vergi Hukuku Özel Sayısı, C.17, Sayı:3-4, 2011, s.33 vd.