



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Ebru Şenay PELEN

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YORUM MÜESSESESİ

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2024



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Ebru Şenay PELEN

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YORUM MÜESSESESİ

Danışman

Doç. Dr. Ahmet Kürşat ERSÖZ

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2024

T.C.
Akdeniz Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Ebru Şenay PELEN'in bu çalışması, jürimiz tarafından Kamu Hukuku Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

Üye (Danışman) : Doç. Dr. Ahmet Kürşat ERSÖZ

Üye : Prof. Dr. Hayri KESER

Tez Başlığı: Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesi

Onay: Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Tez Savunma Tarihi : 19./07/2024

Mezuniyet Tarihi : 22/08/2024

AKADEMİK BEYAN

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesi” adlı bu çalışmanın, akademik kural ve etik değerlere uygun bir biçimde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin kaynakçada gösterildiğini ve çalışma içerisinde bu eserlere atıf yapıldığını belirtir; bunu şerefimle doğrularım.

(İmza)

Ebru Şenay PELEN





T.C.
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



.... / / 2024

TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU BEYAN BELGESİ

Öğrenci Bilgileri	
Adı-Soyadı	Ebru Şenay PELEN
Öğrenci Numarası	202052028007
Anabilim Dalı	Kamu Hukuku
Programı	Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı
Danışman Öğretim Üyesi Bilgileri	
Unvanı, Adı-Soyadı	Doç. Dr. Ahmet Kürşat ERSÖZ
Yüksek Lisans Tez Başlığı	Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesi
Turnitin Bilgileri	
Ödev Numarası	
Rapor Tarihi	
Benzerlik Oranı	Alıntılar hariç: %2 Alıntılar dahil: %19
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE, Yukarıda bilgileri bulunan öğrenciye ait tez çalışmasının a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana Bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam sayfalık kısmına ilişkin olarak Turnitin adlı intihal tespit programından Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esaslarında belirlenen filtrelemeler uygulanarak yukarıdaki detayları verilen ve ekte sunulan rapor alınmıştır. Danışman tarafından uygun olan seçenek işaretlenmelidir: () Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşmıyor ise: Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporunun doğruluğunu onaylarım. () Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşıyor, ancak tez/dönem projesi danışmanı intihal yapılmadığı kanısında ise: Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporunun doğruluğunu onaylar ve Uygulama Esaslarında öngörülen yüzdelerle sınırlarının aşılmasına karşın, aşağıda belirtilen gerekçe ile intihal yapılmadığı kanısında olduğumu beyan ederim.	
Gerekçe:	
Benzerlik taraması yukarıda verilen ölçütlere uygun olarak tarafımda yapılmıştır. İlgili tezin orijinallik raporunun uygun olduğunu beyan ederim. Danışman Öğretim Üyesi Doç. Dr. Ahmet Kürşat ERSÖZ İmza	

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR LİSTESİ	iv
ÖZET.....	v
SUMMARY.....	vi
TEŞEKKÜR.....	vii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YORUM MÜESSESESİ

1.1. Yorum Müessesesi	3
1.2. Türk Hukukuna İlişkin Genel Bilgiler ve Hukuki Yorum Müessesesi	5
1.3. Türk Vergi Hukukuna İlişkin Genel Bilgiler	13
1.4. Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesi	18
1.4.1. Verginin Kanuniliği İlkesi, Kıyas Yasağı, Tipleştirme ve Tipiklik	21
1.4.1.1. Türk Vergi Hukukunda Verginin Kanuniliği İlkesi ve Tarihçesi	23
1.4.1.2. 1982 Anayasası ve Verginin Kanuniliği İlkesi.....	26
1.4.1.3. Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Sonuçları.....	30
1.4.1.4. Kıyas Yasağı.....	31
1.4.1.5. Tipleştirme (Modelleştirme) ve Tipiklik	40
1.4.2. Yorumun Amacı, Yorum Teorileri ve Yoruma İlişkin Yaklaşımlar	42
1.4.2.1. Yorumda Amaç	42
1.4.2.2. Yorum Teorileri	43
1.4.2.3. Yoruma İlişkin Yaklaşımlar	46
1.4.2.3.1. Tabii (Doğal Hukuk) Okulu	46
1.4.2.3.2. Yorumcu (Şerhçi) Hukuk Okulu	46
1.4.2.3.3. Tarihçi Hukuk Okulu.....	47
1.4.2.3.4. Kavram İctihadı Okulu	47
1.4.2.3.5. Özgürlük (Serbest Hukuk) Okulu	48
1.4.2.3.6. Menfaat İctihadı Okulu.....	49
1.4.3. Türk Vergi Hukukunda Yorum Türleri (Çeşitleri).....	50
1.4.3.1. Yasama Yorumu (Teşrii Tefsir)	50
1.4.3.2. Yargısal Yorum (Kazai Tefsir)	53
1.4.3.3. Bilimsel Yorum (İlmi Tefsir)	54
1.4.3.4. İdari Yorum	56

1.4.4. Türk Vergi Hukukunda Yorum Yöntemleri (Metodları)	58
1.4.4.1. Yorum Yöntemlerine İlişkin Temel Bilgiler	59
1.4.4.2. Türk Vergi Hukukundaki Yorum Yöntemlerinin Özellikleri ve Hukuki Dayanağı	62
1.4.4.3. Türk Vergi Hukukunda Yorum Yöntemleri	65
1.4.4.3.1. Lafzi (Söze Uygun, Deyimsel) Yorum Yöntemi.....	65
1.4.4.3.1.1. Türk Hukukunda Lafzi Yorum Yöntemi	66
1.4.4.3.1.2. Türk Vergi Hukukunda Lafzi Yorum Yöntemi	70
1.4.4.3.2. Sistematik Yorum Yöntemi	75
1.4.4.3.2.1. Türk Hukukunda Sistematik Yorum Yöntemi.....	75
1.4.4.3.2.2. Türk Vergi Hukukunda Sistematik Yorum Yöntemi	79
1.4.4.3.3. Tarihsel (Subjektif) Yorum Yöntemi.....	83
1.4.4.3.3.1. Türk Hukukunda Tarihsel Yorum Yöntemi	83
1.4.4.3.3.2. Türk Vergi Hukukunda Tarihsel Yorum Yöntemi.....	85
1.4.4.3.4. Amaçsal (Objektif) Yorum Yöntemi.....	88
1.4.4.3.4.1. Türk Hukukunda Amaçsal Yorum Yöntemi.....	88
1.4.4.3.4.2. Türk Vergi Hukukunda Amaçsal Yorum Yöntemi.....	93

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YORUMUN ÖZELLİKLERİ VE SONUÇLARI

2.1. Ekonomik Yaklaşım İlkesi	99
2.1.1. Kavram ve Yasal Dayanağı	99
2.1.2. Ekonomik Yaklaşımın Unsurları	106
2.1.2.1. Ekonomik Yorum	107
2.1.2.2. Ekonomik İrdeleme.....	111
2.1.3 Peçeleme İşlemleri	114
2.1.4. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Sınırları	118
2.2. Türk Vergi Hukukunda Yorumda Kullanılan Mantık Kuralları	122
2.2.1. Kıyas Yolu (Örnekseme Yolu, Argumentum A Simili)	123
2.2.2. Aksiyle Kanıt Yolu (Karşıt Kavram Yolu, Argumentum A Contrario)	125
2.2.3. Evleviyet Yolu (Öncelik Yolu, Argumentum A Fortiori)	128
2.3. Türk Vergi Hukukunda Yorumun Sonuçları	129
2.3.1. Açıklayıcı (Beyan Edici) Yorum	130
2.3.2. Düzeltici Yorum.....	131

2.3.3. Geliştirmeci Yorum.....	132
2.3.4. Genişletici Yorum	133
2.3.5. Daraltıcı Yorum	137
2.3.6. Lehde Yorum	139
2.4. Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesinin Diğer Müesseseler ile İlişkileri	141
2.4.1. Türk Vergi Hukukunda Yorumun Boşluk Doldurma ve Hukuk Yaratma ile İlişkisi.....	143
2.4.2. Türk Vergi Hukukunda Yorumun Takdir Yetkisi ile İlişkisi.....	150
2.4.2.1. Türk Vergi Hukukunda Yorumun Hakimın Takdir Yetkisi ile İlişkisi.....	151
2.4.2.2. Türk Vergi Hukukunda Yorumun İdarenin Takdir Yetkisi ile İlişkisi	155
2.5. Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesinin Önemi	157
SONUÇ.....	173
KAYNAKÇA.....	177
ÖZGEÇMİŞ.....	196

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AÜEHFD	Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi
DEÜ	Dokuz Eylül Üniversitesi
E.	Esas
e.t	Erişim Tarihi
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HD	Hukuk Dairesi
HFSA	Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi
İBK	İctihadi Birleştirme Kurumu
İc.İf.K	İcra ve İflas Kanunu
İİBF	İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
İÜHF	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
K.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
LTD.ŞTİ	Limited Şirket
Mad.	Madde
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
N.	Number
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RG	Resmi Gazete
S.	sayfa
S.Ü	Selçuk Üniversitesi
S.	sayı
T.	Tarih
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	Türkiye Cumhuriyeti
TCK	Türk Ceza Kanunu
TDK	Türk Dil Kurumu
TMK	Türk Medeni Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
V.	Volume
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
Y.	Yıl

ÖZET

Yorum müessesesi en temel tanımı ile “anlama” manasına gelmekte olup, bu müesseseye gerek sosyal bilimlerde, gerek sanatta, kısacası hayatın neredeyse tüm alanlarında rastlanmaktadır. Gerçekleşen anlama çabası yorumu yöntembilim haline getirmiş ve böylelikle yorum metodolojik olarak da önem kazanmıştır. Bittabi yorum müessesesi hukuk alanında da kendini göstermiş ve hukukun bilimsel olmasında büyük rol oynamıştır.

Çalışmanın amacı Türk vergi hukuku alanında yorum müessesini tüm hatları ile ele almaktır. Zira hukuku yorumlama ile uygulama birbiri ile iç içe geçmiş kavramlar olup vergi hukukundaki pek çok problem de yorum müessesinin yeterince kavranılmamış olmasından kaynaklanmaktadır.

Çalışmada öncelikle yorum müessesine ana hatları ile değinilerek kavramın kökeni ve ruhu izah edilmeye çalışılmış, sonrasında “Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesi” başlığıyla vergi hukukundaki özellikli durumlar incelenerek başta Danıştay olmak üzere pek çok yargı kararı ile uyuşmazlıklardaki yorum yaklaşımları gözler önüne serilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yorum, Hukuki Yorum, Vergi Hukukunda Yorum, Türk Vergi Hukukunda Yorum

SUMMARY

Interpretation in Turkish Tax Law

Interpretation, in its most basic definition, means “understanding” and exists in both social sciences and art, shortly, in all areas of life. The effort to understand has turned interpretation into a methodology, and thus interpretation has gained methodological importance. Certainly, interpretation has manifested itself in the field of law and has played a major role in making law scientific.

The purpose of this study is to address interpretation in the field of Turkish Tax Law with all its aspects. Because interpretation and implementation of the law are intertwined concepts and many problems in tax law arise from the fact that interpretation is not sufficiently understood.

In this study, first of all, interpretation is mentioned in general terms and the origin and spirit of the concept is tried to be explained, then, under the title of Interpretation in Turkish Tax Law, the specific situations in tax law are examined and the interpretation approaches in many judicial decisions and disputes, especially in the Council of State, are tried to be revealed.

Keywords: Interpretation, Legal Interpretation, Interpretation in Tax Law, Interpretation in Turkish Tax Law

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın gerçekleşmesinde benimle bilgilerini, tecrübelerini paylaşan, anlayışlı ve olgun karakteriyle benden yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Doç. Dr. Sayın Ahmet Kürşat Ersöz'e, hayatımda tanığım en azimli insan olup aynı zamanda tek ebeveynim olan annem Melike Doğmuş'a, küçük aileme ve varlıklarıyla ailemi büyüten dostlarıma teşekkürü bir borç bilirim.



GİRİŞ

Yorum müessesesi tüm önemine karşın hukuk alanında gereğince kıymet verilmeyen ve genellikle “hukuk metodolojisi” alanı ile sınırlandırılmış bir alandır. Nitekim vergi hukuku doktrinde kaynaklar incelendiğinde yoruma ilişkin kısa bir tanımla yetinildikten sonra doğrudan yorum yöntemlerine ve yorum türlerine geçildiği, müessesenin özünün kavranılmamış olduğu görülmektedir. Oysa ki vergi hukukundaki uyuşmazlıkların büyük bir kısmının verginin tarafları arasındaki yorum farklılıklarına dayandığı yargı kararlarına incelendiğinde gözlemlenebilmektedir.

Bu çalışmada 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) “Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat” başlıklı 3. maddesinin yorum müessesesi ile ilişkisi itibariyle teorik yönüyle ve yargı kararlarıyla desteklenerek ele alınacaktır. İspat müessesine bu tezin konusu olmaması ve incelenmeye değer ve derinlikli farklı bir müessese olması sebebiyle değinilmemiştir. İşin özünde bu çalışmada yorum müessesesinin daha iyi anlaşılması amacıyla hukuk felsefesinden yahut diğer hukuk alanlarından örnekler ve yargı kararlarına da yer verilerek çok yönlü bir çalışma yapılması arzu edilmiştir.

Bu amaçla tez çalışmasına “yorum müessesesi”, “hukuki yorum müessesesi” açıklanarak başlanmış, Türk vergi hukuku’na ilişkin gerekli izahlar yapıldıktan ve “Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesi” tanımsal olarak izah edildikten sonra yorum faaliyeti icra edilirken hangi sınırlara dokunulmaması gerektiği açıklanarak yorum faaliyetine bir çerçeve çizilmiştir.

Türk Vergi Hukukunda uygulanan yorum türleri ve kullanılan yorum yöntemleri özlerinde diğer hukuk alanlarındaki yorum uygulamalarından farklı olmadığı için genel olarak yorumun amacı, yorum teorileri ve yoruma ilişkin yaklaşımlara da yer verilmiş, Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesi konusu diğer alanlarla bağlantısı koparılmadan bütünsel biçimde incelenmiştir.

Türk Vergi Hukukunda yorum türlerinde “İdari Yorum”un diğer hukuk alanlarına göre daha fazla önem kazandığı, VUK’da kullanılan yorum yöntemlerinin ise vergi hukuku özelinde değişim göstererek başkalaştığı görülmüştür. Nitekim “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” şeklindeki 3/B hükmünden çıkarım yoluyla “Ekonomik Yaklaşım İlkesi” adı verilen yaklaşım modeline varılmaktadır. Bahsi geçen konular tez sınırı doğrultusunda ele alınmaya çalışılmıştır.

Türk Vergi Hukuku'nda yorum müessesesi işletilirken kullanılan mantık kuralları, yorum faaliyetinin icra edilmesinin sonuçları ve yorum müessesesinin yakın ve bu müessese ile karıştırılabilir müesseseler de incelenerek “Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesi”nin ne olmadığı da izah edilmeye çalışılmıştır.

Çalışma “Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesinin Önemi” başlığı ile tamamlanmıştır. Nitekim tezin amacı başından itibaren yorum ve uygulamanın farklı müesseseler olmadığını belirtmek ve “Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesi” nin önemini vurgulamak olmuştur. Sonuç kısmında ise tezin geneli kısaca özetlenerek birtakım önerilere yer verilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YORUM MÜESSESESİ

1.1. Yorum Müessesesi

Yorum kelimesi Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde¹ “*Bir yazının veya bir sözün, anlaşılması güç yönlerini açıklayarak aydınlığa kavuşturma, tefsir, bir olayı belli bir görüşe göre açıklama, değerlendirme, gizli veya hayalî olan bir şeyden anlam çıkarma, bir ürünün, bir modelin, bir sanat eserinin farklı bir açıdan ele alınarak yeniden oluşturulmuş biçimi, versiyon, bir müzik parçasını veya bir tiyatro oyununu kendine özgü bir duyarlık ve teknikle çalma, söyleme veya oynama*” anlamlarına gelmektedir. Kelimenin kökeni eski Türkçe’de yer alan yör “(sargı) çözmek, açıklamak, rüya tabir etmek” fiilinden evrilmiştir². Gerçekten de yorum faaliyeti bir sargıyı çözer gibi problemleri bir metni (metaforik olarak bir sargıyı) çözme/anlaşılabilir hale getirme faaliyeti, bir çeşit düşünsel eylem olarak tanımlanabilmektedir.

Gözler’e göre geniş anlamda yorum “anlama” manasına gelmektedir. Bu anlamda yorumun dilde kullanılan bir ifadenin kavranması anlamına geldiği ifade edilebilir. Dar anlamda yorum ise “belirli bir somut durumda kullanılan ve anlamı üzerinde şüpheler olan bir ifadenin anlamının belirlenmesi” olarak tanımlanmaktadır³.

Hayatın neredeyse her alanında yer alan yorum faaliyeti, anlamaya bağlı olarak bir metin etrafında insanın en temel var olma etkinliğinin dışı vurulması olarak da tanımlanabilir⁴. Keza ilk zamanlarda bir kavram ya da teknik bir terim olmamasına ve kuralları ile çerçevesi belirlenmemiş olmasına rağmen insanlar yeryüzünde ortaya çıkıp iletişim kurmaya başladıktan sonra, ister insani düzlemde isterse de kutsal metinler bazında olsun karşılaştıkları olay ya da nesneleri anlamak ve yorumlamak istemişlerdir. İnsanoğlu, varolduğu günden bugüne değin başlangıçta çok bilinçli, sistematik, bilgisel ve yöntemsel olmasa bile bilinçsiz bir şekilde, karşılıklı anlama ve yorumlama ve hatta tartışma sürecine girmek suretiyle, esasında yorum bilimin ilk uygulamasını ya da pratiğini yapmıştır⁵.

¹ Yorum kavramının sözlük anlamı (e.t.08.06.2024), <https://sozluk.gov.tr/?ara=yorum>.

² -yor kökünün anlamı için bkz. (e.t.08.06.2024), <https://www.nisanyansozluk.com/kelime/yor-1>.

³ Gözler, Kemal, **Hukukun Genel Teorisine Giriş Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu**, 2.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Ekim 2023, s. 151.

⁴ Kılıç, Muharrem, “Felsefi, Hukuksal ve Teolojik Metinleri Anlama Sorunu, Felsefi Hermenötik Bağlamında Bir Analiz”, **HFSA**, 12, 2005, ss. 90-100. s. 90.

⁵ Doğan, Hüseyin, “Semâvî Dinlerde Yorum Bilim Geleneği”, **International Social Sciences Studies Journal**, 5(43), 2019, ss.4675-4690, s.4675.

Başlangıçta uzakdoğu kültürlerindeki dinsel metinlerinin anlamlandırılmaya çalışması ile başlayan yorumlama faaliyeti, Antik Yunan düşüncesine gelindiğinde ilk dönemlerde mitolojik bir Tanrı olan Hermes'in bir etkinliği olarak kabul edilmiştir⁶.

Antik Yunan'daki inanışa göre, insanlara tanrılarının sözlerini, tanrıların habercisi Hermes iletiyordu. Bu inanışa göre, tanrıların sözleri insanlar tarafından kolayca anlaşılamadığından Hermes, bu sözleri insanlara anlayabilecekleri şekilde aktarıyor, bir nevi yorumluyordu. Bu inanışa göre Hermes isimli varlık, bilinenle bilinmeyen, tanıdık ile yabancı arasındaki sınırdı duruyordu. Hermes, her iki tarafa da aşına idi ve tercüme, aktarma, açıklama, yorumlama yetkisini bundan alıyordu. Bu nedenle tanrısal sözlerin yorumu faaliyetine, Hermes'in adından hareketle "hermeneutik" adı verilmiş idi. Parçalanarak incelendiğinde hermeneutik kelimesi yorumlamak, açıklamak, konuşmak, tercüme etmek anlamına gelen Grekçedeki "hermeneuion" fiilinden ve isim olarak da "yorum" anlamına gelen "hermeneia" sözcüğünden türetilmiştir⁷.

Hermeneutik, insan varlığının iki temel yönü olan "metin" ve "yorum" arasındaki ilişkiyi, "anlama" kavramı çerçevesinde doğrudan ele alarak, yorumlama sürecinin devamlılığına ve etkinliğine ilişkin bir farkındalık oluşturmayı amaçlamıştır. Kutsal metinleri anlama ve yorumlama çabası, zamanla yayılmış ve her türlü yazılı metin, politik tavır, sanat ve etik hermeneutik'in ilgi alanı olmuştur. Hermeneutik zamanla tüm sosyal bilimlere kapsayacak biçimde genişlemesine bağlı olarak hukuki metinlerin yorumu da bu bilimin alt dalı haline gelmiştir. Günümüzde hermeneutikten bağımsız bir hukuki yorum biliminden bahsetmek mümkün değil ise de hukukun, edebi ve dini metinlere göre kendine has yorum kuralları olduğu da kabul edilmelidir⁸.

Zira XVII. ve XVIII. yüzyıllarda Avrupa'da başlayan kanunlaştırma hareketleri sonucunda hukuk alanı önceki dönemlerden farklı bir şekilde bağımsız bir bilgi ve disiplin haline gelmiştir. Bu süreçte, filolojik ve teolojik hermeneutik çalışmalara paralel olarak, hukuki hermeneutik çalışmaları da önem kazanmıştır. Özellikle soyut olarak kaleme alınan kanun metinlerinin pratik olaylara nasıl uygulanacağına dair zorluklar, hukuki metinlerin yorumlanması gerekliliğini ve önemini artırmıştır⁹.

Fakat hukuki metinlerin yorumlanmasının tarihi, şüphesiz ki Avrupa'da yaşanan gelişmelerle sınırlı değildir. Hukuki metinlerin yorumu ve hukuka kaynak teşkil eden

⁶ Doğan, s.4676.

⁷ Otacı, Cengiz, "Hermeneutik (Yorum Bilim) ve Ceza Kanunlarının Yorumu", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 0(89), 2010, ss.439 - 491, s.440.

⁸ Otacı, s.442.

⁹ Otacı, s.447.

metinlerin (Kur'an, sünnet gibi) yorum yoluyla hukuk kuralı (hüküm) haline getirilmesinde, Yahudi hukukçuların ve İslam hukukçularının önemli çalışmaları olmuştur. İslam hukukunda Usul-i Fıkıh ismi verilen bilim dalı, bir hukuk kuralının (hükmün), hukuki değer taşıyan kaynak (Kur'an, sünnet, örf, sahabe kavli vs.) ile arasındaki ilişkinin ne şekilde kurulduğunu göstermenin yanında, metinlerin hangi yöntemlerle yorumlanacağını da detaylı olarak inceleyen bilimdir. İslam ve Yahudi hukukunda, her hukuk kuralının, hukuki bir kaynağa dayanmasının zorunlu olması, kuralın kaynakla bağlantısının açıkça gösterilmesinin gerekliliği, yorum yönteminin de sistematize edilmesini sağlamıştır¹⁰.

Yorum yönteminin sistemleştirilmesi faaliyeti hukuk metodolojisini hukuk bilimi açısından önemli hale getirmektedir. Mantık ve metodolojinin (yöntembilim) hukuk alanına yansımış görünümü olan “hukuk metodolojisi” genel olarak, gerek biçimsel (formel) mantık ve gerekse hukuka özgü gelişmiş bir takım akıl yürütme ilkelerini incelemeyi amaçlamaktadır¹¹. Diğer bir anlatımla hukuk metodolojisi anlam hususundaki karmaşıklığı olabildiğince basitleştirmeye ve sistemleştirmeye çaba harcamakta, bu vesileyle de gerek hukuk olgusunun gerekse hukuk pratiğinin bilimsel bir biçimde ele alınabilmesine yardımcı olmaktadır.

Hukukta yorum konusu temelde hukuk metodolojisinin alt başlığı olarak incelenmekte ise de metodolojik bağlama girilmeden işbu tezde ele alınacak, ağırlıklı olarak Türk Vergi Hukuku alanındaki yorum kavramına değinilecektir. Vergi hukukundaki özellikli durumlara geçilmeden önce hukukta yorum kavramından ne anlaşılması gerektiğine değinilmesinde fayda mevcuttur.

1.2. Türk Hukukuna İlişkin Genel Bilgiler ve Hukuki Yorum Müessesesi

Hukuk kavramı, genel tanım ile, insan davranışlarını düzenleyen ve devlet tarafından müeyyidelendirilen bağlayıcı kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır¹². Diğer bir tanımla hukuk, insan davranışını düzenleyen normlar¹³ veya davranış kuralları sistemi bütünü olarak ifade edilebilmektedir.

¹⁰ Otacı, s.450.

¹¹ Aktaş, Sururi, “Hukuk Kavramının Analizi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.67, S. 2, ss. 227 - 252, s.235.

¹² Etimolojik olarak bakıldığında Türkçede kullanılan “hukuk” kelimesi esasen Arapça “hak” kelimesinin çoğuludur ve “haklar” anlamına gelmektedir. Gözler, Kemal, **Hukuk Kelimesi Kaç Yaşında? Etimoloji Bize Ne Söyler?** (e.t.18.07.2024) <https://www.anayasa.gen.tr/hukuk-kac-yasinda.htm> .

¹³ Dağdelen, İlhan, “Norm”, **Mevzuat Dergisi**, Y.8, sy.89, Mayıs 2005, (e.t.05.06.2024) [NORM, \(mevzuatdergisi.com\)](http://www.mevzuatdergisi.com) ; “Norm; sosyoloji, matematik, hukuk, felsefe disiplinleri ile bu disiplinlerin türevi olan alt disiplinlerde kullanım ve anlam alanı olan bir kavramdır. Fransızca kökenli (Fra. norme) olan ve Türk Dil Kurumu Sözlüğünde “Kural olarak benimsenmiş, yerleşmiş ilke veya kanuna uygun durum, düzgü” olarak ifade edilen kavram, sosyoloji sözlüğünde “kural, kanun, kaide” olarak aktarılmaktadır. Kavramın hukuk sözlüğünde

Işıktaç'a göre ise hukuk: "Adaletle yönelmiş toplumsal yaşama düzeni" olarak tanımlanmaktadır¹⁴. İşin özünde tarih boyunca toplumsal ilişkilerin getirdiği menfaatlerin düzene bağlanması birtakım değer ölçütleri oluşturulmasını beraberinde getirmiş, işbu değer ölçütlerinin hukuk düzeni içerisinde şekillenmesi "normlar sistemi" olarak tanımlanmış ve bu sistem yoluyla hukuk kavramı somutlaşmıştır. Hukukun somutlaşması anlam ve içeriğinin belirlenebilecek hale gelmesi anlamına gelmektedir¹⁵. Somutlaşmış olan hukuk kurallarını öteki toplumsal davranış kurallarından ayıran temel özellik, hukuk kurallarının zor kullanma gücünü eline bulunduran devletin yaptırımları ile desteklenmesi olmuştur¹⁶.

Devletlerin pozitif hukuk kuralları çeşitli yönlerden farklılık gösterebilmektedir. Buna karşılık, tarihi, siyasi, sosyal ve kültürel açıdan benzerlik taşıyan devletlerin hukuk sistemleri genellikle karakteristik olarak birbirine yakınlık göstermektedir. Günümüzde hukuk sistemlerine bakıldığında genel anlamda dört hukuk sisteminden bahsedilmektedir. Bunlar¹⁷:

- Kıta (Kara/Roma-Germen) Avrupası Hukuk Sistemi
- Anglosakson (Common Law) Hukuk Sistemi
- İslam Hukuku Sistemi
- Sosyalist Hukuk Sistemidir.

Türk toplumuna bakıldığında farklı dönemlerde farklı hukuki yapıların egemen olduğu, pek çok etmenin değişimi ile hukuki yapının da değiştiği görülmektedir. Türk hukukuna bakıldığında ise tarihi gelişimin, İslamiyet'ten önceki dönem, İslamiyet'ten sonraki dönem ve Cumhuriyet dönemi olarak ayrılabilirdiği görülmektedir¹⁸. Bu husus özünde oldukça detaylı olup doktrinde Türk Hukuk Tarihi alanı içerisinde incelenmektedir.

Günümüzde Türkiye Cumhuriyeti'nin sınırları içinde uygulanmakta olan hukuk kuralları bütününe Türk Hukuk Sistemi adı verilmektedir. Türk Hukuk Sistemi esas itibariyle Kıta Avrupası hukuk sistemine dahildir.

Kıta Avrupası hukuk sisteminin kökleri ise Roma hukukuna ve Corpus Juris Civilis külliyyatına dayanmaktadır. Kıta Avrupası hukuk sistemi, aynı zamanda, kilise hukukundan, erken Cermen yasalarından, Kod Napolyon'dan, o dönemdeki feodal hukuk ve yerel hukuklar

kural, ölçü, kaide; bir hususta geliştirilen standartlar, kurallar", felsefe ansiklopedisinde ise kavramın "belli bir kurala uygun olan" anlamına geldiği söylenmektedir."

¹⁴ Işıktaç, Yasemin. "Bir Hukuk Tanımı Varmenin Zorunluluğu". **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.2, sy. 2, 1998.

¹⁵ Sarıcaoğlu, Ercan **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2016, s.6.

¹⁶ Topuzkanamış, Engin, **Hukuk ve Disiplin Modern Toplumda Hukuka Uymanın Dayanakları**, 3. Baskı, Zoe Kitap, İstanbul, 2019, ss. 13-17.

¹⁷ Gözler, Kemal, **Hukuka Giriş**, 16. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2019, s.149.

¹⁸ Altunbaş, Ali. "**İslamiyet Öncesi Türklerde Hukuk**". Hasan Kalyoncu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 12, sy. 23, ss.15-31, s.16.

ile doğal hukuk ve pozitif hukuk gibi doktrinsel suçlardan etkilenmiştir. Bugün ise başta Kıta Avrupası olmak üzere, dünyanın birçok ülkesinde ve Türkiye’de bu hukuk sistemi geçerlidir¹⁹.Türkiye’nin de dahil olduğu Kıta Avrupası hukuk sisteminin özellikleri şöyle özetlenmektedir²⁰:

- Tedvin (kodifiye) edilmiştir. Bu hukuk, yazısız halde bulunan hukuk kurallarının yazılı hale getirilmesiyle oluşmuştur,
- Bu hukuk sisteminde, hukukun biçimsel kaynakları olan anayasa, yasa, yönetmelik gibi kurallar yazılıdır. Buna bağlı olarak da örf ve âdet hukuku, hukukun tamamlayıcı kaynakları arasında yer almaktadır,
- Anglosakson hukukunun tersine içtihat, hukukun yardımcı kaynağı niteliğinde olduğundan, esas kaynak özelliği taşımamaktadır,
- Özel hukuk-kamu hukuku ayrımı bulunmaktadır,
- Yargı ayrılığı mevcuttur. (Kara Avrupası hukuk sistemini uygulayan ülkelerde adli ve idari olmak üzere yargı ayrılığı sistemi vardır. İdari yargı, idari uyuşmazlıklara; adli yargı ise adli uyuşmazlıklara bakmaktadır.)

Kıta Avrupası hukuk sistemi içerisinde yer alan Türk hukuk sistemi; bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerini benimseyen, görev ve yetki alanları özel kanunlarla düzenlenmiş, yapısal ve kurumsal olarak ayrılmış, birçok mahkeme, kurum ve müesseseden oluşmuştur²¹.

Tüm hukuk sistemlerinde olduğu gibi Türk hukuk sisteminde de hukukun varlık sebebi toplumdaki çekişmelere son vermek, hakların, yetkilerin, sorumlulukların sınırını belirlemek; böylelikle haklıyı haksızdan ayırmaktır. Bütün bunlara kısaca “hukukun uygulanması” denmektedir. Diğer bir anlatımla yaşam olayları nedeniyle, ortaya çıkmış olan bir uyuşmazlık veya çekişme varsa, ya da herhangi bir durumda “hukuksal değerlendirme” yapılması gerekiyorsa geniş anlamda hukukun uygulanmasından söz edilmektedir. Bu bağlamda hukukun uygulanması denilince, soyut hukuk kuralı ile somut olay arasındaki ilişkinin saptanması ve buna göre somut olayın, soyut kuralda öngörülen hukuksal sonuca bağlanması anlaşılmaktadır. Burada sözü edilen “saptama” işi bir mantık işlemi olan “tasım”a (kıyas=syllogism) dayanmaktadır²².

¹⁹ Işık, Sultan, **Uzman Görüşü: Mütalaa**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2015,s.60.

²⁰ Gözler, Kemal, **Hukukun Genel Esasları**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016. ss.135-136.

²¹ Adalet Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, **Türk Adalet Sistemi Kitapçığı**, (e.t. 18.07.2024) <https://sgb.adalet.gov.tr/Resimler/Dergi/27052022155045T%C3%BCrk%20Adalet%20Sistemi.pdf>.

²² Aybay, Aydın,/Aybay, Rona,/Pehlivan, Ali, **Hukuka Giriş**, 10. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2014.s.287.

Tasım, doğruluğu kabul edilen iki yargıdan üçüncü bir yargı çıkarma temeline dayanan bir akıl yürütme yöntemidir²³. Tasım, bir örnekle şu şekilde açıklanabilmektedir²⁴: “Bütün insanlar ölümlüdür (Büyük önerme). Sokrates insandır (Küçük önerme). Sokrates ölümlüdür (Sonuç)”.

Burada akıl yürütme yöntemlerini uygulayarak hukuku uygulama işlemini kimin yaptığı sorusu ortaya çıkmaktadır.

Klasik anlatım biçiminde hukuk uygulayıcısı yargı organı (yani yargıç ya da mahkemeler) dır. Uzun konuya ilişkin makalesinde²⁵ “*hukuk kuralının uygulayıcısı hakimdir. Hukuk devletinde hâkimden uygulamasını beklenen şey ise hukuk, kuraldır: emirdir, yasaktır, izindir, ehliyettir, kabiliyettir, ruhsattır, imkândır.*” ifadesini kullanmaktadır. Yine yazara göre örf ve adet kuralları dışında temelde uygulanması gereken hukuk kuralları madde dünyasına ait yazılı bir metinler halindedir. Hukuk bağlamında kalındığında bu metinlere anayasa, kanun, idarî düzenlemeler; diğer taraftan hukukî işlemler ve özellikle sözleşmeler gibi bütün hukuk kuralları örnek verilebilir²⁶

Uygulamaya bakıldığında hakimin hukuk kurallarını yer bakımından, zaman bakımından ve anlam bakımından uyguladığı görülmektedir. Hukukun anlam bakımından uygulanması başlığı doktrinde “hukuki yorum müessesesi” başlığı altında incelenmektedir.

İşin özünde metnin olduğu her yerde yorum müessesesi işletilmektedir. Edebi metinlerin ve sanatsal metinlerin standart bir anlamı olmaması, diğer bir anlatımla yorumlananın anlamının yorumlayıcının sanatsal bakış açısı ve zihinsel kapasitesi sebebiyle değişmesi nedeniyle, metnin anlamı kişiden kişiye değişmektedir. Bu nedenle edebi ve sanatsal metinlere ilişkin yorum faaliyeti herhangi bir kurala bağlı olmaksızın gerçekleştirilmektedir²⁷. Fakat hukuk alanının özellikli yapısı sebebiyle bu alanda bir yorumda bulunurken göz önünde bulundurulması gereken birtakım özellikler mevcuttur.

Diğer metinlerden farklı olarak bir hukuk kuralının somut bir olaya uygulanabilmesi için kuralın tam ve kesin anlamının bilinmesine ihtiyaç vardır. Kuralın içeriği ve kapsamı bu anlama göre belirlenecek, buna göre de kuralla somut olay arasında mantıksal bağlantı kurulup kurulamayacağı, kurulabilecekse bunun ölçüsü, derecesi ve diğer ayrıntıları saptanabilecektir.

²³ Tasım kelimesinin anlamı, (e.t.05.06.2024), <https://sozluk.gov.tr/?ara=tas%C4%B1m>.

²⁴ Eveline T. Feteris, **Hukuki Argümantasyonun Temelleri**, çev. Ertuğrul Uzun, Paradigma Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 49.

²⁵ Uzun, Ertuğrul. “Hukuk Yorumdur”, **Journal of Istanbul University Law Faculty**, C.72, sy.1, Haziran 2014, ss.99-104, s.101.

²⁶ Aktaş, Sururi, “Hukukta Yorum Çabaları” **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:15, sy. 3-4, 2011, ss. 1-33, s.5.

²⁷ **Gözler**, Hukuka Giriş, s.321.

Bu amaçla yapılan zihinsel eyleme yorum denilmekte olup somut bir olaya uygulanabilir bir hukuk kuralının olup olmadığı hukuk kuralının yorumlanması yoluyla saptanmaktadır²⁸.

Hukuk terminolojisine bakıldığında yorum müessesesi ile ilgili pek çok tanım yapıldığı ve küçük farklılıklar dışında tanımların birbiri ile benzerlik gösterdiği görülmektedir.

Oğuzman ve Barlas'a göre hukukta yorum kısaca “*bir kanun hükmünün anlamının tespiti*” olarak ifade edilmiştir²⁹.

Öztan'a göre yorum *kanun koyucunun düşüncesinin içeriğinin açıklanması* olarak tanımlanmıştır³⁰.

Özbek, Kanbur, Bacaksız, Doğan ve Tepe'ye göre³¹ yorum müessesesi, “*bir kanun hükmünün veya hükümde yer alan bir kelimenin anlamını ortaya koymak amacıyla yapılan düşünsel faaliyet*”tir.

Mutluer'e göre ise yorum “*Hukuk kurallarının veya kanunların gerçek anlamının araştırılması ve araştırma sonucunda da hükme, lafza, ruha göre bir anlam kazandırılması*”dır³².

Tüm bu yorumlardan ortak hareketle; herhangi bir hukuk normunu adil durum ya da çözüme ulaşabilmek ve uygulayabilmek amaçlı araştıran uygulayıcının öncelikle mevcut kurala anlam kazandırması gerektiği söylenebilir. Kaldı ki isabetli hukuki uygulamaların temel şartlarından biri hukuk kurallarının gereği gibi yorumlanmasıdır³³.

Çağdaş anlayışa göre hukukun (kuralın) uygulanması, onun yorumlanmasından kesin çizgilerle ayrılamamakta olup hukuk kuralına ilişkin yapılan doğru bir yorum akabinde doğru bir uygulamayı beraberinde getirecek, netice itibarıyla hüküm tesis edilirken adalet tecelli edecektir. Diğer bir anlatımla yorumlama müessesesi işletilmeden uygulama safhasına geçilememektedir. Zira somut bir olaya “uygulanabilir” bir hukuk kuralının var olup olmadığı bu yolla (hukuk kuralının yorumlanması yoluyla) saptanabilmektedir³⁴.

Hukuk kuralının yorumlanması ve somut bir olaya uygulanabilirliğinin belirlenmesi, düşünsel olarak iki aşamada gerçekleşmektedir. İlk olarak, uygulanacak kuralın hangi anlamlara geldiğinin belirlenmesi, ikincisi ise bulunan anlamlardan en uygun olanının

²⁸ Aybay/Aybay/Pehlivan, s.307.

²⁹ Oğuzman, Kemal/Barlas, Nami, **Medenî Hukuk ,Giriş, Kaynaklar, Temel Kavramlar**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2008. s.60.

³⁰ Öztan, Bilge, **Medenî Hukuk'un Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002. s.125.

³¹ Özbek, Veli Özer/Kanbur, M. Nihat /Bacaksız, Pınar/ Doğan,Koray/Tepe, İlker, **Türk Ceza Hukuku ,Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s.112.

³² Mutluer,M.Kemal, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006,s.52.

³³ Aliefendioğlu, Yılmaz,“Anayasal Yargıda Yorum”, **Amme İdaresi Dergisi**, C.28, sy.3, 1995, s.1.

³⁴ Aybay/Aybay/Pehlivan, s.307.

seçilmesidir. Ayrıca, yorumlama süreci tezin bütünü boyunca ifade edileceği üzere sadece kanun koyucu tarafından önceden belirlenmiş bir hükmün doğru bir şekilde sorgulanmasından ibaret olmayıp çok daha kapsamlı bir faaliyettir³⁵.

Kaldı ki hukuk kurallarının anlamı her zaman net bir şekilde anlaşılmayabilir. Çünkü toplum düzenini sağlamak amacıyla oluşturulan hukuk kuralları, belirli bir dönemdeki insan iradesinin ürünü oldukları için birtakım eksiklikler ve boşluklar içerebilir. Hukuk metinleri bazen yetersiz veya çelişkili olabilir; zamanla yürürlükteki hukukun eskimesiyle birlikte uygulanabilirliklerini kaybedebilir veya kullanılan terimler güncel, ekonomik ve sosyal değişikliklere uyum sağlayamayabilir. Kısacası, bu tür olumsuz koşulların sebep olduğu durumlar nedeniyle metinlerin anlaşılma hale gelmesi mümkündür³⁶. Keza herkesin anlayabileceği, toplumsal gereksinimleri adalete en uygun şekilde karşılayabilecek kanunlar yapabilmek oldukça zor bir faaliyettir. Bu yönüyle yürürlükte olan hukuk kurallarının sanat eserlerinden farklı olarak metodolojik biçimde yorumlaması zorunlu hale gelmektedir³⁷.

Her ne kadar metodolojik düzlemde yorum müessesesi “bir metnin doğru anlamını belirleme prosesi” olarak tanımlanmakta ve hukuk alanında hukuk kuralının anlamlandırılması için temel metodolojik araç olarak kullanılmakta ise de “doğru anlamı belirleme ya da doğru yorumun ne olduğuna karar verme” noktasında hukuk uygulayıcısına önemli görevler düşmektedir. Nitekim yargılama sürecinin temel problematliğini ya da tartışmasını bir metnin yorumlanması sorunu oluşturmaktadır³⁸. Buradan hareketle doğru işletilmiş bir yorum sürecinin, doğru uygulamayı beraberinde getireceği söylenebilir.

Bu noktada Zevkliler’in yorum müessesine ilişkin tanımı yol gösterici niteliktedir. Yazara göre yorum³⁹ “*yargıcın bir hukuk kuralını özü ve sözüyle uygularken ona anlam vermek üzere yani ne anlama geldiğini belirtmek üzere yaptığı en önemli faaliyet olup, bir hukuk kuralının gerçek anlamını ve kapsamını bulmak için yapılan işleme verilen isimdir*”. Yine Zevkliler yorumu, hukuk kaidesinin (kuralını, kanunu, normu şeklinde benzer anlamlarda kullanılabilir) salt gerçek manasına ulaşabilmek için değil aynı zamanda hukuk kaidesinin sınırlarını bulmak için de yapılan bir faaliyet olarak tanımlamaktadır. Diğer bir

³⁵ Yıldızlıturan, Şerife Ilgın, **Anayasa Mahkemesi’nin Yorumlu Ret Kararları**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s.9.

³⁶ Gişi, M. Burcu, **Yargıcın Yorum Yöntemleri Ve Hukuk Devleti**, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s.44.

³⁷ Ak, Ahmet, **Gelir Vergisi Kanunu Açısından Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları ve Vergi Yargısı Kararlarının Vergi İdaresi Üzerindeki Etkileri**, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999, s.9.

³⁸ Kılıç, Muharrem, “Hukuksal Yorumun Filozofik Yorumbilimsel Bağlamı”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 16(1), ss. 63-78, 2011, s.65.

³⁹ Zevkliler, Aydın, **Medeni Hukuk, Giriş ve Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku, Aile Hukuku**, Üçüncü Basım, Savaş Yayınları, Ankara, 1992. s.76-79.

anlatımla bir kaidenin ne anlama geldiği ve ne anlama gelmediği bir çerçeve şeklinde belirlenebilmelidir ki işler ve güvenilir bir hukuk devleti oluşabilsin. Zira yorum doktrininin hukuk devletini gerçekleştirmeye yönelik küçümsenemeyecek bir fonksiyonu bulunmaktadır.

Görüldüğü üzere burada işler ve güvenilir bir hukuk devleti oluşturmakta yorum müessesesini işleterek hukuku uygulayan hukuk uygulayıcının rolü büyüktür. Zira hukuki yorum sorunu, günlük iletişimdeki iletişim kopukluğu problemlerinden farklıdır ve teknik açıdan bazı farklılıklar içerir.

Gözler'e göre, günlük hayatta norm koyan ve normun muhatabı birbirleriyle ilişkiliyse, norm koyucu muhatabın normu anlayıp anlamadığını denetleyebilir ve muhatap da tereddüt yaşarsa normun içeriğini norm koyucuya tekrar sorabilir. Ancak, hukuki yorumda bu tür bir iletişim imkanı genellikle bulunmaz. Başka bir deyişle, normu koyan ile normun muhatabı arasında artık bir iletişim kanalı kalmamış olabilir. Bu nedenle, normun doğru anlaşılıp anlaşılmadığına dair tereddütler genellikle giderilemez. Bu nedenle, ilgili tereddütleri gidermek hukuk uygulayıcısına düşmektedir⁴⁰.

Hukuk uygulayıcısı, yorumlama sürecinde hukuk devleti ilkesi ve adalet gibi hukukun temel prensiplerini dikkate almak ve bunlara dayanmak zorundadır. Başka bir deyişle, hukuk uygulayıcısı, hukuksal eylem ve olgulara uygulanması gereken adil kuralların, yani hukukun gerekliliklerinin, mevcut hukuk kurallarıyla uyumlu olup olmadığını araştırmak durumundadır⁴¹.

Keza hukuk alanında yorum, "özelde kurumsal bir etkinlik " olduğundan, hukuki yaklaşımı yöneten evrensel kurallara uymak zorunludur. Bu bağlamda, yorumcunun bilmesi ve uyması gereken değişmez unsurlar bulunmaktadır. Yorumcu, ayrıcalıklı veya keyfi bir yetki değil, kurallara bağlı bir yetki kullanacaktır. Yorumun odak noktası ve ön koşulu yasal metindir. Zira yasal metin varsa, yorum da vardır⁴². Ayrıca yasaların yorumlanması meselesi hukuki güvenlik ilkesiyle çok yakından ilişkilidir⁴³. Çünkü hukuk metinleri, belirli bir yapı olmadan yorumlandığında, her yorumcu farklı sonuçlara varabilir ve bu durum kişisel hak ve özgürlükleri tehlikeye atarak hukuk güvenliğini zedelemektedir. Bu nedenle, kişisel hak ve özgürlükleri düzenleyen ve sınırlayan hukuk metinlerinin yorumlanması, keyfiyeti önlemek amacıyla belirli bir düzen ve kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmelidir. Zira belirli kurallara

⁴⁰ **Gözler**, Hukukun Genel, s.155.

⁴¹ **Gişi**, Merve Burcu, "İdare Hukukunda Yorum ve İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde ve Yorumlanmasında Hukuk Devleti İlkesinin Yeri Ve Önemi", **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.9,sy.2, 2016, ss. 215 – 232, s.42.

⁴² **Yıldızdoğan**, s.11.

⁴³ Gözler, Kemal, "Yorum İlkeleri", **Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması**, Hazırlayan: Ozan Ergül, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, Eylül 2013, s.17-18.

bağlı olarak yapılan yorumlar sayesinde, herkes hukuk metnini farklı bir şekilde yorumlayamaz ve böylelikle hukuk güvenliği de korunmuş olmaktadır⁴⁴.

Yorum müessesesine ilişkin Yargıtay Ceza Genel Kurulu şu değerlendirmelerde bulunmuştur⁴⁵: “Yorum denilen düşünsel araştırma işlemi, ortak hukuki değerlerin sistematik bütünü olarak hukuki düzenin bir bölümünün bütünü ile karşılaştırılması anlamındadır. Yazılı hukukun hak veya adalet denilen ve yazılı olmayan hukuka dayanması gerektiğinden, yasalar hak ve adaleti, eşitliği sağlayacak şekilde yorumlanmalı ve uygulanmalıdır.” Görüldüğü üzere yorum ve uygulama kavramları birbirleriyle iç içe geçmiş halde olup hukuk uygulayıcı bu müesseseleri işletirken dikkatli olmalıdır. Bu bağlamda, hukuk terminolojisinde yorum yapma işlevinin büyük bir öneme sahip olduğu açıktır.

Gözler⁴⁶, Türk literatüründe yoruma yeterince ilgi gösterilmediğini belirterek, hukuk uygulayıcısının yorum yapabilmesi için çeşitli metodolojik araçlar ve teknikler geliştirildiğini belirtmiş, yasama yorumu, yargı yorumu ve bilimsel yorum olmak üzere yorum türlerinden; lafzi yorum, gai yorum, tarihsel yorum, kavramcı yorum, sistematik yorum, menfaatler içtihadı gibi yorum metotlarından; kıyas (analogia), evleviyet, öncelik (argumentum a fortiori), aksi ile kanıt (argumentum a contrario) gibi yorumda kullanılan mantık kurallarından bahsetmiştir.

Hukuk uygulayıcısının yorum yapabilmesi için çeşitli metodolojik araçlar ve teknikler geliştirilmiş olmasına rağmen, Gözler⁴⁷ yorumun kendisi ve niteliğine gerekli önemin verilmemesi tavrının oldukça eski ve yerleşik olduğunu savunmaktadır. Klasik yorum teorisi (*théorie classique de l'interprétation*) ismi verilen bu teoriye göre, hakim yaptığı yorum yeni bir şey ortaya koymamaktadır. Zira bu teoriye göre, gizli de olsa, karanlıkta kalmış da olsa, her hukuki durum için, her hukuki sorun için uyguyanabilecek bir hukuk kuralı mevcuttur. Eğer hukuk kuralı böyle karanlıkta ise, hakim yorum yaparak bu kuralı gün ışığına çıkarmakla mükelleftir. Bu bağlamda klasik yorum teorisine göre, hakim görevi, apaçık ortada bulunan veya yorum ile gün ışığına çıkarılan hukuk kuralını uygulamaktan ibarettir. Buradan hareketle Klasik Yorum teorisinde hukuk kuralının uygulanmasında hakim yaratıcı rolde olmadığı dile getirilmektedir. Buna karşın realist yorum teorisi (*théorie réaliste de l'interprétation*)ne göre uygulanacak olan hukuk kuralı, hakime önceden verilmemiştir.

⁴⁴ Baytaz, A. Batuhan, **Kanunilik İlkesi Bağlamında Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukukunda Yorum**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2015, s.164.

⁴⁵ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 30.3.2004, E.2004/1-46, K. 2004/78, (e.t.03.06.24)

https://www.hukuki.net/ictihat/Yargitay_Ceza_Genel_Kurulu_1_46.php.

⁴⁶ Gözler, Kemal, **Realist Yorum Teorisi ve Mekanist Anayasa Anlayışı**, Anayasa Yargısı, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 1998, Cilt 15, s.207-243 (e.t. 06.06.2024), <https://www.anayasa.gen.tr/yorum.htm>.

⁴⁷ **Gözler**, Realist Yorum, (e.t. 06.06.2024), <https://www.anayasa.gen.tr/yorum.htm>.

Hakim, kanun metnini yorumlamalı, onun anlamını belirlemelidir. Dolayısıyla Realist Yorum teorisine göre hakim, gerçek kanun koyucu haline gelmektedir.

Tezin devamında yorum müessesesi klasik yorum teorisinde olduğu gibi, hakimın yorum yaparak hukuk kuralını çıkarmakla mükellef olduğu görüşüne göre incelenecektir. İşin özünde her hukuk kuralı anlamlandırılmaya muhtaçtır. Hukuk metinlerinde (hukukun asli kaynaklarından olan örf ve adetin, yazılı olmayan hukuki kuralları gibi yorumu gerekebilirse de) yorumun önemi, özellikle yazılı hukuk kurallarında, ağırlıklı olarak kanunlarda daha fazladır⁴⁸.

Kanunun yorumlanmasında yorum probleminin temel noktası, belirli bir zamanda daha önceki bir zamanın hazırlayıp ortaya koymuş olduğu bir hukuk kuralını nasıl anlamlandırmak gerektiği veya önceye ait bir hukuk kuralının bugünün gereklerine nasıl uydurulabileceğidir⁴⁹. Bu bağlamda yorum faaliyetinde önemli olan nokta hukuk kuralının açık olmayan bir içeriğinin günlük hayattaki bir sargıyı çözer gibi açmak, böylelikle hukuk kuralını doğru anlamına⁵⁰ ve aydınlığına kavuşturmaktadır. Burada yapılan zihinsel işlem hukuk kuralının tam ve kesin anlamını ortaya çıkarma eylemidir. Hukuki yorum hususundaki temel bilgilerden sonra işbu tezin teması olan Türk Vergi Hukuku ve bu alanda yorum müessesesi ile ilgili ilişkilere geçilebilir.

1.3. Türk Vergi Hukukuna İlişkin Genel Bilgiler

İnsan, toplum adı verilen sosyal çevre içinde yaşamak zorundadır. İnsanların toplum halinde yaşamaları ise ortak bazı ihtiyaçların doğmasına sebebiyet vermiştir. Bu ihtiyaçların karşılanmasını sağlamaya yönelik olarak zamanla toplumun en üst müessesesi olan “devlet” biçiminde bir örgüt yapısı ortaya çıkmıştır. Günümüzde devlete oldukça karmaşık ekonomik, sosyal ve siyasal işlevler yüklenmiş ve kendisinden pek çok hizmetin yerine getirilmesi

⁴⁸ Narmanlıoğlu Ünal, “Kanunun Anlam Bakımından Uygulanması” Prof. Dr. Turhan Tüfan YÜCE’ye Armağan, **Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını**, 2001, ss.93-118, s.98.

⁴⁹ Esen, Bülent Nuri, **Anayasanın Anayasa Mahkemesince Yorumlanması: Bir İnceleme Özeti**, AÜHF Yayınları, No:301, Ankara, 1972, s.6.

⁵⁰ Uzun, Ertuğrul, “Yorum Yöntemlerini Bilmek Yorum Yapabilmek İçin Yeterli midir?-Hukuk Doktrini, Klasik Yorum Yöntemleri ve Hukuki Argümantasyon Teorisi”, **HFSA 25. Kitap, Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar-V, İstanbul, 13-17 Eylül 2010 Bildirileri**, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul, 2012, s.72; Ertuğrul Uzun buradaki doğru anlam kavramını tebliğinde eleştirerek “*Hukuk doktrini, yorum ifadelerinin doğruluğuna ilişkin belirgin bir görüşe sahip değildir. Yazılanlardan, ‘doğru yorumun hukuk kurallarının anlamını veya doğru anlamını ortaya koyan yorum olduğu’ görüşünün benimsendiğini düşünmek mümkündür. Bu anlayış, öncelikle bir totolojiyi ifade eder. Zaten anlamı ortaya koymaya çalışan ifadenin doğruluğu, anlamı ortaya koymakla belirlenemez. İkincisi, söz konusu anlayış, bazı alanlarda güçlü, ancak hukuk, özellikle de yorum ifadeleri açısından çok anlamlı olmayan, sıradan, gündelik yaşamda sahip olduğumuz doğruluk anlayışını, doğruluğun uygunluk teorisini yansıtır. İçinde değer yargılarının da olduğu ve inşai bir faaliyetle oluşturulan yorum ifadelerinin doğruluğu için uygunluk teorisini benimsemek zordur. ‘Doğru anlamın’ bir ontolojisinin olduğu kabul edilse bile, yorum ifadesinin o varlığa uygunluğunu göstermek, en azından bu tebliğin yazarına göre, imkansızdır.*” demektedir.

beklenir olmuştur⁵¹. Beklenen kamusal hizmetler gerekli mali araçların temini ve bunların kullanılması ile karşılanmaktadır. Bahsi geçen mali araçların elde edilmesi ve kullanılması mali olayların ortaya çıkmasına neden olmakta ve tüm bunlar maliye ilminin temelini oluşturmaktadır.

İşin özünde kamusal hizmetlerin gerçekleştirilmesi için bazı harcamaların yapılması gerekmekte, bahsi geçen harcamaların yapılması için ise devlet mali kaynaklara yani menkul, gayrimenkul mallara ve paraya ihtiyaç duymaktadır. Devletin kamu hizmetlerini karşılayabilmek amacıyla gerekli olan mal ve paraları nereden, ne şekilde elde edeceği ve bu kaynakların nereye ne şekilde harcanacağı hususlarına ilişkin kuralların bütünü mali hukuk ilmini teşkil etmektedir⁵². Diğer bir tanımla mali hukuk; mali yükümlülükler, kamu gelirlerinin toplanması, kamu harcamalarının yapılması, bütçenin uygulanması, kamu malları ve borçlanması ile ilgili tüm hukuki düzenlemeleri ve bunlardan doğan sorunları inceleyen bir hukuk dalı olarak tanımlanmaktadır⁵³.

Mali hukukun gelir hukuku, gider hukuku ve bütçe hukuku olmak üzere üç alt dalı bulunmaktadır. Bu dallardan kamu harcamalarına ilişkin kuralları “gider hukuku”nu kamu gelirlerine ilişkin kuralları ise “gelir hukuku”nu oluşturur. Uygulamada gelir hukuku yerine “vergi hukuku” kavramı kullanılmaktadır. Bu bağlamda vergi hukuku kamu hukuku içinde yer alan mali hukukun bir dalıdır. Vergi hukuku alanını daha iyi özümseyebilmek için vergi kavramını tanımlamak önem arz etmektedir.

Vergi kavramı hukuk sistemimizde, Anayasa’da veya herhangi bir vergi kanununda tanımlanmamış olup doktrinde tanımlanmıştır⁵⁴. Vergi kavramı kısaca, “*kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal aktarımı*” olarak tanımlanabilir⁵⁵. Yine vergi kavramı; “*kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için gerekli kaynakları oluşturmak ve bazı ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere, egemen kamu otoritesi tarafından kişilerden kamu gücüne dayanılarak alınan pay*” şeklinde tanımlanabilir⁵⁶.

Başka bir tanımla vergi, “*devletin ve/ya da vergilendirme yetkisi bulunan diğer kamu idarelerinin, kamu hizmetlerini yerine getirmek için ihtiyaç duydukları parayı temin etmek*

⁵¹ Şenyüz,Doğan/ Yüce,Mehmet/Gerçek,Adnan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**,Ekin Basım Yayın Dağıtım. 13. Baskı, Bursa, 2022, s.5.

⁵² Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.2.

⁵³ Öner, Erdoğan, **Vergi Hukuku**,12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s.26.

⁵⁴ Saban, Nihal, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, İstanbul, Beta, 2020, s.5.

⁵⁵ Kaneti, Selim, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Ve Yenilenmiş 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul,1989, s.4.

⁵⁶ Oktar, S.Ateş, **Vergi Hukuku**,16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022. s.5.

amacıyla, kişilerden, hukukî cebir altında, kanunla belirlenen esaslara uygun ve karşılıksız olarak ve iade edilmemek üzere aldıkları ekonomik değerler” olarak tanımlanmaktadır⁵⁷.

Vergi hukuku ise “*vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kuralları bütünü*” olarak tanımlanmaktadır⁵⁸. Vergi hukuku dar anlamıyla devletin mali araçlarından olan vergi ile ilgili kural ve esasları, geniş anlamıyla ise verginin yanı sıra; resim, harç, katılma payı vb. kamu gelirlerinin alınması ile ilgili kuralları incelemektedir⁵⁹. Buradan hareketle vergi hukukunun bir vücuttaki herhangi bir organın diğer organlarla karşılıklı etkileşiminde olması gibi farklı derecelerde de olsa pek çok hukuk dalı ile ilişki içinde olduğu söylenebilir⁶⁰.

Vergi hukuku öncelikle Anayasa Hukuku ile yakın ilişki içindedir. Anayasa Hukuku devletin şekli ve temel nitelikleri, kişilerin hak ve ödevleri, devletin temel organ ve işlevleri ile ilgili genel kuralları düzenlemektedir. T.C Anayasası’na göre anayasa hükümleri yasama, yürütme ve yargı organlarını ve diğer tüm kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarından oluşmaktadır. Zira hiçbir kimse veya organ kaynağını anayasadan almayan bir devlet yetkisi kullanamaz. Vergi hukukunun temel kural ve ilkeleri de anayasada yer almaktadır. Örneğin mali güce göre vergileme ilkesi ve verginin yasallığı ilkesi gibi vergi kanununun başlıca ilkelerini içeren kurallar anayasamızın 73. maddesinde düzenlenmiştir⁶¹.

Vergi hukuku ile idare hukuku arasında da çok sıkı bir ilişki vardır⁶². İdare hukuku geniş anlamda kamu idaresinin hukukudur⁶³. Diğer bir anlatımla, devletin kamu hizmetlerini görmesi nedeniyle kamu kuruluşlarının kişilerle olan ilişkileri, görev ve yetkileri idare hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Bu çerçevede gelirlerin tarh ve tahsiline ilişkin yapılan işlemler birer idari işlemdir. Vergilendirme işlemlerinde de diğer işlemler için aranması gereken yetki, sebep, konu, şekil, usul, amaç unsurları burada da geçerlidir⁶⁴. Dolayısıyla idari işlemin unsurları, sakatlıkları, sakat işlemlerin geri alınmaları veya kaldırılmaları gibi hususlarda baz alınan ilkeler geniş ölçüde vergilendirme işlemleri yönünden de geçerlidir⁶⁵. Bu bağlamda vergilendirme işlemlerinin, hukuki nitelikleri bakımından birer idari işlem

⁵⁷ Karakoç, Yusuf, “Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C.21, 2016, ss.413-455, s.414.

⁵⁸ Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami / Göker, Cenker, **Vergi Hukuku**, 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019, s.4.

⁵⁹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.3.

⁶⁰ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.4.

⁶¹ Oktar, s.27.

⁶² Üstün, Ümit Süleyman, “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2006. s.217.

⁶³ Oktar, s.27.

⁶⁴ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.7.

⁶⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.5.

olmalarının idare hukuku ile vergi hukuku arasındaki temel benzerliği oluşturduğu söylenebilir. Diğer yandan vergileri tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil eden idari birimlerin ve idari personelin görev, yetki ve sorumlulukları ile atanma ve çıkarılma işlemleri gibi çeşitli işlemler idare hukukunun konusu içinde yer almaktadır. Yine vergi uyuşmazlıklarını çözmekle görevli vergi yargısı organlarının idari yargı sistemi içinde yer alması vergi ve idare hukuku ilişkisinin açık bir ifadesidir. Vergi kanununa aykırı hareketlerin bir kısmı kabahat olarak düzenlenmiştir. Bunlarda kesilen vergi cezalarına karşı vergi yargısında iptal davası açılmaktadır. Tüm bu haller vergi hukukunun idare hukuku ile olan yakın ilişkisini göstermektedir⁶⁶.

Vergi kanunlarının hükümlerine aykırı davranışların bir kısmı ise (sahte belge düzenleme veya kullanma gibi) kamu düzenini ağır nitelikte bozucu eylemler olarak kabul edilmiş ve bu davranışlar suç olarak düzenlenmiştir. Bu suçların oluşması, sübutu, cezanın tayini ve yargılama usulü ilke olarak genel ceza hukuku ve ceza yargılaması hükümlerine tabidir. İştirak, tekerrür gibi konularda VUK bazı özel düzenlemeler öngörmüştür. Diğer yandan VUK arama konusunda olduğu gibi, bazı konularda Ceza Muhakemesi Kanunu'nun ilgili hükümlerine doğrudan açık gönderide (atıf) bulunmaktadır (VUK.147. madde)⁶⁷. Tüm bu hususlar vergi hukukunun ceza hukuku ile olan ilişkisini göstermektedir.

Uluslararası ekonomik ilişkilerin küreselleşme olgusunun da etkisiyle giderek artması uluslararası çifte vergilendirme problemini beraberinde getirmiştir. Bir devletin sırf vergiyi doğuran olay kendi ülkesinde gerçekleştiği için, diğer devletin de aynı mükellefle vatandaşlık veya ikamet bağı bulunduğu için vergilendirme yoluna gitmesi ve böylelikle vergilendirme yetkilerinin çatışmasından dolayı mükellefler uluslararası çifte vergilendirme problemi ile karşı karşıya kalmaktadırlar⁶⁸. Devletler bu problemi dış hukukta uluslararası çifte vergiyi önleme anlaşmalarıyla yahut uluslararası birliklere üyelik yoluyla çözmektedirler. Tüm bu hususlar vergi hukukunun uluslararası hukukla da sıkı bir ilişkisi olduğunu göstermektedir⁶⁹.

Yine vergi hukuku, kamu hukuku içinde yer almasına rağmen, özel hukuk dallarıyla da yakından ilişki içindedir. Vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki ilişkinin özel bir sebebi bulunmaktadır. Bu sebep vergi borcunun ortaya çıkmasına neden olan "vergiyi doğuran olay"ın birçok durumda özel hukuk ilişkisine dayanması yani vergiyi doğuran olayın özünde

⁶⁶ Oktar, s.28.

⁶⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.6.

⁶⁸ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.10.

⁶⁹ Oktar, s.28.

bir özel hukuk ilişkisinin yatmasıdır⁷⁰. Bu sebeple vergi hukuku, gıdasını özel hukuktan; otoritesini kamu hukukundan alan bir hukuk dalı olarak ifade edilmektedir⁷¹.

Zira kişilerin ekonomik ve ticari iş, işlem ve faaliyetleri diğer bir anlatımla vergi doğuran olay genellikle özel hukuk alanında cereyan etmektedir. Bu bağlamda vergi hukuku ile özel hukuk arasında doğrudan ya da dolaylı olarak bir etkileşimin olduğu barizdir. Bu etkileşim nedeniyle vergi hukuku, özel hukukun sözleşme, mülkiyet, hukuki ehliyet, temsil, borcun intikali, evlilik, rüş, ikametgâh, mal rejimi gibi konularda belirlenen ilkeler, vergi hukuku tarafından da esas alınmaktadır⁷².

Yine vergi hukuku, özel hukukun kavramlarından kendi kurum ve kurallarına uyduğu müddetçe faydalanır ve gerekirse bunları değiştirerek onlara uyum sağlamaya çalışır⁷³. Fakat vergi hukuku bir konuda kendine has düzenlemesini getirdiğinde, artık bu özel düzenlemenin esas alınması gerekir. Örneğin özel hukukta borca ehil olabilmek için fiil ehliyeti şart iken, vergi mükellefi veya sorumlusu olabilmek için kanuni ehliyet aranmamaktadır. Buradan hareketle vergi hukukunda özel düzenlemeler bulunduğu bu hususlara itibar edilmesi gerektiği açıktır⁷⁴.

Bu bağlamda bir kamu hukuku dalı olarak vergi hukuku, pek çok hukuk dalıyla yakından ilişkili olmasına karşın onu diğer hukuk dallarından ayıran kendine has birtakım özellikleri vardır⁷⁵. Vergi mevzuatının uygulanması ve bundan kaynaklanan ihtilafların çözülmesi, vergi hukukunun incelenme alanında kalan kuralların sistemli bir şekilde analiz edilmesi ve yorumlanmasını gerektirir. Ayrıca, vergi hukukunun özgün kavram ve kurumları, vergi borcu ve alacağı arasındaki ilişkinin adil ve uyumlu bir şekilde yürütülmesini sağlamalıdır. Bu süreçte, vergi hukuku kurallarının özenle yorumlanması büyük önem taşımaktadır.

Temelde hukuk kurallarının yorumunun nasıl yapılacağı konusundaki genel ve objektif ilkeleri belirleyen öğret, hukukta metot (hukuk metodolojisi) öğretisi olmasına rağmen, hukuk metodolojisinin yanında yorum müessesesi hukuk dallarına özgü olarak da

⁷⁰ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.11.

⁷¹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.12.

⁷² Bilici, Nurettin, **Vergi Hukuku**, 47. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019, s.6.

⁷³ Kırbaş, Sadık, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 18.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008. ss.16-17.

⁷⁴ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.12.

⁷⁵ Batun, Mehmet, **Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat**, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012, s.68.

incelenmekte olup anayasa hukukunun, devletler hukukunun, ceza hukukunun veya vergi hukukunun kendine özgü yorum problemleri de bulunabilmektedir⁷⁶.

Bu bağlamda vergi hukukunun kendine özgü problemlerinin, vergi ilişkisinin niteliği, bu niteliği etkisiyle düzenleme altına alınan kavram ve kurumlar, vergilendirme sürecinin birden fazla hukuk alanına ve farklı bilimlere teması zorunlu kılması olgularının temelinde hukuk metodolojisi ile ele alınan yorum konusunu vergi hukukunda özel bir kimliğe büründürdüğü söylenebilir⁷⁷.

1.4. Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesi

Önceki kısımlarda izah edildiği üzere hukuk kurallarının veya kanunların gerçek anlamının araştırılmasına ve araştırma sonucunda da hükme, lafza ve ruha göre bir anlam kazandırılmasına yorum denilmektedir. İşin özünde yorum bütün hukuk dallarında başvuru bir müessesedir. Zira soyut hukuk kuralı ile somut olay arasında mantıksal bir ilişki kurulup kurulamayacağı ancak yorum aracılığı ile anlaşılabilir⁷⁸.

Vergi hukukunda yorumun diğer hukuk dallarına nazaran daha önemli bir yere sahip olduğunu söylemek yerinde olacaktır. Vergi hukukunda yorumun önemini kavrayabilmek için ise vergi hukukunun özü olan vergilendirme kavramını incelemek önem arz etmektedir. Vergilendirme yetkisi, temel bir tanımla devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma hususunda sahip olduğu hukuki ve fiili güçtür⁷⁹.

Saban⁸⁰ “*Vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılacağı ise tarihin çok katmanlı yapılarında ortaya çıkan özgürlük bildirgelerinde yer almaktadır. 1789 İnsan Hakları Bildirgesinde çağdaş anayasalara damgasını vuran iki temel ilke “temsilsiz vergi olmaz” ve “verginin eşit olması”dır. Mülkiyeti dokunulmaz ve kutsal bir hak kabul eden bildirge, vergilendirmenin eşit ve temsilcileri vasıtasıyla yapılması durumunda vergilendirmenin meşruiyeti yanında mülkiyete müdahalenin de meşruiyetini kabul eder. Bu bağlamda vergilendirmenin geldiği yerin aslında hukukun da geldiği yer olduğu söylenebilir.*” demektedir.

Vergilendirme yetkisi dar ve geniş anlamda vergilendirme yetkisi olmak üzere ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi; devletin kamu giderleri karşılamak üzere kişiler ve kurumlar üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe

⁷⁶ Heper, Altan, “Almanya’da Hukukta Yorum Üzerine Bazı Düşünceler”, **Ankara Barosu Dergisi**, sy.1,2012, ss.71-85, s.75.

⁷⁷ Sarıcaoğlu, ss.1-2.

⁷⁸ Oktar, s.58.

⁷⁹ Çağan, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.3

⁸⁰ Saban, Vergi Hukuku, s.3.

ilişkin yetkiyi içermektedir⁸¹. Dar anlamda vergilendirme yetkisi ise devletin veya bu yetkiyi devralan kamu tüzel kişilerinin vergi koymaya ilişkin yetkileridir. Vergi yasa ile konulur ve alınır. Böylece vergilendirmede, vergi yasaları ile ortaya çıkan, vergi idaresi ile vergi yükümlüsü ve sorumlular arasındaki hukuksal ilişkilerde vergi yasalarının hükümlerine uymak gerekmektedir⁸².

Hayatın akışına bakıldığında ise vergi kanunlarının hem kamu idaresi hem de mükellef cephesi tarafından kendi açılarından tefsir edildiği görülmektedir. Tarafların kanun tefsirine ve durumları yorumlayışına kendi açılarından bakması sebebiyle vergi ihtilafları ortaya çıkmakta ve bunların çözülmesi de yargı organları vasıtasıyla olmaktadır. Bu durumda vergi idaresi, vergi yasalarını uygularken ve vergi yargısı organları, önlerine gelen vergi uyuşmazlıkları çözümlerken yorum yapma zorunluluğu duymaktadırlar⁸³.

Zira pozitif hukukta yorum hususunda hüküm içeren ve bunu hukuk kuralı biçiminde bünyesinde barındıran nadir kanunlardan biri 213 sayılı VUK'tur. Öte yandan yoruma ilişkin yöntemlerin kanun içerisinde sayıldığı başka bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır. Buradan hareketle Türk vergi hukukunda yorum yöntemlerinin bir hukuk kuralı haline geldiği söylenebilir⁸⁴.

Vergi hukukunda yorum konusunu genel olarak verginin konulması bakımından vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında hukuki ilişkiler kuran vergi kanunları oluşturur. Ayrıca vergi hukukunda kaynak vasfı niteliği taşıyan diğer normlar da yorum konusuna dahil edilebilir⁸⁵. Vergisel düzenlemeleri anlamak aynı zamanda vergi hukukunu doğru uygulamak anlamına da geleceği için işbu hüküm ve kuralları anlamaya özen gösterilmelidir.

Diğer bir ifadeyle vergi kanunları geniş halk kitlelerini ilgilendirdiği ve devletle bireyler arasında alacak borç ilişkisi yarattıkları için bunların en iyi biçimde anlaşılması gerekmektedir⁸⁶. Zira devletin vergi toplama faaliyeti mülkiyet hakkının bir istisnası olup bu faaliyet sınırsız değildir. Vergi kanunlarının doğru anlaşılmaması ve doğru yorumlanamaması netice itibarıyla mülkiyet hakkının ihlal edilmesine ve hukuk devleti ilkesinin zeval görmesine sebebiyet verebilecektir.

⁸¹ Selvi, Serkan, **Vergilendirmenin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s.10.

⁸² Birsenoğlu, Hakan, **Vergi Hukukunda Yorum**, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2001, s.3.

⁸³ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.21.

⁸⁴ Akel, Yeliz Neslihan, "Vergi Hukukunda Yorum". **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, sy.62, 2017, ss.79-148, s.85.

⁸⁵ Sarıcaoğlu, s.18.

⁸⁶ Kırbaş, s.50.

Konuya ilişkin Karakoç⁸⁷ “*Vergilendirme, kişilerin mülkiyetine, yani kasa ve keselerine kamu yararı gerekçesi ile el atma işlemi olduğundan bir hukuk devletinin hassasiyet göstermesi gereken konulardan birisini oluşturmaktadır. Çünkü, hukuk devleti, özel mülkiyete dayanmaktadır. Vergi sisteminin mülkiyet hakkını ve sözleşme özgürlüğünü zedelemesi halinde, hukuk devleti zarar görmektedir. Nitekim, geçmişe yürütülen ve mülkiyet haklarını ihlâl eden vergilerin konulması, ekonomik özgürlüklerle ve hukuk devleti ile bağdaşmaz. Bu itibarla, devlet vergi hukukunu kullanarak, mülkiyet hakkını ve sözleşme özgürlüğünü ihlâl etmemelidir.*” demektedir.

Yine yerleşme ve seyahat özgürlüğü, miras hakkı, özel hayatın gizliliği, ailenin korunması vb. gibi temel hak ve özgürlükler, vergi ile ilgili yapılan düzenlemelerden kolayca etkilenebilmekte, hatta zarar görebilmektedir. Özellikle her verginin mülkiyeti eksiltici bir özelliğe sahip olması dolayısıyla bahsi geçen haklar içerisinde en çok mülkiyet hakkı vergilendirme nedeniyle zarar görmektedir⁸⁸.

Anayasa mahkemesi vergi hukukunun temel hak ve özgürlüklerle olan ilişkisini belirttiği bir kararında⁸⁹ “*Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Devletin, akçalı olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar...Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez*” demektedir. İlgili kararda da görüldüğü üzere vergi hukukunun temel hak ve özgürlüklerle yakın ilişkisi sebebiyle yorum müessesesinin yadsınamaz biçimde önemli olduğu açıktır.

Vergi hukukunda yorumunda, yorum faaliyeti doğru akıl yürütme yoluyla ve ekonomik sosyal yaşamın doğru değerlendirilmesi ile gerçekleşir⁹⁰. Vergi hukukunda yorum yapılırken, mevzuatın metni, amacı, ruhu, genel prensipler ve benzeri faktörler dikkate alınır. Ayrıca, vergi mahkemeleri ve vergi idareleri, vergi yasalarının yorumlanmasıyla ilgili çeşitli kararlar verirler. Vergi kanunlarının karışık yapısı ve sıklıkla değişiyor olması yorum

⁸⁷ Karakoç, Yusuf, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Özel sayı, 2013, ss. 1259-1308, s.1260.

⁸⁸ Selvi,Serkan, **Vergilendirmenin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,İstanbul,2010, s.109.

⁸⁹ AYM, T. 07.11.1989, E. 1989/6, K..1989/42, RG: 06.04.1990/ 20484.

⁹⁰ Çilingir, Ali İhsan Özgür, **Vergi Hukukunda Yorum**, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012, s.23.

faaliyetinin önemi daha da artırır⁹¹. Yine ekonomik hayatın karmaşık olması ve sıklıkla yeni ekonomik olaylar ortaya çıkması sebebiyle bu olayların analizi birtakım zorluklar taşır ve bu nedenlerle vergi hukuku kurallarının içeriği her zaman tam belirli bir şekilde ortaya konulamaz⁹². Bu nedenle de yorum yapana çok önemli görevler düşmektedir.

Tüm bunlardan hareketle yorumcunun vergi hukukunda yorum yaparken şu üç unsurun ilişkisini kullanması gerektiği söylenebilir: 1- Vergi hukuku dalı. 2- Diğer hukuk dalları. 3- Gerçek yaşam. Türk vergi hukukundaki bir yorum, bu üç bacağa oturmalıdır⁹³.

Vergi kanunlarının yorumlanması sürecinde asıl hedef, kanun koyucunun gerçek niyetini belirlemek ve bunu adalet ilkeleri, güncel koşullar ve mantık çerçevesinde en uygun şekilde gerçekleştirmektir. Bu nedenle, yorum müessesesi, vergi idaresi veya mükellefin lehine en uygun çözümü bulmak değil, kanun koyucunun gerçek niyetini açığa çıkarmak üzerine odaklanmalıdır⁹⁴.

Vergi hukukunda, yorumun asıl öneminin ortaya çıktığı konular, özellikle muafiyet ve istisnaların uygulanması, maddi hata ve düzeltme kurumunun işlemesi, vergi cezalarının uygulanması, matrahların tespiti, örtülü kazançların, olağan ve olağanüstü kazançların tespiti ve değerlendirilmesi konularıdır. Yine vergi yorumu sürecinde yasal terimlerin tanımları, vergi avantajları, vergilendirme yöntemleri gibi konular üzerinde odaklanılabilir⁹⁵.

İşbu tezin konusu “Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesi” olup tezin devamında yorum müessesesinin Türk Vergi Hukukundaki özellikli durumları ifade edilmeye çalışılacaktır. Vergi hukukunda yorum müessesesi işletilirken vergi hukukunun özellikli durumlarından ötürü dikkat edilmesi gereken bazı durumlar -diğer bir anlatımla yorumda sınırlar- mevcuttur. Diğer hususlara geçmeden önce öncelikle bu hususları incelemekte fayda bulunmaktadır.

1.4.1. Verginin Kanuniliği İlkesi, Kıyas Yasağı, Tipleştirme ve Tipiklik

Türk Vergi Hukukunda yorum müessesesine başvurulabiliyor olması bu faaliyetin sınırsız biçimde yapılabilmesi anlamına gelmemektedir. Vergi hukukunda en temel sınır kanunilik ilkesidir. Kanunilik terim olarak, yürütülen bir faaliyetin veya yapılmakta olan bir

⁹¹ Sarıcaoğlu, s.18.

⁹² Çilingir, s.61.

⁹³ Çilingir, s.164.

⁹⁴ Bıyıklıoğlu, Osman, "Vergi Kanunlarında Tefsir", Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Bilim Raporu, S.25, İstanbul, 1986, s.35.

⁹⁵ Sönmez, Nezihe, Vergi Hukuku, Ticaret Matbaacılık T.A.Ş, İzmir, 1970, s.20.

işlemin kanundan yetki alınarak yapılması ve ilgili faaliyetin ve işlemin yapılma gerekçesine ve içeriğine de kanunda yer verilmesi anlamına gelmektedir⁹⁶.

Kanunilik ilkesi ise, genel olarak yönetilenlerin anayasalarda üstün bir kavram olarak yer alan bireysel hak ve özgürlüklerinin korunmasında özel önem, güvence ve istikrar isteyen konulara ilişkin ve hukuk devleti ilkesinin gerekliliklerinden doğan, kamu hukukunun ve anayasa hukukunun biçimlendirdiği pekiştirici nitelik taşıyan bir ana ilke olarak ortaya çıkmaktadır⁹⁷.

Zira vergi kanunları da mahiyetleri itibarıyla yasama organının eliyle yapılabilmekte, değiştirilebilmekte ve kaldırılabilir. Kanunilik ilkesinin geçerli olduğu vergi hukuku alanında hükümlerin yorumunda, yorum neticesinin mükellef lehine veya aleyhine olduğuna bakılmaksızın belirli kanuni sınırların aşılması mümkün olmayacaktır⁹⁸.

Özel hukuk alanlarında somut olaylar karşısında yorum yapar iken artık kanunun kelimelerinin hukuksal bir karara dayanak oluşturmadığı hallerde yorumun sınırına gelindiği ve bu noktadan itibaren kıyasın başlaması gerektiği söylenebilecektir⁹⁹. Fakat vergi hukukundaki kanunilik ilkesi uyarınca kıyasa başvurulamayacak ve buradan hareketle doğal olarak hakim sıfırdan hukuk yaratarak somut olayda karşılaşılan sorunu çözüme ulaştıramayacaktır. Bu bağlamda kamu hukuku alanında uygulanan kanunilik ilkesinden doğan kıyas yasağının da Türk vergi hukukunda yorum faaliyetinin bir diğer sınırı olduğu söylenebilir. Bu bağlamda vergi hukukunda yorumcu kıyasa varabilecek şekilde yorum faaliyetinde bulunamayacaktır.

Vergi hukukunda kıyasın önlenmesi bakımından yasama organı da birtakım önlemler almaktadır. Bu önlemlerden ilki vergi yasaları tesis edilirken soyut ve belirsiz kavramlardan kaçınılmasıdır¹⁰⁰. Yasama organı bu nedenle tipleştirme ve tipiklik yoluna gitmektedir. Genel bir tanımla toplumsal olayların soyut olaylar şeklinde hukuk kuralına dönüştürülmesi tipleştirme, gerçekleşen somut olayın kuralda yer alan soyut olaya uygun olması ise tipiklik olarak nitelendirilmektedir¹⁰¹. Tipleştirme ve tipiklik yasama organının kanun yorumu esnasında kıyasa varılmaması adına tutunduğu müesseselerdir. Zira tipiklik şartı sağlanmadan

⁹⁶ Altındağ, Halil, **İdarenin Yargısal Denetiminde Kanunilik Bloğunun Genişlemesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2016, s.31.

⁹⁷ Güneş, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti, 1998, s.8.

⁹⁸ Hayrullahoğlu, Betül, **Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi**, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, s.87.

⁹⁹ Kara, Lutfiye Elmas, **Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları**, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2014, s.33.

¹⁰⁰ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, s.35.

¹⁰¹ Gökçay, Şerif Emre, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017, s.111.

vergi alınmaya çalışılıyor ise bu durum kıyas yoluyla vergi alınmaya çalışıldığı anlamına gelmektedir. Kıyas ise vergi hukukunda ilke olarak yasaktır.

Bu sınırlar dışında, vergi hukuku hükümlerinin yorumunda en önemli sınır, tezin devamında ele alınacak amaçsal yorumun da sınırını belirleyen, kullanılan kelimelere verilmesi mümkün anlamlarının dışında herhangi bir anlam yüklenemeyecek olmasıdır. Aksi durumda yapılan faaliyet yorumdan ziyade hukuk yaratma, kanunu düzeltme ve tamamlama faaliyeti olarak yargının yasama organının yetkisinin gaspı anlamına gelir ki bu durum vergi hukukunda kabul görmemektedir. Özetle vergi hukukunda yorum, ancak kanunun sınırları içerisinde mümkün olabilmektedir¹⁰². Bahsi geçen verginin kanuniliği, kıyas yasağı, tripleştirme ve tipiklik müesseseleri önemlerine binaen ayrı başlıklar halinde incelenecektir.

1.4.1.1. Türk Vergi Hukukunda Verginin Kanuniliği İlkesi ve Tarihçesi

Vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklerle ilişkili olması, vergilerin kanuniliğine yönelik temel gerekçeyi oluşturmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi, kanun koyma gücüne sahip olan organın vergilendirme yetkisini kullanması anlamına gelmektedir. Diğer bir anlatımla vergiler ancak yasama organından çıkan bir kanun ile konulabilecektir¹⁰³. Bu anayasal ilkenin temel amacı, vergiyle ilgili önemli konuların yasama organında düzenlenmesini sağlamaktır. Zira devletin vergilendirme yetkisini yasama organı olmadan sınırsız biçimde kullanması halinde temel hak ve özgürlükler onulmaz derecede zedeleneciktir¹⁰⁴.

Verginin kanuniliği ilkesini anlamlandırabilmek için vergi kavramının tarihine bakmak önem arz etmektedir. Toplumsal ve tarihi bir olgu olarak vergi kavramının kökleri Sümer, Roma ve Yunan medeniyetlerine kadar uzatılabilir. Zira başlangıçta bu kavram, devlet otoritesini elinde bulunduranlara gönüllü olarak verilen bir tür hediye veya yardım olarak ortaya çıkmıştır. Antik dönemlere bakıldığında, devlet otoritesini ellerinde bulunduranların temel geliri genellikle şahsi mülk gelirlerinden ve bu tür gönüllü katkılardan oluştuğu ve bu gelirlerin yeterli olduğu görülmektedir. Fakat zamanla merkezi devletlerin gelişmesi ve kamu hizmetlerindeki artış, mülk gelirlerinin artık yeterli olmadığı bir noktaya ulaşılmasına neden olmuştur. Bu durumda, devlete gönüllü olarak yapılan katkılar zamanla zorunlu bir hale dönüşmüş ve devlet otoritesinin başındaki kişinin keyfi bir şekilde vergi toplamasına yol açmış ve bu durum sebebiyle de çeşitli ülkelerde vergi ödemeye karşı bir direniş meydana

¹⁰² Hayrullahoğlu s.87.

¹⁰³ Üstün, Ümit Süleyman, "Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (S.Ü. Hukuk Fakültesi 20. Yıl Armağanı)**, 11, sy.1-2 ,2003, ss. 251-271, s.262.

¹⁰⁴ Birsenoğlu, s.130.

gelmiştir¹⁰⁵. Nitekim tarihsel süreç içerisinde bunun birçok örneğini vergi isyanları ile birlikte görebilmek mümkündür¹⁰⁶. Bu isyanların bastırılması amacıyla birtakım yasal düzenlemeler tesis etmek suretiyle egemen otoritenin kendini sınırlamasına ihtiyaç duyulmuştur. Diğer bir anlatımla halk, mutlak güç sahibi kişilerin keyfi vergi uygulamalarına karşı tepki gösterdiğinde, vergileme süreci anayasal bir zemine oturmaya başlamıştır.

Vergilendirme sürecine ilişkin egemen kamu otoritesinin (iktidarın) yetkilerinin sınırlandığı, keyfi uygulamaların sona erdiği ve vergilerin kanuniliği ilkesinin temelini oluşturan ilk yazılı belge Magna Carta¹⁰⁷ olup, bu belge vesilesiyle demokratikleşme yolunda önemli bir adım atılmış, böylelikle verginin kanuniliği ilkesi yüzyıllar boyunca pek çok ülkenin anayasasında yer alarak yerleşik bir anayasal ilke halini almıştır¹⁰⁸. Bu ilke gereğince herhangi bir verginin alınabilmesi için öncelikle kanuna dayalı olması gerekmektedir. “Kanunda yazılı olmadan vergi alınmaz” (Nullumtributum sine legescripta¹⁰⁹) kuralı bu ilkenin ana fikrini oluşturmaktadır¹¹⁰.

İngiltere’de başlayan isyanlar daha sonra sırasıyla ABD ve Fransa’da devam etmiş ve ilgili ülkelerde de vergileme süreci anayasal bir zemine oturtulmuştur¹¹¹. Verginin kanuniliği ilkesi, anayasalarında yer aldığı ülkelerin temsilî demokrasi anlayışlarının gelişmesinde ve hukuk devleti ilkesinin güçlenerek gerçek bir hukuk devleti olmaları yolunda önemli bir rol

¹⁰⁵ Bülül, Fatma, “Türkiye’de Vergilemede Kanunilik İlkesi ve Bunun İstisnalarının Değerlendirilmesi”, Mali Hukuk Dergisi, C.18, sy.213, 2022, ss. 2001-2034, (e.t.05.06.2024) <https://legalbank.net/belge/turkiyede-vergilemede-kanunilik-ilkesi-ve-bunun-istisnalarinin-degerlendirilmesi/5192966>.

¹⁰⁶ Avcı, Orçun, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi” **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 25, sy. 42, Temmuz 2020, ss.67-93, s.81.

¹⁰⁷ Öztürk, Müge Vatansever, “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihî Gelişimi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.16, 2014, ss.4815-4841, s.4817.

“Kanunilik ilkesi, ilk kez Magna Carta Libertatum’da yazılı olarak ortaya çıkmıştır. Bu belge, günümüz anayasal düzene geçişte önemli bir adımdır. Magna Carta Libertatum, kralın vergilendirme yetkisini soylular ve din adamları lehine sınırlayan tarihi bir belgedir. İngiliz kralı I. John tarafından 1215’te imzalanan Magna Carta Libertatum, 63 maddeden oluşur. Bu fermanın en önemli üç maddesi şunlardır: 1. Hiçbir hür insan, yürürlükteki kanunlara başvurulmaksızın tutuklanamaz, hapsedilemez, mülkü elinden alınamaz, sürülemez veya herhangi bir şekilde yok edilemez 2. Adalet satılamaz, geciktirilemez, hiçbir hür yurttaş ondan yoksun bırakılamaz. 3. Kanunlar dışında hiçbir vergi, yüksek rütbeli kilise adamları ile baronlardan meydana gelen bir kurula danışılmadan, haciz yoluyla veya zor kullanılarak toplanılamaz. Bu ferman dolaylı da olsa, “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi yönünden atılan ilk adımdır.”

¹⁰⁸ Avcı, s.69.

¹⁰⁹ Gözler, Kemal, **Özdeyişler Dizini (Cilt I- II)**, (e.t. 04.06.2024) <https://anayasa.gen.tr/ahgt-ozdevisler.pdf>.

¹¹⁰ Kara, s.63.

¹¹¹ Çobanoğulları, Gökhan, "Magna Carta'dan Günümüze Bütçe Hakkı ve Tarihsel Gelişimi." **Vergi Anlayışı ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakterleri**, Legal Yayıncılık, 2020, ss.17-30 : “Bahsi geçen isyanlara Boston Çay Partisi örnek verilebilir. Tarihte İngiltere’nin Amerikan kolonilerine parlamentonun onayı olmaksızın vergi uygulaması, 1773 yılında Amerika’da bir isyanın başlamasına yol açmıştır. Bu isyanın sembol olaylarından biri Boston Limanı’nda İngiliz gemilerinin taşıdığı çayın denize dökülmesi olmuş olup denize dökülen çayın verdiği renk nedeniyle bu olaya Boston Çay Partisi adı verilmiştir. Bu başkaldırı, Amerika Birleşik Devletleri’nde demokratik yönetim biçiminin ve ulusal bağımsızlığın temellerinin atılmasının ilk adımı olmuştur. ABD’nin 1776’da ilan ettiği Bağımsızlık Bildirgesi’nde "temsilsiz vergi olmaz" ilkesine vurgu yapılmıştır.”

oynamıştır. Türk hukukuna bakıldığında ise vergilerin kanuniliği ilkesinin varlığı, Osmanlı İmparatorluğu dönemine uzanmaktadır.

Osmanlı İmparatorluğu'nda anayasa hareketleri 1808 yılında Sened-i İttifak'ın ilanıyla başlamıştır. Bununla iktidarın yetkilerini sınırlayan düzenlemelere yer verilerek senedin 7. şartında “fukara ve reaya” vergilendirilmesinde “hadd-ı tidale riayet”(ölçülü) olma hususuna dikkat edecekleri belirtilerek “verginin toplanmasına ilişkin emirlere uyma”, “vergilerin kanuniliği ilkesi” ve “temsilsiz vergi olmaz kuralının” oluşumuna ilk adımlar atılmıştır. Tam anlamıyla Anayasa olmasa da “anayasal nitelikte olan bir belge” olarak Osmanlıda ilk kez devlet iktidarını sınırlayan bir düşüncenin ortaya çıkması bakımından bu belge önemli rol oynamıştır.

1839'da ilan edilen Tanzimat Fermanı'nda ise devlet iktidarının sınırlandırılmasına ilişkin birçok ilke kabul edilmiştir. “Her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergi-i münasipten ziyade şey alınmaması” ifadesine yer verilerek mali güce göre vergilendirme ilkesi benimsenmiştir. Ayrıca tanınan temel hakların din ayırımı olmaksızın bütün tebaaya eşit uygulanmasını içermesi sebebiyle “vergilemede eşitlik” ilkesine yer verilmiştir. Mahiyeti itibarıyla ferman olan Tanzimat Fermanı içerik ve maddi manada anayasal nitelikte olmasına karşın şeklen anayasa olarak kabul edilmemektedir. 1856'da ilan edilen Islahat Fermanı ile ise iltizam usulünden tamamen vazgeçilerek vergilerin mültezimler aracılığıyla değil, doğrudan devlet tarafından alınması kararlaştırılmıştır. Müslim ve gayrimüslimler arasında din ayırımı yapılmaksızın vergileme yapılması gerektiği belirtilerek “vergilemede eşitlik ilkesi” pekiştirilmiştir¹¹².

Sonrasında bir ferman olarak Kanuni Esası, Padişah II. Abdülhamit tarafından 1876 yılında kabul ve ilan edilmiştir. Vatandaşların temel hak ve özgürlükleri ile devlet organları arasında ilişkileri düzenlemesi sebebiyle maddi, diğer kanunlardan farklı usulle konulması ve değiştirilebilmesi nedeniyle şekli açıdan da anayasa kabul edilmektedir. Kanun-u Esasının 17. Maddesinde kanun önünde eşitlik, 20. Maddesinde vergilerin “herkesin kudretinde nispetinde tarh ve tevzi” edileceği ve 25. Maddesinde “bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namıyla hiç kimseden bir akçe alınamaz” demek suretiyle kanun önünde eşitlik, verginin mali güce göre alınması ve verginin kanuniliği ilkeleri açıkça düzenlenmiştir. Bunlar keyfi vergilemenin terk edilmesi anlayışının sıkı bir şekilde benimsendiğini göstermektedir¹¹³.

23 Nisan 1920'de Büyük Millet Meclisi'nin toplanmasından sonra 1921 yılında kabul edilen Teşkilat-ı Esasiye Kanunu, 1876 tarihli Kanun-i Esasi'yi yürürlükten kaldırmadığından

112 Şenyüz/Yüce/Gerçek, ss.22-23

113 Şenyüz/Yüce/Gerçek, ss.22-23

çatışmayan hükümler bakımından Kanuni Esasiye yürürlüğünü sürdürmüştür. Milli Mücadele koşullarına uygun olarak hazırlanan ve 23 maddeden oluşan Teşkilat-ı Esasiye Kanunu kısa ve çerçeve bir anayasa niteliğindedir. Bu nedenle yapılan ilk Anayasa’da vergilendirme ile ilgili bir hükme yer verilmemiştir¹¹⁴.

İkinci dönem TBMM tarafından iki anayasalı düzene son verilmesi amacıyla 1924 yılında yeni Teşkilat-ı Esasiye Kanunu kabul edilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti’nin maddi ve şekli anlamda ilk anayasası olma özelliğini taşıyan 1924 Anayasasında “Vergi devletin temel harcamalarına halkın ekonomik olarak katılması demektir.” ifadesiyle vergi tanımlanmıştır. Bu Anayasada vergilemede kanunilik ilkesi benimsenmesine karşılık, verginin mali güce göre alınmasına yönelik bir düzenleme yapılmamıştır.

1961 Anayasası 61.maddesinin 1.fikrası “*genellik*”, “*eşitlik*”, “*mali güce göre vergilendirme*” ilkelerini 2.fıkra ise “*vergilerin kanuniliği*” ilkelerini hükme bağlamıştır. Ayrıca vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunu denetleyecek Anayasa Mahkemesi’nin kurulması ile “*belirlilik ilkesine*” de hizmet edilmiştir. Daha sonra 1971 Anayasa değişikliği 3.fıkarda kanunilik ilkesi yumuşatılarak icra organına değişiklik yapma yetkisi verilmiş ve yürütme organının vergilendirme yetkisinin anayasal temeli oluşturulmuştur¹¹⁵. 1982 Anayasasının 73. maddesinde ise verginin nitelikleri ve vergilendirme yetkisinin kullanımı esaslarına yer verilmiştir. Halihazırda 1982 Anayasası ülkemizde uygulanmaktadır.

1.4.1.2. 1982 Anayasası ve Verginin Kanuniliği İlkesi

1982 Anayasası’nda 73. maddenin vergi ödevine hâkim olan temel anayasal ilkeleri kapsadığı ve vergi hukukunda kanunilik ilkesini güvence altına aldığı görülmektedir. 1982 Anayasasının “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesi¹¹⁶

“MADDE 73-Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.

¹¹⁴ Şenyüz/Yüce/Gerçek, ss.22-23

¹¹⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, ss.22-23

¹¹⁶ 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası,(e.t.08.06.2024),<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/> .

şeklinde düzenlenmiş olup ilgili düzenlemeden verginin temel ilkelerinin “verginin genelliği”, “verginin kamu giderlerini karşılamaya yönelik olması”, “mâli güçle orantılı olması”, “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” ile “verginin kanunîliği” ilkeleri olduğu çıkarılabilmektedir. Bu ilkeler arasında kesin sınırlar bulunmamakta olup bahsi geçen ilkeler birbirleriyle iç içe geçmişlerdir¹¹⁷.

Buradan hareketle vergilerin kanuniliği ilkesi, 73. maddenin 3. fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” denilmek suretiyle düzenlenmiştir. Temelde anayasada vergilerin kanunlarla getirileceği hüküm altına alınmış olmasına rağmen vergi hukukunun teknik yapısı gereği genellikle çabukluk ve kolaylık sağlamak amacıyla sınırlı hallerde Cumhurbaşkanına düzenleme yetkisi verilmiştir¹¹⁸. Vergileme ile ilgili Cumhurbaşkanına çok fazla yetki verilmesinin vergilemede kanunilik ilkesinin yanı sıra erişilebilirlik, istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerini zedelediği şeklinde yaklaşımlar da mevcut olup bu husus doktrinde tartışmalıdır.

Kanunilik ilkesinin 1. istisnası Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasında Cumhurbaşkanına verginin bazı unsurlarında değişiklik yapma yetkisi tanınmasıdır. Bu madde “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir*” biçiminde düzenlenmiştir. 2. istisna Cumhurbaşkanına dış ticareti ülke yararına düzenleyebilme yetkisi verilmesidir. Bu yetki Anayasa’nın 167. maddesinde düzenlenmiş olup sınırlı bir yetkidir. “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir.*” biçiminde düzenlenen bu madde ile Cumhurbaşkanı yetkiyi ancak dış ticaret ile ilgili konularda kullanabilmektedir. Yine yetkinin konusu vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında olan ek mali yükümlülüklerdir. Cumhurbaşkanının bu hükme dayanarak vergi ihdas etmesi mümkün değildir. 3. istisna ise cumhurbaşkanına Olağanüstü Hal Cumhurbaşkanlığı Kararnameleriyle vergiler konusunda düzenleme yapma yetkisinin tanınmasıdır¹¹⁹. Anayasa’nın 73. madde 4.fıkrası içerisinde düzenlenen bu haller istisna niteliğinde olup kanunilik ilkesine aykırılık

¹¹⁷ Karakoç, **Anayasal Vergilendirme**, s.1285.

¹¹⁸ **Senyüz/Yüce/Gerçek**, s.32.

¹¹⁹ Bülül, (e.t.05.06.2024) <https://legalbank.net/belge/turkiyede-vergilemede-kanunilik-ilkesi-ve-bunun-istisnalarinin-degerlendirilmesi/5192966>.

teşkil etmemektedir. Diğer bir anlatımla verginin kanuniliği ilkesinin istisnaları bulunması kanunilik ilkesine zeval vermemektedir¹²⁰.

Görüldüğü üzere Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrası vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli, gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu çerçevede vergilerin kanuniliği ilkesinin, devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamına geldiği söylenebilmektedir. Yine bu çerçevede, vergi hukukunun, diğer hukuk dallarına nazaran kanunla düzenlemesinin zorunluluğu nedeniyle son derece katı, kazuistik ve kapsamlı bir hukuk dalı olduğu söylenebilir¹²¹.

Vergi hukukundaki “verginin kanuniliği ilkesi” vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildiği varsayımına dayanmaktadır ve bu kavrama “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi de denilmektedir. Anayasanın 73. maddesi 3. fıkrasına göre vergileme yetkisinin, milletin temsilcisi durumundaki yasama organı tarafından kullanılması aynı zamanda halkın kendi iradesiyle kendisini vergilendirmesini ifade etmektedir. Yine verginin kanuniliği ilkesi uyarınca vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kanunlar aracılığıyla kullanılmasıyla birlikte, kişilerin hak ve özgürlüklerine yapılan müdahaleler anayasal hukuk düzeni içinde gerçekleşir böylelikle vergi yükümlülerinin vergi idaresi ve hatta yargı organlarının keyfi uygulamalarına karşı korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır¹²².

İşin özünde verginin kanuniliği ilkesinin temel felsefesi şu ana görüşle özetlenebilmektedir. “Eğer bir vergi konulacak ya da kaldırılacak ya da değiştirilecekse bu kanun yolu ile yapılmalı, asla başka bir kurum, mercii ya da kişiye bırakılmamalıdır. Böylelikle halkın iradesini yansıtan parlamento (yasama) halkın istediği ya da desteklediği vergileri koyacak ve uygulayacaktır”. Bu husus başlı başına, vergilerin kanuniliği ilkesinin demokratik yönetim anlayışı ile iç içe olduğunun en temel göstergesidir¹²³. Zira demokrasi kavramı vergi veren, vergi verdiği için de kamu erkini kullananlardan hesap sorma hakkı olan vatandaşların yönetimi olarak tanımlanabilir¹²⁴. Demokratik rejimin işlemesi ise devletin

¹²⁰İstisnalara ilişkin ayrıntılı bilgi için; Erdem, Ahmet, “Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanının Vergi İle İlgili Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi Üzerine Bir İnceleme”, **Karatekin Hukuk Dergisi** 1, sy. 2, Temmuz 2023, ss. 93-128.

¹²¹ Tekbaş, Abdullah, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.12, Özel sy, 2010, ss.123-191,s.173.

¹²² Tekbaş, s.174; Aktan, Coşkun Can, “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, **Vergi Sorunları Dergisi**, , S. 118, Temmuz 1998, s.13.

¹²³ Biyan, Özgür, **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020, s.40.

¹²⁴ Zenginobuz E. Unal / Adaman, Fikret /Gökşen, Fatoş,/ Savcı, Çağrı/ Tokgöz, M. Emre, **Vergi, Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları (Araştırma Raporu)**, Açık Toplum Vakfı, 2010, s.2.

vergileendirme yetkisini kullanarak sağlayacağı düzenli mali kaynaklara bağlıdır¹²⁵. Bu bağlamda vergileendirmenin demokrasinin finansmanı açısından zorunlu olduğu söylenebilir¹²⁶.

Tüm bunlardan hareketle verginin kanuniliği ilkesinin işlerlik kazanabilmesi için belirli şartlar olduğu söylenebilir. Bu şartlara göre, bir vergi kanunun somut varlığına ek olarak bireyin korunması için bu yasanın demokratik bir devletin parlamentosunun ürünü olması, yalnızca yasayla vergi düzenlenebilmesi ve bu yasanın vergi ile ilgili tüm özellikleri yani verginin ana öğelerini dikkate alan tam bir vergi yasası olması gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi kararlarında ve Danıştay kararlarında kanunilik ilkesine riayet edildiği görülmektedir.

Verginin kanuniliği ilkesi konusunda Yüksek Mahkemenin yerleşmiş içtihadı¹²⁷: *“Anayasa koyucu her çeşit mali yükümlün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla “yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir”* şeklindedir.

Anayasa Mahkemesinin başka bir kararında¹²⁸; *“...verginin kanuniliği ilkesinin, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirdiğini, vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veyakaldırılmasının kanunla yapılmasının zorunlu olduğu, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsilgibi yaptırımların kanunla düzenlenmesinin zorunlu olduğu”* belirtilmiştir.

Yine bir Anayasa Mahkemesi bir kararında¹²⁹ *“...Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay,*

¹²⁵ Zenginobuz/Adaman/Gökşen/Çağrı/Tokgöz, s.35.

¹²⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.41.

¹²⁷ AYM, T. 29.11.1977, E. 1977/109, K. 1977/131, RG: 08.03.1978/16222.; AYM. T. 03.02.1977, E.1976/54, K.1977/18 RG: 08.03.1978/16222.

¹²⁸ AYM, T. 14.04.2011, E.2009/63, K.2011/66, RG: 23.07.2011/28003.

¹²⁹ AYM, T. 15.10.2009, E.2006/124, K.2009/146, RG: 15.10.2009/27456.

matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım gibi vergilendirmenin temel öğelerinden olan zamanaşımının da yasalarla belirlenmesi gerekir...” denmektedir¹³⁰.

Tüm bu izahlardan hareketle vergi hukukundaki kanunilik ilkesinin yorum konusunda daha titiz davranılmasını öngören bir ilke olduğu ve yorum faaliyetinin hareket alanını belirlediği söylenebilir¹³¹.

1.4.1.3. Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Sonuçları

Vergilerin kanuniliği ilkesi beraberinde başka ilke ve sonuçları doğurabilmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi, kişiler açısından vergilerin yasama organı tarafından kanunla belirlenmesini, değiştirilmesini ve kaldırılmasını ifade ederken, devlet açısından ise, geçerli yasalara göre doğmuş vergiyi almayı ve ödenmemiş vergiyi hukuki zorlama yoluyla tahsil etmeyi gerektirmektedir¹³².

Buradan hareketle vergilerin kanuniliği ilkesinin; vergilerin ancak yasama organı tarafından kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması, irade özgürlüğüne ve sözleşmeye tam bir olanak sağlamaması, idareye geniş bir takdir yetkisi vermemesi gibi sonuçlara sebebiyet verdiği ve belli bir vergi kanununa göre doğmuş alacağını tahsil edebilmesi için, devlete kanuna dayalı zorlama yetkisi verdiği söylenebilmektedir. Yine vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi ilkesi, kanunilik ilkesinin diğer bir sonucu ve onun tamamlayıcısı niteliğindedir¹³³.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir diğer doğal ve önemli sonucu, maddî vergi hukukunda kıyas yoluyla bir mali yükümlülük ihdası anlamına gelen idarî işlem tesisi ve/ya da yargı kararı verilmesi; kıyas yapmak suretiyle yeni vergi konuları-yükümlülükleri-oranlar belirlenmesinin olanaklı olmamasıdır. Bunun neticesinde idarenin vergi hukuku alanında kural olarak takdir yetkisi bulunmamakta olup vergi hukuku alanında kıyas yasağı ilkesinin mevcut olduğu görülmektedir¹³⁴.

Konuya ilişkin Çağan¹³⁵: “*Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, yürütme organının kanuni dayanak olmaksızın bir idari işlemle veya yargı organının kıyas yoluyla vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri yoktur.*” demekte ve böylelikle kıyasın yasak olduğunu vurgulamaktadır.

¹³⁰ Akgül, Cihan, **Vergilerin Kanuniliği İlkesi**, Yüksek Lisans Tezi, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan, 2021, s.89.

¹³¹ Şenyüz, Doğan, “**Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım**”, İstanbul Barosu Dergisi, Vergi Hukuku Özel Sayısı, sy.7, Mart 2008, ss.17-22, s.17.

¹³² **Karakoç**, Anayasal Vergilendirme, s.1267.

¹³³ **Kara**, s.76.

¹³⁴ **Karakoç**, Anayasal Vergilendirme, s.1267.

¹³⁵ **Çağan**, s.7.

Nitekim Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E. 1941-1, K. 1944-138 ,8.12.1944 tarihli kararında kıyas yasağı ve kanunilik ilkesine şu ifadelerle yer vermiştir¹³⁶. “*Kanunun tayin ettiği müddetleri kıyas ve istidlal yolu ile hakim in içtihatları ile tezyid ve tenkise imkan olamayacağı ve bu kabil müddetlerin kat’i ve tadili hususunun ancak kanunun müsaadesine mütevakıf bulunduğu hukuken kabul edilmiş bir kaidedir. Kanunda gösterilen müstesna hallerden başka hakim kanunen tayin edilen müddetleri tezyid ve tenkis edemez.*”

Sonuç olarak vergi hukukunda kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak yorumun da kanun sınırları içinde yapılması gerekir. Zira vergi hukukunda odak noktası kelimelerdir ve bunlar yorum faaliyetin çıkış ve varış noktalarını oluşturmaktadır. Bu bağlamda kanunla belirlenmiş olmadıkça vergi hukukunda kıyas, boşluk doldurma, hukuk yaratma halleri işletilemez. Ayrıca, daraltıcı veya genişletici yorumun da kanun sınırları içinde yapılması zorunludur. Çünkü vergi hukukunda kanunilik ilkesinin kabulü ile vergilendirme yetkisini kullanan devletin üstünlüğü karşısında bireyin korunması amaçlanmaktadır¹³⁷.

Kıyas yasağı, kanunilik ilkesi ile benzer olarak kanun hükümlerine sadık kalınmasını ve hükümlerin geniş olarak yorumlanmamasını gerektirmektedir. Bu bağlamda yorum yaparken sınırı “kıyas yasağı” ve “kanunilik ilkesinin” oluşturduğu söylenebilir. Öneme binaen “*kıyas yasağı*” konusu ayrı bir başlık halinde incelenecek ve kıyas yasağı ilkesinin uygulanmasına yardımcı olan tipiklik ve tipleştirme müesseselerine ayrıca değinilecektir.

1.4.1.4. Kıyas Yasağı

Türk Vergi Hukukundaki kıyas yasağı ilkesini özümseyebilmek için öncelikle kavramsal olarak kıyası anlamak önem arz etmektedir. Kıyas kelimesi TDK’da “*Bir şeyi başka bir şeye benzeterek değerlendirme, hakkında hüküm verme; oranlama, bir tutma, denk sayma, örnekseme, tasım*” olarak tanımlanmıştır¹³⁸. Mantıki akıl yürütme yöntemi olarak kıyas ise; zihnin iki olay ya da şey arasındaki benzerlikten faydalanarak bunlardan birisi hakkında verdiği hükmü diğeri için de geçerli kabul etmektir¹³⁹.

Kıyasın hukuk alanında kullanılmasına ilişkin tarihsel olarak izlere “her yol Roma’ya çıkar sözü” doğrulanırcasına Roma hukukunda rastlanmaktadır. Zira Roma Oniki Levha Kanunu’na göre dört ayaklıların maliki vahşilikleri dolayısıyla bu hayvanın neden olduğu zararlardan dolayı sorumlu tutulmakta idi. Pön Savaşı sonrasında İtalya’ya gelen iki ayaklı

¹³⁶ Gerekçesinde bu kararı barındıran Danıştay Kararı (e.t.09.06.2024)

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1995-6183-k-1996-2698-t-20-6-1996> .

¹³⁷ Kara,s.74.

¹³⁸ Kıyas kelimesinin anlamı için (e.t. 08.06.2024) <https://sozluk.gov.tr/?ara=k%C4%B1yas>.

¹³⁹ Işıktaç, Yasemin/ Metin, Sevtap, **Hukuk Metodolojisi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2016, s.232.

Afrika deve kuşlarının vahşilikleri dolayısıyla verdiği zararlardan dolayı maliklerinin sorumlu olup olmayacağı problemi ile karşı karşıya kalınmış idi. Bu çok eski olay sonucunda “*iki ayaklı tarafından ısırılmak, dört ayaklı tarafından ısırılmak gibidir*” denilmiş ve Roma Praetorları tarafından kıyas için bir kural ve bir dava oluşturulmuştur. Geç klasik dönemde hukukçu Paulus tarafından Digesta’da hiçbir gerekçe gösterilmeksizin actio utilis(başka bir dava formülüne kıyasen praetor tarafından verilen bir dava hakkı) dört ayaklı değil, diğer bir hayvan tarafından verilen zararları kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. O zamanlardan beri kıyas uygulaması, güncelliğini yitirmemiş aksine özellikle de mahkeme kararlarında değerini ve uygulamasını giderek arttırmıştır¹⁴⁰.

Kıyas kavramına ilişkin Alman yazar Kaufman, her ne kadar tüm bilişlerimizin kıyas vargısı sonucu olduğunu söyleyecek kadar ileri gitse de Farrar, bir mantık kuralı olarak kıyasın tüm hukuk dallarında geçerli olduğunu söylemekle yetinmektedir¹⁴¹. Kıyas yoluna hukuk alanında başvurulması günümüzde de devam etmektedir.

Zira kanunda belirli bir şey hakkında hüküm var; fakat bu şeyin dışında kalan diğer bir şey hakkında hüküm bulunmuyor ise, hakkında hüküm bulunan şey ile hakkında hüküm bulunmayan şey birbiriyle kıyaslanır; diğer bir anlatımla karşılaştırılır. Bu iki şey arasında bir hükmün konuluş nedeni açısından bir ortaklık var ise hakkında hüküm bulunmayan şeyin de, hakkında hüküm bulunan şeyin tâbi olduğu hükme tâbi olduğu söylenmektedir. Bunun böyle bir akıl yürütme yoluyla söylenmesi ise “kıyas (analogia, argumentum a simili)” olarak anılmaktadır. Yani kıyas, aralarında illet ortaklığı bulunan iki şeyden biri hakkında olan hükmün diğerine de uygulanması olarak tanımlanabilir¹⁴². Diğer bir anlatımla hukuk alanında kıyas, hakkında hüküm bulunmayan hukuksal bir olaya ona en çok benzeyen hukuksal düzenleme veya olayı emsal göstererek bir sonuca ulaşmaktır¹⁴³.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, kıyas yoluyla akıl yürütebilmek için bahsi geçen duruma uygun bir pozitif düzenleme bulunmaması, bir boşluk olması gerekmektedir. Bu nedenle olaya ilişkin mevcut bir hükmün yorumlanmasından farklılık arz etmektedir¹⁴⁴. Netice itibarıyla kıyas kavramı, hukuki süreçlerde karşılaşılan sorunlara çözüm bulmak amacıyla kullanılan ve yorum faaliyetine yardımcı olan mantık kuralları arasında yer almaktadır.

¹⁴⁰Yongalık, Aynur, “İstisnalar Dar Yorumlanır” Kuralı ve Değerlendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk**

Fakültesi Dergisi, C. 60, sy.1, 2011, s.10.

¹⁴¹ **Hayrullahoğlu**, s.28.

¹⁴² Gözler, Kemal, **Hukuka Giriş**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2019, s.367.

¹⁴³ **Mutluer**, s.57.

¹⁴⁴ Erkal, Atila. “Kamulaştırmaz El Konulan Taşınmazın İdarenin Mülkiyetine Geçmesinden Sonra Eski Mal Sahibinin Taşınmazına Tekrar Kavuşması”, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, C.79, sy. 3, Eylül 2021, ss.963-99. s.989.

Kıyas yoluna başvurulabilmesi için kıyaslanan konuda kanunda hüküm bulunması, bu hükmün istisnai nitelikte olmaması, kıyaslanan olaya ilişkin bir hükmün bulunmaması ve kıyas konusu olayın kıyaslanan olay ile sebep ve amaç açısından aynı niteliğe sahip olması gerekmektedir. Zira bir maddenin amacı göz önünde bulundurularak, maddenin kapsamı içinde ve dışında kalan durumlar bu amaç çerçevesinde incelenir. Bu değerlendirme sürecinde, normda kullanılan kelimelerin farklı şekillerde anlaşılmasına özen gösterilmesi son derece önemlidir. Eğer her iki durum da maddenin amacı içinde değerlendirilirse, mevcut düzenleme genişletilerek her iki durum için de uygulanır. Bu sayede, düzenlemenin kapsamının dışında kalan duruma da uygulanabilmesinin yolu açılmaktadır¹⁴⁵.

Bu koşullarla birlikte kanun hükmüyle düzenlenen sonucun da mevzubahis duruma uygulanabilir olması gerekmektedir. Kanun koyucu kıyasa açıkça düzenleme suretiyle izin verebileceği gibi aynı zamanda yasaklayabilir. Kaldı ki kıyas hususunda herhangi bir hükme yer verilmemiş de olabilir. Bu durumda kıyasa başvurulup başvurulmayacağını hukukun alanına ve temel ilkelere göre belirlemek gerekmektedir. Kanunda kıyasa ilişkin hüküm bulunmayan hallerde, kıyasa izin veren hukuk dallarında kıyas yoluna başvurulabilecektir¹⁴⁶.

Konuya ilişkin Gözler'in örneği aydınlatıcı olacaktır. Örneğin "Trende sigara içmek yasaktır" şeklinde bir düzenlemenin varlığı kabul edilirse, acaba trende pipo içilmesi de yasak mıdır?¹⁴⁷.

Burada ilk olarak dikkat edilecek husus, hakkında düzenleme bulunan durum ile hakkında düzenleme olmayan ikinci durumun amaçları bakımından bir ortaklığının olup olmadığının tespitidir. Buna göre sigaranın kapalı ortamlarda içilememesinin sebebi, çıkardığı dumanın kapalı alandaki kişilere rahatsızlık vermesidir. İçilen pipo da sigara gibi çıkardığı duman ile ortamdaki diğer kişileri rahatsız edecek niteliktedir. Dolayısıyla kapalı ortamlarda piponun içilmesi, sigara yasağının kıyasen uygulanması ile yasak olarak kabul edilebilecektir¹⁴⁸. Türk hukukuna bakıldığında içtihatlar içinde bulunan olay ile yargılamaya konu olay arasında kıyas işlemi yapılarak, olaylar arasında tespit edilen benzerliklerin, olaylara uygulanacak metinler arasındaki benzerliğiyle ilişkilendirildiği yoğun bir şekilde görülmektedir.

Tüm bunlardan hareketle kıyas mantık yolunun "aynı hukuki değere sahip olgular, aynı hukuki sonuçları doğururlar" prensibinin uygulamaya yansması olduğu söylenebilir. Buradan hareketle yorumcu şu şekilde akıl yürütebilir: "Aynı hukuki değere sahip olgular

¹⁴⁵ Baytaz, s. 301.

¹⁴⁶ Erkal, s.989.

¹⁴⁷ Gözler, Hukuka Giriş, s.367.

¹⁴⁸ Baytaz, s.301.

aynı hukuki sonuçları doğurur. A ve B olguları aynı hukuki değere sahiptir. Bu bağlamda biri veya diğeri aynı hukuki sonuçları doğurur.” Bütün bunların yanında yorumcunun kıyasa başvurabilmesi için bir yandan, kıyas yoluyla akıl yürütme ilkesini, yani kıyasın kavramının ne olduğunu; diğer yandan ise kıyasın somut durumda nasıl kullanılacağını bilmesi gerekmektedir¹⁴⁹.

Kıyas yoluna başvurulma durumu özel hukuk ve kamu hukuku alanlarına göre değişiklik göstermektedir. Özel hukukta kural olarak kıyas yoluyla akıl yürütme önünde bir engel bulunmamakta olup kıyas mantık yoluna özel hukuk ilişkilerinde sıklıkla rastlanmaktadır. Türk Medeni Kanunu’nun (TMK) 1. maddesinin 2. fıkrasına göre; “*Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa, hâkim, örf ve âdet hukukuna göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir.*” hükmü özellikle kanunda mevcut olan boşlukların doldurulması hususunda hakime kendi hukuk kuralını yaratabilmesinin yanında kıyas yoluna başvurarak hukuk kuralı yaratmasına konusunda izin vermektedir. Diğer yandan özel hukuk ilişkilerini düzenleyen birçok kanun başka hükümlere atıfta bulunarak kıyas yoluyla uygulamaya cevaz vermektedir. Örneğin Türk Borçlar Kanunu’nun (TBK) 246. maddesine göre taşınır satışına ilişkin kurallar kıyas yoluyla taşınmaz satışına da uygulamaktadır¹⁵⁰.

Fakat hukukun tüm alanlarında kıyas yoluna başvurulamamaktadır. Kamu yararı ve kamu düzenini ilgilendirmesi ayrıca emredici hükümlerin ağırlığı nedeniyle, kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak, kamu hukukunda özel hukuktan farklı olarak ilke olarak kıyas yapılmasına ve hâkimin hukuk oluşturmaya izin verilmemektedir. Kamu hukukunda, hakimin kanuna katı bir şekilde bağlı kalması gerekmektedir. Bu alandaki boşluklar veya eksiklikler, yasama organı tarafından çıkarılacak kanunlarla doldurulmaktadır¹⁵¹.

Doktrinde Kamu Hukuku alanında kanunilik ilkesine dayanarak, hukuk güvenliği bakımından kesin kıyas yasağını savunan görüşler olduğu gibi istisnai hükümler dışında bazı hallerde kıyasın varlığını kabul eden görüşler de mevcuttur¹⁵².

Kamu hukukunda kıyas yasağı ve serbestisine ilişkin tartışmalar ve farklı görüşler yıllardır devam etmektedir. Bu görüşler Kamu Hukuku’nun alt dalları olan Anayasa, Ceza, Vergi ve İdare Hukuku’nun kendi içlerindeki özellikli yapılarına göre değişkenlik göstermektedir¹⁵³.

¹⁴⁹ **Gözler**, Hukukun Genel, ss.173-176.

¹⁵⁰ **Erkal**, s.990.

¹⁵¹ **Oktar**, s.68.

¹⁵² **Erkal**, s.990.

¹⁵³ **Erkal**, s.990.

Örneğin kamu hukuku dallarından ceza hukukunda “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi gereğince kıyas mantık yolu ilke olarak yasaklanmıştır¹⁵⁴. İdare hukukuna gelindiğinde ise yaygın kanaat kıyas yasağı olduğu yönündedir¹⁵⁵. Zira idare hukukunda bireylere kıyas yoluyla yükümlülük getirilemez. Her hukuk dalının kendine özgü yapısı gereği özellikli durumları bulunabilmektedir. Ceza hukuku ve idare hukukunda olduğu gibi Türk vergi hukukunda da hukuki güvenlik ve kanunilik ilkeleri kıyas yolunu kapatmaktadır¹⁵⁶.

Diğer bir anlatımla Türk Vergi Hukukunda kural olarak kıyas yasağı mevcut olup, kural olarak bir olayın diğer bir olaya benzemesi durumu söz konusu olduğunda ilk olaya verilen hüküm diğerine kıyasen uygulanmayacaktır. Örneğin, kanunlarda, suni spreyn vergilendirilmesi öngörülüyorsa, kokusu ona benzediği için, tabii spreyn de vergilendirilmesi kıyastır ve yasaktır, yapılması gereken sadece suni spreyn vergilendirilmesi olacaktır¹⁵⁷.

Önceki kısımlarda bahsedildiği üzere kıyas yasağı temelinin Anayasa’nın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesinden almıştır. Zira vergi ilişkisinin eşit taraflar arasındaki ilişkiler gibi yatay şekilde olmayıp dikey şekilde olması ve bu ilişkide yükümlülükleri belirleme yetkisinin, egemenliği kullanan organlardan münhasıran yasama organına tanınmış olması yukarıda da izah ettiğimiz gibi Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenen “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır*” ifadesinin anlamlandırılması sonucunda “*verginin kanuniliği ilkesi*”ni doğurmuş olup bu düzenleme ile vergi hukukunda pozitivist geleneğe uygun olarak “kanunsuz vergi olmaz” ilkesi ortaya konmuştur¹⁵⁸.

Bu bağlamda Anayasa’da yer verilen kanunilik ilkesi uyarınca vergi yükünü değiştirici düzenlemelerin sadece kanunlarla yapılabileceği söylenebilir. Bu nedenle vergi kanununda düzenlenmemiş belli olgular üzerine vergi yükümlülüğü yaratılması söz konusu olmaz. Diğer bir anlatımla münhasıran yasama organına tanınmış olan verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması işlemleri salt kanun yolu ile yapılabilecek ne düzenleyici idari işlemlerle, ne de yargı organlarının yorum sınırlarını aşan kararlarıyla gerçekleştirilemeyecektir. Aksi

¹⁵⁴ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun (TCK) 2’nci maddesinin 3’üncü fıkrasına göre “Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.”

¹⁵⁵ Konuya ilişkin ayrıntılı bilgi için; Erkal, Atila, **İdare Hukukunda Kıyas**, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, 2022; “Bu idari yaptırımlar hukukuna ilişkin doğru bir belirleme olarak görülebilirse de disiplin mevzuatından özellikle disiplin suçlarında kıyas serbestisine yer verildiği görülmektedir. Ayrıca maddi idare ve şekli idare hukukunda kıyas yoluna başvurulabilen haller mevcuttur.”

¹⁵⁶ **Oktar**, s.67.

¹⁵⁷ Tosuner, Mehmet, /Arıkan, Zeynep, **Vergi Usul Hukuku**, D.E.Ü Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, 2015, s.43.

¹⁵⁸ Birsenoğlu, Hakan, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?”, **AÜEHFD**, C.7, s.3-4, Aralık 2003, ss.157 -169, s.165.

durumda idare ve yargı organlarının bu yoldan yeni vergiyi doğuran olaylar oluşturmaları veya vergi yükünü artırmaları ihtimali doğabilmektedir¹⁵⁹.

Diğer bir anlatımla vergi hukukunda kıyasa izin verilmesi, yürütme ve yargı organlarına vergi koyma yetkisi devri yoluyla kuvvetler ayrılığı (fonksiyonlar ayrılığı ya da işlevler ayrılığı) ilkesinin ihlal edilmesi anlamını taşımaktadır¹⁶⁰. Kamu hukukunda bu durum fonksiyon gaspına yol açmakta bu da hukuki güvenliğin ve barışın bozulmasına sebebiyet vermektedir¹⁶¹. Tüm bu nedenlerle Türk Vergi Hukukunda ilke olarak kıyas yasağı mevcuttur.

Kıyas yasağı hususuna 2365 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile 213 sayılı VUK'nun 3. maddesinin madde başlığı ve metni değiştirilmesine ilişkin tebliğ ile de değinilmiştir. İlgili yasa değişikliğine dair 143 Seri No'lu Genel Tebliğde “... Diğer yandan, kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadiselerle teşmil edilmemesi gerekir. Kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmalıdır.

Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı göz önünde tutularak yorum yapılması esastır. Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyacak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz.” ifadesiyle; kanunilik ilkesine uygun, vergi hukuku uygulamasında “kıyas yasağı” ilkesi yer almıştır¹⁶².

Fakat kıyas yasağı ilkesi salt kanunilik ilkesinin değil demokratik hukuk devletlerinin temel unsurlarından olan anayasal hukuk devleti ilkesi, yasaya ve yasal unsura uygunluk ilkesi, hukuksal güvenlik ilkesi, yasal unsurun ve normun belirliliği, öngörülebilirlik ilkesi, güçler ayrılığı gibi ilkelerin de doğal bir sonucudur¹⁶³.

Konuya ilişkin Türk Vergi Sistemindeki pek çok vergiye ilişkin örnek sunmak mümkündür. Örneğin Emlak Vergisi Kanunu uyarınca vergi konuları bina, arazi ve arsalardır. Medeni Kanunu'nun 704. maddesine göre, tapu siciline kaydedilen haklar da taşınmaz mülkiyetinin konusuna girmektedir. Dolayısıyla, söz konusu maddeyi ele alarak bunlar üzerinden de emlak vergisi almak kıyas yoluyla emlak vergisinin konusunun genişletilmesi anlamına gelecektir¹⁶⁴.

¹⁵⁹ Erkin, Gözde, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, sy.3, Mayıs 2012, s.242.

¹⁶⁰ Oktar, s.67.

¹⁶¹ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.33.

¹⁶² Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Kıyas**, s.165.

¹⁶³ Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Kıyas**, s.168.

¹⁶⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.33.

Konuyla ilişkin bir diğer örnek MTV'ye ilişkindir. Bilindiği üzere vergiler, sınıflandırma esnasında matrah, mükellef gibi durumlar açısından farklı özellikleri ile ayırma tabi olmaktadır. Motorlu taşıtlar vergisinin konusuna giren motorlu taşıtlar da cinslerine göre ayrılmış üç tarife üzerinden vergilendirilmektedirler. Traktör ve benzeri zirai motorlu araçların bu tarifeler içerisinde yer almamalarına rağmen MTV'ye tabi tutulmaları halinde kıyas yasağı ilkesinin ihlali ortaya çıkacaktır¹⁶⁵.

Danıştay kararlarında da kıyas yasağı ilkesine sıklıkla uyulduğu görülmektedir. Danıştay Vergi Daireleri Kurulu bir kararında¹⁶⁶ “...*hukuk kuralının sözü (lafzı) ve özü (ruhu) araştırılarak ortaya çıkarılacağı, yasa metninin açık olmadığı bazı hallerde yorum yapılırken yukarıda anılan ilke gereğince yasal çerçevenin dışına çıkılmaması ve kıyas yasağının ihlal edilmemesinin zorunlu olduğu, nitekim, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş olan diğer bir olaya uygulanması olan "kıyas"ın, vergi hukukunda uygulanmasının, hukuk devleti için olmazsa olmaz olan "hukuki güvenlik" ve "verginin kanuniliği" ilkelerine ters düşeceği, aksi uygulamanın vergi koyma açısından yetkisiz olan yürütme ve yargı organları açısından yasama fonksiyonunun gaspı sonucunu doğuracağı, sadece vergi değil, muafiyet ve istisnagibi vergi kolaylıklarının da açık kanun hükmü ile düzenlenmesi ve bunlara ilişkin maddelerin, muafiyet veya istisnayı ortadan kaldıracak nitelikte dar ya da bunları aşacak şekilde geniş yorumlanmaması gerektiğini*” belirtmiştir.

Yine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu bir kararında¹⁶⁷ , Danıştay Dokuzuncu Dairesinin “2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 36'ncı maddesinde, Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birliklerinin sayılmadığı, muafiyet ve istisna hükümlerinin, ancak yasada açıklık bulunması halinde uygulanabileceği, benzetme ve kıyas yolu ile muafiyet ve istisna uygulanamayacağı” gerekçesiyle kararı bozması kararı sonucunda kararında ısrar eden ilk derece vergi mahkemesinin temyiz kararını reddetmiştir.

Danıştay başka bir kararında¹⁶⁸ ilk derece mahkemesinin “yasada intifa hakkı bedelinin gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmaması nedeniyle intifa hakkı bedelinin bir nevi kiralama bedeli olarak kabulü gerektiği belirtilerek kıyas vasıtasıyla vergilendirme

¹⁶⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, ss.62-63.

¹⁶⁶ Danıştay VDDK, T. 08.03.2017, E:2016/997, K. 2017/122 , (e.t.04.06.2024) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2016-997-k-2017-122-t-8-3-2017>.

¹⁶⁷ Danıştay VDDK, T.26.12.2008 ,E:2007/680, K.2008/764 (e.t.:03.06.2024) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-2007-680-k-2008-764-t-26-12-2008> .

¹⁶⁸ Danıştay 4. Dairesi, T. 08.04.2010 , E. 2009/5053, K. 2010/1965. (e.t : 04.06.2024) <https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-2009-5053-k-2010-1965-t-08-04-2010-danistay-4-daيره-karari/752742>.

yapılmasının vergilerin yasallığı ilkesi gereğince hukuka aykırı olduğu” gerekçesiyle tarh işlemini iptal etmesi kararını temyiz incelemesi sonucunda onamıştır.

Vergi hukukunda kıyas yapılamayacağına dair başka bir kararında ise Danıştay¹⁶⁹ “*vergi kanunlarında vergi yükümlülüğü yönünden hakkında hüküm bulunmayan hallerde kıyas yoluyla yorumlanarak genişletmeye gidilmesine olanak bulunmadığından*” dava konusu tarh işleminin iptaline hükmedilen mahkeme kararını temyizen incelemiş ve ilgili kararın hukuka uygun olduğuna karar vermiştir. Bahsi geçen kararlardan da görüldüğü üzere genelde, vergi mahkemeleri kararında, kıyas yoluna gitmeyi tercih etseler de, son hüküm mercii olan Danıştay, vergi kanunlarında kıyasın uygulanamayacağını veya kıyas yoluyla genişletmeye gidilemeyeceğine hükmetmiştir¹⁷⁰.

Danıştay kıyas yasağına titiz bir biçimde uymaktadır. Danıştay’ın kıyas yasağını uyguladığı kararlarına örnek olarak; 5237 sayılı eski Belediye Gelirleri Kanunu 30. maddede düzenlenen akaryakıt resmi konuları içinde açık olarak belirtilmediği için likit gaz tüketimi üzerinden bu resmin alınamayacağına (9. Daire, K.1971/2382); Denizcilik Bankasına aityüzer havuzun, ulaştırma aracı olmaması nedeniyle liman işgal resmine tabi tutulamayacağına (9. Daire, K.1966/1295) ilişkin kararları gösterilebilir¹⁷¹.

Vergi hukukunda temel ilke kıyas yasağı olmasına ve Danıştay tarafından da titizlikle uygulanıyor olmasına rağmen doktrinde vergi hukukunda kıyas yoluna ilişkin farklı yaklaşımlar da mevcuttur. Tezin konusunun yorum müessesesi olmasından hareketle doktrindeki ayrımlara bu başlık altında detaylı biçimde yer verilmeyecek ve Türk Vergi Hukukunda kıyas yasağı ilkesinin mutlak olduğu kabul edilecektir. Tezin devamında bulunan mantık yolları başlığında kıyasa müessesesinin vergi hukukunda uygulanıp uygulanamayacağına ilişkin alternatif yorumlar incelenecektir.

Tezin ana teması olan yorum faaliyetinde bulunmak ile kıyas yapmak özünde farklı kavramlar olup kıyas faaliyeti vergi hukukunda yorum faaliyetinin sınırını çizmektedir.

Zira kıyas faaliyetinin yapılabilmesi zorunlu ilk unsur bir kanun boşluğu mevcut olmasıdır. Bu unsur aynı zamanda yorum ile kıyas faaliyetinin farkını oluşturmaktadır. Yorumdan farklı olarak, kıyas mevcut yasalara yeni bir kavram eklemek yerine, kanun kapsamında olmayan (kanunda boşluk bulunan) bir konuyu, yasada bulunan bir kavrama benzeterek veya yasanın ruhundan yola çıkarak kanun normunun içine almaktadır. Bu sayede,

¹⁶⁹ Danıştay 9. Dairesi, T. 22.12.1994 , E. 1994/1108, K. 1994/5288, (e.t: 04.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-daire-e-1994-1108-k-1994-5288-t-22-12-1994> .

¹⁷⁰ Önkan, Özge, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı İlkesinin Değerlendirilmesi”, **Yeni Ekonomik Trendler ve İş Fırsatları**, 1. Baskı, Ekin Basın Yayım Dağıtım, 2019, s.406.

¹⁷¹ Gökçay, s.218.

kanun koyucu tarafından bilinçli olarak bırakılan boşluklar doldurulmakta ve yeni bir kural oluşturulmaktadır¹⁷². Diğer bir tanımla yorum müessesesinde kanunda herhangi bir boşluk olmadan mevcut hükmün sadece yorumlanması ile yetinilmekte iken, kıyas müessesesinde kanunda yer alan boşluk benzerlikten dolayı hükmün uygulanması yoluyla doldurulmaya çalışılmaktadır¹⁷³.

Vergi hukuku alanında uygulama esnasında karşılaşılabilecek kanun boşlukları kıyasa varmayan yorum yöntemleri ile doldurulamıyorsa, bu boşlukların mutlaka yasama süreci içinde doldurulması gerekmektedir¹⁷⁴.

Zira VUK'nun 3.maddesinde “*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.*” denilmektedir. Bu durumda vergi kanunlarındaki boşluklar yorum yoluyla tamamlanabilir, ancak kıyas uygulamasına izin verilmemektedir. Diğer bir anlatımla kıyasın yasak olması nedeniyle vergi hukukunda yorum faaliyeti ancak kanunun sınırları içinde yapılabilir.

Genel anlamda kıyasın yorum faaliyeti ile sıkı bir benzerliği olduğu gibi yorum faaliyetlerinden özellikle “genişletici yorum” kıyas ile en çok karıştırılabilir konuların başında gelmektedir. Fakat “kıyas” ve “genişletici yorum” da birbirinden farklı kavramlardır.

Genişletici yorum ile kıyas arasındaki fark Dönmezer ve Erman tarafından şu şekilde ortaya konmaktadır¹⁷⁵: “*Genişletici yorum halinde söz konusu faaliyet, metin bakımından kanun koyucunun gerçek iradesini meydana çıkarmaktır. Bu itibarla genişletici yorum halinde hareket noktası da kanunun metnidir. Oysa kıyas halinde, yeni bir hukuk kuralı yaratılmaktadır. Genişletici yorum halinde, yorumcu kanun koyucunun iradesiyle bağlıdır; kıyas halinde ise kanun koyucunun açıklamadığı irade keşfedilmektedir; bu sebeple, genişletici yorum kanun koyucunun gerçek iradesine dayanır ve metinlere aykırı olamaz.*”

Bir başka anlatımla "genişletici yorumda yasa koyucunun amacı izlenerek bir kuralın gerçek anlamı saptanır; örneksemede(kıyasta) ise yine yasanın temel düşünce yapısı izlenerek,

¹⁷²Yüce, Mehmet, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2010, s.53.

¹⁷³Tosun, Öztekin, “Ceza Hukukunda Tefsir ve Yanlış Tefsir”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.28, sy.1, 1962, ss.20-59, s.22.

¹⁷⁴Çağan, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.37, sy.1- 4, ss.129-152, s.141.

¹⁷⁵Dönmezer, Sulhi /Erman, Sahir, **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku Genel Kısım C.I**, 10. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1982, s.162.

somut olayın öğelerine uyan ama aslında başka bir olayla ilgili bir kuralın örnek alınarak uygulanması söz konusudur¹⁷⁶.

Konuya ilişkin Tosun¹⁷⁷ “... kıyas ile bilhassa genişletici tefsirin birbirinden ayrılması mesele olarak ortaya çıkmaktadır. Hakikaten, kıyas ile genişletici tefsirin hududlarını tefrik ince bir meseledir. Genişletici tefsir halinde kanun vazının iradesine göre kelimelerin manalarının genişletilmekte, kıyas halinde ise, kanun vazının iradesinin bile bulunmamaktadır...” demektedir. Görüldüğü üzere Tosun burada, kıyas halinde yasa koyucunun iradesini sergilediği bir hukuk kuralının bile var olmadığından, genişletici yorumda ise yasa koyucunun iradesini ortaya koyduğu kelimelerin manalarının genişletildiğinden söz etmektedir. Netice itibarıyla Türk vergi hukukunda yorumun ve bilhassa genişletici yorumun kıyas noktasına varması söz konusu değildir.

1.4.1.5. Tipleştirme (Modelleştirme) ve Tipiklik

Vergilendirmede kanunilik ilkesi gereğince kanun koyucu vergi kanunlarında vergiyi doğuran olayı, vergilendirilmesi gereken gelir, harcama ya da servet unsurlarını açık bir şekilde düzenlemeye çalışmıştır. Zira soyut kuralların belirlenmesi aşamasında mümkün olduğu kadar yorumu azaltan ifadeler yer verilmesi bir gereksinimdir¹⁷⁸.

Diğer bir anlatımla kanun koyucu kanun tesis ederken, soyut veya belirsiz kavramlardan kaçınılmalı veya bu kavramları kullanırsa net bir şekilde tanımlamalı ve sınırlarını belirlemelidir. Burada kanun koyucunun amacı kıyas yasağı ilkesi uyarınca yürütme ve yargı organlarının kıyas yoluna başvurmasını önlemektir¹⁷⁹. Aksi bir durum, yani kanun koyucunun vergi kanunlarında soyut ve içerikleri belli olmayan tip kavramlar kullanması vergilerin kanuniliği ilkesine ve ayrıca vergiyi doğuran olayın belirliliği ilkesine aykırı sonuçlar doğmasına neden olur¹⁸⁰. Burada tipleştirme ve tipiklik kavramlarının vergi hukukundaki yerine değinmek gerekmektedir.

Vergi hukukunda tipleştirme, yasa koyucunun vergiye ilişkin genel soyut kurallar koymasidir¹⁸¹. Kanun koyucu bazı kuralları açıklarken soyut ve model kavramlar kullanmakta, belirli örnekler vermeye çalışarak maddenin daha açık ve net yorumlanmasına ilişkin düzenlemeler yapmaktadır. Bu duruma “tipleştirme” adı verilir. Tipleştirme yoluyla çeşitli kavramlar belirli tiplere odaklanır. Tipleştirme, yasama işleviyle ilişkilendirilen bir

¹⁷⁶ Aybay/Aybay/Pehlivan, s.328.

¹⁷⁷ Tosun, s. 46.

¹⁷⁸ Biyan, s.80.

¹⁷⁹ Hayrullahoğlu, s.104.

¹⁸⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.35.

¹⁸¹ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.35.

kavramdır ve mantıktaki büyük önerme aşamasına benzer. Örneğin, "*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir*" gibi bir model hükmü büyük bir önermedir ve bu hüküm altında tüm gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi olmaktadır¹⁸². İktisadi hayat içerisinde verginin konusuna giren işlemlerin yorumlanması aşamasında tipleştirmeden fazlasıyla yararlanılmaktadır¹⁸³.

Tipleştirmeyi tamamlayan kavram ise tipiklik. Tipiklik herşeyden evvel, bir fiilin görünümünü, adeta resmini ifade etmektedir. Kavram bu anlamı ile, hukuki düşünce içinde model işlevini yerine getirmekte, tasavvur edilen bir fiili anlatmaktadır. Bununla beraber tipikliğin, ceza muhakemesi hukuku içinde doğup geliştiği, oradan da hukukun diğer dallarına aktarıldığı gözlemlenmektedir¹⁸⁴. Ceza hukukunda tipiklikten anlaşılması gereken ise bir fiili suç sayan ve karşılığında ceza öngören bir kanun maddesinin bulunmasıdır. Diğer bir anlatımla tipiklik (diğer bir adıyla suç kalıbı) suç sayılan fiilin ceza normundaki soyut tasviridir¹⁸⁵. Vergi hukukuna gelindiğinde ise vergilendirme olayında, soyut bir tip olan vergiyi doğuran olay (yani kanunda öngörülen olay, fiil ya da durumlar) somut olarak ortaya çıkmaktadır ve bu durumda tipiklikten söz edilir¹⁸⁶.

İşin özünde tipiklik; bir somut maddi olayın (küçük önerme), soyut hukuk kuralına (büyük önerme) uygun olması anlamına gelir¹⁸⁷. Diğer bir anlatımla kanun koyucunun model kavramları ile oluşturulan soyut kural, yaşanan somut olay ile örtüşüyorsa "tipiklik" var demektir¹⁸⁸. Örneğin, bir gerçek kişi gelir elde ettiğinde (küçük önerme), kanunda belirtilen soyut tipe (modele) uygunluk sağlandığında gelir vergisi alacağı doğmuş olmaktadır. Zira herhangi bir ekonomik olayın veya durumun vergilendirilebilmesi kanunda belirtilen soyut modele uyum derecesine bağlıdır¹⁸⁹.

Netice itibarıyla vergilendirme sonucunun gerçekleşebilmesi için ön koşul, soyut tip olan yasa kuralının varlığıdır. Vergilerin yasallığı ilkesi soyut tip olarak vergiyi doğuran olayın açık biçimde belirlenerek tanımlanmasını gerektirir. Somut olayın yasal tipe uygunluğu (tipiklik) ise vergilendirme işleminin "sebebi" unsurunu oluşturur. Tipiklik vergi hukukunda

¹⁸² Oktar, s.69.

¹⁸³ Biyan, s.80.

¹⁸⁴ Keyman, Selahattin, **Tipiklik Ve Ceza Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 37, sy. 1, ss.59-105, s.59.

¹⁸⁵ Yenidünya, Caner, Güveni Kötüye Kullanma Suçu (TCK.m.155) (e.t.18.07.2024) <https://caneryenidunya.com/guveni-kotuye-kullanma-sucu-tck-m-155/>.

¹⁸⁶ Kara, s.80.

¹⁸⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.36.

¹⁸⁸ Biyan, s.80.

¹⁸⁹ Oktar, s.69.

yorum açısından büyük önem taşımaktadır. Zira tek tek vergi yasalarını anlamak ve uygulamak tipiklik sayesinde gerçekleşmektedir¹⁹⁰.

1.4.2. Yorumun Amacı, Yorum Teorileri ve Yoruma İlişkin Yaklaşımlar

Türk Vergi Hukukunda uygulanan yorum türlerine ve yorum yöntemlerine geçmeden önce yorumda amaç kavramını, yorum müessesesine ilişkin teorileri ve hukukta yorumun günümüzdeki konumuna gelmesine katkı sağlayan görüşleri kısaca açıklamakta fayda mevcuttur. Zira yorum yöntemleri ile yorum türleri yorum teorilerinin ve çağlar boyunca hukuk ekollerinin geliştirdiği fikirler ile bugüne ulaşmışlardır. Tüm bu fikirlerin temeli yorumda amacın ne olduğu sorusuna dayanmaktadır.

1.4.2.1. Yorumda Amaç

Yoruma ilişkin sorulması gereken temel sorulardan biri, yorumun amacının ne olduğudur. İşin özünde yorumun ne olduğu ve yorumun amacının ne olduğu soruları benzerlik gösterse de bu soruların birbirinden ayrı tarafları mevcuttur. Gerçekte, yorumun ne olduğu sorusuna verilen yanıtlar daha çok olana ilişkin bir tespit denemesi niteliğinde iken yorumun amacının ne olduğu sorusuna verilen yanıtlar genellikle hukuk politikasını ilgilendiren ve “olması gereken” durumu belirleyen direktifler bütünüdür¹⁹¹.

İşin özünde yorum, hukuk kuralının hukuki açıdan değer taşıyan anlamının belirlenmesi; normun esasını oluşturan anlamı bulmak olarak tanımlanabilirken¹⁹² yorumfaaliyeti ile ortaya çıkarmaya çalışılan anlamın ne olduğu ise yorum müessesesinin amacını ortaya koymaktadır. Buradan hareketle yorum faaliyeti sırasında amacın normların anlam ve kapsamlarının ortaya konulması olduğu söylenebilir¹⁹³. Diğer bir tanımla yorumun amacı yasanın, yasal düzenlemenin (yasal unsurların) açıklığa kavuşturulmasıdır¹⁹⁴.

Yoruma ilişkin Türk Hukukundaki yaklaşımları derleyen Uzun’un makalesinden gözlenen ana başlıklarla¹⁹⁵ Oğuzman ve Barlas yorumun amacını¹⁹⁶ “*kanun metnine verilebilecek anlamların içinde kanunun ruhuna uygun olanın bulunması*” olarak tanımlar iken, Akıntürk yorumun amacını “*kanunun tümüne egemen olan esaslara göre belirli bir*

¹⁹⁰ Öncel/Çağan/Kumrulu/Göker, s.36.

¹⁹¹ Şahin, Efe Orhun, **Anayasa Yargısında Orijinalizm ve Dinamik Yorum Anlayışları ile Temel Hakların Korunmasına Etkiler**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2023, s.8.

¹⁹² Kırca, Çiğdem, “Kanunların Yorumunda Yorum Yöntemleri”, **Norm Koyma ve Hüküm Verme, Ankara Hukuk Toplantıları**, Ankara, 2011, ss.347-370, s.347.

¹⁹³ Aral, Vecdi, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, 3. Bası, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1972, s.192.

¹⁹⁴ Heper, s.81.

¹⁹⁵ Uzun, Yorum Yöntemleri, ss.76-77.

¹⁹⁶ Oğuzman /Barlas, s.65.

kanun hükmünün ifade ettiği gerçek anlamın ortaya çıkarılması” olarak ifade etmektedir. Zevkliler’in ise¹⁹⁷ “*yorum, yasanın özünün ortaya çıkarılmasına hizmet ettiğinden...*” şeklindeki ifadesinden, yorumun amacını “*yasanın özünün ortaya çıkarılması*” gibi gördüğü sonucuna varılabilir. Bahsi geçen tanımlar çoğaltılabilir.

Yorumun amacına ilişkin tanımların da tıpkı yorum müessesesinin tanımları gibi yeknesak olmadığı ve küçük farklılıklarla birbirine benzediği görülmektedir. Vergi hukukunda yorumun amacına bakıldığında ise genel olarak hukuktaki yorumun amacına benzer şekilde kanunlardaki hükmün aslında ne anlama geldiğinin yani anlamın özünün ortaya çıkarılması olduğu görülmektedir¹⁹⁸.

Burada yorumun amacı ortaya konmaya çalışılırken ve norm anlamlandırılırken hangi iradenin baz alınması gerektiği sorusu ortaya çıkmaktadır. Norm anlamlandırılmaya çalışırken kanun koyucunun iradesi mi yoksa kanunun objektifleşmiş anlamı mı göz önüne alınacaktır? Burada seçilen irade yorumun hangi amaç doğrultusunda yapıldığının da göstergesi olacaktır.

Hukukta yorum faaliyetinin amacına bağlı olarak, 19. yüzyılın ikinci yarısında iki farklı teori öne sürülmüştür. Subjektif teori, yorumcunun amacının kanun koyucusunun iradesine ulaşmak olduğunu belirtirken, objektif teoriye göre, ilgili düzenleme kanun koyucudan bağımsız olarak objektif bir anlama sahip olmakta olup , yorum faaliyetinin amacı, kanunun objektif anlamını bulmaktır¹⁹⁹. Sonrasında bu iki teorinin birleştirilmesi ile oluşturulan bağdaştırıcı teorisinin de eklenmesi ile bu konuda üç temel teori ortaya çıkmıştır²⁰⁰. Önemine binaen bu teoriler genel özellikleri ile yeni bir başlık halinde incelenecektir.

1.4.2.2. Yorum Teorileri

Yorumun amacına ulaşmada hangi anlamın ölçü olarak alınması gerektiği hususunun doktrinde tartışmalı olduğunu izah edilmiş idi. Bu husus diğer bir anlatımla şu şekilde sorulabilmektedir: “*Yorumcu normu anlamlandırmaya, normun amacını ve hedefini tayin etmeye çalışırken kanun koyucunun iradesini mi, yoksa kanunun objektifleşmiş anlamını mı dikkate almalıdır?*” Tüm bunlara ilişkin tam bir görüş birliğine varılamadı ise de konuya ilişkin temel yaklaşımları şu şekilde özetlemek mümkündür²⁰¹.

¹⁹⁷ Zevkliler, s.80.

¹⁹⁸ Örs, Tuğba, **Türk Vergi Hukukunda Kanuna Karşı Hilenin Karşılığı Olan Peçeleme ile Muvazaanın Yeri ve Örneklendirilmesi**, Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021, s.2.

¹⁹⁹ Baytaz, s.169.

²⁰⁰ Birsenoğlu, s.27.

²⁰¹ Narmanlıoğlu, s.101.

Klasik Görüş olarak da adlandırılan subjektif görüşe göre, bir normun anlamını belirlemedeki temel amaç, kanun koyucunun tarihi iradesini araştırmaktır. Bu bağlamda, incelenmesi gereken irade, kanunun yapıldığı dönemdeki kanun koyucunun iradesi ve isteğidir, çünkü kanun mahiyeti itibariyle kanun koyucunun eseridir. Bu görüşe göre, kanun yapıcının tasavvur ettiği tüm konular, kanun metninde zaten mevcuttur ve hali hazırda var olan anlamın açığa çıkarılması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, subjektif yorum, kanunun düzenlendiği dönemdeki kanun koyucunun iradesinin öncelikli olduğu bir yorum yöntemidir²⁰². Subjektif yorumcular, ele alınan kurala ilişkin olgunun fiili durumunu, kuralın hazırlanma nedenlerini, saptanan hedefi, yayınlanmadan önceki hukukî hazırlık sürecini ve yasa yayınlandığında diğer kurallar ile bağlantısını incelerler²⁰³.

Diğer bir deyişle bu görüşü benimseyenlere göre yorumda üç hususun bilinmesi şarttır. Bunlar; kanunun çıkış anında var olan tarihî ve toplumsal şartlar, inanç ve değer kuralları ve yasa koyucunun bu yasayı koymadaki amaç ve niyetidir²⁰⁴. Bu anlayışa “İrade Teorisi” adı da verilmektedir. Burada yorum faaliyetinin amacı, kanun koyucunun zaman içindeki iradesini veya kanun koyucunun harekete geçiren amaçları bulmak ve kanun maddelerini açıklamaktır²⁰⁵. Subjektif teorinin eleştirildiği nokta, kanunun çok uzun bir süre önce yürürlüğe girmiş olması durumudur. Bu bağlamda, uzun seneler önce yürürlüğe girmiş olan bir kanunun subjektif teori ile yorumlanması durumunda, adil bir yorumdan bahsedilemeyeceği ifade edilmektedir²⁰⁶.

Modern Yorum Teorisi olarak da bilinen objektif görüşe göre ise bir kanunun kendisini oluşturan kanun yapıcının iradesinden ayrı ve ondan bağımsız bir varlık olduğu kabul edilir. Objektif görüş yasanın resmi gazetede yayınlanmasından itibaren yasa koyucudan, onun iradesinden koptuğunu, bağımsızlaştığını, yasanın kendisini hazırlayan meclisten daha akıllı bir hale geldiğini belirtmekte ve tarihi iradenin aranmasının bir anlam ifade etmediğini savunmaktadır. Objektif yorum taraftarları yasanın yasa koyucunun iradesinden zamanla bağımsızlaştığını ve objektifleştiğini ileri sürmektedir²⁰⁷.

Bu görüşe göre yorum yaparken, kanunun uygulandığı dönemdeki objektif/normatif anlamı araştırıp bulmak ve bu anlamı dikkate almak gereklidir. Objektif yorumcular, subjektif yorumun tam tersi olarak kuralları düzenleyenlerin iradelerinin manasız olduğunu

²⁰² Baytaç, s.173.

²⁰³ Sözer, Ali Nazım, Hukukta Yöntembilim, 7. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2020, s.73

²⁰⁴ Hesso, Mustafa/ Sargın, İzzet, “Hukuk Yorum İlişkisi”, *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, Cilt 8, sy 75, 2021, ss. 2608-2616, s.2611.

²⁰⁵ Hesso/Sargın, s.2610.

²⁰⁶ Baytaç, s.171.

²⁰⁷ Heper, s.80.

düşünmektedirler. Zira bu yorumculara göre, yasa, yayınlanması ile birlikte yasa koyucudan bağımsızlaşır ve ayrı bir kimlik kazanır. Yasa yapanların olduğu gibi, yasanın da kendine özgü bir iradesi vardır. Önemli olan, yasa yapanın o dönem ne istemiş olduğu değil, günümüzde ondan çıkarılacak geçerli anlamdır. Objektif görüşte kanunun değişen sosyal ve ekonomik koşullara uygun olarak yorumlanması söz konusudur. Yine bu görüşe göre yorumcunun amacı, yorum faaliyetine konu metnin objektif anlamını bulmak olduğundan, yorumun yapıldığı andaki topluma hâkim olan değer yargıları, mevcut koşullar ve kanunda yer alan kelimelerin o anda ne anlama geldiği son derece önemlidir²⁰⁸. Objektif yorum görüşüne göre kanunun metninin akla uygun olarak doğru olan anlamı araştırılır²⁰⁹.

Telifçi yani bağdaştırıcı görüşe göre ise yorum müessesesi işletilirken salt kanun koyucunun iradesini esas alan subjektif görüşün yahut salt kanunun normatif manasının araştırılması gerektiğini savunan objektif görüşün yeterli gelmeyeceği düşüncesi ile bu iki görüşün bağdaştırılması suretiyle yorumun hedefinin tayin edilmesinin isabetli olacağı düşüncesi hakimdir. Zira salt subjektif görüşün uygulanması, bu günkü modern kanun yapım tekniğine ve hukuk anlayışına uygun olmadığı gibi, kanunu statik bir hale getireceğinden hukukun ilerlemesine de mani olmaktadır. Diğer yandan objektif görüş olduğu gibi kabul edilecek olursa hukukun istikrarı ve emniyeti tehlikeye girmiş olacaktır. Kaldı ki hukuk normu mahiyeti itibarıyla ne sadece iradi bir davranış veya emir, ne de zaman üstü objektif akıldır; özellikle belli ölçülerde ikisidir. Bu itibarla her iki teoriyi bağdaştırmak suretiyle hareket etmek ve en uygun bir yoldur²¹⁰.

Vergi hukuku doktrinde Paulick de her iki teorinin birleştirildiği yaklaşımı benimsemiştir. Yazara göre öncelikle yasanın metninden yasa koyucunun iradesi saptanmalıdır. Eğer bu yol adil (kabul edilebilir) bir sonuca götürmez ise bu durumda çözüm hukuksal gelişimin günümüz durumuna göre yasanın objektifleştirilmiş iradesinde, yani hukuk biliminin ve yargının ve politik, sosyal ve ekonomik ilişkilerin gelişiminin birlikte değerlendirilmesinde aranmalıdır²¹¹. Nitekim Işıқтаç'ın "*hukuk kuralının uygulanacağı somut olaya en uygun sonucun elde edilmesi, hukukta yorumun amacını oluşturmaktadır*"²¹² şeklindeki tanımı kanaatimizce bizi Paulick'in yaklaşımına götürür. Bize göre buradaki "en uygun sonuç" kavramı Paulick'in işaret ettiği "adil (kabul edilebilir)" sonuç ile aynı anlamda düşünülebilir.

²⁰⁸ Baytaç, s.173.

²⁰⁹ Hesso/Sargın, s.2611.

²¹⁰ Narmanlıoğlu, s.101-102.

²¹¹ Birsenoğlu, s.32.

²¹² Işıқтаç, Yasemin, **Hukuk Felsefesi**, 3. (Tıpkı) Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 475.

1.4.2.3. Yorumla İlişkin Yaklaşımlar

Yorum faaliyeti ve yorumcu kavramı ilk çağda tabi hukuktan bu yana gelişen hukuki akımlara ve anlayışlarla beraber güncellenmiştir. Yorum müessesesi ve işbu tezin konusu olan Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesinin anlaşılabilmesi için olgunun tarihi ve felsefi derinliğini anlamak önem göstermektedir. Hukuk felsefesi alanındaki hukuk okullarının en temellerine ilişkin kısa açıklamalar ve yorum müessesesine ilişkin başlıca yaklaşımlar şu şekilde sıralanabilir.

1.4.2.3.1. Tabii (Doğal Hukuk) Okulu

Tabii hukuk; *“hukuku bir bütün olarak haklılandıran ve her tür hukuk sisteminden önce gelen a priori öge, her tür hukukun ideal kaynağı ve bu idealden türeyen pozitif hukuku sınaama ölçütü, değişen kurallar ve yasalar karşısındaki değişmez hukuk kuralları bütünü olarak, değişen kurallar ve yasalar karşısındaki değişmez hukuk kuralları bütünü olarak, insan ya da toplumun özsel temel ya da asli doğasında temellenen ve uzlaşımından, toplum tarafından sonradan koyulan yasalar ve başka kurumsal değerlerden bağımsız olan hukuk”* olarak tanımlanabilir²¹³. Tabii hukuk okulu bütün devirlerde ve bütün toplumlarda geçerli olan değişmez prensiplerin varlığını kabul etmektedir²¹⁴. Tabii hukukun önemli temsilcileri arasında ise Fuller, Dworkin, Finnis ve Moore sayılabilir²¹⁵. Eşyanın tabiatından kaynaklı değişmez ve üstün düzenin doğurduğu bağlar ve kuralları baz alan “tabii hukuk” anlayışında yasal normların kaynağının ilahi olması sebebiyle, yorum faaliyeti tanrısal irade tarafından konulan hükmün anlamlandırılmasından ibarettir²¹⁶.

1.4.2.3.2. Yorumcu (Şerhçi) Hukuk Okulu

Çıkış noktası 1874 Tarihli Prusya Genel Devlet Yasası olan²¹⁷ bu okula göre, her meselenin çözümü kanun hükümlerinde mevcuttur. Bu okulun yaklaşımına göre kanun boşluk ihtiva etmez ve her türlü meseleye ilişkin kanunda bir çözüm bulunmaktadır²¹⁸. Mevzuatın

²¹³ Cevizci, Ahmet **Felsefe Sözlüğü**, Paradigma Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 489.

²¹⁴ **Sözer**, s.28.

²¹⁵ Bix, Brian H/ Uzun, Ertuğrul, “Doğal Hukuk: Modern Gelenek”. **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.6, sy. 2, Aralık 2004, ss.291-344. s.338.

²¹⁶ **Batun**, s.9.

²¹⁷ **Sözer**, s.29.

²¹⁸ Edis, Seyfullah, **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1983, s.106.

mükemmel olduğunu kabul eden bu inanç hukuk metodolojisini gereksiz hale getirmektedir. Bu yaklaşımda yargıç sadece yasayı tekrar etmektedir²¹⁹.

Şerhçi okula göre kanunlar hiçbir zaman özel tefsircinin keyfine bırakılamaz. Yorumcu hukuk yapamaz zira hukuk zaten yapılmıştır. Yargıçların ve yazarların hukuk yapması halinde millete ait bir yetkiyi gasp etmeleri söz konusu olacaktır. Yorumcu okul, ismi itibariyle yorumu kabul ettiği şeklinde yanlış anlaşılmalara gebe ise de işin özünde burada anlatılmak istenen husus kanunların hali hazırda yorumu da bünyesinde barındıracak kadar açık olduğudur²²⁰.

1.4.2.3.3. Tarihçi Hukuk Okulu

Bu okul 19.yüzyılın başlarında Alman hukukçu Friedrich Carl von Savigny tarafından kurulan Tarihçi Hukuk Okulu'na göre, hukuk düzeninin resmi bir yasa koyucunun faaliyetinden değil, halkın ruhundan kaynaklandığı ve uzun süren bir süreçte olgunlaştığı kabul edilir²²¹. Diğer bir anlatımla Tarihçi Hukuk Okuluna göre hukuk bir gecenin içinde var olmaz; aksine hukuk nesiller boyunca ulusal ruhun derinliklerinden ortaya çıkar²²². Bu okulunyaklaşımına göre gelenek hukuku gerçek hukuktur ve hukukun içinde barındığı yapı da toplum ve onların temsilcileri olan hukukçulardır²²³.

Tarihçi hukuk okuluna göre yasanın içeriği sadece sözlerinde değil ayrıca, diğer koşullar dikkate alınarak belirlenebilir. Bu okula göre gramatik, tarihi, ve sistematik yorum yöntemlerinin de kullanımı gerekir. Bu okula göre yasa sosyal gerçeklik ile örtüşür zira yasa halkın ruhunda saklıdır²²⁴.

1.4.2.3.4. Kavram İctihadı Okulu

Kavramlar içtihadı, Tarihçi Hukuk Okulu'nun benimsediği ilkelerin daha dar biçimde yorumlanmasına dayanmaktadır. Tarihçi Hukuk Okulu, hukuki sorunların analizinde tarihsel ve mantıksal bir yaklaşım sergilemekte iken; kavramlar içtihadı, tarihsel yaklaşımı dışlayıp, yalnızca mantıksal yaklaşımı benimsemektedir²²⁵.

²¹⁹ Sözer, s.29.

²²⁰ Sözer, s.29.

²²¹ Güven, Koray, "Hukuk Çevreleri Ayrımında Alman Hukuku'nun Yeri ve Temel Özellikleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65 (3), 2016, ss. 837-891, s.850.

²²² Çağıl, Orhan Münir, **Hukuk ve Hukuk İlmine Giriş**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yay., İstanbul, 1971, s.432.

²²³ Güven, s.850.

²²⁴ Sözer, s.30.

²²⁵ Işıktaç/Metin, Hukuk Metodolojisi, s.69.

Kavram İtihadı Yaklaşımına göre tüm hukuki sorunlar pozitif hukuktan çıkarılan kavramlar yoluyla çözülebilir. Bu anlayışta yargıca biçilen rol, pozitif hukuku somut olaylara uygulamaktır²²⁶. Bu yaklaşıma göre hukuksal kavramların doğru tanımlanması, hukuksal düzenlemeler arasındaki dahili bağlantıların sağlanması ve hukuksal dogmaların sistemleştirilmesi kendi içinde bir düzen oluşturmaktadır²²⁷. Diğer bir anlatımla bu yaklaşım, hukuk normunun yorumlanması ve anlamının ortaya çıkarılmasında yargı organlarının, hukukçuların veya hukuki otoritelerin kendi itihadlarına (kararlarına) dayanması gerektiğini savunmaktadır.

Kavram İtihadı yaklaşımında temel nokta; kanunun sistemleşmesi ve genel kavramların tanımlanmasıdır. Böylelikle yorumcu mantıksal yöntemler kullanarak hukuk kurallarının birbirleriyle olan sistematik bağlantısını kuracak, hangi kuralın hangi kuraldan doğduğunu belirleyecek, kanun koyucunun ve halkın kabullerinin ötesinde, onları bilinçlendirerek gün ışığına çıkaracaktır²²⁸.

1.4.2.3.5. Özgürlük (Serbest Hukuk) Okulu

Kavram İtihatçılığına tepki olarak ortaya çıkan serbest hukuk okulu, kavram itihatçılığını bir nevi “harf tapınması” ve “kavram putlaştırması” olarak görmüş²²⁹ ve hukuk uygulamasını teknik bir iş, hakimnin faaliyetini de örtüstürmeyi saptama olarak belirleyen dar yaklaşımın dışına çıkararak hakimnin faaliyetini hukuk yaratma düzeyine vardırırmıştır.

Zira bu yaklaşıma göre hakim, yazılı kurallara tabii olmaksızın karar verme yetkisine dahi haizdir²³⁰. Bu yaklaşımın savunucuları arasında Ehrlich, Kantorowicz, Fuchs, Isay sayılabilir²³¹. Serbest Hukuk Okulu’na göre hakim salt kanunun açık metni ile bağlıdır. Kanunun açık metninin değinmediği konularda ise yorum veya kıyas yahut başka bir yolla kanundan hüküm çıkarmak için yargıç ne kendini yormalıdır ne de zorlamalıdır. Aksine, karşılıklı çıkar uyumsuzluğu ölçülerek yargıç tarafından serbestçe bir çözüm bulunmalıdır²³². Fakat bu yaklaşımın hakime tanıdığı aşırı yetki ve akılcı metodlardan uzak yaklaşım netice itibariyle kadı adaleti yaklaşımına neden olmuştur²³³.

²²⁶ Aktaş, Sururi, “Pozitif Hukukta Boşluk Kavramı”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.14, sy 1-2, ss. 1-28, s.2.

²²⁷ Akbaş, Kasım. “Friedrich Carl Von Savigny: Tarihsel Hukuk Okulu Geleneği”, *Journal of Istanbul University Law Faculty*, C.74, sy. 1,2016, ss. 53-72. s.58.

²²⁸ Batun, s.10.

²²⁹ Birsenoğlu, s.24.

²³⁰ Batun, s.10.

²³¹ Birsenoğlu, s.24.

²³² Edis, Medeni Hukuka Giriş s.108.

²³³ Birsenoğlu, s.25.

1.4.2.3.6. Menfaat İctihadı Okulu

Bu okul 1900 yılında Alman Medeni Kanunu'nun kabulünden sonra kurulmuştur. Menfaat İctihadı Okulunun amacı, kanunun sosyal gelişmeye uygun olarak yorumlanması ve kanundaki boşlukların doldurulmasının sağlanmasıdır. Bu yaklaşıma göre her hukuk uyumsuzluğunun ardında bir menfaat çatışması mevcuttur. Hukukun amacı kanun koyucunun belirlemiş olduğu menfaatlerin korunması ve çıkarlar arasında denge kurmaktır²³⁴. Diğer bir anlatımla menfaat ictihadı yaklaşımı, hukuk düzeninin bir şeyler amaçlayan emirlerden oluştuğundan hareket etmekte ve bunların yaşamı şekillendirmesi gerektiğini savunmaktadır. Jhering, Heck, Rümelin, Stoll, Müller-Erzbach bu yaklaşımın savunucuları arasında sayılabilir²³⁵.

Bu yaklaşıma göre yasaların gerekleri maddi ve idesel yararlardır. Yasa yorumunda yasaların bu yararları gerçekleştirip korumaları hususuna dikkat edilmelidir. Bu yaklaşımda yargıcın asıl görevi hukuk uyumsuzluklarını dengelemek yani menfaatleri tatmin etmektir. Menfaat İctihadında yargıç pozitif hukuk içinde kalmakla birlikte, yaratıcı bir rol de üstlenmektedir. Yargıç için önemli olan, yasa koyucunun yasayı yaptığı zamandaki amacı bilmekten ziyade, yasanın en iyi uygulama amacının ne olacağını saptamaktır²³⁶.

Diğer bir anlatımla bu yaklaşım kanun koyucunun kanunu yaptığı zamandaki amacının değil kanunun en iyi uygulanma amacının ne olduğunun tespitini öngörerek, yargıca hukuki uyumsuzlukların ardındaki menfaat çatışmalarını tespit etme ve bu menfaatleri dengeleme görevini yüklemiştir²³⁷.

Görüldüğü üzere hukuki yorum müessesesi hukuk felsefesi, hukuk sosyolojisi, hukuk metodolojisi gibi pek çok hukuk alanı ile kesişim içinde olup tarih boyunca birçok hukukçunun görüşü ve birden fazla hukuk okulunun fikirleri ile harmanlanarak oluşmuştur. Müesseseyi daha iyi kavramak adına bu hususlara kısaca yer verilmiştir. Sonraki kısımlarda hukukta ve özellikle vergi hukukunda yorum müessesini işleten organ, yorum müessesini işletirken kullanılan yorum yöntemleri ve yorumu ilgilendiren sair kısımlara yer verilecek ve böylelikle “Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesi”nin özellikli durumları incelenmiş olacaktır.

²³⁴ Sözer, s.32.

²³⁵ Birsenoğlu, s.25.

²³⁶ Birsenoğlu, s.25.

²³⁷ Batun, ss.10-11.

1.4.3. Türk Vergi Hukukunda Yorum Türleri (Çeşitleri)

Yorum türleri yorumu yapan organ ya da otorite dikkate alınarak (organik olarak) sınıflandırılmaktadır. Hukuki açıdan hangi organların yorumu önemli ise; o organların yorumları bir “yorum türü” olarak ortaya çıkmaktadır²³⁸. Başka bir anlatımla yorum türleri “yorumu kim yapar?” sorusunun cevabını vermektedir. Türk Vergi Hukukunda Yorum, kimin tarafından yapıldığına bağlı olarak yasama yorumu, idari yorum, yargısal yorum ve bilimsel yorum şeklinde dörde ayrılabilir²³⁹.

1.4.3.1. Yasama Yorumu (Tefsiri)

Yasama yorumu²⁴⁰ ya da resmi yorum, yasama organının, belli bir kuralı öngörürken hangi anlama geldiğini açıklamasıdır²⁴¹.

Bir diğer anlatımla yasama organı bu şekilde kendi iradesi ile ortaya koyduğu metnin nasıl anlaşılması gerektiğine ilişkin tercihini ortaya koyar²⁴². Diğer bir ifadeyle bir kanun yürürlüğe girdikten sonra, söz konusu kanun hükmünden ne anlaşılması gerektiği yasama

²³⁸ **Biyan**, s.73.

²³⁹ **Oktar**, s.58.

²⁴⁰ “Bu yorum tarzına, diğer bir anlatımla metnin kendisini hazırlayanlar tarafından yorumlanması şeklindeki yoruma “otantik yorum” da denilmektedir.” Brayn A. Garner, **Black’s Law Dictionary**, 9. Basi, West Publishing Company, St. Paul, 2009, s. 894.

“Otantik yorum” esasında, yorumun yasa koyucu tarafından yapılması anlamında kullanılan eski teknik bir terimdir. Tarihte otantik yorumun yasa koyucu tarafından yapılan yorum olduğu düşüncesi, Roma imparatorları Konstantin ve Jüstinyen ile, Bracton, Aquinas, İngiltere Kralı I. James, Hobbes ve Bentham’ı bir araya getirmiştir. Hobbes tarafından otantik yorum şu şekilde savunulmuştur : “*Hukukun doğasının içerisinde olduğu şey, kanunun lafzı değil, ruhu veya manası, yani otantik yorumdur (yasa koyucunun anlamı) ve yorumcular ancak hükümdarın atadığı kimseler olabilir. Aksi takdirde, bir yorumcunun hüneriyle yasa, hükümdarın muradına aykırı bir anlam taşır hale getirilebilir, böylece yorumcu yasa koyucu haline gelir*” Endicott, Timothy ve İsmail Köküsarı. “**Otantik Yorum**”. Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, c. 25,sy. 2, 2021, ss. 211-236.

Fakat zamanla otantik yorumla yasama yorumundan bazı noktalarda ayrılmıştır. Gözler’in izahı ile: “*hukuk düzeninin bazı organları tarafından yapılan yorum, otantik (authentique) niteliğe sahiptir. Otantik yorum, hukuken kendisine itiraz edilemeyen ve kendisine pozitif hukukun hukuki sonuçlar bağladığı yorumdur. Örneğin, bir yüksek mahkeme veya bir anayasa mahkemesi tarafından yapılan yorum otantiktir. Keza devlet başkanının yorumu da, eğer işlemlerine karşı başvuru yolu yoksa otantiktir. Bu yorum doğru veya yanlış olmaya elverişli değildir. Kimse bu yoruma karşı çıkamaz. Zira bir yandan bu yorumun karşılaştırılacağı standart bir yorum yoktur; diğer yandan ise, bu yorum iptal edilemez ve içeriği ne olursa olsun sonuçlarını doğurur. O halde onun sadece geçerli olduğu söylenebilir. Bundan şu sonuç çıkmaktadır: Hukuku uygulayan organ, otantik yorumu aracılığıyla hukuk yaratır. Bu açıdan Kelsen’in belirttiği gibi, otantik yorum yolu, sadece uygulanacak normun çeşitli yorum imkanlarından birinin gerçekleştirilmesine, aynı zamanda uygulanacak normun oluşturduğu çerçevenin tamamen dışında kalan yeni bir normun ortaya konulmasına da yol açabilir. Diğer bir ifadeyle, Michel Troper’in gözlemlediği gibi, eğer hukuk kuralı, kanun koyucunun kabul ettiği ve resmi gazetede yayınlanan metin değil, ama bu metnin içerdiği norm ise, bu normun ne olduğunu söyleyen kanun koyucu değil, hakimdir. Sonuç olarak “artık ne hakim kanuna, ne de kamu makamları anayasaya tâbidir. O halde hukuk normları hiyerarşisini yeniden değerlendirmek gerekmektedir”*. Gözler, Hukukun Genel, s.194.

²⁴¹ **Öztan**, s.131.

²⁴² Işıktaç, **Hukuk Metodolojisi**, s.186.

organı tarafından başlangıçta karara bağlanmaktadır²⁴³. Yasama yorumunun geçerli olabilmesi için anayasada açık bir hüküm bulunması ve yetki verilmesi gerekmektedir²⁴⁴.

Bu yorum türüne özellikle bir kanun hükmünün anlamının ülkede önemli anlaşmazlıklara sebebiyet verdiği durumlarda başvurulduğu görülmektedir. Tarihe bakıldığında Roma imparatorlarının anlaşmazlık hallerinde hakimlerin veya şahısların kendilerine mektup aracılığıyla danışmalarına izin verdiği görülmektedir. İmparatorların verdiği bu cevaplara “rescriptum” adı verilmektedir²⁴⁵. Bu bağlamda tarihte de bu yorum türüne başvurulduğu açıktır.

Türk hukukunda 1924 Anayasası TBMM’ ye yasama yorumu yapma yetkisini tanımıştır²⁴⁶. Zira ilgili anayasada, “*Büyük Millet Meclisi, “kavanin...tefsiri... vezaiifini bizzat kendi ifade eder”* denilerek TBMM’ne kanunları yorumlama görevi verilmiş olup TBMM bu yorum görevini tefsir kararları ile yapmıştır²⁴⁷. Fakat 1924 Anayasasının aksine 1961 ve 1982 Anayasalarında sakıncaları sebebiyle yasama yorumuna yer verilmemiştir²⁴⁸. Yasama yorumuna yer vermeyen 1961 ve 1982 Anayasalarında böyle bir yetkinin verilmemesine gerekçe olarak: “*Kanunun resmi yorumunun normal olarak yargı yetkisine giren bir husus olduğu, tamamıyla bağımsız hale getirilmiş bulunan yargının, yasama yorumu ile bağlanabilmesinin düşünülemeyeceği, yasama organının çıkardığı kanunların ihtiyaçları karşılayamadığı hallerde yapılacak şeyin bunları değiştirmekten ibaret bulunduğu*” gösterilmiştir²⁴⁹. Burada kaldırılan husus yorum kanunlarıdır.

Zira doktrinde yasama yorumunun *yorum hükümleri* ile *yorum kanunları* olmak üzere iki türü bulunduğu belirtilmektedir. Yorum kanunu uygulaması günümüzde yasama yorumu ile aynı manada görülmektedir²⁵⁰.

Türk Vergi hukuku açısından bakıldığında yorum kanunlarının uygulaması kalmamıştır. Zira kuvvetler ayrılığı kuramı, yasaları yorumlama yetkisinin yasama organına bırakılmamasını gerektirmektedir. Fakat mevzuat açısından bakıldığında bir kanunu yorumlamak üzere başka bir kanun çıkarılmasına engel de yoktur. Böyle bir durumda, sonra

²⁴³ Batun, s.13.

²⁴⁴ Biyan, s.73.

²⁴⁵ Montesquieu, **Kanunların Ruhu Üzerine**. Berna Günen (çev.).1.Baskı. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2017, ss.756 vd.

²⁴⁶ Batun, s. 28.

²⁴⁷ Gözler, **Hukuka Giriş**, s. 211.

²⁴⁸ Işıktaç/Metin, **Hukuk Metodolojisi**, s.186.

²⁴⁹ Işık,A. Kadir./Karayılmazlar Ekrem/,Organ İbrahim/Işık, Hayriye, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 1. Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s.12.

²⁵⁰ Akel, s.107.

çıkarılan kanun ile uyumsuzluk çıkması halinde konu, önceki kanun-sonraki kanun, genel hüküm-özel hüküm ilişkileri ile çözümlenebilir²⁵¹.

Yorum hükümleri ise kanun koyucunun kanunda geçen ibarelerin anlamlarını, aynı kanun metninde gösterdiği aydınlatıcı özellikteki hükümlerdir ve uygulaması hâlen devam etmektedir. Örneğin VUK’nun Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat madde başlıklı madde 3/A hükmünde yer alan “...*Bu Kanunda kullanılan “Vergi Kanunu” tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.*” ibaresi bir yasama yorumu türü olan, yorum hükmüdür²⁵². Kanun koyucu böylelikle izah faaliyetinde bulunmuştur.

Netice itibariyle yasama yorumu kanunun anlaşmazlık doğuran hükmünün gerçek anlamını belirlemek suretiyle maddenin bundan böyle herkes tarafından aynı şekilde anlaşılmasını sağlamaktadır. Bu bakımından ve “bizzat kanun koymaya yetkili bir organ” tarafından yapılmış olmasından dolayı da kanun hükmünde olduğu dile getirilmektedir²⁵³.

Yasama yorumunun biçim itibariyle tam anlamıyla “yeni bir kanun” mu, “bir kanun değişikliği” mi, yoksa sadece var olan kanun hükmünün anlamını açığa kavuşturan “bir yorum” mu olduğu sorusuna, öğretide farklı yanıtlar verilebilmektedir.²⁵⁴ Bir görüşe göre, biçimsel teknik bakımından kanun olamaz; çünkü kanundan farklı bir usulle kabul edilmektedir. Diğer bir görüşe göre kural olarak yasama yorumu kanun niteliğindedir. Her halükarda kanunlar kural olarak geçmişe yürümezler; oysa yasama yorumu uygulanacak eski bir kanunun anlamını açıkladığına göre geçmişe yürümektedir²⁵⁵.

Yasama yorumunun birtakım sakıncaları da mevcuttur. Bu sakıncalara; yapılan bir yorumla kanunun kapsamının geçmişe yürüyecek şekilde genişletilmesi veya daraltılabilmesi, keyfiliğe yol açma tehlikesini taşıması ve kuvvetler ayrılığı ile bağdaşmaması örnek verilebilir²⁵⁶. Çünkü yorum yargıya ait bir görevdir²⁵⁷. Yasama organı çıkardığı kanunun amacına hizmet etmediğini düşünüyorsa yapması gereken şey, kanunu yorumlamak değil değiştirmek olmalıdır²⁵⁸. Yasama yorumu geçmişte gözde bir yorum türü olsa da günümüzde

²⁵¹ Sarıcaoğlu, s.28.

²⁵² Ake, s.107.

²⁵³ Akıntürk, Turgut, **Medeni Hukuk**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Beta Yayıncılık, 1999, İstanbul, s.70.

²⁵⁴ Köksarı, İsmail. “Osmanlı-Türk Anayasal Tarihinde Yasama Yorumu ve Uygulanması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.67, sy. 4, 2019, ss.807-855, s.810.

²⁵⁵ Gözler, Hukuka Giriş, s.210.

²⁵⁶ Batun, s.14.

²⁵⁷ Işıktaç/ Metin, Hukuk Metodolojisi, s.186.

²⁵⁸ Batun, s.14.

yasama yorumunun eskisi gibi öncelikli görülmediği söylenebilir. Günümüzde yasama yorumunun yerini almış olan yorum türü “uygulayıcı”nın öne çıktığı yargısal yorumdur²⁵⁹.

1.4.3.2. Yargısal Yorum (Kazai Tefsir)

Yargısal yorum uyuşmazlıkların çözümü sırasında yargı organlarınca/mahkemelerce yapılan yorumdur²⁶⁰. Öztan yargısal yorumu kısaca *yargıcın yaptığı yorum* şeklinde tanımlamaktadır²⁶¹. Zira yargıç önüne gelen olayda hukuk kuralını somut olaya uygulaması ile yargısal bir yorum faaliyetinde bulunmaktadır. Bu nedenle yorum, yargı faaliyetinin ayrılması mümkün olmayan bir parçasıdır. Çünkü kanunun her halükarda bir anlamı vardır ve yargıç yorum yaparak bu anlamı bulmak zorundadır. Bu yorum türünde mahkemeler somut uyuşmazlığı çözerken karşılaştıkları yorum problemlerini de hükme bağlamaktadırlar²⁶².

Yargısal yoruma bakıldığında özel yani olaya özgü nitelik taşıdığı görülmektedir. Diğer bir anlatımla bu tür yorum; kanunun somut bir olaya uygulanmasını mümkün kılmak amacıyla o belirli olayın özellikleri dikkate alınarak yapılmakta ve kural olarak diğer mahkemeleri ve hatta bizzat yorumu yapan hakimi dahi bağlamamaktadır²⁶³.

Tüm bu hususlara ilaveten bir kanun maddesinin mahkemeler tarafından sürekli olarak aynı şekilde yorumlanması, zaman içinde bu konuda bir yargısal görüşün (kazai içtihadın) oluşmasına neden olmaktadır. Yargıtay'ın bir maddeye içtihat birleştirme yoluyla verdiği anlam, bu içtihat değiştirilene kadar tüm mahkemeleri ve Yargıtay'ı bağlamaktadır. Diğer bir deyişle, bütün mahkemeler bu karardan sonra içtihadı birleştirme kararına konu olan hukuk kuralını Yargıtay'ın anlamlandırdığı biçimde anlamaya mecburdur. Bu husus Yargıtay Kanununun gereğidir²⁶⁴.

Türk Vergi Hukuku kapsamında bakıldığında ise yargısal yorum, vergi kanunları hükümlerinin onları uygulayan vergi yargısı mercilerince yorumlanmasını ifade etmektedir²⁶⁵. Diğer bir tanımla yargısal yorum, vergi ihtilaflarının çözümü sırasında yargı organlarınca yapılan yorumdur²⁶⁶. Bu bağlamda vergisel ihtilafların çözümlenmesi için verilen mahkeme kararları ve dolayısıyla yorumları birer yargı yorumudur.

²⁵⁹ Gedik, Ömer, **Anayasa Mahkemesi Kararlarının Yorum Yöntemleri Açısından İncelenmesi**, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s.19.

²⁶⁰ Işık/Karayılmazlar/Organ/Işık, s.13.

²⁶¹ Öztan, s.131.

²⁶² Gözler, Hukuka Giriş, s.263.

²⁶³ Akıntürk, s.71.

²⁶⁴ Akipek, Jale/Akıntürk, Turgut, **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**, Beta Yayınevi, 11. Baskı, İstanbul, 2014, s.115.

²⁶⁵ Oktar, s.59.

²⁶⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.22.

Tüm hukuk faaliyetlerinde olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarının çözümü sırasında yargı organlarınca yapılan yargısal yorum somut olayın özellikleri göz önünde bulundurularak yapıldığından ötürü yalnız ilişkin bulunduğu olay açısından bağlayıcı olmakta; sonraki benzer olaylarda başka mahkemeleri ve aynı mahkemeyi bağlamamaktadır²⁶⁷. Ancak yüksek mahkemelerce, örneğin idari yargıda ve vergi yargısında Danıştay'ın, aldığı içtihadı birleştirme kararları benzer olaylarda bütün mahkemeleri bağladığından dolayı en geçerli olan yorum çeşidi, yargı yorumudur²⁶⁸. Buradan hareketle en yaygın ve en doğal yorum türünün yargı mercilerince uygulanan yargısal yorum müessesesi olduğu söylenebilir²⁶⁹.

Yargısal yorum faaliyetiyle birlikte hakim, hukuku belirleme fonksiyonunu gerçekleştirmektedir. Fakat bu belirleme tamamen sınırsız ve özgür olarak gerçekleştirilebilecek şekilde görülmemelidir²⁷⁰. Diğer bir anlatımla yargısal yorumda hakim yargısal yetkisi sınırsız değildir. Zira yorum yapar iken hakim kanunun düzenlediği hükmü ele alır. Kanunun düzenlediği hükmün hukuka uygun olup olmaması ise hakimi ilgilendirmemektedir. Bu bağlamda hakim, elindeki kanun metnini yorumlamakla yükümlüdür. Dolayısıyla hakim, ideal hukukun değil, pozitif hukukun gerektirdiği yorumu yapmakla mükelleftir²⁷¹.

Zira hakim yargısal hukuku belirleme ve ele alma fonksiyonu, kuvvetler ayrılığı çerçevesinde, yargıya belirlenen sınırlar içerisinde ancak anayasa ve yasalardaki anlamı net olmayan veyahut soyut ifadelerle, hukukun genel ilkeleriyle bağlantılı olarak hukuki bir anlam getirmekten ibarettir. Bu gerekçeyle somut uyuşmazlıklarda yorumsal faaliyette bulunan hakim, önüne gelen uyuşmazlıkta vardığı sonucu gerekçelendirmek ve bilimsel esaslara dayandırmak zorundadır²⁷².

1.4.3.3. Bilimsel Yorum (İlmi Tefsir)

Bilimsel yorum hukuk bilimi ile uğraşanların pozitif hukuk kurallarını açıklamak amacıyla yaptıkları kuramsal bir yorumdur²⁷³. Bilimsel yorum yapılırken hukuk, bilimsel bir disiplinle ele alınarak, yorumcunun entelektüel kapasitesine bağlı olarak çoğu defa derinlemesine incelenir. İncelenen konunun tarihi geçmişi, benzer konularla ilişkisi, mukayeseli hukuk açısından durumu ele alınarak yargı yorumları ile karşılaştırma yapılır.

²⁶⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.23.

²⁶⁸ İlhan, Buket, “Danıştay Kararları Işığında Türk Vergi Hukukunda Yorum”, **Vergi Raporu**, sy.130, Temmuz 2010, ss.134-144, s.136.

²⁶⁹ Gözübüyük, A. Şeref, **Yönetim Hukuku**, 34. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016, s.75.

²⁷⁰ Gözler, Hukuka Giriş, s.263.

²⁷¹ Hayrullahoğlu, s.61.

²⁷² Gözler, Hukuka Giriş, s.263.

²⁷³ Işıқтаç/Metin, Hukuk Metodolojisi, s.187.

İçerdiği eleştirel bilgiler yönüyle de ufuk açıcı olabilir²⁷⁴. Ancak bilimsel yorumun uygulamayı etkileyebilme kabiliyeti bulunmasına karşın mahkemeleri bağlayıcı gücü yoktur. Bu tür bir yorumlar yapıları gereği ancak yol gösterici, açıklayıcı ve konu ile ilgili kamuoyunu aydınlatıcı nitelikte katkı sağlayabilmektedir²⁷⁵.

Bilimsel yorumlar belli bir somut olay ile ilgili olmadan soyut çözümleri kapsamakta ve yasama organının yorumları gibi genel bir nitelik taşımakta ve böylelikle hukukun gelişmesine etki yapmakta, diğer yandan da yapılan bilimsel yorumlar İçtihadı Birleştirme Kararlarının değişmesine etki edebilmektedir²⁷⁶. Nitekim TMK 1. madde 2.fıkrası hakimlere hukukun uygulanmasında bunlardan yararlanmayı önermektedir²⁷⁷.

Keza mahkemeler de bu yorum türünden yararlanmaktadırlar. Hakimler Türk hukukundaki bir kuralın yorumu veya bir boşluğun doldurulması söz konusu olduğunda yabancı hukukçulara ait şerhler, sistematik eserler ve monografilerden de yararlanabilir²⁷⁸. Yine “*doktrindeki hakim görüş*” ün mahkemelerin yorumunda önemli bir yeri vardır ve sık sık kullanılmaktadır²⁷⁹.

Türk Vergi Hukuku kapsamında bilimsel yorum, vergi kanunları hükümlerinin bilim insanları tarafından yorumlanmasını ifade etmekte²⁸⁰ olup bu yorum türü kuramsal ve genel niteliktedir²⁸¹. Türk Vergi Hukukunun karmaşık ve anlaşılması zor yapısı ve halen gelişmekte olması sebebiyle bu yorum türünün vergi hukukunda önemi büyüktür.

Bilindiği üzere maliye bilimi dört anabilim dalına ayrılmıştır. Bunlar mali hukuk, mali iktisat, maliye teorisi ve bütçe ve mali planlama ana bilim dalıdır²⁸². Zira vergi hukuku disiplini de temelinde mali hukukun alt dalı olup mali hukuk alanı hem kamu hukukunun hem maliye biliminin alt dalıdır. Bu bağlamda vergi hukuku alanında yorumlama yapılırken hukuk nosyonu dışında maliye nosyonuna da ihtiyaç duyulabilmekte, kanun ve kavramların yorumlanmasında uzman görüşüne başvurulması gerekmektedir. Yine bu konuda maliye ve hukuk alanındaki bilim insanlarının doktrine katkılarına başvurmak önem arz etmektedir.

²⁷⁴ Otacı, s.459.

²⁷⁵ Işık/Karayılmazlar/Organ/Işık, s.13; Oktar, s.59.

²⁷⁶ Metin, Sevtap, **Hukuk Normunun Yorumu**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002, s.178.

²⁷⁷ Akipek, Akıntürk, s.115.

²⁷⁸ Metin, 2002, s.178.

²⁷⁹ Gözler, Hukuka Giriş, s.300.

²⁸⁰ Oktar, s.59.

²⁸¹ Ak. s.17.

²⁸² Aydın, M. Sadık/Geyik, Osman, “Kamu Maliyesi Alanında Değişen Eğilimler: 2010 Sonrası Doktora Tezlerine Yönelik Bir İçerik Analizi”, **Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi**, 56(3), ss. 2090-2110, s.2091.

Nitekim Danıştay'ın ve vergi suçlarına ilişkin yargılamalarda Yargıtay'ın doktrine atıfta bulunduğu ve böylelikle bilimsel yorumdan yararlandığı gözlemlenmektedir²⁸³.

1.4.3.4. İdari Yorum

İdari yorum, genel olarak yürütme ve idare tarafından yapılan yorum türüdür. Zira Anayasa'nın 8. maddesinde belirtildiği üzere yürütme, anayasa ve kanunlara uygun olarak hareket etmektedir. .Bu bağlamda bir kanunun hükümlerini uygulamakla görevli idari birimler tarafından yapılan yoruma “idari yorum” denilmektedir²⁸⁴. Diğer bir anlatımla ilgili düzenlemenin uygulanmasından sorumlu olan idari makamın, personeline yol göstermek üzere aldığı idari kararlar, idari yorumdur²⁸⁵. Bu ifadenin anlamı, idari birimlerin uygulama yükümlülüğünde olduğu kuralların ne demek istediğini bilmesi, gerekirse anlamak için çaba sarf etmesidir.

Kamu hukuku alanına özgü olan idari yorum çeşidinin, vergi hukuku dışında diğer hukuk dallarında oldukça sınırlı uygulaması vardır. Vergi hukuku özelinde idari yorum, vergi kanunları hükümlerinin onları uygulayan vergi idaresince yorumlanmasını ifade etmektedir²⁸⁶. Vergi uygulamaları konusunda görevli bakanlık olan Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gümrük İdareleri ve Belediyelerin vergi kanunlarının nasıl uygulanması gerektiği konusunda yaptıkları yorum idari yorumdur. Yine gümrük idareleri ve belediyelerce tahsil edilen vergilerde gümrük idareleri ve belediyelerin idare tarafını oluşturmaları hasebiyle idari yorumu bu daireler de yapmaktadır²⁸⁷.

İdari yorum müessesesi temel yorum türlerinden olsa da, daha çok vergi hukuku alanında kullanılmasının temel sebebi; vergi idaresinin kanunları uygularken vergiyi doğuran olayla başlayan ve tahsille sonuçlanan ilişkilerin aktif tarafını oluşturmasıdır²⁸⁸. Kaldı ki vergi kanunlarının ve diğer düzenlemelerin oldukça fazla sayıda olması, ekonomik değişimlere ayak uydurma amacıyla da sık sık değiştirilmesi²⁸⁹, karışık ve anlaşılması zor olması, vergi müessesesinin temel haklardan mülkiyet hakkı ile doğrudan ilişkili olması, mükellef ile idare arasında bir borç-alacak ilişkisi yaratması sebebiyle vergi idareleri vergi kanunlarını uygularken yorum yapmak durumunda kalmaktadır.

²⁸³ Sarıcaoğlu, s.31.

²⁸⁴ Batun, s.32.

²⁸⁵ Gül Cavak, Hilal, **İş ve Sosyal Güvenlik Hukukunda Yorum**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s.9.

²⁸⁶ Oktar, s.59.

²⁸⁷ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.64.

²⁸⁸ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.64.

²⁸⁹ Akel, s.126.

İşin özünde idari yorum, idarenin uygulayacağı yasaları anlayış ve uygulayış biçimi ile ilgilidir²⁹⁰. Bu yorum türünü iki şekilde düşünmek mümkündür.

Birincisi, genel düzenleyici işlemler sırasında yapılan yorumlardır. İdari yorum, genel tebliğler ve genelgelerde olduğu gibi genel düzenleyici işlemlerle yapılmışsa bu tür idari yorumlar genel ve soyut niteliktedir Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı genel tebliğler bu türün örneklerindendir. İkinci tür yorum ise bireysel ve subjektif işlemler sırasında yapılan yorumlardır. Bu tür idari yorumlar özel ve somut niteliktedir. Bu tür yoruma tarh işlemi örnek verilebilir²⁹¹. Bu işlemde vergi yasası hükümleri çerçevesinde vergiyi doğuran ortaya çıkması ile vergi idaresi yükümlüye vergi tarh etmektedir. Bu durumda tarh işlemi ile vergi idaresi bireysel kişiye yönelik yorum yapmış olmakta; böylelikle vergi yasası bireysel somut olaya uygulanmış olmaktadır²⁹². Yine Gelir İdaresi Başkanlığı veya yetkili kıldığı makamlar tarafından çıkarılan özelgeler bireysel ve subjektif nitelikli idari yorumlara örnek olarak verilebilir²⁹³.

İdari yorum örneklerinden biri olan özelgeler, yükümlülerin vergi yasalarının uygulanması bakımından tereddüte düştükleri durumlarda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yazılı ya da günümüzde elektronik ortamdaki sordukları sorulara verilen cevaplardır. Nitekim yükümlüler VUK'nun 413. maddesine dayanarak vergisel konulardaki uygulamalar ve bu uygulamalar karşısındaki durumları açısından, açık olmadığını ya da tereddüt yarattığını düşündükleri konularda vergi idaresinden izahat talebinde bulunabilirler. Bu taleplere verilen yazılı metin şeklindeki özelgeler, belirli bir konudaki idari yorumları yansıttığı için benzer durumlarda diğer mükellefler için de referans niteliği taşımaktadır²⁹⁴. Ayrıca bu özelgeler doğrultusunda işlem yapan vergi mükelleflerine vergi ziyai cezası kesilememektedir. Zira VUK'nun 369. maddesinde, yetkili makamların yükümlünün kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları durumu vergi cezası kesilmeyecek hallerden biri olarak sayılmış, 413. maddesine uygun bir şekilde yaptıkları başvurular üzerine alacakları cevaplara göre hareket eden yükümlülerin bu hareketleri cezayı gerektirse dahi ceza kesilmeyeceği gibi gecikme faizi de hesaplanamayacağı belirtilmiştir. Bu yönüyle idari yorumun uygulamacılara pratik yararlar sağladığı açıktır²⁹⁵.

²⁹⁰ Gedik, s.20.

²⁹¹ Birsenoğlu, s.271.

²⁹² Birsenoğlu, s.171.

²⁹³ Hayrullahoğlu, s.60.

²⁹⁴ Şirin, Zafer Ertunç, *Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri* (Özelge ve Sirkülerleri), (Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap), ES Yayınları, İstanbul, 2011, s. 231.

²⁹⁵ Şirin, s.236.

Tüm bunlardan hareketle idari yorumun, yargı organları yönünden bağlayıcı olmayıp, “*idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması ilkesi*” (Anayasa, 125.madde) gereğince yargısal denetime tabi olduğu ve genel düzenleyici işlemlerle yapılmışsa, soyut; bireysel subjektif işlemlerle yapılmışsa, somut nitelik taşıdığı söylenebilir.

Yargılama esnasında idari yargıçlar kanunun idarece tatbikini denetleme rolünü üstlenmekte iseler de yorum faaliyetini icra eden mercii bizzat yürütme sıfatıyla idaredir²⁹⁶. Başka bir anlatımla, idarenin vergilendirme süreciyle ilgili olarak yaptığı yorumun hukuka uygunluğu mahkemeler tarafından denetlenebilmektedir. Bu nedenle idare, yapmış olduğu yorumun yargı yorumu ile ortadan kaldırılabilceği bilinciyle hareket ederek yorumlarında titiz davranmalı, yorumlarında keyfilikten kaçınmalı ve yorumlarını mümkün olduğunca yargısal yorumla uyumlu yapmalıdır²⁹⁷.

Vergi kanunlarının yorumunda idarenin yorum yapma yetkisinin nerede başlayıp nerede durması gerektiği de önem arz etmektedir. Gaston Jeze esneklik arttıkça kontrolün zayıflayacağını, kontrol zayıflayınca da suiistimallerin ortaya çıkabileceğini ileri sürmektedir. Bu itibarla vergi hukukunda, idareye yorum bakımından vergi barışına doğru ve uzlaştırıcı bir tutumun gerektirdiği ölçüde yorum yapma esnekliği tanınmalıdır²⁹⁸.

1.4.4. Türk Vergi Hukukunda Yorum Yöntemleri (Metodları)

Vergi kanunlarında, vergilendirme sürecini yönlendiren bir dizi prensip ve kural bulunmasına rağmen bu düzenlemelerin her durumu kapsayacak kadar detaylı olmaları mümkün değildir. Zira reel hayatta ortaya çıkan karmaşık durumlar veya hızla değişen ekonomik koşullar, kanunların hızla uyum sağlayamamasına veya bazı kavramların net bir şekilde tanımlanmamış olmasına neden olabilmektedir. Bu durumda, kanunların yorumlanması ve uygulanması önem kazanmaktadır.

Gözler²⁹⁹ “*Hukukta yorum o şekilde yapılmalı ki, yorumla ulaşılan sonuç, yorumcuya göre değişmesin. Aynı hukuk kuralını, hangi hâkim yorumlarsa yorumlasın aynı sonuca ulaşsın. Aksi takdirde, hukuk kuralları önceden bilinemez hale gelirler. Bu ise hukuk güvenliğini sarsar.*” demektedir. Bu bağlamda hukuk alanında ve vergi hukukunda yorumun akılcı ve tutarlı olması birtakım metodolojik yöntemlerin sayesinde mümkündür. Bu hukuki yöntemler öncelikle genel özellikleri ile sonrasında Türk Vergi Hukukundaki özellikli halleri ile ele alınacaktır.

²⁹⁶ Gedik, s.20.

²⁹⁷ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.64.

²⁹⁸ Ak, s.15.

²⁹⁹ Gözler, Yorum İlkeleri, s.17.

1.4.4.1. Yorum Yöntemlerine İlişkin Temel Bilgiler

Yöntem kelimesi TDK'da³⁰⁰ “*Bir amaca erişmek için izlenen, tutulan yol; yordam, usul), prosedür, bilimde belli bir sonuca erişmek için bir plana göre izlenen yol; metot.*” olarak tanımlanmaktadır. Serozan yöntemi akılcı ve tutarlı düşünmenin yolu olarak özetlemiş ve bu kavramı mantıkla eş tutmuştur³⁰¹. Bu bağlamda yorum yöntemleri hükmün anlamını belirlemeye yönelik gerçekleştirilen akıl yürütme araçları olarak tanımlanabilir³⁰².

Yine Serozan'a göre hukukta yöntem; hukuksal yargıların tutarlı, adaletli ve hukuksal güvenliğe uygun olmasının güvencesidir. Bu açıdan yöntem kullanmanın hukuksal yargı üretiminde vazgeçilmez bir sağlama ve denetleme aracı olduğu söylenebilir³⁰³.

İşin özünde yorum yöntemleri, hakimin yorumlama sürecinde hangi yöntemleri ve araçları kullanması gerektiği konusunda rehberlik etmektedir. Pratikte ve doktrinde belirli başlı yorum yöntemleri bulunmaktadır. Bu yöntemler, yorumu anlama sürecine dönüştürmeyi ve onu bilimsel ve nesnel bir temele dayandırmayı amaçlarlar. Hukuki retoriğe uygun olarak uygulandığında, bu yöntemlerle yapılan yorum sağlıklı olarak nitelendirilebilmekte ise de mevcut sınırların gereksiz şekilde aşılması veya zorlamayla ötesine geçilmesi durumunda, kötü ve niteliksiz bir yorum ortaya çıkabilir³⁰⁴.

Günümüzde hukuki yorumdan bahsedildiğinde ilk akla gelen isim tezin hukuki yorum müessesine katkı sağlayan farklı okullar kısmında da bahsedilen Alman hukukçu Savigny'dir. Savigny yorumun unsurlarını gramatik (sözel, lafzi), mantıki, tarihsel ve sistematik unsurlar olarak tanımlar³⁰⁵. Savigny'den kaynaklanan klasik yorum yöntemleri, hukuk dallarında günümüze kadar etkisini sürdürmüştür. Bu yöntemler, hukuk metnini temel alan ve aralarında hiyerarşi bulunmayan metodlardır. Savigny, yoruma bağlı olarak bu yöntemlerden bazen birinin, bazen diğerinin önem kazandığını ve kendini öne çıkardığını belirtmiştir. Klasik yorum yöntemlerine yönelik temel eleştiri, kuralın düzenlediği nesneye ilişkin alanın özelliklerini ve dinamiklerini tam olarak kavrayamamasıdır. Bu eksiklikle birlikte, Savigny'nin sistemine dahil olmayan "amaçsal yorum" önem kazanmıştır³⁰⁶.

³⁰⁰ Yöntem kelimesinin anlamı (e.t. 08.06.2024) <https://sozluk.gov.tr/?ara=y%C3%B6ntem>.

³⁰¹ Serozan, Rona, “Hukukta Yöntem Methodology in Law,” **Yaşar Üniversitesi E-Dergisi**, 8(Özel), 2013, ss. 2423-2440, s.2424.

³⁰² Akıncı, Fatih, “Anayasa Yargısı Ve Genişletici Yorum”, **Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 10/2, 2022, ss. 839-876, s.844.

³⁰³ **Serozan**, Hukukta Yöntem Methodology, s.2424.

³⁰⁴ Sözer, Ali Nazım, “Sosyal Sigorta Hukukunda ve İş Hukukunda Gai Yorum Eşyanın Tabiatı ve Akışı”, **İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dergisi**, S.50, 2016. s.41.

³⁰⁵ **Heper**, s.77.

³⁰⁶ **Yıldız**, s.12.

Yorum müessesesi işletilirken kullanılan yöntemler Savigny'nin yaklaşımı ile sınırlı olmayıp çoğaltılabilmektedir. Aktaş bu yorum yöntemlerini derlediği makalesinde³⁰⁷ Anglo-Amerikan hukuk pratiğinde; metinselcilik niyetelcilik ve amaçsalcilık Brugger yaklaşımında; sözel yorum, sistematik yorum, tarihi yorum ve amaçsal yorum, Savigny yaklaşımında; gramatik (grammatical), mantıksal (logical), tarihsel ve sistematik yorum, Peczenik yaklaşımında ise; mantıksal yorum, sözel yorum, sistematik yorum ve amaçsal yorum olarak yapılan ana tasniften sonra amaca göre yorumu da, sübjektif amaca göre yorum, objektif amaca göre yorum ve radikal amaca göre yorum şeklinde alt başlıklara ayırdığı görülmektedir.

Türk hukuk öğretilisine bakıldığında ise genel ve yerleşik yaklaşım olarak; sözel (lafzî) yorum, tarihî yorum, amaçsal (gaî amaca göre) yorum ve sistematik yorum şeklinde ayrımlar yapıldığını görülmektedir. Yine Aktaş³⁰⁸ Türk Hukuk öğretilisini incelendiğinde, Güriz ve Gözler'in bu yorum yöntemlerine, kavramcı yorum metodu ile menfaatler içtihadı metodunu da eklediğini belirtmektedir. Öztan ise yorum yöntemlerini sözel yorum, amaca göre yorum; amaca göre yorum da kendi arasında, sübjektif tarihi yorum yöntemi, objektif tarihi yorum yöntemi ve zamana göre objektif yorum yöntemi olarak üçe ayırmaktadır³⁰⁹. Yaklaşım/yöntemler elbette salt sayılanlarla sınırlı değildir.

Bugün hemen hemen bütün hukuk uygulamacıları ilke olarak Savigny'nin görüşleri Viyana Uluslararası Sözleşmelerin Yorumuna İlişkin Antlaşma dışında hiçbir yerde yasal olarak düzenlenmemiş veya bağlayıcı olarak tespit edilmemiş olmasına rağmen, onun ilkeleri doğrultusunda yorum yapmaktadırlar. Bu ilkeler; lafzi yorum, sistematik yorum, tarihsel yorum, amaçsal yorum (teleolojik, gai yorum) olarak sıralanmaktadır³¹⁰.

Türk hukuk sistemine bakıldığında bütün modern kanunlarda olduğu gibi TMK'da da yorumlamada uygulanacak yöntemler hakkında herhangi bir hüküm bulunmadığı görülmektedir. TMK'nun 1. maddesinde yer alan “*Kanun, sözüyle ve özüyle değiştiği bütün konularda uygulanır*” diyerek kanunların sadece sözü/ lafzı değil, özleri bakımından da kapsamalarına girebilecek meselelerde uygulanacaklarını öngörmektedir. Bu husus açıkça bir yöntem düzenlemesi değil yol gösterici bir metindir³¹¹.

İlgili kanun düzenlemesine Yargıtay Hukuk Genel Kurulu bir kararında³¹²: “*Yasanın hükmünün açık olmadığı durumlarda anlamının ne olduğu yorum ile tespit edilir. Yorum*

³⁰⁷ Aktaş, Hukukta Yorum, s.7.

³⁰⁸ Aktaş, Hukukta Yorum s.7.

³⁰⁹ Öztan, ss.125-127.

³¹⁰ Heper, s.79.

³¹¹ Akipek/Akıntürk, s.119.

³¹²Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, T. 10.12.2003,E. 2003/6-731,K. 2003/742 (e.t. 05.06.2024) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/hukuk-genel-kurulu-e-2003-731-k-2003-742-t-10-12-2003>.

genel olarak lâfzi (söze bağlı) yorum, sübjektif yorum, çağdaş objektif yorum ve serbest yorum metodu ile sonuca varılır. Yasa koyucu yasanın uygulanmasında hem söz (lafzına) hemde özünün (ruhunun) göz önünde tutulmasını benimsemiştir. Yasanın özünden anlaşılacak olan onun amacıdır. Yasanın sözü daima amacı (ruhu) ile denetlenmeli ve sözün amaca aykırı düştüğü durumlarda amaca üstünlük tanınmalıdır.” diyerek açıklık getirmiştir.

Görüldüğü üzere TMK bir dereceye kadar hâkime sadece lafzi yoruma bağlanmamasını emretmektedir. O halde hâkim, kanunun ruhunu en iyi biçimde meydana çıkarmak maksadıyla hukuk bilimi tarafından ileri sürülen bütün yorum metotlarından yararlanmalıdır. Kural olarak bunlardan sadece birine bağlanmamalı, sadece biriyle yetinmemeli, yorum faaliyeti lafzi, sistematik, amaçsal ve tarihsel yorum kuralları eş zamanlı biçimde göz önünde bulundurularak yürütülmelidir³¹³.

Kanun koyucunun yorum faaliyeti esnasında hangi yorum yönteminin benimsenmesi gerektiğini açık olarak söylememesi nedeniyle (*Türk Vergi Hukukundaki haller saklı olup bu husus tezin devamında incelenecektir*) bu yorum yöntemlerinin her biri yorum yapılırken kullanılabilecek yöntemlerdir. Kaldı ki “yorum yöntemleri” olarak adlandırılan tekniklerin hiçbirisi yorumlama faaliyetini tek başına gerçekleştirmeye yetmemektedir. Bunun için, birçok olayda, bu yöntemleri birlikte uygulamak ve böylece bir sonuç elde etmeye çalışmak gerekir³¹⁴. Çünkü bu yaklaşım/ yöntem/ metodlar genellikle birbiriyle çakışan ve kombin edilebilen prensiplerdir. Hukuk yorumu genellikle çok yönlü bir süreçtir ve bu yaklaşımların çeşitli kombinasyonları ile uygulanabilir.

İşin özünde yorum yöntemleri, kanun koyucunun istemini belirlemede kullanılan araçlar olarak tanımlanmakta olup yasanın tamamlanması ve düzeltilmesinde de bu yöntemler kullanılmaktadır. Diğer yandan, somut olaya uygulanacak normların çatışması durumunda da yine yorum araçları ile uygulanacak normun belirlenmesi açısından sonuca varılacaktır. Yorum yöntemlerinin kullanılmasındaki saik, kontrolsüz önyargı kararlarını ve akla uygun olmayan olası sonuçları önlemektir. Bu bağlamda yorum yöntemleri bir yelpaze olarak tahayyül edilirse yelpazenin bir ucunda yasaların mutlak üstünlüğünün, diğer ucunda ise yargıcın mutlak serbestliği görüşünün bulunduğu savunulmaktadır³¹⁵. Yorum faaliyeti bu uçlar arasında denge gözetilerek icra edilmelidir.

³¹³ Akipek/Akıntürk, s.119.

³¹⁴ Aybay/Aybay/Pehlivan, s.308.

³¹⁵ Başok, s.82.

1.4.4.2. Türk Vergi Hukukundaki Yorum Yöntemlerinin Özellikleri ve Hukuki Dayanağı

Yorum müessesesinin işletilmesi sonucunda hukuk kuralındaki soyut olayın unsurları ve kapsamı, bir başka deyişle kuralın uygulama şartları tespit edilmektedir. Hukuk kuralının anlamının tespit edilmesi olarak da ifade edilebilen yorum faaliyetinde, kuralı koyan iradenin mi yoksa tamamlanmakla kanun koyucunun iradesinden bağımsız bir kimlik kazanan kuralın iradesinin mi esas tutulması gerektiği hukuk metodolojisi alanının temel sorunlarından biridir.

Hukuki yorumda ortaya çıkarılacak olan kanunun amacı veya kanun koyucunun iradesi, “*Kanunun yapıldığı andaki irade mi yoksa kanunun uygulandığı andaki amaç ve irade mi?*” sorusuna verilecek cevap hukuki yorum müessesini işletmekteki amacı da ortaya koyacaktır.

Yine yorum müessesesi işletilirken kuralı koyan iradenin mi yoksa kuralın iradesinin mi esas alınacağına yönelik cevap (yahut bu husustaki tercih) aynı zamanda yorum yöntemleri konusunda yapılacak tercihi de ifade edecektir³¹⁶. Türk Vergi Hukukunda da bu sorulara verilecek cevap, uygulanacak yorum yönteminin tespitinde belirleyici olacaktır.

İşin özünde yorum yöntemleri “Yorum nasıl yapılmalı?” sorusunun cevabını vermektedir. Hukuk doktrinde ve vergi hukuk doktrinde yorum yöntemlerinin çeşitli sınıflandırmaları yapılmıştır. Bu sınıflandırmaların bazıları Oktar’ın derlemesiyle şunlardır³¹⁷:

1. Teknik yorum- mantıksal yorum
2. Söze dayanan yorum- amaca göre yorum- tarihi yorum- işlevsel ya da sistematik yorum- serbest yorum
3. Deyimsel yorum- amaçsal yorum
4. Deyimsel yorum- sistematik yorum- tarihi yorum - amaçsal yorum.

Tez devamında Türk vergi hukukundaki yorum yöntemleri dördüncü sınıflandırma çerçevesinde açıklanacaktır. Fakat öncelikle yorum yöntemlerinin vergi hukukundaki özellikleri ve bu yöntemlerin hukuki dayanaklarının anlaşılması gerekmektedir.

Tezin önceki kısımlarında hukuk kuralının kelime anlamının ve amacının belirlenmesinde günümüz egemen hukuk öğretisinin Savigny’e dayanarak yorumlamanın dört yöntemini kullandığını ve bu yöntemlerin deyimisel, sistematik, tarihsel ve amaçsal yorum yöntemleri olduğunu belirtilmiş idi. Keza doktrinde konuya ilişkin farklı sınıflandırmalar yapıyor olsa da yorum yöntemleri bir masa olarak kabul edilirse bu masanın temel olarak bahsi geçen dört bacak (dört yorum yöntemi) üzerinde oturduğu söylenebilmektedir.

³¹⁶ Hesso/Sargın, s.2610.

³¹⁷ Oktar, s.60.

Konuya ilişkin; farklı hukuk kuralları için farklı yorum yöntemlerinin geçerli olmadığı ve bir hukuk sisteminde güncel olarak kullanılan tüm yorum yöntemlerinin her hukuk dalı için kullanılabilir olduğuna ilişkin bütüncül bir görüş de mevcuttur³¹⁸. Nitekim ilk bakışta hukuka ilişkin genel yorumlama yöntemleri ile vergi hukukunun yorumlama yöntemleri ve ilkelerinin farklı olmadığı görülmektedir. Hayatın içinde, yani pratikte, vergi kanunları okunurken bu genel yöntemlerden yoğun bir şekilde yararlanılmaktadır³¹⁹.

Türk Hukukuna baktığımızda yöntemlerle ilgili en temel düzenlemenin TMK'nun 1. maddesi olduğunu görülmektedir. TMK 1. madde 1. fıkra yorum yapılırken kanunun sadece sözünün (lafzının) zorunlu ölçü olmadığını ifade etmekte: *“Kanun sözüyle ve özüyle değiştiği bütün konularda uygulanır”* demektedir. Yine metoda ilişkin bir diğer kural, TMK'nun 4. maddesinde yer alan, hâkimin takdir yetkisini kullandığı zaman bunun *“hukuka ve hakkaniyete”* uygun olması gerektiğidir. Ceza hukukunda temel ilke ise, *“suç ve cezaların kanuniliği ilkesi”*dir. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz (TCK 2). Anayasada yer alan eşitlik, kuvvetler ayrımı, hukuka uygunluk ilkeleri de metot öğretisinde göz önünde bulundurulmuş temel ilkelere dindir³²⁰.

Görüldüğü üzere kanunları yorumlarken hangi yöntemlerin yahut ilkelerin uygulanacağına ilişkin hukuk dallarında genel bir çerçeve çizilebilmektedir. Fakat hukuk dallarının farklı ihtiyaçları bulunması sebebiyle, her hukuk dalının kendine has yorum yöntemleri bulunabilir yahut aynı yöntem farklı hukuk dallarında farklı uygulanış biçimleri ile uygulanabilir³²¹.

Türk Vergi Hukuku da yapısı itibarıyla farklı bir yaklaşım sergilemekte ve yorum yöntemlerini kanun hükmü olarak pozitif düzenlemeye konu etmektedir³²². Nihayetinde vergi kanun hükümlerinin anlam bakımından uygulanması temelinde yorum, kanun hükmünün somut olaya uygulanıp-uygulanmayacağı; uygulanacak ise ne türlü uygulanacağı konusunda tespit işlevi gördüğünden yoruma başvurma gerekliliği doğmaktadır³²³.

Türk Vergi Hukukunda yorum faaliyetinin nasıl gerçekleştirileceği VUK'nun 3. maddesi (Değişik: 30/12/1980 – 2365/1 md.) çerçevesinde *“Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat”* başlığı ile düzenlenmiştir. VUK 3-A-2' de, *“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı göz önünde*

³¹⁸ Sarıcaoğlu, s.33.

³¹⁹ Biyan, s.74.

³²⁰ Kırca, s.348.

³²¹ Sarıcaoğlu, s.33.

³²² Sarıcaoğlu, s.33.

³²³ Batun, s. 23.

tutularak uygulanır” hükmü yer almaktadır. Ayrıca, VUK 3–B-2 “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”, hükmü yer almaktadır.

VUK. 3. maddede 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin gerekçesi şöyle ortaya konulmuştur³²⁴.

“Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinin madde başlığı ve metni değiştirilerek, (A) bendi ile vergi kanunlarının ne şekilde uygulanacağına dair esaslar vazedilmiş bulunmaktadır. Bilindiği üzere vergi hukukuna ait konuları kapsayan, usul ve uygulamaya ilişkin hükümleri ihtiva eden VUK.’da, kanun maddelerinin ne yolla anlaşılması ve uygulanması gerektiği hususuna ışık tutan bir yorum hükmü mevcut bulunmamaktadır.

Kanundaki bu boşluk, her ne kadar ihtilaf konusunu teşkil eden olayların çözülmesi sırasında mali yargı mercilerince verilen karar ve çıkan içtihatlarla, bazen idari mercilerin açıklamaları ile doldurulmaya çalışılmakta ise de, bugüne kadar ki uygulamalarda uygun bir çözüme ulaşılabilmiş değildir.

Bu nedenlerle, VUK..ile ilgili olarak hazırlanan bu değişiklik tasarısında vergi kanunlarının ne şekilde yorumlanacağı ve uygulanacağını gösterir bir hükme yer verilmesi gerekli görülmüştür. Esasen Türk hukuk alanında ve yabancı memleketlerin vergi hukukunda, yorumlamanın ne şekilde yapılacağını gösteren hükümler kanun maddelerinde açıkça gösterilmiştir.

VUK.’a, vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı ve bunların ne şekilde uygulanacağı hususunda hüküm vazedilirken, hukuk biliminde uygulanan yorum metotları ve batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenmiş ve “Bilimsel Yorumlama Metodu”nun vergi kanunlarının bünye ve mahiyetine en uygun bir metot olduğu sonucuna varılmıştır.

Nitekim Vergi Usul Hukukumuzun kaynağını teşkil eden Alman Vergi Usul Kanunu’nun 1’nci maddesi yorum konusunda bu metoda paralel bir hüküm sevk etmiş bulunmaktadır.

Bu nedenlerle, yorum ve uygulama konusunda “Bilimsel Yorumlama Metodu” esas alınmış ve söz konusu bentte “Vergi Kanunu” tabirinin açıklanmasından sonra ilk olarak “vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder” prensibine yer verilmiş daha sonra lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, kanunun

³²⁴ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt III, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1988’den akt; Uçar Serkan, “Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum”, **Vergi Dünyası**, S. 318, Şubat 2008, s.116.

yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır” hükmü getirilmiş bulunmaktadır.”

Gerekçe içeriğinde de görüldüğü üzere VUK'da yasa maddelerinin ne şekilde anlaşılması ve uygulanması gerektiği konusuna ışık tutan bir yorum hükmü mevcut değildir. Uygulamada sorunlara yol açan bu konu karşısında, hukuk bilimine uygulanan yorum metodları ve Batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorum metodlarının incelenmesinin ardından “Bilimsel Yorumlama Metodu” nun yapısı ve nitelikleri itibarıyla en uygun metod olduğu sonucuna varılarak ilgili madde hükmü getirilmiştir³²⁵.

Netice itibarıyla 3. madde hükümlerine göre Türk Vergi Hukuku’nda lafzi, tarihi, sistematik ve amaçsal yorum metodlarına yer verildiği görülmektedir. Böylelikle kanun koyucunun yapılacak yorum faaliyeti için bizzat kanuni düzenleme getirdiği görülmektedir³²⁶. Kanun koyucu bu madde ile yargı mercilerine kanun maddelerinin uygulanmasında yol göstermiş, diğer bir ifadeyle vergi hukuku gibi kompleks yapıda bir hukuk alanında hukuk uygulayıcısına uygulanacak yöntemler konusunda ışık tutmuştur.

Öte yandan kanun maddesinin gerekçesiyle beraber incelenmesi ile vergi hukukunda normların yorumunda özel bir yorum yöntemi olmadığı, vergi hukukuna hâkim ilkelerin ve genel amacın yorumda dikkate alınması ve vergi normunun anlamlandırılmasında bütün yorum yöntemlerinin birlikte kullanılması gerektiği, kullanılan yorum yöntemlerinin, vergi normunun gerçek anlamının tespitinde eşit ağırlığa sahip olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır³²⁷.

1.4.4.3. Türk Vergi Hukukunda Yorum Yöntemleri

Yorum yöntemleri yorumun nasıl yapılacağını göstermektedir. Yorum yöntemlerinin hiçbirisi yorumlama işini tek başına gerçekleştirmeye yeterli değildir. Bu nedenle, birçok olayda, bu yöntemleri birlikte uygulayarak netice almak gerekir³²⁸.

Türk vergi hukukunda yorum faaliyeti esnasında uygulanacak belli başlı yöntemler; lafzi (deyimisel, sözel), tarihi, sistematik ve amaçsal (gai) yorumdur.

1.4.4.3.1. Lafzi (Söze Uygun, Deyimsel) Yorum Yöntemi

Lafzi yorum yöntemi Türk Hukukundaki Uygulaması ve Türk Vergi Hukukundaki uygulaması olmak üzere iki alt başlıkla incelenecektir.

³²⁵ Hayrullahoğlu, ss.64-65.

³²⁶ Ake, s.88.

³²⁷ Başok, s.87.

³²⁸ Öner, Vergi, s. 43.

1.4.4.3.1.1. Türk Hukukunda Lafzi Yorum Yöntemi

Kanun koyucunun ne dediğini anlamak için, ilk başta onun ne dediğine, yani kanunun sözüne, diğer bir deyişle metnine bakmak gerekir. Kendisine “dilbilgisel yorum”, “deyimisel yorum” da denilen “lafzî yorum” yönteminde, bir kanun maddesinin anlamı, bu maddenin metninde kullanılan sözcüklere, bu sözcüklerin cümle içindeki yerlerine, söz dizimine ve noktalama işaretlerine bakılarak tespit edilmektedir. Bu yorum yönteminde kelimelerin sözlükte belirtilen anlamları ve dilbilgisi kuralları, hatta bir virgülün kullanım yeri önemli bir rol oynamaktadır³²⁹. Diğer bir tanımla kanun hükümleri yorumlanırken, hükmün ifade tarzına bağlı kalan, cümlenin kuruluş tarzını esas alan yorum yöntemine lafzi yorum yöntemi denilmektedir³³⁰.

Bu yöntemde ağırlık sözde olup, kuralın yazıldığı dilde neyi anlattığı salt dil ilişkisi ya da bağlamında değerlendirilmektedir. Lafzi yorumda, normun anlamını belirlemede tek dikkate alınacak olan şey, kanunun metnidir çünkü kural, söz olmadan var olamaz. Zira her yorum, kelimelerle başlar, metinden ve sözden kopuk yorum yoktur³³¹.

Lafzi yorum, mahkemelerin dikkate aldığı sabit metinler üzerinde yapılıyor olması nedeniyle özellikle muhatabı olan vatandaşlar için daha güven verici olarak görülmekte ve bu nedenle de hukuki güvenlik sağladığı kabul edilmektedir. Bu yöntem gereği düzenlemenin amacı normların lafzında aranmaktadır. Zira sözcüklerden türetilen anlam, her yorum sürecinin başlangıç noktasını oluşturur³³².

Türk Hukukuna bakıldığında TMK 1. madde 1. fıkra uyarınca “*Kanun sözüyle ... değiştiği bütün konulara uygulanır.*” Bu hükümde söz kavramı ile kastedilenin lafzi yorum olduğu açıktır. Lafzi yorumda Resmi Gazete’de yayımlanan kanun yorumlanır. Resmi Gazete’de yayımlanan metin ile yasanın yasama organı tarafından kabul edilen veya Cumhurbaşkanı tarafından imzalanan hali arasında fark bulunuyorsa Resmi Gazete’de yayınlanmış olana itibar edilecektir³³³.

³²⁹ Gözler, Hukuka Giriş, s.301.

³³⁰ Oğuzman, Kemal, **Medeni Hukuk Dersleri**, Gözden Geçirilmiş, 7. Baskı, İstanbul, 1994, s. 44.

³³¹ Narmanlıoğlu, s.100; “Bu yöntem kanun koyucunun kanunu kaleme alırken titizlikle seçtiği kabul edilen her kelimeye muhakkak bir mana izafe edileceği ve kanunun metninde her türlü çözüme cevap bulunacağına istinat eden bu yorum tarzı, kanunların mutlak bağlayıcılığını kabul eden klasik görüşün kullandığı ve çok itibar ettiği bir metodur. Yorumda ve uygulamada, sadece kanunun lafzını nazara almak, metne mutlak surette bağlanmak mefhum (kavram) içtihatçılığı olarak anılır.”

³³² Sözer, s.34.

³³³ Işıktaç/ Metin, s.194.

Lafzi yorum yöntemini Yargıtay Hukuk Genel Kurulu bir kararında³³⁴: “...*Lafzi yorum, yasanın metnine, yazılış biçimine, dilbilgisi kurallarına, kullanılan ifadelere, sözcüklerinin gerek günlük gerekse hukuk dilindeki anlamlarına, başlık ve kenar başlıklarına göre yapılır...*” diyerek tanımlamıştır. Yargıtay Ceza Genel Kurulu ise bir kararında³³⁵: “...*Yargıç, yorum yaparken kişisel değer yargılarına dayanan bir kişi değil, bir kurumdur. Onun görevi yasaları ayıklamak değil, uygulamaktır. Doğru yorumlamaktır. Sonuçların iyi/kötü olması ahlaki ve yasa koyucusunun siyasal tercihlerini ilgilendirir. Hukukun üstünlüğünü yargıyla sağlamanın yolu, yanlış temellere dayanan yasayı düzeltmek, eksik yasanın boşluğunu doldurmak değildir...*” biçiminde bir değerlendirme yapmıştır. Yargıtay Ceza Genel Kurulu bu kararında lafzi/sözel yorumdan yana tavır almıştır. Yüksek mahkemelerce lafzi yoruma itibar edildiği kararlar çoğaltılabilir.

Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararında³³⁶ “*Kanunda "davasız" ifadesi yorum yapmaya gerek olmaksızın açıktır. Buradaki dava gerek malik gerekse zilyedin kendisi tarafından açılan bir dava olabilir. Kanunda bu davanın malik tarafından açılacağına ilişkin bir hüküm yoktur. Açık kanun hükmü karşısında gerekçeyle başvurulamaz*” denilerek diğer yorum yöntemlerini dikkate almayarak sadece söze bağlı yorum yapmıştır. Yargıtay’ın bu kararında geçen “yorum yapmaya gerek olmaksızın” ifadesi kanaatimizce yanlıştır.

Zira yorum sadece açık olmayan, anlaşılmayan veya çelişik normların anlamlarını tespit ve tayin etmeye, bunların gerçek anlamlarının araştırılmalarına ve kapsamlarının belirtilmesiyle sınırlı değildir. Yorum, soyut kanun hükmünün herhangi bir olaya, hukuki hadiseye uygulanmasını sağlamak için yapılan zihinsel faaliyet şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla, bir taraftan kanun hükmünün, hukuki normun uygulanması öte yandan da anlaşılabilmesi çoğu kez yorumu gerektirmektedir³³⁷. Bu bağlamda kanaatimizce lafzi olarak açık bir norm bulunduğu durumlarda dahi yorum müessesine başvurulması gerekmektedir. Lafzin açık olması ve ilk bakışta anlaşılır vaziyette olması yorum yapılmadığı anlamına gelmemektedir.

Bilindiği üzere bir kanun maddesinin manasını tespit edebilmek için ilk önce o maddenin metnine, sözlerine bakılır. Bunun anlamı kanunun her yorumunda lafzi yorum yönteminin her zaman kaçınılmaz olarak kullanılmasıdır. Buradan hareketle yorum yapmaya gerek olunmadığının söylenmesi dahi yorum faaliyeti kapsamındadır. Zira yorum

³³⁴ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, T. 14.02.1990, E. 1989/10-391 K. 1990/83 (e.t. 05.06.2024) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/hukuk-genel-kurulu-e-1989-391-k-1990-83-t-14-02-1990>.

³³⁵ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T.19.4.1993, E. 1993/4-16, K. 1993/100 (e.t. 02.06.2024) <https://lib.kazanci.com.tr/yargitay/>.

³³⁶ Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı, T. 19.1.2007, E. 2005/1, K. 2007/1 (RG: 27.02.2007/26447)

³³⁷ Narmanlıoğlu, s.98.

müessesesine her daim ihtiyaç vardır zira bir metnin "açık" olup olmadığını belirlemek de, yorumun sonucunda yapılan bir değerlendirmedir³³⁸. Bu bağlamda kanun sözünün ilk bakışta belli bir sorun için açık ve mantıklı görüldüğü durumlarda dahi normun anlamı, her seferinde eleştirel olarak irdelenmek ve diğer yorum unsurlarına başvurularak denetlenmek zorundadır.

Söz gelimi Anayasa'nın 3. maddesi, Türkiye devletinin “*Bayrağı, şekli kanununda belirtilen, beyaz ay yıldızlı al bayraktır*”, 67. maddesi “*Onsekiz yaşını dolduran her Türk vatandaşı seçme ve halkoylamasına katılma haklarına sahiptir.*” şeklindeki kuralları içermektedir. Bu bağlamda bahsi geçen hukuk kurallarının ilk bakışta açık, net ve mantıklı olduğu görülmektedir. Uygulamada bu tür kurallarda yoruma ihtiyaç duyulmadığına ilişkin görüşler mevcut olsa da³³⁹ yorumun bir “anlama” faaliyeti olduğu düşünüldüğünde yoruma her daim ihtiyaç olduğu açıktır.

Zira yorum müessesesinin amacı, normun lafzını analiz etmek değil, normun hukuki açıdan taşıdığı anlamı ortaya çıkarmaktır. Lafzi yorum yönteminin buradaki ayırıcı özelliği, kanunun sözlerinden hareketle yorum yapması değil, kanunun sözleri ile bağlı kalınması ve onun dışına çıkılmamasını istemesidir³⁴⁰. Diğer bir anlatımla lafzi yorum hukuk normunun anlamının keşfedilmesinde dilsel bir çerçeve görevi üstlenmektedir. Normun anlamını keşfetmek, diğer yorum öğelerine başvurularak bir değerlendirme yapmayı gerektirmektedir. Bu nedenle normun lafzının belirli bir durum için açık ve mantıklı görüldüğü durumlarda bile, normun anlamı her zaman eleştirel bir sorgulamaya tabi tutulmalı ve bu açık anlamın diğer yorum öğelerine başvurularak kontrol edilmesi gerekmektedir. Buradan hareketle söz açıksa yoruma ihtiyaç duyulmayacağı şeklindeki görüşün geçerli olmadığı söylenebilir³⁴¹. Özetle hukuk normu yorumlanırken her daim (tüm normların sözcüklerden oluştuğu düşünüldüğünde ise öncelikle) lafzi yoruma başvurulduğu söylenilebilir.

Lafzi yorum yaparken dikkat edilmesi gereken pek çok nokta mevcuttur. Zira lafzi yorum yöntemi özünde, kanun metninin kanun koyucunun iradesini tam olarak yansıttığı ve kanun koyucunun niyetini ifade etmek için tamamen uygun ifadeler kullandığı varsayımına dayanmaktadır³⁴². Diğer bir anlatımla kanunların yorumunda kanun koyucunun kelimeleri seçme ve kullanmada titiz davranacağı karine olarak kabul edilse de bu her zaman mümkün

³³⁸ Kırca, s.350.

³³⁹ Arslan, Zühtü , **Anayasal Yorumun Dinamikleri ve Anayasa Mahkemesi**, (e.t. 05.06.2024) <https://anayasa.gov.tr/tr/baskan/eski-baskanlarin-konusmalari/zuhtu-arslan/konusmalar/anayasal-yorumun-dinamikleri-ve-anayasa-mahkemesi/>.

³⁴⁰ Gözler, Hukuka Giriş, s.302.

³⁴¹ Kırca, ss.350-351.

³⁴² Gözler, Hukuka Giriş, s.303.

olmayabilir. Bu nedenle lafzi yorum yöntemine başvurulurken dikkat edilmesi gereken hususlar mevcuttur.

Lafzi yorum yapılırken ilk dikkat edilmesi gereken nokta kelimelerin sözlük anlamına riayet edilmesi gerekmesidir. Hakim bir kelimeye öncelikle kelimenin günlük dildeki anlamını göz önünde tutarak mana vermek durumundadır. Davacının ve davalının bir kelimeye verdikleri anlamlar birbirinden farklı olabilir. Bu nedenle hukuk uygulayıcı hakim kelimeyi değerlendirip yorumlarken normal bir insanın vereceği anlamı araştırmak zorundadır. Diğer bir dikkat edilmesi gereken nokta ise, günlük konuşma dilinde kullanılan kelimelerin, hukuk metinlerinde farklı ve teknik bir anlam kazanabileceğidir. Örneğin, "zarar"terimi sorumluluk hukuku bağlamında teknik bir kavram olabilir; "eşya" kavramı ise çeşitli özel hukuk sistemlerinde farklı şekillerde tanımlanmış olabilir³⁴³.Yorumcu bu ayrımlara önem vermek durumundadır.

Lafzi yorum yapılırken dikkat edilmesi gereken noktalardan bir diğeri; yasal düzenlemenin hangi hukuk alanı ile ilgili olduğuna riayet edilmesi gerektiğidir. Aynı sözcük farklı hukuk alanlarında farklı anlamlara gelebilir. Örneğin poliçe; sigorta alanında sigortacı ile sigorta ettiren kimse arasında yapılmış sözleşmenin şartlarını gösteren belge; kıymetli evrak hukukunda ise kambiyo senetlerinden biridir. Yorumcu tarafından bu hususlar da göz önünde bulundurulmalıdır³⁴⁴.

Ayrıca, kanun dili içinde diğer bilim dallarının kullandığı terimlerin sıkça yer aldığına dikkat etmek gerekir. Bunlara örnek olarak "rekabet" veya "sağlığın tehlikeye uğratılması" gibi kalıplar örnek verilebilir. Bu durumda yorumcunun, bu diğer disiplinlerin (örneğin ekonomi veya tıp gibi) bilimsel verilerini araştırma gibi zorlu bir görevle karşılaşması söz konusudur³⁴⁵.

Yine yabancı kanunlardan entegre edilerek Türk Hukukuna dahil edilen kanun maddelerinde anlam kargaşası ortaya çıkabilir. Örneğin birtakım kanunların Fransız, Almanya ve İsviçre gibi ülkelerden çeviri yoluyla hukukumuzda entegre edilmesi sebebi ile anlam belirleme hususunda problemler ortaya çıkabilir. Konuya ilişkin Hirş “hatalı çevirinin yargıcı bağlamayacağını çünkü bir hükmün yorumlanmasına kelimenin sözlük anlamından çok o kelime ile kastedilen anlamın önemli olduğunu” belirtmektedir. Çeviri hatası bulunduğu açıkça anlaşılan metnin bağlayıcılığını kabul mantıki olmadığı gibi, yanlış bir kanun hükmünün bu haliyle yorumu ve uygulanması kanun koyucunun istemediği, arzu etmediği bir

³⁴³ Kırca, s.352.

³⁴⁴ Işıktaç/ Metin, s.196.

³⁴⁵ Kırca, s.353.

sonucu doğurması yönünden de tatmin edici değildir. Adalet Bakanlığı'nın tanınmış bazı şerhleri Türkçeye çevirtmiş olması, kanunun gerçek anlamının saptanabilmesine yararlı olmak niyetini göstermektedir. Hirş, bu görüşünü Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı ile de desteklemektedir: “*Kanunlarımızı yorumlarken kendi metinlerimizi göz önünde tutmakla beraber yorumlarda ilmi içtihatlardan da faydalanabileceğine göre bunların asıllarına da bakmaktan vazgeçemeyiz*”³⁴⁶.

Yine eklenmesi gerekir ki lafzi yorum yöntemi kullanıldığında açıklanan beyan ile bunun esasını oluşturan irade arasında uygunsuzluk ortaya çıkabilir³⁴⁷. Zira sadece lafzi yorum yönteminin kullanılması ile anlam kargaşaları çözümlenemeyebilir. Anlam kargaşasının ortaya çıkması halinde kanun metnine verilebilecek anlamların içinde kanunun ruhuna en uygun olanın araştırılması gerekmektedir. Burada “lafza bağlılık” ile “anlamı arama” arasında ince bir çizgi söz konusudur. Kanunun lafzına sırt çeviren yorumcu, kanuna aykırı sonuca varmış, kişisel ve keyfi davranmış olmaktadır. Salt lafza uyarak anlamı ihmal eden hukukçu ise kanuna karşı hile yapmış olacaktır³⁴⁸. Bu nedenle yorumlama yapılırken bütünsel bir yaklaşıma ihtiyaç duyulmaktadır.

Sadece lafzi yorum yöntemi uygulandığında doğabilecek sorunlar çoğaltılabilir. Bu bağlamda lafzi yorumun sadece bir ön çalışma olduğu söylenebilir³⁴⁹. Dolayısıyla lafzi yorum tek başına, ilgili normdan ne anlaşılması gerektiği konusunda bir fikir verirse de, bu yöntem normdan anlaşılanı tam olarak açıklığa kavuşturamayabilir³⁵⁰.

Zira konuya ilişkin Müller “in de belirttiği gibi, “*sözel yorum usulü, diğer yorum usullerinden, özellikle sistematik ve amaçsal yorum usullerinden ayıramaz; bunlardan ayrı düşünülemez*”³⁵¹.

1.4.4.3.1.2. Türk Vergi Hukukunda Lafzi Yorum Yöntemi

Türk vergi hukukunda kanunilik ilkesinin geçerli olması nedeniyle önce kanunun lafzından hareket etmek gerekir³⁵². Önceki başlıkta detaylı biçimde izah edildiği üzere lafzi yorum yöntemi, kanun hükmünün, içerdiği kelimelerin, cümlelerin anlamlarına ve dilbilgisi

³⁴⁶ Cavak, s.14.

³⁴⁷ Işık/Karayılmazlar/Organ/Işık, s.13.

³⁴⁸ Işıktaç/Metin, s.198.

³⁴⁹ Aliefendioğlu, Yılmaz, **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996,s. 173.

³⁵⁰ Uslu, Ferhat, **Anayasa Yargısının Sınırları Sorunu**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s.90.

³⁵¹ Müller, Friedrich, Haz. Fazıl Sağlam, **Anayasa Hukukunun Çalışma Yöntemleri**, Maltepe Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Şubat 2009, s.37.

³⁵² Batun, s.88.

kurallarına göre yorumlanmasını ifade etmektedir³⁵³. Bu yorum yönteminin ayırt edici noktası; kanunun sözüne bağlı kalınması ve onun dışına çıkılmasının istenmiyor olmasıdır³⁵⁴.

Zira VUK'nun 3. maddesinin “vergi kanunlarının uygulanması” kenar başlıklı A bendinin 2. fıkrası hükmüne göre, “*vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hâllerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır*” denmektedir.

Şenyüz, Yüce ve Gerçek “*vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hâllerde... ifadesine yer verilmiş olması, kanun koyucunun vergi kanunlarının yorumlanmasında öncelikle sözel yoruma başvurulması ve bu yorum yönteminin yeterli gelmediği durumda diğerlerine geçilmesi gerektiğini göstermektedir. Bu nedenle öncelikle bir kanunun kelime ve cümle yapılarının anlamının tespiti için sözel yorum yapmak kaçınılmazdır. Metinlerden, cümlelerden ve kelimelerden kopuk yorum yapılamaz.*” demektedirler.³⁵⁵ Zira yoruma esas alınan temel malzeme kanun metnindeki “kelime, deyim” gibi dile ilişkin unsurlar olduğu için yorum yapılırken bu unsurlardan uzaklaşılması mümkün görünmemektedir³⁵⁶.

Oktar³⁵⁷ “*kanun metninden kanun koyucunun öncelikle lafzi yorum yöntemini kabul ettiğini sonucu çıkarılabilir*” demektedir. Konuya ilişkin doktrinde “*lafzi yorum yöntemi yorumda araçlar hiyerarşisinin en üstünde yer almaktadır; zira yasalar sözcüklerle kazanmışlardır.*”³⁵⁸ şeklinde de bir görüş mevcuttur.

Fakat Akkaya, Vergi Hukuku'ndaki Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri başlıklı sempozyumda yaptığı konuşmada VUK 3. maddeye ilişkin³⁵⁹: “*3. maddeyle ilgili bir eleştiri değil, öyle bir kaleme alınmış ki lafzı ve ruhuyla hüküm ifade eder. Lafız açıksa, açık değilse konuluştaki amaç diğer maddelerle bir merdiven koyuyor. Yanlış, şunun için yanlış: Kanun hükmünün yanlışlığını tartışmıyorum. Tüm yorum yöntemlerinin tek bir amacı var: Normun gerçek iradesini bulmak ve bunun için eğer yorumlanan bir norm bütün yorum yöntemleriyle aynı sonucu veriyorsa, zaten normun gerçek anlamını bulduğumuzda hiçbir tereddüt yok. Buradaki mesele normun bu yorum yöntemleri, işte o bildiğiniz yorum yöntemlerinin çoğunluğu bizi nereye götürüyor?*” demektedir.

³⁵³ Oktar, s.60.

³⁵⁴ Sarıcaoğlu, s.37.

³⁵⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.67.

³⁵⁶ Otacı, s.465.

³⁵⁷ Oktar, s.60.

³⁵⁸ Başok, s.83.

³⁵⁹ Akkaya, Mustafa, “Yargı Kararlarında Yorumun Zorlanan Sınırları”, **Vergi Hukukunda Güncel Sorunlar, 20 Nisan 2019 Sempozyum**, 1.Basım, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, Eylül 2020, ss.53-54.

Yazar konuya ilişkin konuşmasının devamında³⁶⁰ “Buna işaret etmemin bir nedeni de şu: Zaman zaman Danıştay kararlarında, vergi mahkemesi kararlarında görüyoruz, beni gitmek istediğim yere götüren yorum türünü hukukçu, hukuk uygulamacısı olarak seçmelüksüm yok, hepsiyle test etmek durumundayım. Şimdi yorum yöntemleri arasında bir öncelik- sonralık ilişkisi yok, normun gerçek anlamının belirlenmesinde bunlar birbirlerini tamamlarlar. Şimdi yorumun sınırı, demek ki merdiven basamaklandırma ilişkisi içinde yorumun sınırı o normda yer alan kelimeye atfedilebilecek anlamın sınırıdır.” demektedir.

Akkaya’ya paralel olarak, kanaatimizce de her ne kadar VUK 3. maddenin kanun metninde basamaklı bir yorum tekniği uygulaması var ise de yorum yöntemleri bütünsel bir yaklaşımla uygulanmalı, kanunun lafzı (normda yer alan kelimeye atfedilebilecek anlamın) kanun metninden çıkarılan ve uygulanan yorum yöntemlerinin çerçevesini oluşturmalıdır. Yine kanun metninde geçen “lafzın açık olmadığı” ifadesi kanaatimizce yorum faaliyetini salt anlaşılmayan hukuk kuralları için uygulanan bir faaliyetmiş gibi göstermektedir. Fakat işin özünde bir kaidenin açık olup olmadığının tespiti de yorum faaliyetidir.

Vergi hukukundaki mevzuatın açıklığı tartışmalarından bağımsız olarak Türk vergi hukukunda lafzi yorumun titizlikle icra edilmesi gerekmekte olup lafzi yorum yapılırken dikkat edilmesi gereken pek çok husus bulunmaktadır.

Lafzi yorum yönteminde noktalama işaretleri, dilbilgisi kuralları ve cümle yapısının analizi lafzi son derece önemli olup bu hususlara dikkat edilmelidir. Zira bir virgül, cümlenin ve dolayısıyla kanun hükmünün anlamını tamamıyla değiştirebilme gücüne haizdir. Yine madde metninde “ve” bağlacı kullanılmışsa başka bir anlam “veya” bağlacı kullanılmışsa başka bir anlam ortaya çıkabilmektedir³⁶¹. Örneğin Kurumlar Vergisi Kanununun 3. Maddesinde tam mükellefiyetin ölçütleri belirlenirken “...kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar...” şeklinde bir ifade yer almakta olup “veya” yerine “ve” ifadesi yer alsaydı kanun metninin anlamı tamamıyla değişebilecektir³⁶². Bu bakımdan kanunlar, özellikle vergi kanunları kaleme alınırken büyük bir dikkat ve özen gösterilmelidir.

Yine vergi kanunlarına bakıldığında diğer hukuk dallarına ait birçok kavram ve deyim kullanıldığı görülmektedir. Lafzi yorumda; kavramların ait oldukları hukuk dallarındaki anlamları araştırılmaktadır. Vergi hukukunda kullanılan aile reisi, sözleşme, vasi, gibi kavramlar, medeni hukukta verilen anlamlarına göre yorumlanmaktadır³⁶³. Buna karşılık, vergi yasaları bir kısım kavramlara değişik tanım vermişlerse artık bu tanım

³⁶⁰ Akkaya, Yargı Kararlarında, ss.53-54.

³⁶¹ Batun, s.89.

³⁶² Sarıcaoğlu, s.38.

³⁶³ Bilici, s.17.

çerçevesindeki anlamları göz önüne alınacaktır. Örneğin “gayrimenkul” kavramı GVK’nın 70. maddesinde Medeni Kanun’daki hükümlerden (m.704) farklı olarak düzenlenmiştir. Gelir vergisi uygulamasında bu düzenleme esas alınacaktır. Vergi kanunları bazen de belli kavramların anlamı ve hukuki etkileri konusunda başka kanunlara açık olarak yollama yapmaktadır. Bu gibi durumlarda yollama yapılan kanun hükümlerindeki anlamlar dikkate alınmalıdır. Örneğin, VUK’nun 147. maddesinde söz konusu kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemesi Kanunu’nun arama ile ilgili hükümlerinin uygulanacağını öngörmektedir. Öte yandan vergi kanunlarında yer alan kavramlar sadece hukuk kavramları da olmayabilir. Üretim, tüketim, yatırım, öz sermaye, amortisman, değerlendirme vb. kavramlar ekonomi ve muhasebe biliminin kavramlarıdır. Lafzi yorum sırasında bu kavramlar kendi bilimsel ve teknik anlamlarına göre değerlendirilmelidir³⁶⁴.

Türk vergi hukukunda, Danıştay’ın vergi uyumsuzlukları ile ilgili kararları incelendiğinde büyük bir kısmında “lafzi yorum” yöntemine başvurduğu gözlemlenmektedir. Nitekim konuya ilişkin Danıştay 7. Hukuk Dairesinin ³⁶⁵“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2365 sayılı Kanununun 1. maddesiyle değişik 3. maddesinin A bendinin ikinci fıkrasında; “Vergi Kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır” denilmektedir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere kanunun ruhuna gitmek, kanunun lafzının açık olmaması halinde mümkündür.” şeklinde bir kararı mevcuttur. İlgili kararda “ihracat muaflığı” müessesinin kanundaki lafzının açık olduğundan hareketle lafzi yorumdan başka bir yorum yöntemine başvurulmamıştır.

Danıştay yine vermiş olduğu bir başka kararında³⁶⁶, bağışlanmak üzere okul yaptırılması, yükümlünün faaliyeti ile ilgili olmadığından müteahhit firmaya ödenen bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağına hükmederek öncelikle lafzına göre anlamını araştırmıştır. Bir diğer kararında Danıştay, Vergi Usul Kanunu’nun 353 üncü maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için maddede sayılan belgelerin alınmadığı ve verilmediği yolunda hukuken geçerli bir tespit yapılması gerekmektedir. Danıştay bu yönlü bir tespit bulunmadığı gerekçesiyle özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına³⁶⁷ karar verirken lafzi yoruma başvurmuştur.

³⁶⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.23.

³⁶⁵ Danıştay 7. Daire, T. 13.11.1984 E. 1984/509 K.1984/1718 (e.t. 08.06.2024).

<https://legalbank.net/belge/d-7-d-e-1984-509-k-1984-1718-t-13-11-1984-danistay-7-daire-karari/614248>.

³⁶⁶ Danıştay 7. Daire, T. 24.6.1993, E.1989/2003, K.1993/2773 (Danıştay Dergisi, S. 89, Ankara, 1995,s.113).

³⁶⁷ Danıştay 4. Daire, T. 27.1.1999, E.1998/3082, K.1999/66 (Yaklaşım, Yıl 7, S.76, Nisan 1999, s. 204).

Danıştay başka kararında ise³⁶⁸ ödeme vadeleri gelmemiş bir vergiden dolayı vergi ziyandan söz edilemez diyerek lafzi yorumda bulunmuştur. Bir diğer kararında Danıştay³⁶⁹, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 1 inci maddesinde, gelir vergisine tabi gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmış olup, (vergilendirme) ... gelir vergisine tabi olacak kazanç ve iratların elde edilmesi koşuluna bağlanmış bulunmaktadır, diğer bir anlatımla, elde edilmeyen kazanç ve iradın vergilendirilmesi olanaksızdır demektedir. Bir başka kararında ise Danıştay³⁷⁰, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunun 2 inci maddesinin 12 inci bendi uyarınca, Maliye Bakanlığının taşıtların net ağırlığını belirlerken tamamen serbest olmayıp, anılan maddede gösterilen verilere bağlı okunması gerektiğini belirterek lafza göre yorum yapmıştır.

Yargı kararlarında geçen “kanunun açık hükmü karşısında” şeklindeki ifade de lafzi yorumun kullanıldığının göstergesidir³⁷¹.

Nitekim Danıştay 4. Dairesinin bir kararında “*sonuç olarak bütün bu hükümler ve Kanunun lafzı ve sistematigi birlikte incelendiğinde, ne Gelir Vergisi ne de Kurumlar Vergisi Kanunlarında yatırım indirimi nedeniyle tevkifat yapılabileceğine ilişkin açık bir hükmün bulunmaması karşısında vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat olmadığı anlaşılan yatırım indiriminden faydalanan tutarın, tevkifata tabi tutulmasında ve ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi ve fonpayına karşı açılan davanın mahkemece reddedilmesinde yasaya uyarlık görülmemiştir*” denilerek lafzi yoruma yer verilmiştir³⁷².

Netice itibarıyla vergi hukukunda yorumun en önemli öğeleri kanunların lafzı, yani metnidir. Bu husus VUK’nun 3. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Bu sebeple vergi ile ilgili konularda yorum yapmaya başlarken ilk önce vergi kanununun bu konuda ortaya koyduğu hükmün doğru biçimde anlaşılması ve dikkate alınması gerekmektedir. Hal böyle olmakla birlikte, mevzuata bakıldığında özellikle son yıllarda kaleme alınan kanunlarda zaman zaman bu konuda gerekli özenin gösterilmediği görülmektedir. Bu da anlamsız veya kastettiğinden başka türlü anlaşılmaya müsait kanun hükümlerini ortaya çıkarmaktadır³⁷³.

³⁶⁸ Danıştay 4. Daire, T.13.10.1998, E.1997/3623, K. 1998/3588 (Yaklaşım, Yıl 7, S.76, Nisan 1999, s.210).

³⁶⁹ Danıştay 3. Daire, T.12.12.1990, E. 1990/2929, K. 1990/3417 (e.t. 08.06.2024)

<https://legalbank.net/belge/d-3-d-e-1990-2929-k-1990-3417-t-12-12-1990-danistay-3-daire-karari/515188>.

³⁷⁰ Danıştay 7. Daire, T.12.3.1998, E.1997/3872, K. 1998/998 (e.t. 08.06.2024)

<https://legalbank.net/belge/d-7-d-e-1997-3872-k-1998-998-t-12-03-1998-danistay-7-daire-karari/523085>.

³⁷¹ Batun, s.90.

³⁷² Danıştay 4. Daire, T. 05.02.2001, E. 2000/2312, K. 2001/236 (e.t.04.06.2024)

<https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-2000-2312-k-2001-236-t-05-02-2001-vergi-indiriminin-uygulanmiyacagi-gelirler/392008>.

³⁷³ Batun, s.89.

Bu bağlamda salt kanun metni üzerinden yorum yapmak yeterli olamamaktadır. Lafzi yorum yöntemi çoğu kez tek başına yeterli olmadığından diğer yorum yöntemleri ile desteklenmektedir³⁷⁴. Zira kimi zaman yorumun görünürdeki yüzeysel anlamın ötesinde bir çıkarımla sonuçlanması mümkündür³⁷⁵.

1.4.4.3.2. Sistematik Yorum Yöntemi

Sistematik yorum yöntemi Türk hukukundaki uygulaması ve Türk Vergi Hukukundaki uygulaması olmak üzere iki alt başlıkla incelenecektir.

1.4.4.3.2.1. Türk Hukukunda Sistematik Yorum Yöntemi

Sistematik yorum, hukuk normlarının tek başına değil, bulundukları sistem, düzenlendiği kanun veya tüm hukuk düzeni içindeki yeri dikkate alınarak yorumlanmasıdır³⁷⁶. Sistematik yorum yöntemi tek tek hukuk kurallarının anlamlandırılmasından ziyade, tüm hukuk kurallarının tutarlı bir bütün oluşturabilecek şekilde yorumlanması gerektiği düşüncesine dayanarak hukuk kurallarını birbirleriyle tutarlı hale getiren bağıntılar üzerinde durmaktadır³⁷⁷.

Keza yorum yapılırken, ilgili normun içinde yer aldığı sistemdeki üst normları da dikkate almak önemlidir. Bir normun anlamı, o norma ilişkin tüm diğer normlar göz önünde bulundurularak belirlenmelidir. Sistematik yorumlama yöntemi, hukuk sisteminin normların rastgele bir araya gelmesinden ziyade, birbiriyle uyumlu bir bütün oluşturması gerektiği prensibine dayanmaktadır³⁷⁸. Zira bir hukuk sisteminde kurallar, üst üste konulmuş, gelişi güzel bir yığın halinde olmayıp kendi aralarında tutarlı bir düzeni oluşturmaktadırlar³⁷⁹. Hukuk normlarını sistematik bir yapı haline getiren, birlik/bütünlük ve tutarlılık ilkeleridir. Savigny, hukuk sisteminin tutarlı bütünlüğünü: “*Sistematik eleman, bütün kurumların ve bütün hukuk kurallarının büyük bir bütüne bağlandıkları doğal bağla ilgilidir. Bu bağlantı, tarihsel eleman gibi, aynı şekilde yasa koyucunun nazarında da vardır. Biz, bu yazılı hukukun, hangi bağlarla hukuk sistemine bağlı olduğunu ve pratik olarak hukuk sistemine nasıl girdiğini kendimiz için açıklığa kavuşturduğumuz zaman, ancak yasa koyucunun düşüncesini tamamen anlayabiliriz.*” sözleriyle açıklamaktadır³⁸⁰.

³⁷⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.23.

³⁷⁵ Çilingir, s.57.

³⁷⁶ Kırca, s.354.

³⁷⁷ Yıldızlıturan, s.16.

³⁷⁸ Gözler, Hukuka Giriş, s.307.

³⁷⁹ Işıktay/Metin, s.198.

³⁸⁰ Aktaş, s.23.

Buradan hareketle sistematik yorum yönteminin amacı normlar arasındaki sistematik ilişkileri keşfetmek ve her normu kendine has yerine yerleştirmektir³⁸¹.

Sistematik yorum yönteminde yorum müessesesi işletilirken kanun maddesinin kanunun içinde bulunduğu bölüm, ilgili kısım ile kanunun kenar başlıkları önemli bir yere sahiptir³⁸². Kenar başlığı kavramına ilişkin Anayasa m. 176'ya göre *“Madde kenar başlıkları, sadece ilgili oldukları maddelerin konusunu ve maddeler arasındaki sıralama ve bağlantıyı gösterir. Bu başlıklar, Anayasa metninden sayılmaz.”* denmiş TBMM verdiği 26.12.1944 tarihli ve 1367 sayılı yorum kararında, başlıkların kanun metninden sayılamayacağı sonucuna varmıştır. Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu bir kararında Medeni Kanunun kenar başlıklarının metinden sayılıp sayılması konusunda şu ifadelerle aynı sonuca varmıştır: *“T.C. Anayasası ise 176. maddesinde, kenar başlıkların madde metninden sayılamayacağı öngörmüştür. Medeni Kanunun kenar başlığının metninden sayılıp sayılamayacağı hakkında yasada bir açıklık bulunmamasına göre konuyu Anayasanın benimsediği esas doğrultusunda yorumlama uygun görülmüş ve bunun sonucu olarak kenar başlığından hareket olunarak sonuca gidilemeyeceği benimsenmiştir.”* Bununla birlikte bu kararlar ancak kenar başlıklarının doğrudan doğruya uygulanmasının önünü kapatır; fakat yorum yapılırken kenar başlıklarından yararlanılmasına engel değildir. Çünkü kanun sadece metinden ibaret değildir. Başlık, alt başlık ve yan başlıklarla birlikte yürürlükte dir. Eğer başlıklar kaldırılırsa, anlamsız maddeler yığına dönüşür. Varlıkları karışıklık yaratmak değil, karmaşayı önlemektir.” denilerek kenar başlıklarının yorumlama faaliyetinde kolaylık sağlayıcı rol oynadığını belirtmiştir³⁸³.

Nitekim yürürlükten kalkan 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 162 ve müteakip maddelerinde alacağın temliki düzenlenmiştir. Temlikin niteliği ile ilgili olarak kanunda açık bir hüküm yer almamakla birlikte, niteliği itibarıyla bir akit olduğu, temlikin şeklini düzenleyen 163. maddenin kenar başlığının “Akdi Şekli” olarak ifade edilmiş olmasından anlaşılmaktadır³⁸⁴. Bu bağlamda kenar başlıklarının yorum faaliyetine metodik olarak katkı sağladığı açıktır.

³⁸¹ Birsenoğlu, s.46.

³⁸² Gözler, Hukuka Giriş, s.306.

³⁸³ Cavtaz, s. 25.

³⁸⁴ Saymen, Ferit Hakkı, “Matlablar Kanun Mudur?”, *İÜHF Mecmuası*, C.10, sy.3-4, İstanbul, 1945, ss.565-578, s.576.

Sistematik yorum, yorum faaliyeti esnasında salt kanun içeriği yahut kenar başlıkları ile değil bütün hukuk düzeni ile (Anayasa, Devletler Hukuku...) birlikte yorum yapılması gerektiği anlamına gelmektedir³⁸⁵.

Sistematik yorum anlayışının sonucu olarak da hukuk normlarının tutarlı bir bütün oluşturduğu kabul edildiğinden normlar hiyerarşisi ilkesine değer verilerek, ast kuralı üst kurala uygun yorumlamak gerekmektedir. Normlar hiyerarşisi kavramı nihayetinde tüm düzenlemelerin anayasaya uygunluğunu gerektirmektedir. Bu durum “anayasaya uygun yorum yöntemi” yahut “anayasaya uygunluk yorumu” şeklinde adlandırılan bir yorum yöntemini beraberinde getirmiştir.

Zira yorumlanan normlar, anayasa dikkate alınarak yorumlanmaktadır ve anayasa da hukuk sisteminin bir parçasıdır. Bu nedenle “anayasaya uygun yorum” da bir sistematik yorum türü yahut sistematik yorumun özel bir biçimi olarak tanımlanmaktadır³⁸⁶. Diğer bir anlatımla anayasaya uygun yorum sistematik yorumun özel bir hali olarak hukuk düzeninin birliği, anayasanın üstünlüğü ve kurallar hiyerarşisi anlayışının bir sonucudur³⁸⁷. Devlet normlarının hiyerarşik ayırımı dikkate alındığında tereddütlü durumlarda yasa kuralları Anayasa’ya uygun yorumlanır³⁸⁸.

Memiş³⁸⁹ Anayasaya uygunluk yorumunu, “*Anayasaya aykırılık savıyla iptali istenmiş bir kanun hükmünün iptal edilmesinden kaçınılarak, Anayasaya aykırı olmayacak veya (anayasayla) bağdaşacak biçimde uygulanmasını sağlamak için yapılan yorum*” şeklinde tanımlamıştır. Daha açık bir tanımla “Anayasa’ya uygunluk yorumu” özünde Anayasa’ya uygunluk denetimi yapılması anlamına gelmektedir. Bahsi geçen denetim bağımsız bir yorum türü olmayıp, yorum çalışması sonuçlandığında ortaya çıkan sonuçlar arasında seçme yapmaya hizmet etmektedir. Diğer bir anlatımla onların tamamlayıcısıdır. Çünkü bilinen yöntemler uygulandığında ortaya çıkan bazı sonuçlar Anayasa ile bağdaşmayabilir. Bu durumda bağdaşmayan sonucu veren yöntemler dikkate alınmayacaktır³⁹⁰.

Konuya ilişkin Birsenoğlu³⁹¹ “*Anayasaya uygun yorum öyle bir ayıklama kuralı tesis eder ki, esaslı yorum kriterlerine göre tesis edilen birden fazla yorum hipotezi durumunda, bunların, anayasanın bir üst dereceli normuna aykırı olup olmadığı noktasına kadar kontrol edilmesi gerekir. Anayasal bir ilke ile çatışan yorum geçersizdir; anayasayla uyumlu bir*

³⁸⁵ Öztan, s.128 .

³⁸⁶ Metin, Yüksel, *Anayasanın Yorumlanması*, Asil Yayınları, Ankara, 2008, ss. 22-23.

³⁸⁷ Sözer, s.139; Birsenoğlu, s.64.

³⁸⁸ Sözer, s.107

³⁸⁹ Memiş, Emin, *Anayasa’ya Uygun Yorum*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2007, s.64.

³⁹⁰ Sözer, ss.138-139

³⁹¹ Birsenoğlu, s.64.

*yorum ise -bunu gerçekleştirmeyen diğer yorum hipotezlerinin aksine- tercih edilir. Bu haliyle anayasaya uygun yorum bir öncelikli kural, daha doğrusu bir uyumsuzluk fonksiyonu kazanır. Bir yasa, anayasa ile uyum içinde olan bir yorum mümkün ise ve yasa bu yorumla anlamlı olarak kalıyorsa, anayasaya aykırı değildir.”*demektedir.

Bu yaklaşımda Anayasaya uygun yorum yapan bir yargıcın muhakemesi “Anayasaya aykırı metni anayasanın sözüyle çakıştırıp veya olgunlaştırıp savmak” olarak tarif edilmiştir³⁹². Netice olarak Anayasaya uygun yorum, kanun hükümlerinin hem anayasaya uygun olarak hem de aykırı olarak yorumlanabilmesinin mümkün olduğu durumlarda yapılmaktadır³⁹³. Bu yöntemle, Anayasaya uygun olan yorum, Anayasa Mahkemesi tarafından kabul edilmektedir³⁹⁴. Tüm bu izahlardan hareketle sistematik yorumun anayasaya uygun yorum yöntemi ile yakın bir akrabalık ilişkisi olduğu görülmektedir³⁹⁵.

Sistematik yorum yöntemine “Sayıştay’ın yargı organı olup olmadığı yahut yüksek yargı organı olup olmadığı” konusu örnek verilebilir. Bu konu Türk hukukunda tartışmalıdır. Sistematik yorum yönüyle bu konu şöyle değerlendirilebilir. Sayıştay Anayasa’da yüksek yargı organları başlığı altında yer almamaktadır, fakat yargı organları başlığı altında sayılmıştır. Dolayısıyla sistematik yorum ışığında Sayıştay yüksek yargı organı olmasa da bir yargı organı sayılabilir³⁹⁶. Sayıştay’ın 1982 Anayasası’nın Yargı bölümünde yer almasının tek başına, Sayıştay’ın mahkeme olduğu şeklinde yorumlanamayacağına ilişkin aksi yönlü görüşler de mevcuttur³⁹⁷.

Görüldüğü üzere sistematik yorum, hukuk düzeni içerisindeki bir normu, anayasa dahil diğer pozitif kurallarla bütünleşecek şekilde ele alarak yorumlamaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında³⁹⁸, sistematik yorum yöntemi gereğince, herhangi bir hukuk kuralının tek başına değil, içinde bulunduğu metnin tümünün göz önünde tutularak yorumlanması gerektiğini ve bu nedenle bir kuralın anlamının, kuralın kanunda yer aldığı kısım ve bölümlerin, diğer kurallarla ilişkisinin, kanunun plan ve sistematigi içerisindeki konumunun dikkate alınarak belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

³⁹² Memiş, s.65.

³⁹³ Tanör, Bülent/Yüzbaşıoğlu, Necmi, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, s. 540.

³⁹⁴ Gören, Zafer, **Anayasa Hukuku**, 1. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 30.

³⁹⁵ Bu konunun Anayasa Hukuku alanında incelenmesi gerekecek ölçüde detaylı olması nedeniyle tez içeriğinde sistematik yorumla bağlantısı doğrultusunda kısa biçimde ele alınmıştır.

³⁹⁶ Gözler, Hukuka Giriş, s.307.

³⁹⁷ Aksi yönlü görüşler için; Ahmet Taşır, Sayıştay’ın Anayasal Konumu Üzerinde Tartışmalar, “Sayıştay’ın Anayasal Konumu Üzerinde Tartışmalar”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Kasım-Aralık 2017, Sayı 133, ss. 81-96.

³⁹⁸ AYM, T.10.07.2013, E. 2012/104, K. 2013/87, (R.G. 10.12.2013/28847).

Yargıtay'ın bir içtihadı birleştirme kararına göre ise yorumun, Yargıtay'ın süregelen kararlarıyla da tutarlı olması gerektiği dile getirilmektedir. İlgili kararda³⁹⁹ “...*Gerek Anayasa'da ve gerekse kanunlarımızda yönetmelikle kanunun çatışması halinde bunun bekletici sorun sayılması gerektiği hususunda bir hüküm bulunmamaktadır. Ayrıca, adli yargı içinde ceza ve hukuk ayırımı yapılarak sonuca varılması da isabetli değildir. Yorum yaparken yargı yolunu bir bütün olarak kabul zorunludur. Yargıtay'ın süregelen uygulamalarında ayırım yapılmaksızın yönetmeliğin kanuna aykırı olması halinde, kanuna değer verilerek uyuşmazlıkların çözümlenmesi ilkesi benimsenmiştir. Yönetmeliğin kanuna bağımlı olması açıklanan şekilde yorum ve uygulama yapılmasını gerektirmektedir...*” denmektedir.

Bunların yanında sistematik yorum, hukukun genel ilkelerinin de göz önüne alınarak yorum yapılmasını içermektedir. Çünkü hiçbir kanun normu, hukukun genel ilkelerine aykırı düşecek şekilde yorumlanmamalıdır. Sistematik yorum, bunun yanı sıra, yorumlanan metnin de kapsamını aşarak, ele alınan normun bir parçası olduğu hukuk sistemindeki diğer normlar, hedefler ve prensipler ile mantıksal ve amaçsal ilişkisini de göz önünde bulundurmaya uzanacak derecede geniş bir bakış açısını gerektirmektedir⁴⁰⁰. Bu bağlamda bu yorum yöntemi için başlı başına bir yorum yöntemi olmaktan çok öteki yorum yöntemlerinin topluca uygulaması sayılacağı görüşü de mevcuttur⁴⁰¹.

1.4.4.3.2.2. Türk Vergi Hukukunda Sistematik Yorum Yöntemi

Bir vergi kanununda okunan ve yorumlanmaya çalışılan madde/maddelerin diğer maddelerle hatta farklı kanunlardaki maddelerle olan ilişkisi, bağlantısı, bulunduğu kısım, bölüm veya yeri dikkate alınarak yapılan yoruma sistematik yorum denilmektedir⁴⁰².

Sistematik yorum kavramı hem yasanın kendi içerisinde bütün olmasını, hem de hukuk düzeni içerisindeki bütünlüğü ifade etmektedir. Sistematik yorumda hukuk normunun anlamı, hukuk düzeninin bütünlüğü içerisinde kavranmaya çalışılmaktadır⁴⁰³.

VUK'nun 3. maddesinde “...*vergi kanunlarının hükümleri, hükümlerin kanunun yapısı içindeki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır...*” şeklindeki hükmün “*hükümlerin kanunun yapısı içindeki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı*” kısmı sistematik yorum yöntemine işaret etmektedir.

³⁹⁹ Yargıtay İBGK, T. 22.3.1996, E.1993/5, K.1996/1, (e.t. 04.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/e-1993-5-k-1996-1-t-22-3-1996>.

⁴⁰⁰ Oder, Bertil Emrah, *Anayasa Yargısında Yorum Yöntemleri*, Beta, İstanbul, 2010, s.56.

⁴⁰¹ Aybay/Aybay/Pehlivan, s.313.

⁴⁰² Biyan, s.75.

⁴⁰³ Hesso/ Sargın, s.2613.

Kanunlar, kısımlar ve bölümler şeklinde belirli bir sistematik düzende yazıldıklarından, bir kanun maddesi yorumlanırken, bu maddenin hangi bölümde veya kısımda yer aldığına bakılmaktadır. Ayrıca, bir kanun hükmünün sadece kendi başına değil, başka kanun maddeleriyle ilişkisi de dikkate alınarak ve bir bütün biçiminde değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin VUK'un 8. Maddesinde düzenlenen mükellef kavramı yorumlanırken, aynı kanunun ikinci kitabında düzenlenen mükellefin ödevlerine ilişkin hükümlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Yine GVK'daki ticari kazançlar için TTK'daki unsurlardan yararlanmak da sistematik yorum yönteminin bir gereğidir⁴⁰⁴. Bu örnekte Ticaret Hukuku ve Vergi Hukukunun bütünleşik biçimde yorumlanmasının daha sağlıklı sonuç vereceği görülecektir. Bu bağlamda önce vergi hükmünün yer aldığı kanunun bütünü ile başlanıp sonrasında vergi hukuku alanının bütünü karşısındaki konumu ve en nihayetinde gerekli görülürse başka hukuk dalındaki düzenlemeler de dikkate alınmaktadır⁴⁰⁵.

Kaldı ki sistematik yorum en geniş anlamda mevzuat içindeki her hükmün diğerleri ile ilgisi olduğu düşüncesini içermektedir. Bu husus *“Her kim bir yasanın herhangi bir paragrafını kullanmakta ise o, aynı zamanda tüm hukuk sistemine başvurmuş demektir”* düşüncesi ile ifade edilebilir⁴⁰⁶. Buradan hareketle kanunların evrensel hukuk ilkelerine ve anayasaya aykırı olmayacağı ana fikrine varılabilir ve bu durum normlar hiyerarşisinin özüne işaret etmektedir. Bu bağlamda olası bir vergi kanunu evrensel hukuk ilkelerine ve anayasaya uygun olarak yorumlanmalıdır⁴⁰⁷. Diğer bir anlatımla sistematik yöntem kullanılırken normlar hiyerarşisinde yer alan diğer kaynaklar da dikkate alınır. Başta Anayasa olmak üzere vergi kanunları ve diğer kanunlardaki düzenlemeler bir bütün olarak değerlendirilir ve çözüm üretilmeye çalışılır⁴⁰⁸.

Örneğin Anayasanın 104. maddesinde, olağanüstü haller dışında, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevlerin Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemeyeceği hükmüne yer verilmektedir. Anayasa'nın 73.maddesinde tanımlanan “vergi ödevi” ise siyasi haklar ve ödevler arasında yer almaktadır. Bu durumda, sistematik yorum yönteminin uygulanması ile olağan dönemlerde vergi ödevi ile ilgili düzenlemelerin

⁴⁰⁴ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.68.

⁴⁰⁵ Karakoç, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Ankara, 2014, s.171-172.

⁴⁰⁶ Batun, s.34.

⁴⁰⁷ Batun, s.35.

⁴⁰⁸ Biyan, s.75.

Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle değil, ancak kanunla yapılabileceği sonucuna ulaşılmaktadır⁴⁰⁹.

Türk vergi hukukunda uygulanan sistematik yoruma ilişkin Danıştay'ın Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisini düzenleyen Finansman Kanunu hükümlerini topluca göz önüne ve böylelikle sistematik yorum yaparak emlak vergisinde Vergi Usul Kanununun pişmanlık hükümlerinin uygulanmayacağına karar vermesi örnek olarak verilebilir. Yine Değerli Kağıtlar Kanunu ile Vergi Usul Kanunu beraber okunarak müstahsil makbuzunu değerli kâğıt sayarak mali yükümlülüğe tabi tutmak sistematik yorumun bir sonucudur⁴¹⁰.

Danıştay 7. Dairenin verdiği şu karar sistematik yorum yöntemine iyi bir örnek teşkil etmektedir⁴¹¹: *“Bu hükümlerden anlaşılacağı üzere; Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesi uyarınca dönem matrahının re'sen takdirine gidilebilmesi için, vergi beyannamesinin yasal ve ek süre içinde verilmemiş olması yeterlidir. Her ne kadar, Vergi Mahkemesince, anılan Kanunun 342'nci maddesiyle 30'uncu maddenin ikinci fıkrasının 1'inci bendinde öngörülen re'sen takdir sebebine istisna getirildiği söylenilmekte ise de; yukarıda belirtildiği gibi, 342'nci madde, Vergi Usul Kanununun tarh yöntemleriyle ilgili kitabında değil, ceza hükümleri ile ilgili Dördüncü Kitabında yer almaktadır. Başka anlatımla; vergi cezası müessesesi ile ilgilidir. Dolayısıyla, ceza hükümlerini ilgilendiren bu düzenlemenin tarh yöntemleriyle ilgili bir başka düzenlemenin istisnası olarak kabulü, yasa yapma tekniğine ve anılan Kanunun 3'üncü maddesinin (A) bendinde öngörülen sistematik yoruma aykırıdır....”*

Yine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun bir kararında⁴¹², 506 sayılı Kanun'un geçici 20. maddesinde, aynı Kanun'un 78. maddesine veya bütününe yapılmış bir gönderme bulunmadığından, 78. maddenin sandık iştirakçilerine doğrudan uygulanmasının olanaklı olmadığı; ancak bu durumun sandık iştirakçilerinin, vergi yükü bakımından esasen kapsamında olmaları gereken kanuna tabi olan sigortalılarla, 3. bent kapsamındaki sigortalılara nazaran avantajlı konuma getirilmelerinin nedeni olamayacağı belirtilmiştir. Ayrıca böyle bir avantajın 506 sayılı Kanun'un geçici 20. maddesiyle varlıklarını sürdüren özel sosyal güvenlik kuruluşlarının sigortalıları için ayrıcalık niteliği taşıyacağından, kanun koyucunun amacına ve Anayasa'nın eşitlik ilkelerine aykırı olacağı; bu bağlamda banka mensuplarının söz konusu tavanı aşan ücretlerinden kesilen primlerinin vergiye tabi

⁴⁰⁹ Oktar, s.61.

⁴¹⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, ss.24-25.

⁴¹¹ Danıştay 7. Daire, T. 23.1.2002, E. 2000/852, K. 2002/200, (e.t. 06.06.2024) <https://legalbank.net/belge/d-7-d-e-2000-852-k-2002-200-t-23-01-2002-danistay-7-daيرة-karari/613828>.

⁴¹² Danıştay VDDGK ,T. 20.12.1996, E. 1996/217, K. 1996/420 (e.t. 05.06.2024) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daيرةleri-kurulu-e-1996-217-k-1996-420-t-20-12-1996> .

ücretlerinden indirilmesinin mümkün olmadığı ve 213 sayılı Kanun'un madde 3/A hükmüne göre yapılan sistematik yorum ve amaç yorumuyla varılan bu sonucun kanun hükmünün değiştirilmesi ve vergi ihdası olmadığı bildirilmiştir⁴¹³.

Yine Danıştay, kurumların vergiden muaf ve müstesna kazanç ve iratlarında, ortakları gelir vergisi mükellefi olmasa dahi, GVK'nun 94/8 inci maddesine göre vergi kesintisi yapılacağını karara bağlarken sistematik yorum yapmış ve Kanunun 75/11., 77., 105/6. ve mükerrer 122. maddelerinin bir arada incelenmesi..." ölçüsünü benimsemiştir⁴¹⁴.

Danıştay 4. Daire, E.2015/10595, K.2019/1868 13.03.2019 tarihli bir kararında : *"...Uyuşmazlığın çözümlenebilmesi için söz konusu madde metninde yer alan "müteakiben" ifadesi, hukuk güvenliği ilkesi çerçevesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun genel ruhu ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önüne alınarak yorumlanmalıdır..."* diyerek sistematik yorumda bulunmuştur.

Sistematik yorumun, bir yorum yöntemi olarak ele alınamayacağı, hukukun tüm kurallarıyla uyumlu ve tutarlı bir bütün oluşturduğu düşüncesi ile diğer yöntemlerin topluca uygulanması olarak kabul edildiği şeklinde bir görüş de mevcuttur⁴¹⁵. Başka bir görüşe göre ise sistematik yorum, lafzi yorumu tamamlayıcısı niteliktedir. Zira sistematik yorum dâhilindelaftzi yorum yönteminde olduğu kanunun sözüne anlam verilmektedir. Bu nedenle lafzi ve sistematik yorum bir anlamda birlikte ele alınmaktadır⁴¹⁶. Tüm bu izahlardan hareketle sistematik yorumun diğer tüm yöntemlerle birlikte bütüncül olarak ele alınması gerektiği söylenebilir.

Lafzi yorum ve sistematik yorum konusundaki temel yaklaşımlar bu şekildedir. Tezin önceki bölümlerinde sübjektif ve objektif teori ayrımlarına yer verilmiş idi. Bu ayrım kendisini amaçsal yorum içerisinde de göstermektedir. Amaçsal yorum yöntemi, kuralın anlamını ve amacını belirlerken kanun koyucunun düzenleme niyetlerine ve kurala yüklediği hedeflere bağlı kılan "sübjektif amaçsal yorum" ve bu niyet ve hedefleri dikkate almayarak ya da aşarak, kuralı çevreleyen hukuk düzeni veya genel kabul gören sosyal değerler gibi nesnel ölçütlere bağlayan "objektif amaçsal yorum" olmak üzere iki türde incelenmektedir⁴¹⁷. Tezin devamında objektif amaçsal yorum: amaçsal yorum, sübjektif amaçsal yorum: tarihi yorum başlığı altında değerlendirilecektir.

⁴¹³ Akel, s.105.

⁴¹⁴ Danıştay 4 Daire, T. 13.3.1984, E.1983/2007, K. 1984/1043 (Danıştay Dergisi , s. 56-57, Ankara, 1985 s. 154).

⁴¹⁵ Başok, s.84.

⁴¹⁶ Hayrullahoğlu, s.70.

⁴¹⁷ Oder, ss.104-110.

1.4.4.3.3. Tarihsel (Subjektif) Yorum Yöntemi

Tarihsel yorum yöntemi Türk Hukukundaki Uygulaması ve Türk Vergi Hukukundaki uygulaması olmak üzere iki alt başlıkla incelenecektir.

1.4.4.3.3.1. Türk Hukukunda Tarihsel Yorum Yöntemi

Tarihsel yorum yöntemi yasanın anlamını bulmak için sözü yeterli bulmayan, kanun koyucunun, kanunu tesis ederken takip ettiği amacı yani kanun koyucunun niyetini araştırma gayesini güden yorum yöntemidir⁴¹⁸. Kanun koyucunun kanun yaptığı dönemdeki “*muhtemel iradesi, yani subjektif iradesi*”ni araştıran bu yönteme subjektif yorumlama yöntemi de denilmektedir⁴¹⁹. Doktrinde tarihsel yorum yöntemi “genetik argüman yöntemi” ve “psikolojik argüman yöntemi” isimleriyle de adlandırılmaktadır⁴²⁰.

Tarihsel yorum yöntemi kanun koyucunun iradesinin neticesinde ortaya çıkan bir ürün olarak görülmekte ve o sebeple kanun yorumlanırken kanun koyucunun iradesinin anlaşılması ve manasının onun düşünce ve amaçlarına göre tespit edilmesi gerektiği görüşüne dayanmaktadır. Bu nedenle tarihsel yöntemin, yargı organının kararının meşruluğunu salt kanun koyucunun iradesine dayandırdığı söylenebilir⁴²¹.

Tarihsel yorumun, tam manası ile bağımsız bir yorum yöntemi olmayıp, kelimelere verilecek etimolojik olağan anlamın yorum yapıldığı zamandaki anlama göre mi yoksa; metin kaleme alındığı zaman o kelimeye verilen anlama göre mi yorumlanacağına yardımcı olarak kullanılan bir yorum kuralı olduğu yönünde görüşler de mevcuttur⁴²². Yöntem-kural tartışmasından ziyade burada önemli olan husus tarihsel yorumun özellikle subjektif-amaçsal yorum yaklaşımı içerisinde konumlanıyor olmasıdır. Diğer bir anlatımla bu yöntemde amaç; tarihteki kanun koyucunun subjektif iradesini anlamlandırmaya çalışmaktır.

İşin özünde tarihsel yorum yöntemine göre yorum yapabilmek için salt kanunun sözleri yeterli değildir. Bu yöntemdeki “tarihsel” sözcüğünün anlamı yasa bağlamında değerlendirilmelidir. Bunun anlamı yasa kuralının yorumu için, yasanın hazırlık evresinden yasalaşmasına kadar geçen dönemdeki malzemeye başvurulması gerektiğidir. Bu yöntemde metinlerin geçmişteki değişikliklere nasıl tepki verdiğini anlamak için tarihî bir perspektife odaklanılması gerektiğini savunulmaktadır⁴²³.

⁴¹⁸ Gözler, Hukuka Giriş, s.304.

⁴¹⁹ Karabatak, Rüstüm, **Hukukun Anlam Bakımından Uygulanması (Yorum ve Nitelendirme)**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.50.

⁴²⁰ Işıktaç/Metin, s.201.

⁴²¹ Michelman, Frank, “Law’s Republic”, **The Yale Law Journal**, V.97, N. 8, 1988, s.1496.

⁴²² Serozan, Rona, **Hukukta Yöntem**, İstanbul, 2015, s.102.

⁴²³ Aybay/Aybay/Pehlivan, s.312.

Tarihsel yorum yönteminde tarihi perspektif kapsamında kanun tasarı ve tekliflerine, komisyon görüşmelerine ilişkin tutanaklara ve kanun gerekçesi gibi belgelere başvurulur⁴²⁴. Zira yasa girişimlerinin zamanı ve koşulları ayrıca normun tarihi gelişimi de yorumlama konusunda yorumlayıcıya fikir verebilmektedir⁴²⁵. Yine hazırlık çalışmaları anlamın açık tespitinde, karşılıklı çıkar çatışmalarının ortaya çıkarılabilmesinde ve bilinmesinde anahtar rol oynamaktadır⁴²⁶. Türk hukukunda da bu yöntemin zaman zaman kullanıldığı görülmektedir.

Örneğin Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun bir kararında⁴²⁷ 743 sayılı TMK'nın 583, 588, 4721 sayılı TMK'nın 642,646, 648, 1028 ve 2004 sayılı İc.İf.K'nın 94, 121. maddeleri doktrindeki görüşler ve kanun hükümlerinin yürürlüğe girdiği tarihte yasa koyucunun güttüğü amaç mukayese edilerek, alacaklı davacının icra takibi sonucu borçlunun taksim edilmemiş bir miras hissesini haciz ettirmesi halinde alacağı yetki belgesi ile gerekirse dava açmak suretiyle veraset belgesi olarak ortaklığın çözülmesinden sonra paylaşırma aşamasında yine mirasçının paylaşımı ilgili haklarını korumak, mirasçının payını almak, gelirlerini toplamak ve bunları yasaya göre teslim edilmesi gereken yere vermek üzere bir kayyım tayin ettireceğine hükmedilmiştir.

Doktrinde tarihsel yorum yöntemine ilişkin çok sayıda eleştiri mevcuttur. Tarihsel yorum yöntemine yapılan eleştiriler iki noktada toplanmaktadır.

Bunlardan ilki; kanun koyucunun gerçek iradesinin çoğunlukla belli olmamasıdır. Keza kanunlar çok sayıda kişi tarafından hazırlanmakta olup, ortaya çıkan fikirler onların kişisel görüşlerini içermekte ve çoğunlukla bu fikirler arasında aykırılıklar bulunmaktadır. Diğer yandan kanunda ifadesini bulmadığı takdirde kanun koyucunun açıklanmamış niyetini baz almanın hukuk güvenliğini sarsma tehlikesi mevcuttur.

Eleştirilerin ikinci noktası ise şudur; bilindiği üzere kanunlar gelecekte ortaya çıkabilecek olay ve durumları kavramaya yönelik olduğuna göre yorumda zaman olarak geriye gitmek fazla anlam taşımamaktadır. Zira sürekli değişen ve gelişen toplum yapısı karşısında hukuk düzenini statik varsaymak hukukun gelişmesine engel olmak ve onu çağ dışı bırakmak demektir⁴²⁸. Kaldı ki “... *hukuk normu, kanun koyucunun kabul ettiği ve resmi gazetede yayınlanan metin değil, ama bu metnin içerdiği normdur.*” Bu normun ne olduğunu söyleyen ise yasa koyucu değil hakimdir. Tarihsel yorum yöntemini uygulamak hukukun

⁴²⁴ Işık/Karayılmazlar/Organ/Işık, s.13.

⁴²⁵ Birsenoğlu, s.48.

⁴²⁶ Işıktaç /Metin, s.202.

⁴²⁷Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, T.10.12.2003, E. 2003/6-731, K. 2003/742 (e.t.05.06.2024) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/hukuk-genel-kurulu-e-2003-731-k-2003-742-t-10-12-2003>.

⁴²⁸ Işık/Karayılmazlar/Organ/Işık, s.14.

güncel olarak yorumlayarak canlı biçimde devam etmesini sağlayan hukuk uygulayıcıların misyonuna zarar verebilmektedir⁴²⁹.

Zira tarihsel yorum yöntemi, hukuki metinleri teorik olarak geçmişin dar kalıpları içine sıkıştırmakta ve bu nedenle toplumun dinamik yapısına uyum sağlayamamaktadır. Bu nedenle, tarihsel yorum yöntemine, diğer yorum yöntemlerinin “onaylanması ve tamamlanması” için yardımcı olacak şekilde başvurulmalıdır.

Tarihsel yorum yönteminin, yasa koyucunun amacının açıkça belli olduğu durumda faydalı olabileceği söylenebilir⁴³⁰. Yine bu yorumlama yönteminin, özellikle mutlakıyetle yönetilen rejimlerde için uygun olduğu ifade edilebilir. Zira bu gibi rejimlerde, hükümdarın iradesi kanuna eş değerdir. Buna karşılık, demokratik parlamenter rejimlerde bu iradeyi tespit etmek neredeyse imkansızdır⁴³¹. Bunun sebebi demokratik parlamenter rejimlerde yasa koyucunun subjektif iradesinin karmaşık bir görünümde olmasıdır⁴³².

Konuya ilişkin Güriz, bir kanunun parlamentoca kabul edildiği vakit, parlamento üyelerinin bilincinde var olan kanun fikri ile uygulamada gerçekleşen kanun fikrinin birbirinden tamamen farklılaşabilmesi hususunu tarihi yorumun zayıf noktası olarak görmektedir⁴³³. Buradan hareketle tarihsel yorum yönteminin, kanun koyucunun amacının belli olabildiği ölçüde başarılı olduğu söylenebilir⁴³⁴.

1.4.4.3.3.2. Türk Vergi Hukukunda Tarihsel Yorum Yöntemi

Tarihi yorum yönteminde bir vergi kanununda yorumlanmaya çalışılan madde/maddelerin konulmasındaki amaç tarihi açıdan belirlenmeye çalışılmaktadır. Tarihi amaç geçmiş verilerin ortaya konulması ile mümkündür. Zira bir kanun maddesi ya da kanunun tamamı yürürlüğe girerken yasama organı gerekçe yazmaktadır. Bu gerekçelerden yola çıkılarak tarihi amaçları ortaya konulabilir. Bunun yanında kanunun yasama organınca görüşülmesi esnasındaki tartışmaların yer aldığı meclis tutanakları, komisyonlardaki görüşmelere ilişkin tutanaklar, değişiklik teklifleri gibi kanunun hazırlık sürecine ilişkin yapılanların tamamı tarihi yorum yönteminde kullanılmaktadır⁴³⁵.

Diğer bir anlatımla vergi hukukunda uygulanan tarihsel yorum yönteminde "hazırlık malzemeleri" üzerinden yasa koyucunun yasanın yapıldığı andaki iradesinin araştırılması

⁴²⁹ Uzun, Ertuğrul, **Hukuk Metodolojisi Sorunları**, Nora, İstanbul, 2016, s.116.

⁴³⁰ **Gedik**, s.32.

⁴³¹ **Karabatak**, s.50.

⁴³² **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, s.25.

⁴³³ Güriz Adnan, **Hukuk Felsefesi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007,s.25.

⁴³⁴ Gözübüyük, A. Şeref, **Hukuka Giriş Ve Hukukun Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s.76.

⁴³⁵ **Biyan**, s.75.

amaçlanmaktadır⁴³⁶. Bu bağlamda tarihsel yorum yöntemi güncel amacı değil tarihi amacı ortaya çıkarmak için kullanılır. Bu nedenle tarihsel yorum yöntemi” sübjektif yorum yöntemi” olarak da kabul edilmektedir⁴³⁷.

Tarihsel yorum yöntemine normun yorumlanmasında, yorumun yapıldığı zamanın koşullarının göz önünde bulundurulması sebebiyle "yasanın sosyolojik yönü" de denilmektedir⁴³⁸.

Türk vergi hukuku kapsamında tarihsel yönetime VUK 3. maddede, “...lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır” şeklindeki hükmün “konuluştaki maksat” kısmı uyarınca değinilmiştir.

Kanun metninde de görüldüğü üzere vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği açık olup yorum müessesesi işletilirken lafız ve ruh arasında örtüşme sağlanmalı ve netice itibarıyla aynı sonuca varılmalıdır. Fakat bazı durumlarda bu iki yöntem işletildiğinde de sonuca ulaşamaz ve farklı yöntemlere başvurulması gerekebilir. Burada kanunun tesis edilirken yazılan gerekçesinden konuluş maksadının ortaya konması önem arz etmektedir. Nitekim kanunların yapısı gereği gerekçeleri metin içeriklerinden daha detaylıdır. Kanunun gerekçesinde ilgili kanunla alakalı olarak kanunun neden çıkartıldığı, neden değiştirildiği, hangi ülkenin kanunu dikkate alınarak hazırlandığı, değiştirilmeden önceki kanunun ortaya çıkardığı sakıncaların neler olduğu, kanunun nasıl uygulanması gerektiği gibi hususları kapsamlı bir şekilde açıklayarak akıldaki soru işaretlerini gidermeyi amaç edinmektedir⁴³⁹. Buradan hareketle kanunlar hazırlanırken gerekçelendirme hususuna ayrı bir önem verilmesi gerektiği ortadadır.

Ülkemize bakıldığında ise yasama organı tarafından oluşturulan vergi kanunlarının gerekçeleri izah edilirken yeterli önemin verilmediği, somut olmayan ve sürekli tekrarlanan gerekçelere başvurulduğu, gerekçelendirme için hazır şablonların kullanıldığı görülmektedir. Bu şablon vergi kanunu gerekçelerine örnek olarak; döviz girdisi sağlanması, yatırımların teşvik edilmesi, sermayenin tabana yayılması, işletmelerin mali bünyelerinin güçlendirilmesi, bölgeler arası gelişmişlik farklarının azaltılması, kayıt dışı ekonomiyle mücadele edilmesi

⁴³⁶ Birsenoğlu, Hakan, "Vergi Hukukunda Yorumun Hukuksal Dayanağı", **Mali Pusula Dergisi**, Y.2, s.23, Kasım 2006, ss.112-122, s.117.

⁴³⁷ **Biyan**, s.75.

⁴³⁸ Saygılıoğlu, Nevzat, **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, Ankara, 1987, ss.9-10.

⁴³⁹ Kalkan, Tolga, Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi 2, **Vergi Dünyası**, C. 26, 2007, S.311, ss. 58-62.

örnek olarak verilebilir⁴⁴⁰. Gerekçelendirme hususunda şablonlara başvurulması ve gerekçelendirmeye gereken önemin verilmemesi vergi hukukunda tarihsel yoruma başvurularak sağlıklı sonuç alınmasının önüne geçmektedir.

Yine vergi kanunlarının tarihine ve gerekçesine bakıldığında çoğu zaman çelişen görüş ve açıklamaların bulunması sebebiyle de tarihsel yorum yöntemi ile sağlıklı bir sonuca varılması pek mümkün olmamaktadır.

Örneğin, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması fiillerinin suç sayılması için daha önceki kanun metninde yer alan, bu belgelerin kullanılmasındaki “bilerek” ibaresinin, VUK’nun kaçakçılık suçları ile ilgili 359. maddesinde 1998 yılında kabul edilen 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile anılan madde metninden çıkarılması, tarihi yorum yönteminin tek başına uygulanması nedeniyle, artık bu suçlar için kast unsurunun aranmayacağı şeklinde anlamsız bir değerlendirmeye yol açmıştır⁴⁴¹. Tüm bunlardan hareketle tarihsel yorum yönteminin, kanun koyucunun amacının belli olabildiği ölçüde başarılı olduğu söylenebilir.

Danıştay da vergi hukukuna ilişkin bazı kararlarında tarihsel yorum yöntemine başvurmuştur. Örneğin 213 sayılı yasanın 115. maddesiyle ilgili bir içtihadı birleştirme kararında anılan yasanın gerekçesi ve meclis görüşme tutanakları bulunmadığından (anılan yasa 4.1.1961 tarihinde Milli Birlik Komitesince kabul edilen yasalardan olduğu için gerekçesi ve görüşme tutanakları bulunmamaktadır.) yürürlükten kalkmış bulunan 5432 sayılı VUK’nun 105. maddesiyle öz bakımından bir farkı olmadığı gerekçesiyle anılan 105. maddenin gerekçesine, komisyon raporlarına ve görüşme tutanaklarına başvurmuştur⁴⁴².

Yine Danıştay’ın vermiş olduğu bir kararda⁴⁴³ “*Tasarının Millet Meclisi’nde görüşülmesi sırasında yapılan konuşmalardan ve verilen değişiklik önerilerinden anlaşılacağı gibi...*” ifadesinin yer almasından tarihsel yorum yöntemine başvurduğu anlaşılmaktadır.

Tarihsel yorum yöntemine daha çok uluslararası vergi anlaşmalarının yorumunda başvurulabilmektedir. İki devlet arasında uluslararası vergi anlaşması yapılmasına yönelik hazırlık çalışmaları, anlaşma taslağı, yapılan görüşmeler ve nihai metin üzerinde incelemeler yapılarak tarafların egemenliklerini ne ölçüde sınırlandırdıkları konusunda yorum yapılabilmektedir⁴⁴⁴. Nitekim uluslararası vergi anlaşmalarının kurumları en çok ilgilendiren maddelerinden biri temettülerin vergilendirilmesi ile ilgili kanun maddesi olmuştur. Hollanda-

⁴⁴⁰ Ak, s.61.

⁴⁴¹ Oktar, s.62.

⁴⁴² Danıştay İBK, T. 28.06.1979, E.1976/1, K.1979/10 (Danıştay Dergisi, S.36 - 37, 1980, s. 193).

⁴⁴³ Danıştay 9. Dairesi, T. 26.02.1981, E.1980/1193, K.1981/1144 (Danıştay Dergisi, S. 44-45, 1982, s.447)

⁴⁴⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek s.69 .

Türkiye Vergi Anlaşması'nın 10. maddesinde yer alan temettü vergilendirilmesine ilişkin olarak Danıştay'da görülen bir davada, İstanbul 6. Vergi Mahkemesi'nin kararı, vergi oranı ile alakalı hüküm açısından bozulmuş olup, fon payının stopaj matrahından düşülmesi yönünün ise yerinde olduğuna hükmedilmiştir⁴⁴⁵. Böylelikle yargı merciinin yapmış olduğu bu tarihsel yorumda ülkelerin egemenlik sınırları göz önünde bulundurularak ülke menfaatleri dikkate alınmıştır.

Netice itibariyle tarihsel yorumlama yönteminde kanunun hazırlık malzemesine resmi otoriteyi haiz bir değer verilmektedir. Ancak unutmamalıdır ki, uygulayıcıların görevi, geçmişteki muhtemel bir iradeyi aramaktan ziyade, mevcut bir uyumsuzluğu adalete uygun şekilde çözmekten ibarettir. Bu amaca erişmek için ise salt geçmişin şartlarını değil, uyumsuzluğun doğduğu zamanın koşullarını da göz önüne almak gerekmektedir. İşte bu düşünce objektif yorum yöntemi de denilen amaçsal yorum yöntemini ortaya çıkarmıştır⁴⁴⁶.

1.4.4.3.4. Amaçsal (Objektif) Yorum Yöntemi

Amaçsal yorum yöntemi Türk Hukukundaki Uygulaması ve Türk Vergi Hukukundaki uygulaması olmak üzere iki alt başlıkla incelenecektir.

1.4.4.3.4.1. Türk Hukukunda Amaçsal Yorum Yöntemi

Amaçsal yorum yöntemi, metinde kullanılan kelimelerin lafzı ile yetinilmeyen lafzın yanı sıra, sözlerin arkasındaki özün yani amacın arandığı yorum yöntemidir⁴⁴⁷. Bu yorum yöntemi rasyonel amaçlara ya da geçerli hukuk düzeni çerçevesinde düzenlenmiş rasyonel amaçlara dayanmaktadır⁴⁴⁸.

Hukuk kuralları belli bir amacı yahut birden çok amacı gerçekleştirmek için konulur. Amaçsal yorum; kanundan anlaşılan bu temel amacın (ratio legis) dikkate alınmasını ifade eder⁴⁴⁹. Diğer bir anlatımla amaçsal yorum, kuralın; “telos”una yani amacına ve “ratio legis”ine (düzenlenme hedefine) göre yorumlanması olarak tanımlanabilir⁴⁵⁰. Bu nedenle amaçsal yorum yöntemi “objektif yorum yöntemi” olarak da kabul edilir.

Amaçsal yorum yöntemine ilişkin doktrinde Rudolf von Jhering, “*amaç bütün hukukun yaratıcısıdır*” demektedir. Amaçsal yorum yöntemini destekleyen düşünürler hukuki

⁴⁴⁵ Danıştay 4. Dairesi, T. 13.04.1999, E. 1998/1104, K. 1999/1355 (e.t. 01.06.2024) <https://lib.kazanci.com.tr/danistay/>.

⁴⁴⁶ Karabatak, s.51 .

⁴⁴⁷ Serozan, Hukukta Yöntem, s.101.

⁴⁴⁸ Işıktaç /Metin, s.206.

⁴⁴⁹ Kırca, s.10.

⁴⁵⁰ Sancar, Mithat, *Temel Hakların Yorumu*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara, 1995, s.48-49.

metinlerin amacına odaklanması gerektiğini, normların ulaşmak istediği sonuçları anlamak için teleolojik bir perspektifin benimsenmesi gerektiğini savunurlar. Yine bu yöntem doktrinde “gai yorum”, “amaca uygun yorum”, “mantıki yorum”, “ruhsal yorum” , “teleolojik yorum”, “modern yorum” isimleri ile de adlandırılmaktadır⁴⁵¹.

Nitekim Yargıtay Hukuk Genel Kurulu bir kararında⁴⁵² “...*Kanunun yorumunda, kanun metninin anlam ve ruhu-özü önemlidir. Bu ruh, kanun kuralının izlediği gayeden çıkarılır. Buna gai (amaçsal) yorum ve kanun kuralının amacına göre yorum denir...*” diyerek, Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu ise bir kararında⁴⁵³ “*Amaçsal yorum çağcıl bir yöntemdir. Yasanın yapıldığı andaki değil, uygulandığı andaki yasa koyucunun nesnel amacını gözetten bir yorumdur*” diyerek bu yorum yöntemini tanımlamıştır.

Amaçsal (Objektif) yöntemde önemli olan yasayı yapanın başta ne istemiş olduğu değil bugün ondan çıkarılacak anlam ve amaçtır. Zira bu görüşe göre yasa izlediği amaçtan dolayı geçerli ve bağlayıcıdır⁴⁵⁴.

Dolayısıyla, amaçsal yorum yönteminin işlevi, kanun kuralının objektif anlamını araştırarak bulmak ve böylelikle kanunu, uygulandığı zamanın gerekliliklerine ve anlayışına göre yorumlayarak yorum yoluyla çeşitli anlamlar çıkarılabilen durumlarda bu anlamlardan kanunun amacına ve korunması gereken menfaate en uygun olanını tespit etmektir. Bu yöntem, çatışan menfaatler arasında sosyal yaşamın ve iş ilişkilerinin ihtiyaçlarını ve kanununamacını göz önünde bulundurarak bir karşılaştırma yapmakta ve hangisinin diğerine göre daha fazla korunmayı hak ettiğini belirleyerek kanunu buna göre yorumlamaya çalışmaktadır⁴⁵⁵.

Amaçsal yorum yöntemi, kanunun uygulandığı zamandaki ihtiyaçların ve görüşlerin etkin olması gerektiği yaklaşımına dayanmaktadır. Hukuk uygulayıcısı kanunun uygulanması sırasındaki ihtiyaçları ve şartları öncelikle göz önünde bulundurmalıdır. Bu şekilde özünde kanun metnine dayanılsa bile, kanun sınırlarının aşılması ve kanuna esneklik verilmesi söz konusu olabilir. Amaçsal yorum yönteminin taraftarları kanunun statik yapısı ile yaşamın dinamik gerçekliği arasındaki çelişkiyi gidermenin hakimın ödevi olduğu görüşünde ısrarcılardır⁴⁵⁶.

⁴⁵¹ Batun, s. 36.

⁴⁵² Yargıtay HGK, T. 25.2.2004, E. 2004/4-40, K. 2004/113, (e.t.03.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/e-2004-109-k-2004-115-t-25-2-2004>.

⁴⁵³ Yargıtay İBGK, T.18.2.2000, E. 1997/1, K. 2000/1 (e.t.03.06.2024)
<https://app.e-uyar.com/karar/index/da4cadcc-3773-4d42-95da-5537f79ccbaf>.

⁴⁵⁴ Işıktaç/Metin, s.206.

⁴⁵⁵ Kara, s.23.

⁴⁵⁶ Güriz, Adnan, **Hukuk Başlangıcı**, Siyasal Kitabevi, 16.Baskı, Ankara, 2014 s.70.

Amaçsal yorum yönteminin taraftarları, zamanla değişen ihtiyaçlar sebebiyle toplumdaki adalet duygusunu sarsacak bir netice ortaya çıkarsa, kanunun bu adaletsiz durumları ortadan kaldıracak şekilde yorumlanmasını savunmaktadır⁴⁵⁷.

Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararında⁴⁵⁸ evlilik dışında doğan çocukların açacakları babalık davasında dava açma süresinin kayyım atandığı tarihten sonra başlaması kuralına çocuğun menfaatini baz alarak amaçsal metotla ulaşılmıştır.

Bu yaklaşıma başka bir diğer örnek olarak Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararında⁴⁵⁹ nesebi sahih olmayan çocuk” deyimini “evlilik dışı çocuk” diye genişletici yorum ile okuyarak eşitlik ilkesi doğrultusunda bu çocuklara mirasçılık hakkı sağlanması verilebilmektedir.

Yargıtay başka bir İçtihadı Birleştirme Kararında⁴⁶⁰, 3402 sayılı Kadastro Kanunu'nun 19. maddesinin 2. fıkrada yer alan "muhdesat" kavramının neleri içerip, neleri içermediğini tespit ederken amaca göre yorum yöntemini kullanmıştır.

Yine Yargıtay Hukuk Genel Kurulu bir kararında⁴⁶¹ sözleşmelerde iradenin tespitinde amaçsal yorumdan faydalanmıştır.İlgili kararlardan da görüldüğü üzere normun sözel yapısına ve o normun bulunduğu konuma göre yorumlamaya çalışan lafzi yorum yönteminin yetersizliği karşısında, amaçsal yorum yöntemine sıklıkla başvurulmaktadır⁴⁶².

Yargıtay İBGK bir kararında⁴⁶³ yalnız kanunun değil, kanun koyucunun amacının tespitinin de amaçsal yorum kapsamında kalacağını belirterek hukuk kurallarının lafzının diğer yorum yöntemlerinin olduğu gibi amaçsal yorum yönteminin de sınırını oluşturduğunu belirtir. Bu bağlamda bir kuralın lafzı ile bağdaşmayacak şekilde amaçsal yorum yapılamayacağı söylenebilir.

Danıştay uygulamalarında da amaçsal yorum yöntemine başvurulduğu görülmektedir. Lafız açık iken amaçsal yorum yapılamayacağı hakkında⁴⁶⁴ kararlar mevcut olduğu gibi, lafzi

⁴⁵⁷ **Gözler**, Hukuka Giriş, s.308.

⁴⁵⁸ Yargıtay İBGK, T 02/05/1960, 5/8, (RG. 5/8/1960/10570).

⁴⁵⁹ Yargıtay HGK, T. 29.6.1994, E. 1994/244 K. 1994/465 (e.t. 02.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/hukuk-genel-kurulu-e-1994-244-k-1994-465-t-29-06-1994>.

⁴⁶⁰ Yargıtay İBGK, E. 1994/1, K. 1995/3, T. 22.12.1995 (e.t. 02.06.2024)
<https://app.e-uyar.com/karar/index/65f6a376-a494-4936-b6d0-9be34a7bc1ce>.

⁴⁶¹ Yargıtay HGK, T. 14.03.2007, E. 2007/14-83, K. 2007/142 (e.t. 03.06.2024)
<https://lib.kazanci.com.tr/yargitay/>.

⁴⁶² Oğuzman , Kemal, **Medeni Hukuk Dersleri**, B. 6, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1990, s.53.

⁴⁶³ Yargıtay İBGK, T. 18.02.2000, E. 1997/1, K. 2000/1 (e.t. 02.06.2024).
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/e-1997-1-k-2000-1-t-18-2-2000>.

⁴⁶⁴ Danıştay 10. Daire, E. 2007/4030, K. 2010/6813, T. 27.09.2010 (e.t. 02.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/d-10-d-e-2007-4030-k-2010-6813-t-27-09-2010-danistay-10-daire-karari/836748>.

yorum ile birlikte amaçsal yorum da yapılması gerektiği hakkında⁴⁶⁵ da Danıştay kararları mevcuttur.

Danıştay bir kararında⁴⁶⁶ “...*madde hükmünden de anlaşılacağı üzere kanunun ruhuna gitmek, kanunun lafzının açık olmaması halinde mümkündür*” demektedir. Danıştay başka bir kararında⁴⁶⁷ “...*Kanun maddelerinin sadece lafzına dayanılarak yorumlanması hâlinde Kanun'un amacına aykırı bir sonuç doğması mümkün olduğundan amaçsal yorum yapılarak, düzenlemenin amacına ya da kanunun çıkarılış nedenine göre ilgili mevzuatın bir bütün olarak yorumlanması gerekmektedir. Bu durumda, 205 sayılı Kanun'da "Milli Savunma Bakanlığına bağlı olmak" ibaresi yer alsa da; bunun 3046 sayılı Kanun'da ve dolayısıyla 4734 sayılı Kanun'da ifade edilen anlamda bir bağlı kuruluş olmayı ifade etmediği ve OYAK'ın Kamu İhale Kanunu kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı*” şeklinde yorum yapmıştır. Görüldüğü üzere Danıştay'ın amaçsal yoruma başvurulacağı safhaya ilişkin yaklaşımları netlik göstermemektedir.

Türk Anayasa Mahkemesi de amaçsal yoruma kararlarında sıklıkla yer vermektedir. Örneğin Anayasa Mahkemesi bir kararında⁴⁶⁸ “...*Anayasa Mahkemesi, Anayasa'nın, yasaların, hukukun ve yargı işlevinin özünü göz ardı edip, kendini yalnız yazılı kuralların sözüyle bağlı sayamaz. Kuşkusuz, kural dışılık savunulamaz. Ancak, kuralların yorumu ile soruna, amaca en uygun çözümün bulunması gerekir...*” ifadeleriyle amaçsal yorumun önemine vurgu yaparken bir diğer kararında⁴⁶⁹ “...*Sağlıklı bir sonuca ulaşılabilmesi için bir kuralın yorumunda, onun lafzı kadar amacının da gözetilmesi gerektiğinde duraksama bulunmamaktadır...*” diyerek amaçsal yorum olmadan sağlıklı bir yorum faaliyeti gerçekleştirmenin mümkün olmadığına dikkat çekmektedir.⁴⁷⁰

Amaçsal yorumun önemine dair bir diğer nokta; kuralların zamanla değişen günlük ihtiyaçlara uyum sağlama yeteneğinin azalma riski taşımasıdır. Hukuk, yaşayan bir düzen olarak her zaman değişen toplumsal ve bireysel gereksinimlere cevap vermeli ve bu bağlamda esnek olmalıdır. Bu durum, kanun koyucunun o dönemdeki öznelerle sınırlı kalmayıp, kanunun objektif amacının da dikkate alınmasını gerektirmektedir⁴⁷¹.

⁴⁶⁵ Danıştay 13. Daire, T. 13.03.2017, E. 2016/3107, K. 2017/623 (e.t.06.06.2024) <https://legalbank.net/belge/d-13-d-e-2016-3107-k-2017-623-t-13-03-2017/3044571>.

⁴⁶⁶ Danıştay 7. Daire, T. 13.11.1984, E. 1984/509, K. 1984/1718 (e.t.03.06.2024) <https://karararama.danistay.gov.tr/>.

⁴⁶⁷ Danıştay 13. Daire, T. 13.03.2017 E. 2016/3396, K.2017/624 (e.t.03.06.2024) <https://legalbank.net/belge/d-13-d-e-2016-3396-k-2017-624-t-13-03-2017/3044552>.

⁴⁶⁸ AYM, T. 21/10/1993, E.1993/33, K.1993/40, RG: 21.10.1993/21750.

⁴⁶⁹ AYM, T. 01/05/2007, E. 2007/45, K. 2007/54, RG: 27.06.2007/26565.

⁴⁷⁰ Şahin, s.22.

⁴⁷¹ Gözler, Hukukun Genel, s.171.

Kuralların sadece kanun koyucunun tarihsel ve öznelerine özgü irade ve değer yargılarına bağlı kalması gerektiğini savunmak, kuralların sadece kural koyucu tarafından belirlenen hedeflerle sınırlı olduğu yanılıgına yol açabilir. Kuralların toplumsal anlaşmazlıkları çözmek ve bireysel hakları korumak gibi pratik amaçlara hizmet ettiği göz önüne alındığında, amaçsal yorumun önemi daha da belirginleşmektedir⁴⁷².

Amaçsal yorum yöntemine yapılan eleştiriler de mevcuttur. Bu yöntem kanunun yürürlüğe girdikten sonra kaynağı ile ilgisinin kesildiği ve bağımsız bir varlık kazandığı görüşüne dayanması sebebiyle itiraz edilmektedir. Zira her norm, geçerliliğini normu koyan merciin hukuki yetkisinden alır. Diğer yandan, kanunun her gün yeniden o günün gereksinimlerine ve ilgili olayın somut gerçekliğine göre yorumlanması hukuk uygulamasında istikrarı dolayısıyla hukuk güvenliğini sarsabilir. Keza bu yöntemin uygulanmasıyla, ülke düzeyindeki hukuk birliği ve ahengi de bozulabilir⁴⁷³.

Amaçsal yorumun bir tehlikesi daha mevcuttur. Zira lafzi yorum yöntemine göre uygulama yapılması mümkün iken bu yorum yöntemi bir kenara bırakılarak amaçsal yorum yöntemine başvurulması ve bu şekilde lafzının ifade ettiği anlamdan farklı bir şekilde bir hukuk kuralının uygulanması normu uygulayan kişi ya da makamların iradesinin kanun koyucunun iradesinden üstün tutulması sonucunu doğurabilmektedir. Bu durum bir kanunu uygulayan kişi ya da makamların kendilerini kanun koyucu yerine koymaları anlamına gelecektir. Bu bağlamda yasama organına ait olan kanun koyma yetkisi amaçsal yorum adı altında fiilen yürütme veya yargı organları tarafından kullanılmış olacaktır. Bu durumda, yasama organının kanun koyma yetkisi gasp edilmiş olacak, diğer bir anlatımla fonksiyon gaspı ortaya çıkacaktır⁴⁷⁴. Netice itibarıyla kanun lafzının insanların zihinlerinde aynı anlamı doğurduğu hallerde bunu öteleyerek tekrar amaç arayışına girmek bir nevi kanun yaratma gibi algılanabilecektir.

Amaçsal yorumun tehlikelerine istinaden bazı hukuk sistemlerinde amaçsal yorum yöntemine başvurulmasını sınırlayan ya da yasaklayan hükümler mevcut olabilir. Örneğin ceza hukukunda amaçsal yorum yöntemi yoluyla kıyas yasağı kuralının delinmesi, bu şekilde kanunların lafzında yer almayan suç ve cezaların ihdas edilmesi mümkün değildir⁴⁷⁵.

⁴⁷² Şahin, s.20.

⁴⁷³ Gözler, s.218.

⁴⁷⁴ Muratoğlu, Tahir, Danıştay Kararlarına Karşı Kanun Yararına Temyiz Yoluna Başvurulmasının Mümkün Olup Olmadığı Sorunu, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 13. Sayı 52. 2022, s.58.

⁴⁷⁵ Yargıtay CGK, T. 07.04.2015, E. 2015/9-42, K. 2015/97 (e.t. 04.06.2024)

<https://legalbank.net/belge/y-cgk-e-2015-42-k-2015-97-t-07-04-2015-iftira-sucunda-etkin-pismanliktan-yararlanamama-sanigin-asker/2371602>.

Ayrıca amaçsal yorum hukuk alanlarına göre farklılaşmış görünümle de ortaya çıkabilir. Vergi hukukunda "ekonomik yaklaşım", sözleşme ve ortaklıklar hukukunda "tipik değerlendirme biçimi", ekonomi hukukunda "fonksiyonel metot" ve özel hukukun bütünsel yorumu amaçsal yorumun görünüm şekillerine örnek verilebilir⁴⁷⁶.Türk vergi hukukunda da amaçsal yoruma sıklıkla başvurulduğu görülmektedir.

1.4.4.3.4.2. Türk Vergi Hukukunda Amaçsal Yorum Yöntemi

Amaçsal yorum yöntemi, bir vergi kanununda yer alan maddelerin güncel amacını belirlemek için kullanılan yorum yöntemidir. Bu yöntem, söz konusu maddelerin günümüz koşullarına uygun olarak ne anlama geldiğini ve toplumun değişen ihtiyaçlarına nasıl cevap verebileceğini ortaya koymayı amaçlamaktadır⁴⁷⁷. Özellikle eski yıllarda kabul edilen vergi kanunlarının günümüzdeki iktisadi ve sosyal yaşama nasıl uyarlanacağı sorusunu çözümlemek için bu yönteme başvurulmakta bu şekilde kanun maddesinin özü(ruhu) ortaya çıkarılarak günümüze uyarlanmaya çalışılmaktadır⁴⁷⁸.

Zira vergi yasaları, değişen ekonomik ve sosyal koşullara göre uygulandığından, yasama organının yasayı oluştururken hedeflediği amaçtan ziyade, yasanın değişen koşullar altında kazandığı objektif anlam üzerinde durulur. Gerçekten yürürlüğe girdikten sonra kanunlar, kanun koyucunun subjektif iradesine bağlı olmaktan çıkar, bağımsız bir varlık haline dönüşürler⁴⁷⁹.Diğer bir anlatımla bir hukuk kuralının yürürlüğe girmesi ile birlikte kanun koyucu ve onun iradesi ile olan ilişkisi bir dereceye kadar kesilir. Kuralın gerekçesi ve kanun koyucunun iradesi geride kaldığı halde, kural her an yaşar ve gelişir⁴⁸⁰.

Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinde “*vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder*” denilmekle amaçsal (ruhsal, öze uygun) yorum yöntemine de yer verildiği görülmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 3/A maddesindeki “konuluşundaki maksat” ibaresi tarihi yorumla birlikte öznel amaçsal yorumu da kapsamaktadır⁴⁸¹.

Kanun hükmünün zaman içinde kazandığı yeni anlam ve içeriğe göre yorumlanması ve uygulanması anlamındaki nesnel amaçsal yorum ise, kanunun “ispat” kenar başlıklı 3/B-1 maddesinin, “*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek*

⁴⁷⁶ Kırca, s.366.

⁴⁷⁷ Biyan, s.76.

⁴⁷⁸ Biyan, s.76.

⁴⁷⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.25.

⁴⁸⁰ Ayhan Önder, *Ceza Hukuku Dersleri*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1992, s.53.

⁴⁸¹ Oktar, s.62.

mahiyeti esastır” hükmü ile ifade edilmektedir⁴⁸². Günümüz yaklaşımında her iki alt ayırım da savunulmakta ve birbirine katılmak suretiyle uygulanmaktadır.

“*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmünden çıkarılan Ekonomik Yaklaşım İlkesi ise tezin devamında incelenecek olup bu başlık altında incelenecek asıl nokta “konuluşundaki maksat” ifadesi ile kastedilen amaçsal yorum ve bu yöntemin işlevidir.

Vergi hukukunda başvurulana amaçsal yorum yönteminin işlevi; kanunu uygulandığı zamanın gerekleri ve anlayışı ile içerisinde yorumlayarak kanun kuralının objektif anlamını araştırıp bulmaktır. Diğer bir anlatımla, kanun koyucunun gerçek iradesinin araştırılması yerine, hükmün uygulanacağı zamanın koşulları ve değer yargıları içinde kanun ifadesinin ne anlama geldiği araştırılır. Böylelikle kanunun uygulandığı zamandaki toplumun sosyal zorunlulukları ve somut olayın özellikleri göz önünde tutulmuş olur⁴⁸³.

Örneğin, vergi kanununda yer alan bir muafiyet hükmü uygulanırken, uygulandığı zamanda toplumun adalet duygusuna zarar verecek sonuçlara yol açacaksa, adalet duygusuna uygun bir çözüme amaçsal yorum sayesinde ulaşılması mümkün olacaktır⁴⁸⁴. Yine geçmiş dönemdeki bir kanunda fotoğraf makinesine ilişkin bir düzenleme varsa fakat yeni dönemde cep telefonu aslına görüntüleri dijital veya hareketli tespit etme özelliği kazandırılmışsa o cep telefonunun şimdiki zamanda resim kayıt özelliği dikkate alınarak fotoğraf makinesi sayılmasında buna ilişkin hükümler uygulanabilecektir⁴⁸⁵.

Günümüz uygulamasında amaçsal yorum yönteminin gündemde olduğu görülmektedir. Teoriye bakıldığında ise vergi hukukunda amaçsal yoruma başvurulup başvurulamayacağı konusunda tartışmalar mevcuttur. Vergi kanunlarında yorum yapılırken amaçsal yorum yapılamayacağı görüşünde olanlar; kanunların yürürlüğe girdikleri anda bağımsız bir kimlik kazandığını ve kanunun uygulandığı zamanın ihtiyaçlarına ve anlayışına göre yorumlamanın bir nevi hukuk yaratmak demek olduğunu ileri sürmektedirler. Bu görüşe göre vergi hukukunda kanunsuz vergi olmayacağı için kanunun günün koşullarında ihtiyaca cevap vermemesi halinde yapılması gereken onu değiştirmek olup, kanunun amacını anlamlandırmaya çalışmak değildir. Yaygın kanı ise bu görüşün aksidir⁴⁸⁶.

Zira amaçsal yorum yapılırken “hukuk yaratma faaliyeti” söz konusu olmamaktadır. Amaçsal yorum yapılırken baz alınan bir kanun metni mevcutken, hukuk yaratmada baz

⁴⁸² Oktar, s.62.

⁴⁸³ Sarıcaoğlu, s.44.

⁴⁸⁴ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.69.

⁴⁸⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.70.

⁴⁸⁶ Kara, s.89.

alınabilecek bir kanun metni yoktur. Hukuk yaratma halinde hakim kanun koyucu gibi hareket ederek hakkında hüküm bulunmayan bir hususta karar vermektedir. Bu bakımdan vergi hukukunda uygulanan amaçsal yorum, hukuk yaratma faaliyetinden farklılık arz etmektedir.

Kaldı ki tekrar belirtileceği üzere Jhering amacın hukukun yaratıcısı olduğunu ifade etmiştir. Zira her kural belirli bir amaca hizmet etmektedir. Her kuralın belirli bir amaca hizmet ettiği ve temelinde hukukun amaca dayandığı düşünüldüğünde kanunları yorumlama esnasında amacı gözetme fikrinden uzak kalınması düşünülemez. Bu bağlamda değişen ve gelişen ekonomik yaşamın ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için vergi hukukunda amaçsal yoruma imkan tanımak gerekmektedir⁴⁸⁷.

Keza vergi hukukunda amaçsal yorumun kullanılması; vergisel bir normun, “normun günümüz itibarıyla hizmet ettiği saik dikkate alınarak” ortaya konması anlamına gelmekte olup diğer yorum yöntemlerinden daha geniş ölçekli bir değerlendirme imkanı sunmaktadır⁴⁸⁸. Fakat amaçsal yorum yöntemi vergi hukukunda yorumun sınırı olarak nitelendirilen “kanunilik ilkesi” ve “kıyas yasağı” ile sınırlıdır⁴⁸⁹.

Konuya ilişkin Şanver, amaçsal yorum faaliyetinden, lafzi yorum ile saptanan sözün olası anlamlarından sözün uygun anlamını tercih etmenin anlaşılması gerektiğini; amaçsal yorumun, sözün olası anlamının sınırında sona erdiğini ve bu anlamı aşamayacağını belirtmekte, amaçsal yorumun, kanun koyucunun hatasını düzeltemeyeceğini, eksik olan kanun hükmü yerine kullanılamayacağını, tipleştirmeye ve olayın varsayımına sığınamayacağını vurgulamaktadır⁴⁹⁰. Tüm bunlardan hareketle yorum faaliyeti esnasında kanun metninden sapmaya sebebiyet verecek ölçüde bir “amaç” araştırılması yapılamayacağı söylenebilir⁴⁹¹.

Bu bağlamda amaçsal yorum faaliyeti ile sadece kanun metninin yetersiz ifadesinin açıldığı söylenebilir⁴⁹². Bu durumda VUK.’nun 3. maddesinin ikinci cümlesinin amaçsal yoruma olanak tanıdığı ortada olup vergi hukukunda yaygın görüş de bu şekildedir⁴⁹³.

Yargı kararlarında amaçsal yoruma sıklıkla başvurulduğu görülmektedir. Danıştay bir kararında ⁴⁹⁴ “...vergi kanunlarının en genel amacı ödeme gücünü tespit etmektir. Dolayısıyla herhangi bir vergi normunun yorumlanmasında bu temel ilke göz önünde tutulmalıdır. 4751

⁴⁸⁷ Kara, s.89.

⁴⁸⁸ Sarıcaoğlu, s.44.

⁴⁸⁹ Sarıcaoğlu, s.45.

⁴⁹⁰ Şanver, Salih “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi, Reşat Kaynar’a Armağan, Met’er Matbaası, İstanbul, 1981, s. 188.

⁴⁹¹ Sarıcaoğlu, s.45.

⁴⁹² Batun, s.100.

⁴⁹³ Kara, s.89.

⁴⁹⁴ Danıştay 9. Daire, T. 02.04.2003, E.2002/6234, K.2003/1083 (e.t. 05.06.2024)

<https://legalbank.net/belge/d-9-d-e-2002-6234-k-2003-1083-t-02-04-2003-emlak-vergisi-beyannamesi/389507>.

sayılı Yasa ile getirilmek istenen amaç emlakın vergiye tabi gerçek kıymetinin belirlenmesidir...” ifadesine yer vermiş ve amaçsal yorum yöntemini uygulamıştır.

Başka bir kararında Danıştay⁴⁹⁵ “...inceleme yetkisine haiz olan takdir komisyonunca davacıya ait hattın ve plakanın satışında farklı minibüs hatlarının farklı dönemlerdeki satışlarına ilişkin bilgilerin takdire dayanak olarak alınmasının 213 sayılı Kanunu’nun 134’üncü maddesinde öngörülen ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma ve tespit etme amacına aykırı olduğu...” ifadesine yer vererek yine amaçsal yorum faaliyetinde bulunmuştur.

Danıştay bir diğer kararında⁴⁹⁶ ise; “...Gelir Vergisi Kanunu’nun 18. maddesiyle getirilen istisnanın amacı da, (...) toplum kültürüne katkıda bulunan, müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam, bestekarlar ve mucitlerin, ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserlerinin devamını sağlamak, teşvik etmektir. Bu anlamda, davacının yapımcılığını ve sunuculuğunu üstlendiği bir programın kendisinin özgün yaratıcılığını içermesi ve bu program nedeniyle maddi haklar açısından korunması, bu çalışmanın eser niteliğinde olduğunu ve GVK’nın 18. maddesinde de yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini göstermez” ifadelerine yer vermek suretiyle kanun hükmünün uyumsuzluk konusu olaya uygulanmasında onun amacından hareket etmiştir.

Anayasa Mahkemesi ise bir kararında⁴⁹⁷ gecikme faizinin niteliği hususuna amaçsal yorumla yaklaşmıştır. Kararda faizin paranın fiyatı olduğu, parayı kullanan kimsenin parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerektiği vurgulanarak: “Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kısılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır. Doğrudan ortaya çıkan bu sonuçlara ek olarak, vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet câri harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır. Bu olumsuz etkiler, yüksek oranlı enflasyon dönemlerinde daha çabuk ve daha şiddetli olarak

⁴⁹⁵ Danıştay 4. Daire, T.03.06.2014, E.2014/865, K.2014/4085 (e.t. 05.06.2024)

<https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-2014-865-k-2014-4085-t-03-06-2014-minibus-hattini-ve-ticari-plakasini-elden-cikarmasi-sonucu/1464423>.

⁴⁹⁶ Danıştay. 4. Dairesi, T.18.11.1998, E.1998/2246, K.1998/4348 (e.t. 05.06.2024)

<https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-1998-2246-k-1998-4348-t-18-11-1998-danistay-4-daire-karari/516683>.

⁴⁹⁷ AYM, T. 27.9.1988, E.1988/8, K.1988/27, RG: 26.12.1988/20031.

hissedilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112. maddesini değiştiren ve dava konusu bendi getiren 3239 sayılı Yasanın, yurdumuzda yüksek enflasyonun mevcut olduğu dönemde çıkarılıp yürürlüğe girdiği göz önünde tutulursa, Yasa Koyucunun amacı açıkça ortaya çıkar... Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatıran yükümlü, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile yapılan, bu yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak nitelemek de olanaksızdır” denilmiştir.

Vergi idaresi de tabii olarak gerektiğinde amaçsal yoruma başvurmaktadır. Örneğin, 12 No.lu Özel Tüketim Vergisi Sirkülerinde Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK.)’nun 7/2 maddesi çerçevesinde engellilerin araçlarında ÖTV istisnasının kapsamına ilişkin olarak, *“Anılan yasa hükmünün engellilerin sakatlıklarına göre ayırım yapılmasını öngören bir amaç gütmesi söz konusu olmayacağından, sol alt ekstremitede (ayak veya bacakta) sakatlığı olanlar için otomatik vitesin hareket ettirici özel tertibat olarak sayılması gerekmektedir”* denilmek suretiyle kanun hükmünün amacı göz önüne alınmıştır⁴⁹⁸.

Her ne kadar vergi hukukunda sıklıkla amaçsal yoruma başvuruluyor olsa da bu yöntemin dezavantajları olduğuna ilişkin görüşler de mevcuttur. Öncelikle vergi hukukunda amaçsal yorum yöntemine başvurulurken çok dikkatli olmak gerekmektedir. Amaçsal yorumla maliye ve yükümlünün karşılıklı çıkarları tartılmakta ve değerlendirilmektedir⁴⁹⁹. Diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da amaçsal yorum faaliyeti genişletici yahut daraltıcı olarak yapılabilir. Buradaki sınır verginin kanuniliği ilkesi olup vergi kanunlarının uygulanmasında vergi yükünün kanunun belirlediği çerçeve kapsamında kalması gereklidir. Buradan hareketle vergi yükünü kanunun çizdiği çerçevenin dışına taşıracak şekilde genişletici yorum yapılmamalıdır⁵⁰⁰. Bu bağlamda yorum yapılırken yasanın metninden sapılmamalıdır; aksi halde vergi hukukunun temel ilkelerine aykırı, istenmeyen sonuçlar ortaya çıkabilmektedir⁵⁰¹.

Yine amaçsal yorum yöntemini uygulamak gerektiğinde, kanun hükmünün güncel ihtiyaçlara göre uyarlanması sebebiyle hukuki güvenliğin sarsılacağı, dolayısıyla hukuki birlik ve ahengin bozulabileceği iddiaları da mevcuttur. Amaçsal yorum yönteminin en zayıf yanı

⁴⁹⁸ Batun, s.101.

⁴⁹⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,s.25.

⁵⁰⁰ Batun, s.100.

⁵⁰¹ Ak,s.42.

ise, bu yöntemin aşırı uygulanması durumunda neyin haklı neyin haksız olduğunun anlaşılamayacağı bir durumun hukuk hayatında ortaya çıkması ihtimalidir⁵⁰².

Amaçsal yorum müessesesinin vergi hukukunun kendine has yapısı sebebiyle form değiştirerek “ekonomik yaklaşım” adı verilen ilkeyi doğurması söz konusudur. Zira vergi kanunlarının konuluşundaki genel amaç kamu giderlerini karşılamak olup, bu amaç beraberinde ekonomi odaklı bir anlamlandırma ve uygulama faaliyetini beraberinde getirmektedir. Bu doğrultuda amaçsal yorum yöntemi vergi hukuku doktrini ve uygulamasında karşılığını “ekonomik yaklaşım” kavramıyla bulmaktadır⁵⁰³. Bu yaklaşım Türk vergi hukukunun özellikli yapısının bir sonucudur.

Ekonomik yaklaşım konusu ,yorumun sonuçları, yoruma yardımcı mantık kuralları ve yorumun diğer müesseselerden farkları tez devamında ikinci bir bölüm olarak ele alınacaktır.

⁵⁰² Güriz, Adnan, **Hukuk Başlangıcı**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001, s.64.

⁵⁰³ Sarıcaoğlu, s.45.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YORUMUN ÖZELLİKLERİ VE SONUÇLARI

2.1. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Önceki bölümde vergi hukukunda amaçsal yorum ile bağlantılı görülen ekonomik yaklaşım adı verilen bir ilke olduğundan söz edilmiş idi. Doktrinde amaçsal yorumun bir uzantısı mı, sonucu mu⁵⁰⁴, yoksa ayrı bir yorumlama yöntemi mi olduğu yönünde tartışmalar bulunan bu müessese önemine binaen alt başlıklar halinde incelenecektir.

2.1.1. Kavram ve Yasal Dayanağı

Vergilendirme kavramı kısaca kişilerin mülkiyetine yani kasa ve keselerine kamu yararı gerekçesi ile el atma işlemi olarak tanımlanabilmektedir⁵⁰⁵. Vergilendirmenin karşılıksız ve cebri olması ve bu yolla kişilerin veya toplulukların mali ve iktisadi güçlerinde azalma meydana gelmesi, kişi ve topluluklarının vergiye karşı tepki duymalarına sebep olmaktadır⁵⁰⁶. Vergi baskısı sonucunda mükellefler yahut vergi sorumluları, vergiye karşı çeşitli direnme biçimleri ile tepkilerini ortaya koymaktadır.

Vergi baskısına bağlı olarak ortaya çıkan vergiye karşı direnme biçimleri vergi grevi, verginin reddi, vergi yansıması, vergi planlaması, kayıt dışı ekonomi ve vergi cennetleri, vergi karşıtı siyasi partiler, birlikler ve baskı grupları, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ile vergi inzivası olarak sıralanabilir⁵⁰⁷. Böylelikle yükümlüler hiç vergi ödememe, vergi yükünü en aza indirme veya yükümlülüğünü başkasına aktarmanın yollarını aramaktadırlar. Bu amaçla, ticari hayat akışında sık rastlanmayan sözleşme biçimleri geliştirerek, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini engellemeye çalışırlar. Zira irade özgürlüğü ve bunun uzantısı olan sözleşme özgürlüğü, sözleşmenin taraflarına aralarındaki özel hukuk ilişkisini (kural olarak) diledikleri gibi şekillendirme imkanı sunmaktadır⁵⁰⁸.

Burada vergi yükümlülerin bir kısmı vergiye bir tepki olarak özel hukukun araçlarından yararlanarak vergi borcunu etkilemeye çalışırken, Türk vergi idaresi de, elindeki diğer araçların yanı sıra, “*ekonomik yaklaşım*” ilkesini kullanmaktadır.

⁵⁰⁴ Kara, s.90.

⁵⁰⁵ Karakoç, Kamu Giderleri, s.415.

⁵⁰⁶ Gök, A.Kerim, “Vergi Dircncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 22, S.1, 2007, ss.143-165, s.146.

⁵⁰⁷ Pürstünlerli Çakar, E, “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 17, S.2, 2013, ss. 1293 - 1314, s.1295.

⁵⁰⁸ Tekinay, Selahattin Sulhi/Akman, Sermet/Burcuoğlu, Haluk/ Altop, Atillâ, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Filiz Kitapevi, 7. Baskı, İstanbul, 1993, s. 362 vd.

Zira “ekonomik yaklaşım” kavramı lafzından da anlaşılacağı üzere “ekonomik” ve “yaklaşım” kelimelerinden meydana gelmekte olup, bu iki kelimenin bir arada ifade ettiği anlam, bir konunun ekonomik açıdan ele alınması ve ekonomik boyutunun değerlendirme sürecinde dikkate alınmasıdır⁵⁰⁹.

Buradan hareketle vergi hukuku kapsamında “ekonomik yaklaşım kavramı” vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması olarak tanımlanabilir⁵¹⁰. Bir diğer tanımla ekonomik yaklaşım; vergi kanunlarının içeriğinin belirlenmesinde ve uygulanmasında kuralların olguların biçimsel yapısından ziyade maddi ve ekonomik özüne ağırlık verilmesi anlamını taşımaktadır⁵¹¹.

İşin özünde ekonomik yaklaşım salt vergi hukukuna özgü bir yaklaşım olmayıp, kanun koyucunun ekonomik olguları düzenleme ihtiyacı içerisinde olduğu her yerde uygulama alanı bulmaktadır⁵¹². Keza hukuk dili evrenseldir ve “öz ve gerçek mahiyet” hukukun her alanında geçerli bir ilkedir. Bir kanun metninin lafzında belirtilmiş olmasa yahut yorum yöntemleri vergi hukukuna özgülenerek ayrı başlıklar altında incelenmese dahi hukukun diğer alanlarında olduğu gibi vergi hukuku alanında olduğu gibi olayların gerçek mahiyetine bakılması gerekmektedir⁵¹³.

Akkaya ekonomik yaklaşımı vergi hukukuna özgülemenin isabetli olmadığı görüşündedir. Yazar konuya ilişkin⁵¹⁴ “*şirketler hukuku, iş hukuku ve borçlar hukukunda alanlarında terim olarak kullanılmasa da biçim değil özün esas alınması suretiyle ekonomik yaklaşım ilkesi uygulanmaktadır. Fakat hukukun bu alanlarında tarafların özel hukuk kişileri olması, ancak uyumsuzluk yaşanması durumunda yargı aşamasında ekonomik yaklaşımın ve benzer nitelikteki uygulamaların söz konusu olması ilk planda bu alanlarda ekonomik yaklaşım ilkesinin geçerli olmadığı izlenimini yaratmaktadır*”. demektedir.

Aksi görüşteki kimi akademisyenler ise ekonomik yaklaşımı; vergi hukukunun ilkesel ve yöntemsel bir özerkliği olarak tanımlamaktadır. Zira Öncel, Kumrulu ve Çağan, ekonomik yaklaşımı vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olarak kabul etmektedirler. Benzer şekilde

⁵⁰⁹ Erol Ali, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi”, *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 3, S.1, 2019, s.58.

⁵¹⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, ss.28-29.

⁵¹¹ Oktar, s.63.

⁵¹² Gökçay, s.103.

⁵¹³ Kurtulmaz, s.223.

⁵¹⁴ Akkaya, Mustafa, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, ss. 43-44.

Kaneti, ekonomik yaklaşımı vergi hukuku alanının özelliği ile izah etmektedir⁵¹⁵. Doktrinde bu konuya ilişkin aykırı görüşler de mevcuttur.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi hukukunda yorum alanında kullanımı üzerinde değerlendirmeler yapan Saban, bu düzenlemenin çok özel bir düzenleme olup olmadığını, Medeni Kanun'un 1. maddesine bakarak şöyle değerlendirmiştir. Saban *“VUK'taki ilk cümleden sonra gelen düzenleme, Medeni Hukukun yorum yöntemlerinden başka bir şey değildir. O halde bu düzenleme Medeni Hukukun yazılı ve yazılı olmayan yorum kurallarını topluca vergi hukukuna aktarmaktadır ve vergi hukuku için özel bir düzenleme değildir ve içeriğinde özel bir kavram da yoktur.”* demektedir⁵¹⁶. Saban⁵¹⁷: *“Doktrinde piyasayı kavramayı hedefleyen ve bundan sonrası için çok fazla bir anlam ifade etmeyen ekonomik yaklaşım ilkesini ve vergilendirme alanındaki yorum ilkelerini kapsayan bir üst kavram olarak dürüstlük ya da hakkın kötüye kullanılması yasağını kullanmanın mümkün ve yeterli olduğu, bu bağlamda ekonomik yaklaşıma gerek olmadığı”* görüşünde ise de bu görüş azınlıktadır.

Tüm bu açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda ekonomik yaklaşımın vergi hukukunda özel bir konuma ve öneme sahip olmakla birlikte, salt vergi hukukuna özgü olmadığı söylenebilir. Zira hukuk kurallarının ekonomik olgular temelinde düzenlendiği alanlarda ekonomik yaklaşım uygulama alanı bulmaktadır. Bu açıdan vergi hukuku ve rekabet hukuku gibi alanlar ön plana çıkmaktadır⁵¹⁸.

Ekonomik yaklaşımın vergi hukukunda ön plana çıkmasının nedeni ise vergilendirme ilişkisinin kamusal karakteri ve vergiyi tahsil eden vergi idaresinin her ilişkide biçimle özün aynı olup olmadığını kontrol etmek zorunda olmasıdır⁵¹⁹. Kaldı ki ekonomik açıdan tanımına bakıldığında vergi, özel kesim ekonomisinden kamu kesimine yapılan bir aktarımdır ve verginin iktisadi faaliyetlerle yakın ilişkisi sebebiyle vergi hukukunun uygulanmasında da ekonomik verilerin göz önünde bulundurulması normal bulunmaktadır.

Vergi hukukunun, salt vergiyi doğuran olayları ve işlemleri nazara aldığı ve vergi doğurucu niteliği olmayan olay ve işlemlerin vergi hukukunun kapsamı dışında olduğu dikkate alındığında, hangi olayın vergiyi doğurduğunun tespiti aşamasında ekonomik yaklaşımın kritik bir rol oynadığı görülmektedir. Keza vergi kanunlarının yorumu, yorumun sınırları, hakimın hukuk yaratması, vergi hukukunda boşluk doldurma problemleri ekonomik

⁵¹⁵ Kaneti, s.46.

⁵¹⁶ Saban, ss.42-56.

⁵¹⁷ Saban, ss.42-56.

⁵¹⁸ Gökçay, s.104.

⁵¹⁹ Akkaya,2002, ss.43-44.

yaklaşım ile iç içe geçmiş olup tüm bu hususlardaki problemlerin çözümü disiplinler üstü bir bakış açısı gerekmektedir⁵²⁰.

Ekonomik yaklaşımın Türk Hukuku'ndaki yeri incelenmek istendiğinde öncelikle anayasal düzenlemelere bakmak gereklidir. 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde yer alan düzenlemeler vergilendirme ile ilgili temel ilkeleri⁵²¹ ortaya koymaktadır. Vergi hukukuna özgü bu anayasal ilkeler bir bütünlük oluşturarak ekonomik yaklaşım ilkesini meydana getirmekte ve temelini oluşturmaktadır. Kanun düzeyinde bakıldığında ise VUK'nun 3. maddesinin Türk Vergi Hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin yasal dayanağı olduğu görülmektedir⁵²².

Ekonomik yaklaşım ilkesi ve serbest delil sistemi VUK'nun 3. maddesinde 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik ile vergi hukuku kapsamına girmiştir⁵²³. Fakat bahsi geçen kanuni düzenleme öncesinde de ekonomik yaklaşım ilkesinin Türk vergi hukukunda "ekonomik yaklaşım kavramı" ismen geçirilmeden uygulandığı görülmektedir⁵²⁴.

Ekonomik yaklaşım kavramından ismen söz edilmeden verilen kararlara bir örnek olarak Danıştay 4. Dairesi tarafından tesis edilen karar verilebilir⁵²⁵. Gökçay'ın izahı ile; ⁵²⁶ *"Karara konu uyumsuzluk ticari işletmeye ait kamyonun mülkiyeti muhafaza kaydıyla noterde fatura düzenlenmeksizin satışı konuludur. Vergi idaresi satışta fatura düzenlenmemesi nedeniyle vergi cezası kesmiştir. Buna karşın kamyonu satan ticari işletme sahibi, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışın özel hukuk anlamında kesin bir satış olarak kabul edilemeyeceği bu nedenle de fatura kesilmesini gerektiren bir işlem olmadığı savunmasında bulunmuş ve kesilen cezaya itirazda bulunmuştur. Söz konusu uyumsuzlukta Danıştay 4. Dairesi, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışın özel hukuk anlamında kesin bir satış olmadığını kabul edilmiştir. Fakat mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışın ticari ve mali bilanço üzerindeki etkilerinin kesin satış ile aynı olduğunu belirtmiştir. Bu şekilde olaya ekonomik bir bakış açısı ile yaklaşmıştır. Ticari ve mali bilanço üzerindeki etkilerinden dolayı*

⁵²⁰ Batun s.105.

⁵²¹ Genellik, genel karşılığın varlığı, mali güce dayanma, adalet ilkesi, kanunilik ilkeleri bu başlık altında sayılabilir. Şenyüz/Yüce/Gerçek, ss.27-30.

⁵²² Erol, s.57-64.

⁵²³ Çölgezen Övül, Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi, **Vergi Dünyası**, s.346, 2010, s. 69.

⁵²⁴ Danıştay 4. Dairesi, T. 12.3.1970, E.1968/4119, K.1970/1258 (Danıştay Dergisi, Sayı:3, 1971, ss. 181 – 182), Danıştay 4. Dairesi, T.10.1.1978. E.1977/1196, K.1978/7 (Danıştay Dergisi, Sayı: 32-33, 1979, s.363) Danıştay 4. Dairesi, T.3.6.1976. E.1975/2256, K.1976/1422 (Özbalcı, Yılmaz, **VUK Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volan)**, Oluş Yayıncılık, Ekim 1998, s. 197-198), Danıştay 4. Dairesi, E.1979/2583 K.1979/2546 (Danıştay Dergisi, Sayı:38 - 39, 1980, ss. 169-170), Danıştay 13. Dairesi, E.1976/264, K.1976/2925 (Danıştay Dergisi, Sayı:26 - 27, 1977, ss. 590 – 591) Danıştay Dairesi 4. Dairesi, E.1978/1414, K. 1979/346 (Danıştay Dergisi, Sayı:36 - 37, 1980, s. 335).

⁵²⁵ Danıştay 4. Daire E:1970/6217 K:1970/6217 (Danıştay Dergisi, Sayı: 3, Ankara, 1971, s.271.).

⁵²⁶ Gökçay, s.311.

mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışı kesin satış olarak kabul etmiş ve vergi idaresi tarafından verilen cezayı onamıştır". Görüldüğü üzere bir özel hukuk biçimi olarak mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış kavramı özel hukuktaki anlam ve içeriğinden bağımsız bir biçimde ekonomik açıdan ticari ve mali bilançolar üzerindeki etkileri dikkate alınarak yorumlanmıştır ve somut maddi olay buna göre nitelendirilmiştir. Bahsi geçen karar, bir özel hukuk kavramının vergi hukukunda, özel hukuktaki anlamından bağımsız olarak iktisadi içeriği ile anlaşılacağına vurgulaması bakımından önemlidir.

Güncel olarak VUK'nun⁵²⁷ "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı maddesinin (A) fıkrası *"Bu kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır."* hükümlerini içermekte iken "İspat" alt başlığı altında VUK'nun 3. maddesinin (B) fıkrasında: *"Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir"* hükümleri yer almaktadır.

İspatın açıklandığı bu hüküm, ispat kuralından ziyade ekonomik yaklaşım ilkesinin temel kuralını gözler önüne sermektedir. Bu bağlamda bu hüküm bir ispat kuralının haricinde, vergiyi doğuran işlem, olay ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri ile değil, aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve içerikleri ile değerlendirileceğini ifade eden ve böylelikle ekonomik yaklaşıma kanunen izin veren bir hükümdür⁵²⁸.

Her ne kadar ekonomik yaklaşıma izin verilmiş ise de ekonomik yaklaşımın tam manasıyla yasal bir temeli bulunmamaktadır. Zira kanunun metninde vergiyi doğuran olayın hukuki nitelendirilmesi ile ilgili olan bu hüküm, özün şekle önceliğini belirlemiş olsa da hükümde ekonomik yaklaşıma dair bir kavram mevcut değildir⁵²⁹.

⁵²⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (e.t. 08.06.2024) <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>.

⁵²⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.25.

⁵²⁹ Koruk, Alperen Asım, **Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Dolanmaya Yönelik İşlemlerle Mücadele Araçları**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s.49.

Vergilendirmede normun ve vergiyi doğuran olayın ekonomik özünün esas alınması halinin eşyanın tabiatından kaynaklanması sebebiyle “ekonomik yaklaşım” kavramına yer verilmemesi ciddi manada bir eksiklik teşkil etmemektedir.

Fakat VUK’unda vergiyi doğuran olay kavramının hem soyut vergiyi doğuran olayı yani verginin doğumuna sebebiyet veren olayın normdaki tanımın hem de somut vergiyi doğuran olayı yani yasadaki tanıma uygun olarak yaşamda gerçekleşen olayı kapsayacak şekilde kullanılması teorik olarak yerinde değildir⁵³⁰. Özetle ekonomik yaklaşım ilkesi kavram olarak Türk vergi mevzuatında kullanılmamaktadır⁵³¹.

Türk Vergi Hukukunda ekonomik yaklaşımın bulunduğu sonucuna “çıkarım yoluyla” ulaşılmaktadır. Konuya ilişkin Akkaya⁵³² “*Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesiyle, ekonomik yaklaşımın Türk vergi hukukunda yasal bir dayanağa sahip olduğu sonucuna madde hükmünden çıkarım yoluyla ulaşıldığını dile getirmiş, gerekçesinde ve yasalaşma sürecinde ciddi yanlışlıkları barındıran, ekonomik yaklaşım ve ispat hükümlerini formüle etme konusunda başarısız olduğu gözlenen bu yasal düzenlemenin tüm eksikliklerine rağmen yasa da yer almasının vergi normlarının uygulanma sürecinde, vergi hukukunun diğer hukuk alanlarından farklılığını vurgulaması açısından yararlı olduğunun da altının çizilmesi gerektiğini*” belirtmiştir.

Danıştay 4. Dairesi’ nin 10.1.1987 tarihli ve 1196/7 sayılı kararında ekonomik yaklaşım ilkesinin etkinliği şu şekilde vurgulamıştır⁵³³: “*Vergi hukukunda muamelenin ekonomik yönü önemli olup medeni hukukun katı şekil şartlarına bağlanmak, vergi hukuku prensipleriyle bağdaşmaz*”. Günümüz Türk yargısında ise ekonomik yaklaşımın vergiye özgü bir yorum yöntemi olarak kabul edildiği görülmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında⁵³⁴ “*...O halde burada asıl üzerinde durulması gereken husus maddenin konuluş amacına uygunluk açısından vergiyi doğuran olayın değerlendirilmesidir. Bu, VUK.nun 3. maddesinin B fıkrasında yer alan “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmüyle öngörülen “ekonomik yaklaşım kuralı” doğrultusunda yapılması gereken bir değerlendirme olmalıdır. Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan ekonomik yaklaşım, yasanın vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin*

⁵³⁰ **Koruk**, s.37.

⁵³¹ **Koruk**, s.34.

⁵³² Akkaya, Mustafa, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Tıpkı 2. Bası, Ankara, Mali Akademi Yayınları, 2016, s. 37-38...

⁵³³ **Batun**, s. 107.

⁵³⁴ Danıştay VDDK, T. 06.12.1996, E.1996/320, K. 1996/410 (e.t.01.06.2024) <https://lib.kazanci.com.tr/danistay/>

esas alınması anlamını taşır” diyerek ekonomik yaklaşım kavramına yer vermiş ve ekonomik yaklaşımı bir yöntem olarak kabul etmiştir.

Danıştay’ın bu yönlü kararları çoğaltılabilir⁵³⁵.Yine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun K. 2003/287 ve E. 2002/55 sayılı kararında da usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla kanıtlanabilen hukuki işlemlerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için biçimsel uygunluk yeterli olmayıp söz konusu hukuki işlemlerin gerçek durumu yansıttığı olması da gerektiği yönünde karar verilmiştir⁵³⁶.Görüldüğü üzere Danıştay hüküm tesis ederken gerçek durumu esas almak suretiyle de ekonomik yaklaşım ilkesini uygulamaktadır.

Danıştay’ın özellikle faiz, tapu dışı devirler, emsal bedel uygulaması, randıman hesabı, fatura içeriği, yasal kanıtların maddi kanıtlarla güçlendirilmesi, ifadelerin alınmasına ilişkin konularda içtihatlar geliştirdiği görülmektedir⁵³⁷. Danıştay’ın kararlarına konu ihtilafların genellikle örtülü kazanç ve örtülü sermayeye ilişkin olduğu görülmektedir⁵³⁸.

Anayasa Mahkemesi’nin de hüküm tesis ederken ekonomik yaklaşıma yer verdiği görülmektedir. Nitekim, Anayasa Mahkemesi bir kararında⁵³⁹: “*Yargılama makamları vergi hukukunda ekonomik yaklaşım olarak adlandırılan yorum yönteminden de faydalanabilirler.*” diyerek ekonomik yaklaşıma yer vermiştir.

Ekonomik yaklaşım Türk Yargısında ve hukuk doktrinindeki bazı yazarlarca bir yöntem⁵⁴⁰ olarak isimlendirilmekte iken ekonomik yaklaşımın amaçsal yorumun bir uzantısı⁵⁴¹, amaçsal yorumun farklı bir şekli⁵⁴² yahut amaçsal yorumun sonucu⁵⁴³ olduğu yönünde görüşler de mevcuttur.

Netice itibariyle vergi hukukunda amaçsal yorum ile ekonomik yaklaşım kavramları taşıdıkları benzerliklere rağmen özlerinde birbirlerinden farklı kavramlardır.

⁵³⁵Danıştay 3.Daire, T. 14.10.1999, E.1998/705 K. 1999/3359 (e.t.01.06.2024) <https://legalbank.net/belge/d-3-d-e-1998-705-k-1999-3359-t-14-10-1999-menkul-sermaye-iradi/401602>, Danıştay 3.Daire, T. 7.5.1998, E.1997/293 K. 1998/1650 (e.t.01.06.2024) <https://legalbank.net/belge/d-3-d-e-1997-293-k-1998-1650-t-07-05-1998-danistay-3-daيرة-karari/516060> Danıştay VDDK, T. 8.6.2022,E. 2020/1622 K. 2022/676 (e.t.01.06.2024) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2020-1622-k-2022-676-t-8-6-2022> .

⁵³⁶ Batı, Murat, **Vergi hukukunda önemli bir sorun: Peçeleme**, (e.t.18.07.2024) <https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/vergi-hukukunda-onemli-bir-sorun-pecелеme,37025>.

⁵³⁷ Sarıcaoğlu, s.57.

⁵³⁸ Sarıcaoğlu, s.58.

⁵³⁹ Anayasa Mahkemesi Birinci Bölümü, yapılan bireysel başvuruda Anayasa’nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.

AYM Bireysel Başvuru Kararı Narsan Plastik San ve Tic Ltd Şti, B. No: 2013/6842, 20/4/2016 (e.t. 06.06.2024) <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/6842?Dil=tr>.

⁵⁴⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.29; Birsenoğlu, s.134; Öner, Vergi, s.44.

⁵⁴¹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.71; Kırbaş, s.54, Saygıhoğlu, s. 95.

⁵⁴² Oktar, s.62; Oktar ekonomik yaklaşımı amaçsal yorumun vergi hukukuna özgü özel bir şekli olarak tanımlar.

⁵⁴³ Karakoç, s.177-178; Karakoç’a göre, amaçsal yorum yöntemi, vergi hukukunun özellikleri çerçevesinde ekonomik yaklaşım ilkesinin olması sonucunu doğurmaktadır.

Vergi normunun varlık sebebi ve konuluş amacı olarak belirli ekonomik durumların tespit edilmesine ve vergi potansiyelinin doğru kavranması amacına⁵⁴⁴ yönelik amaçsal yorum, ekonomik yaklaşıma bir temel vermiş ise de amaçsal yorumun bir araç, ekonomik yaklaşımın ise bir amaç niteliği taşıdığı göz önünde bulundurulmalıdır⁵⁴⁵.

Öncel'in tanımı ile ekonomik yaklaşıma bakıldığında “*Ekonomik yaklaşım vergi hukukuna özgü bir yöntemdir ve hem maddi olayın belirlenmesini hem de maddi olaya uygulanacak hukuk kuralının yorumunu içerdiği için bir üst kavram olarak kullanılır. Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre belirlenmesi ve değerlendirilmesi “ekonomik irdeleme veya ekonomik nitelendirme” olarak tanımlanırken vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak belirlenmesi ise “ekonomik yorum” olarak tanımlanmaktadır ve ekonomik yorum karar aşamasında yapılır. Diğer bir anlatımla ekonomik yaklaşım ilkesi, ekonomik yorum unsuru ile vergi kanunlarının yorumlanmasında, ekonomik irdeleme unsuru ise vergiyi doğuran olayların belirlenmesi ve değerlendirilmesinde kendisini göstermektedir*”⁵⁴⁶.

Bu tanımdan hareketle ekonomik yorum (vergi normunun yorumunda ekonomik yaklaşım) ve ekonomik irdeleme (vergiyi doğuran olayın saptanmasında ekonomik yaklaşım) kavramları ekonomik yaklaşım üst kavramının alt unsurları görünümündedir⁵⁴⁷. Diğer bir anlatımla geleneksel anlamda ekonomik yaklaşım iki bileşenden oluşmaktadır: vergi kanunlarını yorumlanması ve olguların nitelendirilmesi. Yorum bileşeni ekonomik yorum, nitelendirme bileşeni ise ekonomik irdeleme olarak adlandırılmaktadır.

Bu bağlamda ekonomik yaklaşım, ekonomik anlam, amaç ve içerikleri temelinde kuralların yorumlanması ve olguların nitelendirilmesi olarak tanımlanabilir⁵⁴⁸. Buradan hareketle ekonomik yaklaşım, bilimsel yorumlama biçimlerinden biri iken ekonomik yaklaşımın alt unsuru olan ekonomik yorum, amaçsal yorum yönteminin özel bir biçimi olarak görülebilir⁵⁴⁹.

2.1.2. Ekonomik Yaklaşımın Unsurları

Önemine binaen “Ekonomik Yorum” ve “Ekonomik İrdeleme” unsurları alt başlıklar halinde incelenecektir. Amaçsal yorumun alt uzantısının ekonomik yorum olması hasebiyle bu başlık daha ayrıntılı biçimde ele alınacaktır.

⁵⁴⁴ Erol, s.63.

⁵⁴⁵ Saygılıoğlu, s.95.

⁵⁴⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, ss.28-29.

⁵⁴⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, ss.28-29.

⁵⁴⁸ Gökçay, s.106

⁵⁴⁹ Akkaya, 2016, ss.65-66

2.1.2.1. Ekonomik Yorum

Vergi ilişkisinin ekonomik hayat ile yakın ilişkisinin bulunması, kanun metninin salt kelime anlamı ile yorumlanmamasını, kuralın yer aldığı hukuk düşüncesi içindeki anlamının da baz alınması gerektiği sonucunu doğurmaktadır. Bu yönüyle bakıldığında kanunun dayandığı ideoloji, ana fikir, toplumsal amaç, dengelenmesi hedeflenen çıkar çatışması ve anlamı belirleyici olmakta, vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının anlamı hukuki ve ekonomik sistem ile vergilendirme ilişkisinin bütünü göz önünde bulundurularak aranmalıdır⁵⁵⁰. Bu bağlamda vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanması “*ekonomik yorum*” olarak nitelendirilmektedir⁵⁵¹.

İşin özünde ekonomik yaklaşımın normun anlamlandırılması boyutunu ifade eden “ekonomik yorum” mevcut yorum yöntemlerinin haricinde bir yöntem değildir. Vergi kanunlarında yer alan bazı kavramların, vergi hukukunda mevcut olan ilkeler ve vergi kanunlarının amaçları göz önünde bulundurularak, ait oldukları alanlardaki anlamlarından farklı bir şekilde değerlendirilmesi, ekonomik yorumun hukuk kurallarının amaçlarına göre anlamlandırılmasını öngören amaçsal yorumun içinde yer alması neticesini doğurur⁵⁵².

Ekonomik yorumun amaçsal yorumun vergi hukukuna özgü bir uygulaması olduğu görüşü gerek Türk gerekse Alman yazınında kabul görmektedir⁵⁵³. Genel kanı ekonomik yorumun amaçsal yorumun vergi hukukuna özgü bir uygulaması olduğu yönünde ise de Şanver’e göre ekonomik yorum kavramı, ekonomik yaklaşımı kapsamaktadır. Yazar ekonomik yorum kavramını vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki kavramlar ve biçimler sorunu olarak ifade etmektedir⁵⁵⁴. Yine Şanver’e göre ekonomik yorum (yaklaşım), hukuksal biçimin benimsenmemesidir⁵⁵⁵. Fakat ifade edildiği üzere ekonomik yorum bizce de ekonomik yaklaşımın bir alt unsuru olup, amaçsal yorumun uzantısı olan kısmdır.

Ekonomik yorumun temelde ekonomik olarak kıyaslanabilir işlem ve durumların eşit vergisel işlem görmesi amacına hizmet ettiği söylenebilir. Bu şekilde vergi hukukunda yer alan özel hukuk kavramları ekonomik açıdan yorumlanabilir. Böylelikle kanun koyucu tarafından kullanılan özel hukuk kavramlarının vergi kanunun amacına uygun olarak

⁵⁵⁰ Gökçay, s.128.

⁵⁵¹ Biyan, s.78.

⁵⁵² Akkaya, 2016, ss.63-66.

⁵⁵³ Akkaya, 2002,s.66.

⁵⁵⁴ Şanver, Salih, “*Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama*”, Ord. Prof. Dr. Reşat Kaynar’a Armağan, İstanbul, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Siyasal Bilimler Fakültesi, 1981, s.189.

⁵⁵⁵ Şanver,Salih, “*Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku*”, İktisat ve Maliye, C: 23, S:1, Nisan 1976, s.23.

yorumlanması ve özel hukuktaki anlamlarından farklı şekilde vergi hukukuna özgü ekonomik içeriklerine göre değerlendirilmesi sağlanmaktadır⁵⁵⁶.

Bir diğer anlatımla, ekonomik yorumda içerik biçime baskın gelecektir. Bu bağlamda bir özel hukuk kavramına vergi hukuku alanında iktisadi içeriği sebebiyle birtakım sonuçlar bağlanmış ise o halde ekonomik yorum yapabilmek söz konusu olacaktır. Bir kavram iktisadi içeriği sebebiyle değil de ilgili bulunduğu hukuk dalındaki anlamıyla vergi kanununda kullanılıyor ise o halde ekonomik yoruma başvurulamayacaktır⁵⁵⁷.

İşin özünde ekonomik yorum faaliyeti üç temel ölçüt içermektedir. Bunlar; ekonomik anlam, ekonomik amaç ve ilişkilerin gelişimidir⁵⁵⁸.

Gökçay'ın Alman yazınından derlemesi ile ekonomik anlam: ⁵⁵⁹ *“Ekonomik yorum kapsamında vergi kanunlarının yorumlanmasında ekonomik anlamın dikkate alınması gerekmektedir. Ekonomik anlam, genel olarak vergi kanunlarında yer alan kavramların ekonomik işlemlere, süreçlere veya durumlara bağlanmalarıdır. Ekonomik anlam, ekonomik açıdan ortaya çıkan mali güçten pay alma amacıyla yatmaktadır. Bu amaç temelinde normun anlamının tespitinde iki yaklaşım söz konusudur: Bahsi geçen iki yaklaşım yorumlama esnasında şu şekilde dikkate alınabilir: Bir yandan, vergi hukuku kavramlarının ekonomi alanında kendilerine yüklenen anlamlar temelinde yorumlanmaları gerekmektedir. Diğer taraftan konu ve olayların ekonomik anlamı ile ilgili olarak kapsamının ve öneminin tespiti söz konusudur.”*

Ekonomik amaç ise vergi hukuku olgusunun özünde yatan ekonomik içerikte somutlaşmaktadır⁵⁶⁰. Bilindiği üzere vergilerin mali ve mali olmayan amaçları bulunmaktadır. Vergilemenin mali amacı, devletin gelir elde etmesi iken mali olmayan amaçları ise, iktisadi istikrarı sağlamak, iktisadi büyüme ve kalkınmayı sağlamak, gelir dağılımını adil hale getirmek ve kaynak tahsisinde etkinliği sağlamak şeklinde özetlenebilmektedir. Bahsi geçen ekonomik amaç ise sadece bir genel amacın, örneğin mali veya mali olmayan bir amacın dikkate alınması gerektiği anlamına gelmemektedir. Vergi kanunlarının yorumlanması veya olguların nitelendirilmesi için belirleyici olan hukuk kuralının özünde var olan amaçtır. Bu amacın münferit durumlarda ne olduğu, yorum ile ortaya konulmalıdır⁵⁶¹.

Yine ekonomik yorum faaliyetinde ilişkilerin gelişiminin dikkate alınması ekonomik yaklaşım anlayışına uygundur. Zira ekonomik hayatın değişmesi ile beraber, yorum faaliyeti

⁵⁵⁶ Gökçay, s.129.

⁵⁵⁷ Akkaya, 2002, ss.68-69.

⁵⁵⁸ Gökçay, s.129.

⁵⁵⁹ Gökçay, s.130.

⁵⁶⁰ Çilingir, s.293.

⁵⁶¹ Gökçay, s.133.

de yeni koşullara uyum sağlayacak şekilde esnek olmalıdır. Değişiklikler dikkate alınırken sadece kalıcı değişiklikler nazara alınmalıdır, çünkü yeni zamanlar beraberinde yeni koşullar, yeni ihtiyaçlar, yeni anlayışlar getirmektedir. Farklı zamanlar ve farklı koşullar için öngörülmuş kanuni düzenlemeler özünden – amacından yoksun bir şekilde yeni olgulara uygulanmamalıdır⁵⁶².

Ekonomik yoruma Türk hukukunda da sıklıkla başvurulmaktadır. Türk hukukunda ekonomik yorumun yorumlama sürecinde ağırlık kazanmasının nedeni, Anayasa'nın 73. maddesinde ifade edildiği üzere, vergi yasalarında yasa koyucunun genel amacı olan kamu harcamalarının karşılanması için ekonomik faaliyetlerden ve varlıklardan belirli ölçütlere göre pay alınmasıdır⁵⁶³.

Nitekim, Danıştay 3. Dairesi bir kararında⁵⁶⁴ “GVK.nun 94. maddesinin konulduğu sırada enflasyon, TL'nin değerini yitirmesi, dolayısıyla kur farkı gibi ekonomik oluşumlar söz konusu olmadığından "faiz" deyiminin kur farkı adı altında yapılan ödemeleri de kapsadığını kabul etmek "ekonomik yorum" kurallarının doğal bir sonucu olmaktadır” diyerek yasa koyucunun iradesinden bağımsız olarak kuralı zamanla değişen ekonomik koşullara göre yorumlamıştır. Danıştay'ın bazı kararlarında ise ekonomik yorum kavramını sözel olarak geçirmemesine rağmen ekonomik yorumla kanun maddelerini yorumladığı görülmektedir.

Örneğin Danıştay 3. Dairesi, 1999/747 numaralı kararında⁵⁶⁵: “193 sayılı Yasaya 202 sayılı Yasa ile eklenen 8. Bölümdeki maddelerin ilk konuluşları sırasında bilgisayar yazılımlarının, yapılan yatırımların nerdeyse ayrılmaz bir parçası halinde kullanımı söz konusu olmadığından teknikteki gelişmelere göre olayın değerlendirilmesi zorunlu olmaktadır. 4108 sayılı Yasa ile Ek 3.maddede yapılan değişiklik hükmünün yalnızca "amortismanına tabi aktif değerler" tanımı ile yetinilmiş olması da, teknikteki gelişmelerin ekonomik hayattaki yansımalarının geniş anlamda kapsamak anlamında kabul etmek ekonomik yaklaşım kuralının doğal bir sonucudur.” diyerek “amortismanına tabi aktif değerler” tanımını ekonomik yorumla genişletmiştir.

Her ne kadar doktrinde kabul görmüş ve yargı mercilerince uygulanıyor ise de Türk hukukunda vergi kanunlarının her koşulda ekonomik yaklaşım uyarınca yorumlanması gerektiğini belirten genel bir kural, ilke veya görüş yoktur. Ancak yorumda ekonomik anlama

⁵⁶² Gökçay, s.135.

⁵⁶³ Kaneti, Selim, **Makaleler**, On İki Levha, İstanbul, 2011, s.230.

⁵⁶⁴ Danıştay 3. Dairesi, T. 14.10.1999. E.1998/705 K. 1999/3359 (e.t. 06.06.2024).

<https://legalbank.net/belge/d-3-d-e-1998-705-k-1999-3359-t-14-10-1999-menkul-sermaye-iradi/401602>.

⁵⁶⁵ Koruk, s.42.

dayanmak büyük ölçüde vergi kanunlarının anlam ve amacına uygundur⁵⁶⁶. Başka bir ifadeyle, vergileme ilişkisinin doğası gereği ekonomik yorumlama faaliyetine ihtiyaç vardır.

Çünkü toplumsal ve ekonomik yaşam hızla evrilmekte ve ulusal vergi düzenlemeleri bu hızlı değişime yetişememektedir. Bu nedenle vergi hukukunda yorum yaparken toplumsal ilişkilerin gelişiminin ve değişiminin dikkate alınması gerekmektedir. Ekonomik hayatın değişmesi ile paralel olarak, yorum faaliyetinin de yeni koşullara uyum sağlayacak şekilde esnek olması ekonomik yaklaşımın gereğidir⁵⁶⁷. Nitekim yukarıda da ifade edildiği üzere ekonomik anlam, ekonomik amaç ve ilişkilerin gelişimi ekonomik yorum yapılırken kullanılan temel ölçütlerdir. Tüm bu nedenlerle ekonomik yorum, vergi kanunlarında yer alan hukuki biçim ve kavramlara, temsil ettikleri iktisadi içerikleri sebebiyle ait oldukları alandaki anlamlarının dışında farklı anlam yüklenmesine imkan vermesi sebebiyle vergi hukuku alanında diğer alanlara nazaran daha yaygın biçimde kullanım alanı bulmaktadır⁵⁶⁸.

Ekonomik yorumun ilk planda vergilendirme yetkisine haiz devletin veya sair kamu tüzel kişilerinin elini kuvvetlendiren bir yaklaşım olduğu düşüncesi akla gelebilmektedir. Zira bir görüşe göre yorum, vergi idaresi ile vergi mükellefi ve vergi sorumlusunun, mahkemeyi ikna etme yarışının bir sonucudur⁵⁶⁹. Bu bağlamda ekonomik yorumun, vergi kanunlarının esas amacının daha fazla vergi geliri elde etmeye indirgenmesine ve gerek vergi idaresinin gerekse vergi yargı makamlarının hazineci yaklaşımla hareket etmeleri tehlikesini bünyesinde taşıdığı söylenebilir⁵⁷⁰. Fakat yukarıda ekonomik yorumun ölçütleri kısmında da ifade edildiği vergi teysis edilirken mali amaç güdülmesi ile “hukuk kuralının özünde var olan münferit bir ekonomik amaç var ise bunun ortaya konması” farklı manaya gelmektedir.

Keza vergi hukuku alanında uygulanan yorum yöntemleri, hazine yararına sonuç verebileceği gibi yükümlü yararına da sonuç doğurabilir. Bu yorum prosesinin olağan sonucudur. Bu bağlamda yorum yapılırken başlangıçta belli bir yarara hizmet etme konusunda bir ön düşünceden yola çıkılarak hareket edilmemesi gerekmektedir⁵⁷¹. Bu nedenle de yorum yapar iken kanun iyi yorumlanmalı, kanunun özünde ekonomik bir amacın mevcut olup olmadığına dikkat edilmeli, bu husus ile verginin mali amacı kavramı ile karıştırılmamalıdır.

⁵⁶⁶ Gökçay, s.128.

⁵⁶⁷ Gökçay, s.134.

⁵⁶⁸ Akkaya, 2002, s.66.

⁵⁶⁹ Çilingir, s.185.

⁵⁷⁰ Akkaya, 2002, s. 67

⁵⁷¹ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.28.

Kimi ülkelerde özün şekle önceliğini sadece vergi idaresi lehine kullanılabileceği yönünde içtihatlar⁵⁷² olsa da Türk vergi hukukunda yorum yapılırken önceden belirlenen bir amaca yönelmenin veya yorum sırasında ortaya çıkan belirsizlik halinde mükellef ya da hazine lehine yorum yapılması yönünde bir kabulün objektif ve bilimsel bir dayanağı bulunmadığı belirtilmektedir⁵⁷³. Bir diğer görüşe göre ise, kamusal güce dayanan vergilendirmede, özel hukuktaki genel kuralın aksine, karineler hali de dahil olmak üzere, objektif ve sübjektif vergi yükünü idare taşımaktadır⁵⁷⁴.

Netice itibarıyla ekonomik yorumun, vergi kanunlarının anlamlarının yorumlanmasında hem vergi idaresine hem de vergi yargı makamlarına sınırsız ve keyfi bir yetki vermediği ve bu yorumun da genel olarak kanunların yorumunda var olan kısıtlamalara tabi olduğu daima göz önünde tutulmalıdır⁵⁷⁵.

2.1.2.2. Ekonomik İrdeleme

Vergiye doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanmasına ve değerlendirmesine “*ekonomik irdeleme veya ekonomik nitelendirme*” adı verilmektedir⁵⁷⁶. Diğer bir tanımla vergiyi doğuran olayın, kanundaki soyut olay tanımını dikkate alınarak ekonomik yaklaşım çerçevesinde belirlenmesi ve nitelendirilmesi anlamına gelen ekonomik irdeleme, kural olarak vergiyi doğuran olayın dış görüntüsünü oluşturan hukuki işlem veya olayın ötesine geçilerek iktisadi özüne inilmesini ve bu öze uygun olarak vergilendirmenin yapılmasını öngörmektedir⁵⁷⁷.

Nitekim ekonomik irdelemenin vergi hukukundaki ilk yasal dayanağı VUK’nun m. 3/B hükmü olup ilgili hükme göre, “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*”⁵⁷⁸. denmektedir.

Hükümdeki gerçek mahiyet vurgusuna⁵⁷⁹ göre, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlem ya da eylemin gerçek niteliği belirlenirken, vergi doğurucu işlem, olay ve hukuki

⁵⁷² Akçaoğlu, Ertuğrul, “ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı.2, 2012, ss.169-186, s.181.

⁵⁷³ **Batun**, s.104.

⁵⁷⁴ Karaçoban Güneş, Tuğçe, **Vergi Usul Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi**, 1. Baskı, Seçkin, Ankara, 2017, s.163.

⁵⁷⁵ **Akkaya**, 2002, s.67.

⁵⁷⁶ **Biyan**, s.77.

⁵⁷⁷ **Akkaya**, 2002, s.78.

⁵⁷⁸ **Koruk**, s.36.

⁵⁷⁹ **Akkaya**, 2002, s.78; Kanun lafzında ekonomik irdeleme kavramının bulunmadığı görülmektedir. Bu salt Türk Vergi Hukuku mevzuatına has bir durum değildir. Türk Vergi Hukuku’nda ve kaynak ülke Almanya’da yasalarda ekonomik irdeleme kavramı kullanılmamış olsa dahi ‘vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin’ ekonomik içerik ile aynı manada kullanılması doktrinde ekonomik irdeleme kavramının tercih edilmesine neden olmuştur.

durumların salt dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri değil, aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve içerikleri de göz önünde tutulacaktır⁵⁸⁰.

Ekonomik irdelemenin vergi hukukundaki ikinci yasal dayanağı ise, “*vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunmasının vergi mükellefiyetini ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağı*” (VUK m. 9/2) hükmüdür. Bu madde, somut maddi olayın özel hukuk açısından geçersiz yahut diğer kanunlarla yasaklanmış olmasının vergilendirme bakımından önem teşkil etmeyeceğini belirterek, ekonomik irdeleme kavramının yasal dayanağını oluşturmaktadır⁵⁸¹.

Ekonomik irdelemenin anayasal dayanağı ise “vergilendirmede eşitlik ilkesi”dir. Bu ilke aynı iktisadi olayların aynı şekilde vergilendirmesini öngörür. Somut maddi olayların göründükleri hukuki formdan bağımsız olarak iktisadi içerikleri ile değerlendirilmesini gerektirmektedir⁵⁸². Yine nitelendirmenin olguların ekonomik içeriği ve sonucu temelinde gerçekleştirilmesi vergi hukukunda adalet, genellik ve mali güç ilkelerine hizmet etmektedir.

Temel özelliği itibariyle ekonomik irdeleme yoluyla, yükümlü ve sorumlularca gerçekleştirilen işlem ve olayların (olası vergiyi doğuran olayların), gerçek mahiyetleri ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Bu özelliği sebebiyle ekonomik irdelemenin vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği, gerçekleşmişse ne şekilde gerçekleştiği konusunda yargı makamlarını ikna faaliyetinin, diğer bir deyişle ispatın da bir parçası olduğu söylenebilir⁵⁸³.

Vergisel olguların nitelendirilmesinde ekonomik irdeleme ilkesinin kabul edilmesi ile ekonomik içerik – öz, hukuki biçimsel kalıptan – peçeden öncelikli bir konuma gelmektedir⁵⁸⁴. Yine vergiyi doğuran olayın ekonomik gerçeklik ile saptanması yani “ekonomik irdeleme” faaliyetinin yorumun alanını genişlettiği söylenebilir⁵⁸⁵.

Damga Vergisi Kanunu’nun⁵⁸⁶ 4. maddesi ekonomik irdelemeye uygun bir hüküm getirmektedir. “*Bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. Kâğıtların mahiyetlerinin tayininde şekli kanunlarda belirtilmiş olanlardan kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır.*” Buna göre örneğin, içeriğinden kefalet sözleşmesi olduğu anlaşılan bir belgenin başlığında kira sözleşmesi

⁵⁸⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.29.

⁵⁸¹ Akkaya, 2002, s.81.

⁵⁸² Biyan, s.78.

⁵⁸³ Karakoç, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin, Ankara, 2007, s. 159.

⁵⁸⁴ Gökçay, s. 358.

⁵⁸⁵ Sarıcaoğlu, s.59.

⁵⁸⁶ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, RG. 11.07.1964/ 11751.

yazıyorsa bu belge üzerinden kanunun kira için öngörülen oranda değil kefalet için öngörülen oranda damga vergisi alınacaktır⁵⁸⁷.

Ekonomik irdelemeye ilişkin en belirgin örneklerden biri gayrimenkul satış vaadinin satış ile eşdeğer – aynı ekonomik sonuçlar doğurması durumunda vergilendirme açısından satış olarak nitelendirilmesine yönelik Danıştay içtihadıdır.

Danıştay 4. Dairesi bu kararında⁵⁸⁸ satış vaadini, satış olarak nitelendirmiş, vergi hukukunda işlemlerin ekonomik yönünün önemli olduğu belirtilerek vergiyi doğuran olayın medeni hukukun katı şekil şartlarına bağlanmasının vergi hukuku ilkeleriyle bağdaşmayacağı ifade etmiştir⁵⁸⁹.

Vergilendirme ilişkisi içerisinde ekonomik irdeleme, vergisel olgunun (işlem yahut durum) hukuki biçimiyle gerçek ekonomik içeriğinin birbiriyle örtüşmediği ve vergi hukukunun ekonomik içeriği temel aldığı durumlar ile sınırlı olarak uygulanmaktadır. Bu yönüyle Türk Vergi Hukukunda ekonomik irdelemenin kapsamı: 1) Geçersiz işlemlerin vergilendirilmesi (VUK m.3/B) 2) Hukuka aykırı işlemlerin vergilendirilmesi (VUK m.9/2) 3) Vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemlerinin vergilendirilmesi (VUK m.3/B) olarak üç ana başlık altında toplanabilir⁵⁹⁰.

Doktrinde bu husus Akkaya tarafından şu şekilde belirtilmektedir⁵⁹¹: “*Somut maddi olayın “vergiyi doğuran olayın” büriündüğü formun veya biçimin ötesine geçilerek gerçek iktisadi niteliğinin vergilendirmede esas alınmasının ön koşulu, verginin bağlandığı olgu ve olayların tanımında yer alan kurum ve kavramların biçimleri nedeniyle değil, iktisadi içerikleriyle vergilendirmede etkili unsur olarak belirlenmiş olmasıdır. Bu ön saptamadan sonradır ki, biçimiyle iktisadi içeriği farklı (muvaazaa), hukuken geçerli bir biçime sahip olmaksızın iktisadi sonuçlar doğurmuş (ahlâk ve kanuna aykırı), iktisadi sonuçlar doğurmuş olmakla birlikte geçerliliği veya geçersizliği askıda olan (iptal edilebilir) veya taliki ya da bozucu şarta bağlanmış somut maddi olayların vergi normunun uygulanmasındaki konumlarının belirlenmesi, ekonomik irdelemenin uygulama alanının sınırlarının çizilmesi bakımından gereklidir. Ekonomik irdeleme hususunda ele alınması gereken son bir konu da vergisel sonuçlara ulaşmak için irade özgürlüğünün sunduğu olanakları kötüye kullanarak, vergi yasalarını dolanmaya yönelik “peçeleme” sözleşmeleridir.”*

Önemine binaen “peçeleme” konusu ayrı bir başlık halinde incelenecektir.

⁵⁸⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.29

⁵⁸⁸ Danıştay 4. Daire, T. 10.1,1978, E. 1977/1196, K.1978/7 (Danıştay Dergisi, Sayı: 32-33, Ankara, 1979, s.363).

⁵⁸⁹ Gökçay, s.359.

⁵⁹⁰ Gökçay, s.359.

⁵⁹¹ Akkaya, 2016, s.83.

2.1.3 Peçeleme İşlemleri

Vergi hukukunda mükellefler özel hukuk biçimlerinin olağan kullanımları dışında çıkarak vergi kaçırma (vergi ziyaı yaratma) yoluna gidebilmektedirler. Mükelleflerin vergi kaçırma saikiyle özel hukuk biçimlerini olağan sayılmayacak şekilde kötüye kullanmalarına peçeleme, bu eylemi temel alan işleme de peçeleme işlemi denir.

Peçeleme sözleşmesi ise, “vergi yükümlüleri ve sorumluları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüüyorsa bu amaca yönelik sözleşmeler” şeklinde tanımlanmıştır⁵⁹².

Mevzuatta peçeleme müessesine yahut peçeleme sözleşmelerine kavram olarak yer verilmemiş olup bu kavramlar literatür tarafından üretilmiş ve geliştirilmiştir⁵⁹³. Peçeleme müessesesi vergi hukukunda amaçsal yorumun yapılması çabaları neticesinde vergi hukukuna dahil olmuştur. Peçelemenin var olduğu sonucuna varabilmek için amaçsal yorumdan doğan ekonomik yaklaşım ilkesini (ekonomik irdelemeyi) kullanmak gereklidir⁵⁹⁴.

Diğer bir anlatımla yükümlü ve sorumlularca gerçekleştirilen işlemlerin peçeleme teşkil ettiğinin tespiti durumunda vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınmasını öngören ekonomik yaklaşım ilkesi göz önünde tutularak, peçeleme işleminde seçilen hukuki biçime itibar edilmeksizin, vergilendirmenin yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda olağan ve doğal olarak hedeflenen iktisadi sonuca ulaşılmasına imkân veren ve vergi kanununun kapsamında yer alan işlem tercih edilmiş olsaydı, vergilendirme ne şekilde gerçekleşecek idiyse, peçeleme işlemi de o şekilde vergilendirilecektir⁵⁹⁵.

Kavramsal olarak bakıldığında vergi yükümlülerinin peçeleme adı verilen bu işleme başvurusu “kanuna karşı hilenin” özel bir çeşidi sayılmaktadır. Zira belirli bir konuyla ilgili hukuki veya iktisadi sonuç kanun emredici bir kuralla yasaklanmış ise, aynı sonuca erişebilmek amacıyla kanun metnine uygun başka bir yoldan giderek yasaklanan sonuca ulaşmak kanuna karşı hile olarak nitelendirilmektedir⁵⁹⁶.

Bir hile çeşidi olan peçeleme işlemi ile de yapılmak istenen, gerçek iktisadi ilişkinin üzerinin örtülerek gizlenmeye çalışılmasıdır. Gerçekten de peçeleme işlemi veya peçeleme sözleşmeler yoluyla gerçekte vergi kanunlarına göre vergi söz konusu olan bir işlem yahut sözleşme, vergi konusu olmayan ya da daha az vergiye tabi olan işlem ya da sözleşmeler

⁵⁹² Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.30.

⁵⁹³ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.72.

⁵⁹⁴ Örs, s.6.

⁵⁹⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, ss.30-33

⁵⁹⁶ Örs, s.7.

kullanılarak gizlenmektedir. Diğer bir anlatımla bu işlem ve sözleşmeler yoluyla vergi konusu olan bir olay, başka bir hukuksal biçim ve nitelendirme altında vergi dışı bırakılmaktadır⁵⁹⁷.

İşin özünde peçeleme sözleşmesi ve peçeleme işlemleri ile taraflar yasanın sözel anlamına uygun davranıyor gibi görünmekle beraber onun ruhunu ihlal etmekte, böylelikle kanunun amacını tamamen bertaraf etmektedirler. Bahsi geçen özellikleri ile peçeleme, özel hukukun kanuna karşı hile ve objektif iyi niyet kurallarına aykırılık kurumlarının özelliklerini bünyesinde barındırmaktadır. Zira belli hukuki biçimlerin salt vergiden kaçma saiki ile kullanılması objektif iyi niyet (doğruluk ve güven) ilkesine de ters düşmektedir⁵⁹⁸.

Kaneti'nin Alman yazınından aktarımıyla peçelemenin koşulları⁵⁹⁹; *"1- Vergi yasası, vergi dışı hukukun ve özellikle özel hukukun kalıp, kılık ve biçimlerine dayalı olarak vergiyi doğuran olayı tanımlamış olmalıdır, 2- Vergi yasası özel hukukun kalıp, kılık ve biçimlerine, bu nitelikleriyle değil, onlardan kaynaklanan iktisadi sonuçlar nedeniyle başvurmuş olmalıdır, 3- Vergi yasasının vergilendirme yönünden hedeflediği iktisadi sonuç, bu yasanın deyimlediği hukuksal kalıp ve biçim çerçevesinde tümüyle kapsanmış olmalıdır, 4- Vergi yükümlüsü vergi yasasını dolanmak için, hukuksal kalıp ve biçimlerden yararlanma olanağını kötüye kullanmış olmalıdır"* şeklinde sayılmaktadır. Bu koşullar gerçekleştiğinde vergilendirme ilişkisinde hukuki biçim peçesi – perdesi kaldırılarak işlemin gerçek ekonomik nitelikleri dikkate alınmaktadır⁶⁰⁰.

Diğer bir anlatımla peçeleme işlemlerinin temelindeki içeren sözleşmeler özel hukuk açısından geçerli olmalarına rağmen vergilendirmede gizlenen iktisadi sonuçları yönünden dikkate alınmaktadır. Başka bir ifadeyle peçeleme işleminin mevcut olduğu ortamda, gerçekleşen olay yerine vergiyi dolanma amacı olmasaydı nasıl bir sözleşme bağtlanacak ise, onun yapıldığı varsayımıyla vergilendirmeye gidilmektedir. Bu şekilde, vergiyi doğuran olay açısından gerçekleşenin yerine ikame edilen işlem vergi idaresine gerçekmişçesine gösterilmeye çalışılır. Vergi idaresi de işlemde peçeleme olduğunu tespit ederse bu defa peçelenen işlemi vergilendirmeye esas alır⁶⁰¹.

VUK'nun 3. maddesinin B fıkrasının 1. cümlesi, vergi alacağının, bir ekonomik işleme (veya ilişkilere) uygun hukuksal şekille nasıl gerçekleşecek idiyse o şekilde doğacağını düzenlemek suretiyle peçeleme ile ulaşılmak istenen sonucu engeller. Yükümlüce seçilmemiş olan ancak uygun olan hukuksal şekil vergilendirmeye esas alınır. Bu hususta peçeleme

⁵⁹⁷ Birsenoğlu, s.135.

⁵⁹⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.32.

⁵⁹⁹ Tıpke, Klaus, *Steuerrecht*, 11. Baskı, Köln 1987, s.8.

⁶⁰⁰ Gökçay, s.397.

⁶⁰¹ Şenyüz, Doğan, "Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar", *Yaklaşım*, Yıl:16, Sayı:185, Mayıs 2008, ss. 24-27, s.25.

işleminin varlığı ile ilgili ispat yükümü vergi dairesine aittir⁶⁰². Kural olarak bakıldığında vergi hukuku, seçilmiş özel hukuk şekline saygı duymakla beraber hileye sınır koymaktadır⁶⁰³. Bu nedenle vergi hukuku alanında peçeleme işlemleri üzerinden vergi kanunlarının dolanılmasının/atlatılmasının önlenmesi gerekmektedir⁶⁰⁴.

Burada ekonomik yaklaşıma (alt unsuru olan ekonomik irdelemeye) tutunulmaktadır. Diğer bir anlatımla kurnazlık yoluyla vergi imtiyazı elde etmek isteyen, metodik yöntemlerle bundan mahrum bırakılmaktadır⁶⁰⁵.

Konuya ilişkin tipik bir örnek olarak (B) kişisi sahibi olduğu binasını (C) kişisine ivazsız kullandırmış ve (C) kişisi de (B)'ya belirli bir miktarda faizsiz borç para vermiş olsun. Taraflar arasında gerçekleşen bu ilişki süreklilik arz ediyorsa bu ilişki “para faizsiz - ev kirasız” ilişkisidir. Normal şartlarda (B)'nin sağladığı bina kullandırmadan dolayı (C)'den kira, (C)'nin de verdiği paradan dolayı (B)'dan faiz alması gerekmektedir. Zira sözleşmelerin mahiyetleri itibarıyla olması gereken kullanım biçimi budur. Fakat bahsi geçen örnekte taraflar böyle davranmayarak karşılıklı menfaatleri denkleştirip, gizleyerek elde edilen gelire bağlanan vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini önlemiş görünmektedirler. Ekonomik yaklaşım faaliyeti ile burada peçeleme olduğu sonucuna varılacak, sonrasında alınmayan kira ve faiz için vergilendirme yoluna gidilebilecektir⁶⁰⁶.

Peçeleme sözleşmeleri yargı kararlarına da konu olmaktadır. Bunlardan biri, Danıştay 7. Dairesinin verdiği karar⁶⁰⁷ olup ilgili kararda, eşler arasında gayrimenkullerini birbirlerine ölünceye kadar bakma sözleşmesi vasıtası ile devretmeleri, veraset ve intikal vergisini kaçırmaya yönelik bir peçeleme sözleşmesi olarak nitelendirilmiştir. Dairenin başka bir kararında⁶⁰⁸, sembolik oranda küçük bir peşinat ile milyonlar değerindeki taşınmaz malın, geri kalan bedeli beş yıl içinde ödenmek üzere reşit olmayan kişi adına alınıp tescil ettirilmesi; çocuğun herhangi bir katkısı olmadığı ve borcun babanın çalışma ve gayreti, maddi ve manevi olanaklarının kullanılması ile ödeneceği gerekçe gösterilerek bağış olarak nitelendirilmiş ve veraset ve intikal vergisine tabi olması öngörülmüştür. Bahsi geçen örnek olayda, olayın gerçek mahiyeti esas alınarak vergi salınmasına karar verilmiştir.

Yine peçelemeye ilişkin yargı kararlarına Danıştay'ın murisin sağlığında sahibi bulunduğu taşınmazları, intifa hakkı kendisinde kalmak şartıyla çocuklarına satış olarak

⁶⁰² Birsenoğlu, s.137.

⁶⁰³ Birsenoğlu, s.135.

⁶⁰⁴ Akkaya, 2016. s.112.

⁶⁰⁵ Birsenoğlu, s.136.

⁶⁰⁶ Şenyüz, Doğan “Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım”, *İstanbul Barosu Dergisi*, Vergi Hukuku Özel Sayısı, ss.17-22, Özel Sayı 7, Mart 2008, ss. 17-22, s.21.

⁶⁰⁷ Danıştay 7. Dairesi, E. 1985/164, K. 1987/2 (Danıştay Dergisi, Sayı: 68-69, s. 480-482).

⁶⁰⁸ Danıştay 7. Dairesi, E. 1984/3975, K. 1985/1531 (Danıştay Dergisi, Sayı: 62-63, s. 299-302).

tapuda tescil ettirmesinin gerçekte bir satış sözleşmesi olmadığına (DĞ. 7.D., 07.06.1985 gün ve E.1984/2539, K.1985/1354, DĞ. Der., S.60-61); çalışanlara yapılan ödemelerin vergisel çıkar sağlamak amacıyla farklı isimler halinde ödenmesine (DĞ 4.D., E.1979/2583, K.1979/2546, DĞ. Der., S.38-39, s.169); çocuğuna taksitle taşınmaz satın alıp, taksitlerini ödeyen babanın aslında çocuğuna bağışlamada bulunduğuna (DĞ. 9.D. 06.11.1989 gün ve E.1989/1909, K.1989/3038, DĞ. Der., S.78-79, s.448) ilişkin kararları buna örnek olarak gösterilebilir⁶⁰⁹.

Vergi kanunları bazen belirli sözleşmelerin peçeleme amaçlı kullanılabileceğini düşünerek, belirli koşullar altında yapılan sözleşmelerin geçersiz veya kısmen geçerli sayılacağını öngörmüştür. Örneğin; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. ve 13. maddelerine göre, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizler ve transfer fiyatlandırması yoluyla aktarılan örtülü kazançlar, gider olarak matrahtan düşülememektedir. Bu şekilde akdedilen sözleşmeler kanunun öngördüğü ve adi yasal karine özelliği taşıyan peçeleme sözleşmeleridir⁶¹⁰.

Peçeleme işlemleri, borçlar hukukunun muvazaa⁶¹¹ kavramı ile de benzerlik⁶¹² göstermekle birlikte ondan farklı⁶¹³ niteliktedir. Peçeleme faaliyeti nitelendirilirken bu benzerlik ve farklılıkların da dikkate alınması gerekmektedir.

⁶⁰⁹ Akkaya,2002,s.109.

⁶¹⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.31-32.

⁶¹¹ Kara, s.114; “Yargıtay 9.HD.’nin 24.9.2008 gün ve 2008/30742 E. ve 2008/24595 K. sayılı kararında muvazaanın tanımı verilmiştir. İlgili karara göre, “Muvazaa Borçlar Kanununda düzenlenmiş olup, tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla ve kendi gerçek iradelerine uymayan ve aralarında hüküm ve sonuç meydana getirmesi arzu etmedikleri görünüşte bir anlaşma olarak tanımlanabilir.”(e.t.08.06.2024) <https://lib.kazanci.com.tr/yargitay/>.

⁶¹² Kara,s.114-117 ; “Peçelemede hem de vergi hukukunda muvazaada aldatma kastı mevcuttur. Her ikisinde de aldatılmaya çalışılan esas itibariyle vergi idaresidir. Doktrinde de bir özel hukuk işleminin muvazaa ya da peçeleme olarak nitelendirilmesinin sonuç itibariyle vergi hukuku bakımından bir farklılık göstermeyeceği, çünkü her iki durumda da vergilemede gerçek iktisadî sonuçların esas alınacağı belirtilmektedir. Hem muvazaalı işlemler hem de peçeleme sözleşmeleri yapıldıkları andan itibaren geçersizdir. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 06.12.1996 gün ve E. 1996/320, K. 1996/410 sayılı kararı, “Vergi mükellefleri özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa bu amaca yönelik sözleşmelere "peçeleme sözleşmeleri" adı verilir. Peçeleme borçlar hukukunun muvazaa kavramı ile benzerlik gösterir. Her ikisinde de gerçek irade ile açıklanan arasında kasıtlı bir uyumsuzluk vardır.” şeklindedir. (e.t.08.06.2024) <https://lib.kazanci.com.tr/danistay/>.

⁶¹³ Şenyüz, Peçeleme, ss.21-22; “Muvazaa özel hukuk müessesesiyken, peçeleme vergi hukukunun bir müessesesidir. / Muvazaada (nispi muvazaada) gizlenen ve görünürde olmak üzere iki işlem vardır. Peçelemede de iki işlem varmış gibi algılanmasına rağmen tek işlem vardır. Bu işlem iktisadi sonucu gizleyecek şekilde hukuksal kılıklandırma kullanılarak yapılan işlemdir. / Muvazaada (nispi muvazaa) görünürdeki sözleşmenin yapılması taraflarca arzulanmaz, yapılması arzulan sözleşme gizlenen sözleşme olup bunun saklanması temel amaçtır. Peçeleme sözleşmesinde seçilen hukuki biçim saklanmaz, yapıldığı şekliyle ve açıkça kullanılması taraflarca arzulanır. / Muvazaada sözleşmenin taraflarının gerçek iradeleri ile görünürdeki iradeleri arasında kasıtlı bir uyumsuzluk vardır. Peçeleme sözleşmesinde ise iradeler arasında uyumsuzluk bulunmaz. Peçeleme sözleşmesinde ortaya konan irade ile ortaya konmak istenen irade arasında fark yoktur, aynıdır. /Muvazaalı sözleşmeler vergiyi bertaraf etmek amacıyla yapılabileceği gibi, bu amacı taşımaksızın da yapılabilir. Oysa peçeleme sözleşmesi sadece vergiyi dolanmak amacıyla yapılır. /Muvazaada görünürdeki işlem hem özel hukuk, hem de vergiyi dolandığı biçimiyle vergi hukuku açısından başlangıçtan itibaren geçersizdir. Peçeleme sözleşmeleri ise özel hukuk açısından geçerli vergi hukuku itibariyle geçersizdir. / Muvazaa halinde yaratılan görünürde sözleşmenin amacı başkalarını yanıltmak olup, tüm unsurları tamam olan sözleşmedir. Gizlenen

Peçeleme faaliyetinin tespiti sonucunda yükümlü hakkında ikmalen ya da resen tarhiyat işlemleri yapılması, vergi kanununu dolanmak amacıyla yapılan işlemin kısmen ya datamamen vergi idaresi bakımından geçersiz sayılması, yükümlünün gecikme faizi ödemesi ve yükümlü hakkında vergi cezalarının uygulanması da söz konusu olabilmektedir⁶¹⁴.

Netice itibariyle amaçsal yorumlama faaliyetinin dolaylı sonucu olarak vergidoktrinine katılan peçeleme müessesinin ekonomik yaklaşım ilkesi kullanılarak doğru analizinin yapılması vergiyi doğuran olayın doğru idrak edilmesini sağlayacak ve bunun sonucunda vergileme süreci daha sağlıklı biçimde işleyecektir.

2.1.4. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Sınırları

Vergi hukuku devletin temel hak ve özgürlüklere, özellikle de mülkiyet hakkına müdahalede bulunduğu bir alandır. Böyle bir alanda vergiyi doğuran olayları anlam bakımından tespit etmeye yönelik kullanılacak ilkelerin ve yöntemlerin sınırlarının ve uygulama alanlarının uygun ve açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir⁶¹⁵.

Vergi hukukunda kullanılan hukuki ilkelerden ekonomik yaklaşımda, hukuki olguların ekonomik olgular üzerinden değerlendirilmesinin gerekmesinden ötürü, yorumlama ve nitelendirme sınırları ve özellikle de vergilendirmenin kanuniliği ve vergiyi doğuran somut maddi olaya bağlılık ilkeleri açısından ihlaller söz konusu olabilmektedir. Çünkü ekonomik yaklaşım, geniş anlamda yorum olarak kabul edilen amaçsal yorumun da sınırlarında yer almaktadır. Hukuk yaratma ile ekonomik yaklaşım arasında çok ince bir sınır bulunmaktadır. Ekonomik yaklaşımın hukuk yaratma düzeyine varması kanunilik ve vergiyi doğuran somut maddi olaya bağlılık ilkelerinin ihlali anlamına gelecektir⁶¹⁶.

Günümüzde ekonomik yaklaşım ilkesinin niteliği, kapsamı sınırları ile uygulama alanları halen belirsizliğini korumaktadır. Ekonomik yaklaşıma ilişkin vergi idaresi uygulamaları ve yargı kararları belirsizliğin daha da artmasına neden olmaktadır⁶¹⁷. Ekonomik yaklaşıma yöneltilen eleştiriler de bahsi geçen sınırların belirsizliğinden kaynaklanmaktadır. Bu belirsizlikler nedeniyle ekonomik yaklaşım uygulamasından vazgeçilmesi gerektiği

sözleşme taraflar arasında önceden kararlaştırılmış sözleşmedir. Muvazaalı sözleşme gizlenen sözleşmenin gün ışığına çıkışını önleyebilmek için yapılan sözleşmedir. Peçeleme sözleşmelerinde bir sözleşmeyle bir başka sözleşmenin gizlenmesi söz konusu olmayıp, gizlenen vergiyi doğuran olayın sonuçlarıdır. /Muvazaalı sözleşmeler mutlak butlanla batıl olduklarından her zaman muvazaalı oldukları iddia edilebilir. Peçeleme iddiası, ancak vergi hukukundaki zamanaşımı süreleri dikkate alınarak ileri sürülebilirse sonuç alınabilir. / Muvazaayı aldatılan -vergi idaresi dahil- kişiler ileri sürülebilirken, peçeleme vergi idaresine karşı yapıldığından vergi idaresi tarafından ileri sürülebilir.”

⁶¹⁴ Örs, s.23.

⁶¹⁵ Gökçay, s.2.

⁶¹⁶ Gökçay, ss.198-199.

⁶¹⁷ Gökçay, s.2.

düşünülebilir, fakat uygulamadan vazgeçmek yerine, hukukun üstünlüğü egemenliğinde yaklaşımı belirli sınırlar içinde uygulamak akılcı bir çözüm olacaktır⁶¹⁸.

Bu bağlamda ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulanmasında birtakım sınırlar belirlenmesi gerekliliği doğmuştur. Ekonomik yaklaşımın sınırının belirlenmesi ihtiyacının nedenleri iki başlığa indirgenebilir⁶¹⁹:

“İlk olarak sınırı belirli olmayan bir yorum ve nitelendirme yöntemi hâkimlerin kanunlara bağlı olmaları ilkesini ve dolayısıyla kuvvetler ayrılığı ilkesini ihlale yol açma tehlikesini içinde barındırmaktadır

-İkinci olarak ise vergilendirme idari bir işlemdir ve idare genellikle kendi lehinde hazine yararına karar verme eğilimindedir. Özellikle ekonomik yaklaşım gibi uygulama ölçütlerinin açık ve belirgin olmadığı bir ilkenin idare tarafından hazine lehine kullanması tehlikesi kaçınılmazdır.”

Kaneti⁶²⁰ “verginin kanuniliği ilkesi, kıyas yasağı ve genişletici yorum yasağının ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını oluşturduğunu” belirtmektedir. Güneş⁶²¹ ise ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırı olarak öğretide ortaya konulan temel hudutun “verginin kanuniliği ilkesi” olduğunu ifade etmektedir. Tanımlardan hareketle temel sınırın kanunilik ilkesi olduğu, diğer sınırların bu ilke ile bağlantılı olduğu görülmektedir. Kanaatimizce temel sınır “kanunilik ilkesi” ve bunun sonucunda ortaya çıkan “kıyas yasağı” ilkesidir.

Şöyle ki; Anayasa’nın 73. maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca vergi, resim, harç gibi mali yükümlülükler kanunla konmakta, kaldırılmakta veya değiştirilmektedir. Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayların değerlendirmesi yorum yöntemleri vasıtasıyla yapılmaktadır. Yorum yapar iken kanunun belirttiği sınırın dışına çıkılmaması gerekmektedir. Vergi hukuku alanında ekonomik yaklaşım ilkesinin kabul görmesi (diğer bir anlatımla vergiyi doğuran olayın saptanmasında ve vergi kanunlarının yorumlanmasında tarafların yapmış oldukları hukuki biçimlerin ötesine geçip olayın gerçek ekonomik ve içeriklerin esas alınması) idarenin ekonomik saik güderek kanunları keyfi ve takdiri bir şekilde uygulayabileceği anlamına gelmemektedir. Bu bağlamda ekonomik yaklaşım ilkesinin yorum sırasında kullanıldığı durumlarda da yine kanunun belirttiği sınırın dışına çıkılmaması gerekmektedir. Ekonomik yaklaşım ilkesi de diğer yorum yöntem ve ilkelerinde olduğu gibi ancak kanun koyucunun somutlaşan iradesi ile sınırlı olarak uygulanabilmektedir. Bu bağlamda ekonomik yaklaşım ilkesi kapsamında yorum yapılırken

⁶¹⁸ Saygılıoğlu, s.100.

⁶¹⁹ Gökçay, s.197

⁶²⁰ Kaneti, Makaleler, ss. 230-231.

⁶²¹ Güneş, s.164.

dikkate alınması gereken ilk husus, o olguyu düzenleyen kanuni düzenlemelerdir⁶²². Tüm bunlardan hareketle verginin kanuniliği ilkesinin ekonomik yaklaşım uygulamasının temel sınırı olduğu ifade edilebilir.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin bir diğer sınırını “kıyas yasağı” oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle kanunda açık hüküm olmadıkça ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını aşarak kıyas yoluyla hükmün genişletilmemesi durumu kıyas yasağını ifade etmektedir⁶²³. Vergi idaresinin ekonomik yaklaşımı vergi hukukunda izin verilmeyen hukuk yaratma uygulamalarını haklı çıkarma çabası için kullanılması ilkenin uygulanması ile ilgili temel bir sorundur. Bu durum ekonomik yaklaşımın amacına aykırıdır. Bu nedenle ekonomik yaklaşım ilkesi kapsamında yapılan bir yorumda amaçsal yorum yapma ile kıyas yoluyla hukuk yaratma arasında var olan ince sınırı asla aşılmamalıdır⁶²⁴.

Keza tezin önceki kısımlarında, amaçsal yorum başlığında da ifade edildiği üzere “kıyas yasağı” kanunilik ilkesi ile beraber vergi hukukunda amaçsal yorum müessesesinin de temel sınırlarındandır. Vergi hukukunda amaçsal yorum faaliyeti ile hukuk kuralı anlamlandırılırken yapılırken yapılan yorum kıyasın sınırına varmamalıdır. Ekonomik yaklaşım ilkesi uygulanırken vergi kuralının olası lafzi ve amaçsal anlamla uyuşmayacak biçimde anlamlandırılması durumunda artık yorumun sınırları dışına çıkmış olmakta ve kanunda yer alan kapsam hukuk uygulayıcısı tarafından kıyas yapılarak genişletilmiş olmaktadır. Vergilendirme ilişkisinin temel unsurlarının bu şekilde genişletilmesi ile kanunilik ilkesi ihlal edilmektedir. Zira vergilendirilebilir olayların kapsamını ve sınırını belirleme yetkisi yalnızca kanun koyucuya ait olup vergi kanunlarında yer alan boşlukların ya da eksik kanuni düzenlemelerin kanun ile doldurulması ve tamamlanması gerekmektedir⁶²⁵.

Kaneti ekonomik yaklaşımın bir diğer sınırını “genişletici yorum” faaliyeti olarak belirtmiştir. Kaneti bu görüşünün temelini genişletici yorum yasağının hukuksal güvenlik ilkesinin yansıması olduğu ve bu durumun kıyas yasağının da uygulanmasını zorunlu kıldığı görüşüne dayandırmaktadır. Yazara göre vergi yükünü kanunun belirlediği sınırların dışına taşıracak genişletici bir yorum ya da kıyas yapılması durumunda, vergilerin kanuniliği ilkesi ihlal edilmiş olmaktadır⁶²⁶.

⁶²² **Gökçay**, ss. 201-205; Toprak, Erşah/ Ramazan, Armağan, “Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Bir Değerlendirme”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.22, sy. 1, 2019, ss. 145-169, s.161.

⁶²³ **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s.76.

⁶²⁴ **Gökçay**, s.216.

⁶²⁵ **Gökçay**, s.217.

⁶²⁶ **Kaneti**, Makaleler, ss. 230-231.

Fakat tezin önceki kısımlarında genişletici yorum faaliyeti ile kıyasın farklı kavramlar olduğu belirtilmiş, kanunun sınırları içerisinde kalınması koşuluyla yorumun sonuçları olan daraltıcı veya genişletici yoruma başvurulmasının vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmayacağı ifade edilmiş idi⁶²⁷. Zira genişletici yorumun en önemli özelliği, kanun koyucunun gerçek iradesine dayanması ve kanun metinlerine aykırı olmaması idi⁶²⁸. Bu bağlamda kanaatimizce ekonomik yaklaşımın sınırı genişletici yorum uygulaması değil bundan farklı olduğu tezin önceki kısımlarında vurgulanan “kıyas müessesesidir”. Ancak genişletici yorum ve kıyas arasındaki sınır belirsizliği ekonomik yaklaşım ilkesi uygulanırken genişletici yorum müessesesine temkinli biçimde yaklaşılmasını gerektirmektedir.

Konuya ilişkin “*kıyas noktasına gelme de genişletici yorum ile belli bir kanunhükümü kapsamına genişletici yorum yapılmadan girmeyen bir maddi olay veya hukuki işlemin, genişletici yorum sonucunu doğuran bir yorum yapılarak, kanun hükmünün kapsamına alınması, hukuki güvenlik ilkesi ve verginin kanuniliği ilkesi nedeniyle uygun değildir*” görüşü⁶²⁹ ekonomik yaklaşım ilkesini uygularken genişletici yoruma temkinli yaklaşılması noktasındaki Kaneti’nin görüşünü izah eder mahiyettedir.

Zira genişletici yorum, hukuk kuralının amacının dikkate alınarak, lafzının ötesinde anlam verilmesidir. Diğer bir anlatımla genişletici yorum, kuralın anlamını lafzının ötesine taşımaktadır. Fakat kanunilik ilkesi, vergi kuralının yorumunda kanun koyucunun somutlaşan iradesinin aşılmamasını gerektirmektedir. Ekonomik yaklaşım ilkesinde uygulanan yorum faaliyetinde de kanun koyucunun somutlaşan iradesi çeşitli yorum yöntemleri aracılığı ile ortaya çıkarılmaya çalışılmaktadır. Kuralın olası anlamı ise tüm bu yorum yöntemlerinin sınırını çizmektedir. Bu bağlamda kuralın anlamı ne kadar belirgin ve açık ise, sınır da o kadar dar olmaktadır. Kuralın olası anlamını aşan ve kuralın anlamını lafzının ötesine taşıyan “genişletici yorum faaliyeti” vergi hukukunun anlam bakımında uygulanmasının (konu özelinde bakıldığında ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulamasının) sınırının aşılması sonucunu doğurma tehlikesi taşımaktadır⁶³⁰.

Uygulamada ekonomi yaklaşım ile vergi kuralının uygulama alanı genişletilerek kuralda yer almayan hukuki olgulara da uygulanabilmektedir. Fakat ekonomik yaklaşım hukuki bir ilke olup, bu ilke hukuk uygulayıcısını hiçbir şekilde hukuken kabul edilemeyecek

⁶²⁷ Hepaksaz, Engin, “Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, C. 44, S. 514, 2007, s.96.

⁶²⁸ Saygılıoğlu, s.41.

⁶²⁹ Arıkan, Zeynep, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994, s.213.

⁶³⁰ Gökçay, s.214.

sonuçlara götürmemelidir. Aksi halde ilkenin uygulanmaması gerekmektedir. Bunun anlamı, ekonomik yaklaşımın genişletici yorumun sınırlarının aşılması için kabul edilebilir bir gerekçe sunmamasıdır. Keza ekonomik yaklaşım, hazinenin vergi gelirlerini artırmada bir hukuk yaratma aracı değildir⁶³¹. Ekonomik yaklaşım ilkesinin temel işlevi, anayasal vergilendirme ilkesi olan mali güce göre vergilendirme ilkesinin, peçeleme ve muvazaa gibi özel hukuk işlemleri ile uygulamaz hale getirilmesini engelleyerek vergilemede yatay ve dikey adaletin sağlanmasına katkı sağlamaktır⁶³².

Tüm bu izahlardan hareketle kanunilik ilkesi ve kıyas yasağının ekonomik yaklaşımın sınırını oluşturduğu, ekonomik yaklaşım ilkesi uygulanırken genişletici yorum müessesesine temkinli yaklaşılması gerektiği kanaatindeyiz.

2.2. Türk Vergi Hukukunda Yorumda Kullanılan Mantık Kuralları

Hukuk uygulayıcı; yargı faaliyetini yerine getirir, adaleti ve dolayısıyla hukuk devletini sağlamak amacıyla faaliyette bulunur ve bu amaçla da yorum yaparken yukarıda belirtilen yorum yöntemleri ve yaklaşımları dışında mantık biliminden de faydalanmak durumunda kalır. Zira her yorum faaliyeti öznel olacağından metinlerin yorumlanması önemli ölçüde mantık kurallarını⁶³³ bilmeyi ve kullanmayı da gerekli kılmaktadır.

Yorumlama esnasında kullanılan mantık kuralları, yorum yöntemlerinin çeşitliliği ve bu konuda hukukçular arasında tam bir fikir birliğinin olmaması nedeniyle çeşitlilik göstermektedir⁶³⁴.

İşin özünde hangi yorum yöntemi kullanılırsa kullanılsın, kanunların yorumlanması mantıksal bir zihin işlemi olan akıl yürütmeye dayanmaktadır. Klasik yorum teorisinde⁶³⁵,

⁶³¹ Gökçay, s.198

⁶³² Erol, s.62

⁶³³ Demir, Abdullah, "Mantıkta Tanım ve Hukuk Açısından Önemi, Araştırma Makalesi", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 22, Sayı 3, 2016, ss. 3219-3229, s.3219; "Mantığın amacı doğruya ulaşmaktır. Doğruya ulaşmak için gelişmiş düşünmek yeterli olmaz. Bunun için bazı kurallara ihtiyaç vardır. Bu kurallara uyulmadığı takdirde hata yapma ihtimali doğar. Bu sebeple mantığa normatif yani kural koyucu ilim denir. Ahlakın vicdanı iyiliğe ulaştıran kuralları olduğu gibi mantığın da akli doğruya ulaştıran kuralları vardır. Bu yüzden mantık gibi ahlak da normatif yani kural koyucu bir ilimdir. Doğru düşünmeyi sağlayan mantık bunun için kavramları, akıl ilkelerini, önermeleri, akıl yürütme yollarını ve ilimler için hazırlanan metotları kullanır."

⁶³⁴ Saygılıoğlu, s. 34-35.

⁶³⁵ Gözler, Kemal, **Realist Yorum Teorisi ve Mekanist Anayasa Anlayışı**, Anayasa Yargısı, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 1998, Cilt 15, s.207-243 (e.t. 06.06.2024), <https://www.anayasa.gen.tr/yorum.htm> ; "Klasik yorum teorisine göre, hakimlerin yaptığı yorumlar, var olan hukuk kurallarını açıklığa kavuşturmak veya mevcut durumlara uygulamak için kullanılır. Bu teoriye göre, her hukuki durum için geçerli olan bir hukuk kuralı zaten mevcuttur ancak bazen bu kurallar net olmayabilir. Bu durumda, hakimler yorum yaparak bu kuralları açığa çıkarırlar. Ancak, hakimlerin görevi, mevcut olan hukuk kurallarını yaratıcı bir şekilde değiştirmek değil, onları yorumlamak ve uygulamaktır."

genelde yorum metotları ve yorumda kullanılan mantık kuralları değerlendirilir. Bunlar kıyas, evleviyet ve aksi ile kanıttır⁶³⁶.

Türk vergi hukukunun yorumunda kullanılan mantık kuralları da kıyas yolu, karşıt kavram yolu ve evleviyet yolu başlıkları altında incelenecektir. Kıyas yolu ilke olarak yasak olmasına karşın alttaki başlık içerisinde Türk vergi hukukunda kıyasın uygulanabileceğine dair azınlıkta kalan görüşlere yer verilecektir.

2.2.1. Kıyas Yolu (Örneksime Yolu, Argumentum A Simili)

Türk vergi hukukunda kural olarak kıyasın yasak olduğu tezin önceki kısımlarında açıklanmış idi. Buna karşın, şunun belirtilmesi gerekir ki doktrinde vergi hukukunda kıyasın yapılabileceğini ve bir mantık kuralı olarak kıyasa başvurulabileceğini savunan görüşler de mevcuttur.

Çilingir⁶³⁷ kanun maddelerinde anlam derinliği ve kavram içeriğinin öncelikli olduğu durumlarda, kıyas yapma imkanı bulunduğunu ifade etmektedir. Bu görüşe göre vergi hukukunda, vergisel kavramların olaylara uyarlanması veya kavramların genişlemesi durumunda, kabul edilebilir kıyaslar yapılabilir. Kanun metinlerinde "gibi", "diğer", "benzeri" gibi ifadelerin mevcut olması durumunda, kanun koyucunun kıyas yapılmasına izin verdiği düşünülebilir.

Kaneti'ye göre⁶³⁸, maddi vergi kanunlarından farklı olarak usul kurallarını içeren Vergi Usul Kanunu'ndaki boşlukların doldurulması için kıyas yapılabilir.

Şenyüz, Yüce ve Gerçek'e göre⁶³⁹ vergi yükü ortaya çıkarmayan hükümlerin uygulanmasında da kıyastan faydalanılabilir.

Birsenoğul ve Kumrulu⁶⁴⁰, Vergi Usul Kanunu'ndaki yöntem kurallarını içeren boşlukların kıyas yoluyla doldurulabileceğini ifade etmektedirler. Onlara göre, yasallık ilkesi vergilendirme işlemleri ve vergi yargılamasına ilişkin boşlukların kıyas yoluyla doldurulmasına engel değildir.

Furtun ise⁶⁴¹ kıyasın vergi hukukunda mümkün olmadığı görüşüne katılmayarak; vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince kıyas yolunun yasak olduğu savını gerek kıyas

⁶³⁶ Gözler, Hukukun Genel, s.166-167.

⁶³⁷ Çilingir, s.248.

⁶³⁸ Kaneti, Selim, "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", **Vergi Dünyası**, S.123, 1991, ss. 35-48, s.38.

⁶³⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s.76.

⁶⁴⁰ Birsenoğul, s. 168, Kumrulu, Ahmet, "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim", **Danıştay Dergisi**, S: 72-73, 1989, ss.8-26, s. 15

⁶⁴¹ Furtun, İdris Hakan, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma - Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Yetkin Yayınları**, Ankara, 2009, s.175-178.

kavramının anlam ve içeriği gerekse bir bütün olarak anayasal sistemin çürüttüğünü ifade etmektedir.

Bunların dışında vergi kanununun izin verdiği hallerde kıyasın yapılabileceğini savunan görüşler de vardır. Örneğin yine Birsenoğlu⁶⁴², Kurumlar Vergisi Kanunu'nda gelirin Türkiye'de elde edilmesi, Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması, diğer kazanç ve iratlar kavramlarının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun esas alınacağını ve burada kıyasın söz konusu olduğunu ifade etmektedir⁶⁴³.

Oktar ise "Kanuni Kıyas" ve "Hukuki Kıyas" şeklinde ikili ayırımdan hareket ederek⁶⁴⁴ vergi hukukunda kanuni kıyas yolunun uygulanabileceğini dile getirmiştir

Oktar'a vergi hukukunda kanuni kıyas yolunun uygulanabileceğine ilişkin şu örnekleri vermektedir⁶⁴⁵: *"Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin verginin konusunu oluşturduğu belirtildikten sonra, maddenin ikinci fıkrasında, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmayan hâllerde ise Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre belirleneceği hükme bağlanmıştır. Bir başka örnek de yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "kıyas yoluyla uygulanacak hükümler" başlıklı 45'inci maddesidir. Maddede, kazanç veya iradın ve gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi, Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması, gayrimenkullerin ve hakların satışından, iştirak hisselerinin devir ve temlikinden doğan kazançlar ile diğer kazanç ve iratlar konularında Gelir Vergisi Kanunu'nun 7, 8 ve 80'inci maddeleri hükümlerinin kıyas yolu ile uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak, aynı yerde, söz konusu kazançlarla ilgili istisnalar, şartlar ve sürelerle ilişkin sınırlamaların kıyasen uygulama kapsamı dışında tutulduğu da ifade edilmektedir."*

⁶⁴² Birsenoğlu, s.167.

⁶⁴³ Ancak karşıt görüşler, bunun boşluk doldurma şeklinde bir kıyas değil; kanunun bir maddesinden hareketle başka maddelerin uygulanmasının sağlanması olduğunu ve burada bir atıf ilişkisinin bulunduğunu ileri sürmektedir.

⁶⁴⁴ Oktar'a göre Borçlar Kanunu'nun 283'üncü maddesine göre, satış sözleşmesine ilişkin hükümler trampaya(6098 sayılı TBK'da trampa yerine "mal değişimi" deyimini kullanılmıştır) da uygulanır. Bu şekilde, kanun koyucu tarafından açık olarak öngörülen kıyas tipine "kanuni kıyas" denir. Kanunda açık bir atıf yapılmadan da kıyasa başvurulabilir. Örneğin, Türk Medeni Kanunu'nun 423'üncü maddesine göre, vasi olarak atanan kimse, vasilikten kaçınmış olsa bile, yerine bir başkası atanıncaya kadar vasiye ait görevleri yerine getirmekle yükümlüdür. Kanunda, vasilik görevinin geçici olarak yürütülmesi hâlinde de ücret ödeneceğine dair bir hüküm bulunmadığından, mahkemeye başvurulduğu takdirde, hâkim, vasilığı kabul eden kişiye ücret ödenmesi ile ilgili 457'nci maddeyi kıyasen uygulayarak vasilik görevini geçici olarak yapan kişiye de ücret ödenmesi yönünde karar verebilir. Bu tip kıyasa ise "hukuki kıyas" denir. Oktar, ss.65-66.

⁶⁴⁵ Oktar, s.67.

Çağan'a göre ise, Türk vergi hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesinin gereği olarak kıyas yolunun tamamıyla reddedilmesi gerekmektedir⁶⁴⁶.

Özetle; kıyas yasağını yalnızca vergi ilişkisinin özü bakımından kabul eden ve vergilendirme işlemleri ile vergi yargılamasına ilişkin kurallardaki boşlukların kıyas yoluyla doldurulmasına imkan tanıyarak bu durumun verginin kanuniliği ilkesini ihlal etmediği görüşünü savunan yazarlar mevcut ise de bu yaklaşımı savunan yazarlar azınlıktadır⁶⁴⁷.

Netice itibariyle doktrin ve uluslararası örnekler kıyasın mümkün olduğunu öne sürse de, pozitivist bir yaklaşımla bakıldığında Anayasa 73.maddenin, madde 2 ve madde 7 ile birlikte okunması gerekmektedir. Bu bağlamda Türk vergi hukukunda esas veya usule ilişkin olup olmadığına bakılmaksızın, kıyasın mümkün olmadığı söylenebilir. Zira vergi hukukunda kıyasın yasaklanması temel amacı, mükellefleri ve devleti korumak ve vergi hukukunun belirlilik, öngörülebilirlik ve hukuki güvenlik ilkelerini sağlamaktır. Keza usule ilişkin hükümler de dolaylı olarak vergi yükünü etkileyebilir. Bu nedenle vergi yükünü artırmayan usul hükümlerinde dahi kıyas yapılmamalı, vergi hukukunda kıyas yasağı sıkı biçimde uygulanmalıdır⁶⁴⁸.

2.2.2. Aksiyle Kanıt Yolu (Karşıt Kavram Yolu, Argumentum A Contrario)

Yorumda kullanılan mantık ilkelerinden diğeri aksiyle kanıt (karşıt kavram) yoludur. Kimi hukuk kaynaklarında “zıt kanıt”, “aksi yolla buluş”, “zıt kavram”, “karşıt kavramdan anlam çıkarma”, “mefhumu muhalif beyyinesi” gibi isimlerle anılan “karşıt kavram” (argumentum a contrario) yolu, kanunda öngörülmüş olan belirli bir eylem, davranış ve ilişki hakkındaki düzenleme biçiminden, bunların aksi olan ve kanunda düzenlenmemiş bulunan eylem, davranış veya ilişkinin kanundaki düzenleniş biçimin tam aksi olan bir hükme tabi tutulmak istendiği sonucunu çıkarmak anlamına gelmektedir⁶⁴⁹.

Diğeri bir tanımla karşıt kavram yolu, hakkında bir hüküm bulunmayan hukuki bir olay hakkında bir karar verebilmek için, o olaya zıt bir düzenlemeden yararlanarak bir sonuca ulaşmaktır⁶⁵⁰. Karşıt kavram yolunda bir hukuksal işlem için kanunda yer alan bir hükmün

⁶⁴⁶ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.176.

⁶⁴⁷ Batun, s.78.

⁶⁴⁸ Arıtı Erdem, İmran, Vergi Hukukunda Hakim Hukuk Yaratması: Boşluk Doldurma, Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, sy.2, Temmuz 2016 s.13.

⁶⁴⁹ Akıntürk, Turgut, Medeni Hukuk, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Beta Yayıncılık, Nisan 1999, İstanbul, s.70.

⁶⁵⁰ Mutluer, s.57.

tam karşıt anlamının, hakkında hüküm bulunmayan başka bir hukuksal işlem için kullanılması söz konusudur⁶⁵¹.

Kanuni düzenlemelerde bulunan “münhasıran”, “yalnızca”, “sadece” gibi kelimelerin kullanımı ile zıt kavram uygulamasını açıkça gösterdiği haller karşıt kavram kullanımının tipik örnekleridir. Bu kural öncelikle “hukuk tarafından yasaklanmayan davranışlara izin verilmiştir” prensibinin geçerli olduğu hukuk alanlarında, özellikle de ceza hukukunda uygulama alanı bulmaktadır. Keza ceza hukukunda; bir fiil suç ise aksi ile kanıt yöntemi dolayısıyla o fiilin aksi suç değildir⁶⁵².

Yine TMK’nın 14.maddesinde, “Ayırt etme gücü bulunmayanların, küçüklerin ve kısıtlıların fiil ehliyeti yoktur” denilmek suretiyle fiil ehliyetine sahip olmayan kişiler belirlenmiştir, ancak kimlerin fiil ehliyetine sahip oldukları açık bir şekilde düzenlenmiş değildir. Bu durum kanunda bir boşluk olduğu anlamına gelmemektedir. Kimlerin fiil ehliyetine sahip olduklarının anılan maddeden hareketle karşıt kavram kuralının uygulanması suretiyle belirlenmesi mümkün olmaktadır⁶⁵³.

Konuya ilişkin bir diğer örnek Askerlik Kanunu uyarınca “20 yaşını doldurmuş her erkek Türk Vatandaşı askerliğini yapar” hükmü karşısında, aksi ile kanıt yöntemine göre kadınların askerlik yapmayacağı neticesinin ortaya çıkmasıdır. Bu yolun kullanımına başka bir örnek ise şudur: TMK, tapuya kayıtlı gayrimenkullerin satışının resmi senet yoluyla yapılmasını hükme bağlamıştır. Fakat tapuya kayıtlı olmayan gayrimenkuller hakkında kanunda bir hüküm mevcut değildir. Karşıt kavram (aksiyle kanıt yolu ile) tapuya kayıtlı olmayan gayrimenkullerin satışının herhangi bir şekle tabi olmadığı sonucuna varılabilir⁶⁵⁴.

Kanunun lafzının dolaylı olarak uygulanması noktasında yorumda başvuru bir mantık kuralı olan karşıt kavram yolu Türk Vergi Hukukunda da geniş bir uygulama alanı bulmaktadır⁶⁵⁵.

Doktrinde yaygın kanı bu mantık yolunun vergi hukukunda kullanılması olmasına rağmen karşıt kavram yolunun vergi hukukunda uygulama alanı olmadığı⁶⁵⁶ yahut ancak belirli şartlar dahilinde bu mantık yolunun kullanılabileceği⁶⁵⁷ hususuna ilişkin görüşler de mevcuttur.

⁶⁵¹ Çokyigit, Yusuf, “Vergi Hukukunda Yorum”, **Vergi Dünyası**, sy.278, Ekim 2004, s. 133.

⁶⁵² **Işıktaç, Metin**, s.244.

⁶⁵³ **Gözler**, Hukukun Genel, s.176

⁶⁵⁴ **Akipek /Akıntürk**, s.121.

⁶⁵⁵ **Batun**, s.126.

⁶⁵⁶ Musaballı, Hakkı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Selçuklu Matbaası, İstanbul, 1978, s.73.

⁶⁵⁷ **Batun**, s.126.

Türk Vergi hukukunda karşıt kavram kullanımına ilişkin şöyle bir değerlendirme yapılabilir. Herhangi bir olay, işlem ve ilişkinin vergi konusuna girip girmediği konusunda duraksama olursa, o konuda düzenlenmiş bulunan istisna ve muafiyet hükümlerinin karşıtına bakılabilir. Örneğin “sermaye şirketleri kurumlar vergisi mükellefidir” şeklindeki madde aksi ile düşünüldüğünde bizi “şahıs şirketleri kurumlar vergisi mükellefi değildir” sonucuna götürür. Yine “kamu bankaları vergiden muaftır” düzenlemesi aksi ile yorum kuralı ile “özel bankalar vergiden muaf değildir, yani vergiye tabidir.” şeklinde okunabilir⁶⁵⁸.

Vergi hukukunda karşıt kavram yoluna bir diğer örnek olarak banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunun belirlenmesinde, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu 380’nun 29. maddesindeki “Aşağıda yazılı işlemler dolayısıyla alınan paralar vergiden müstesnadır” hükmünün karşıtı olarak “aşağıda yazılı olmayan işlemler dolayısıyla alınan paralar vergiye tabidir” yolunun izlenmesi verilebilir⁶⁵⁹.

Yine 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK.) 382’nun 1. maddesinde, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler verginin konusuna alınmış olduğu halde; diğer istisnalara ilişkin 17/4(e) maddesinde GVK.’nın 81. maddesinde belirtilen işlemler vergi dışı bırakılmıştır. Burada gerçek veya götürü usullerden bahsedilmemiş; sadece ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde yapılan işlemler vergilendirilmiştir. Oysa GVK.’da yer alan sair kazanç ve iratlar “değer artış kazançları” ve “arızî kazançlar” yer aldığı halde sadece 81. maddesi KDV istisnası içine alınmıştır. Bu bağlamda karşıt kavram yoluyla GVK.’nın mükerrer 80. maddesindeki değer artış kazançlarının ve 82. maddesindeki arızî kazançların katma değer vergisine tabi olduğu ortaya çıkmaktadır⁶⁶⁰.

Tüm bu örneklerle rağmen karşıt kavram yolunun uygulamasının kıyasın hukuk alanındaki uygulamasından daha zor olduğunu vurgulamak gerekir. Zira yukarıda da bahsi geçen “hukuk tarafından yasaklanmayan davranışlara izin verilmiştir” düşüncesi ceza hukuku alanında kabul gören bir yaklaşım olsa dahi diğer hukuk disiplinleri açısından sorun doğurabilmektedir. Buna ilişkin olarak; yollara çöp dökülmesini yasaklayan bir kural, bahçeye çöp dökülmesine izin verildiği anlamına gelmemesi örnek verilebilir. Bu nedenle hakim karşıt kavram uygulamasında bir uyumsuzlukta çatışan menfaatleri göz önünde bulundurmalı ve bunları dengelemeye çalışmalıdır⁶⁶¹. Türk vergi hukukuna bakıldığında ise

⁶⁵⁸ Biyan, s.83.

⁶⁵⁹ Batun, s.127.

⁶⁶⁰ Kara, s.91.

⁶⁶¹ Gedik, s.42.

“vergilerin kanuniliği ilkesi” temel kural olduğundan, bu yola her konuda başvurmamak ve çok dikkatli olmak gerekmektedir⁶⁶².

2.2.3. Evleviyet Yolu (Öncelik Yolu, Argumentum A Fortiori)

Yorumda sıklıkla kullanılan mantık ilkelerinden bir diğeri evleviyet yoludur. TDK’ya göre evleviyet (yeğlik) “Bir şeyin, başkalarından üstün sayılması, rüçhan” olarak tanımlanmıştır⁶⁶³.

Evleviyet (argumentum a fortiori) kuralının temelinde, çoğun içinde azın da bulunacağı yahut bütün için doğru olan şeyin parçalar için de doğru olacağı, daha önemli bir durum için kabul edilen bir hükmün daha az önemli bir durum için de uygulanması gerektiği fikri yatmaktadır⁶⁶⁴. Evleviyet yolu, bazı durumlarda daha önemli bir işlem için kabul edilen bir hükmün daha az önemli sayılan benzer işlemlere uygulanması iken bazen de tam aksine daha az önemli bir işlem için kabul edilen bir hükmün daha önemli sayılan benzer işleme uygulanmasıdır. Diğer bir anlatımla burada birisi kanunla düzenlenmiş, diğeri ise kanunla düzenlenmemiş iki ilişki söz konusudur ve bu iki ilişki birbirinin karşıtı değil, benzeridir; sadece aralarında önem farkı vardır⁶⁶⁵.

Kanunun evleviyetle uygulanması ise belirli bir eylem, davranış veya ilişki hakkındaki kanun hükmünü, bunlara çok benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş bulunan (hakkında hüküm bulunmayan) bir eylem, davranış veya ilişkiye uygulamaktır⁶⁶⁶. Evleviyet yolunun uygulamasında iki durum vardır: Bunlardan ilki, bir hukuki düzenleme ile düzenlenmiş, diğeri ise düzenlenmemiştir. Bu ilişkiler, karşıt kavram yolunda olduğu üzere birbirinin karşıtı olmayıp, benzeridir. Evleviyet, hukukta sıklıkla uygulanmaktadır⁶⁶⁷.

Evleviyette mantık büyükten küçüğe doğru veya küçükten büyüye doğru akıl yürütme şeklinde kurulmaktadır. Büyükten küçüğe doğru akıl yürütmede bir şeyin çoğuna izin verilmişse azına da izin verilmiş olacağı kabul edilir. Zira bir kişi evini satabiliyorsa evleviyette (haydi haydi) kiraya da verebilir. Küçükten büyüğe akıl yürütmede ise bir şeyin azı yasaksa çoğunun yasak olacağı kabul edilir. Konuya ilişkin ağacın dallarını kırmak yasaksa ağacı kesmenin evleviyetle yasak olduğu örneği verilebilir⁶⁶⁸.

⁶⁶² Kara, s.91.

⁶⁶³ “Yeğlik” kavramının sözlük anlamı (e.t.08.06.2024), <https://sozluk.gov.tr/?ara=ye%C4%9Flik>.

⁶⁶⁴ Gedik, s.42.

⁶⁶⁵ Kara, s.29.

⁶⁶⁶ Akıntürk, s.73.

⁶⁶⁷ Mutluer, s. 57.

⁶⁶⁸ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.78.

Vergi hukukunda bu mantık yolunun örneklerinden biri de şudur. Ekim Sayım Beyanları için davet edilen mükelleflerin yapılan davetlere süresinden sonra uymaları kabahat olarak düzenlenmiştir (VUK m.352/5). Süresinden sonra davete uyarak beyanda bulunmak kabahat olarak kabul edilmişse, davete uymayarak hiç beyanda bulunmamak evleviyetle kabahat fiili sayılır⁶⁶⁹.

Yine vergi hukuku alanında evleviyet mantık yolunun kullanımına GVK'dan bir örnek verilebilir. GVK'nın 51. maddesinde basit usulden yararlanamayacak olanlar sayılmıştır. Maddenin 10. bendinde parantez içinde *“yapısı itibariyle sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç”* denilmek suretiyle bu kişilerin basit usulden yararlanabilecekleri belirtilmiştir. Bu durumda özellikle turistik yörelerde traktörlerin arkasına takılan römorklarla para karşılığı insanların taşındığı durumda bu taşıma faaliyetinden elde edilen gelirin basit usul kapsamına girip girmeyeceğini evleviyet yolu ile bulmak mümkündür. Zira yolcu taşıma amacıyla üretilmiş belli özelliklere sahip bir aracın işletilmesinden elde edilen kazanç basit usul kapsamına dâhil edilebiliyorsa, esas amacı yolcu taşıma olmayan ancak yolcu taşımada kullanılan traktör ve römorktan oluşan aracın işletilmesinden sağlanan kazancın da basit usul kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir⁶⁷⁰.

2.3. Türk Vergi Hukukunda Yorumun Sonuçları

Yorumun sonuçları, yorum yöntemlerinin kullanılmasıyla hukuk metninin kazandığı yeni boyutlar olarak ortaya çıkar ve anlamlar yelpazesi olarak varılan noktayı ifade etmektedir⁶⁷¹.

Yorumda amacın açık olmayan hukuki düzenlemelere anlam kazandırmak olduğu düşünüldüğünde değişik yorum sonuçlarına ulaşılması doğaldır⁶⁷². Hukuk metninin yorumu sonrası ulaşılan neticeye göre farklı türlerde yorum anlayışları bulunmaktadır⁶⁷³. Doğal olarak Türk vergi hukukunda da yorum faaliyeti ile bir sonuca ulaşılır. Yorum sonucunda kanun hükmünün anlamı; beyan edilmiş (açıklanmış), geliştirilmiş, düzeltilmiş, genişletilmiş, daraltılmış olabilir. Doktrinde tartışmalı olsa da lehde yorum da bu sonuçların içine katılabilir. İşte tüm bu vargılar yorumun sonucunu oluşturmaktadır⁶⁷⁴.

⁶⁶⁹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.78.

⁶⁷⁰ Hayrullahoğlu, s.20.

⁶⁷¹ Ak, s.39.

⁶⁷² Mutluer, s.58.

⁶⁷³ Gişi, s.64.

⁶⁷⁴ Hayrullah, s.81.

Yorumun sonuçları olan bu vargılar, doktrinde niteliği bakımından yorum türleri⁶⁷⁵ başlığı altında da incelenebilse de işbu tezde “yorumun sonuçları” altında ele alınacaktır.

2.3.1. Açıklayıcı (Beyan Edici) Yorum

Açıklayıcı yorum (beyan edici) bir hukuk metninin içeriğinden yola çıkarak mantık kuralları, çeşitli yorum yöntemleri ve uzman hukukçuların görüşlerine başvurularak metnin anlamının tüm bir düzenleme bir bütün halinde ele alınarak ortaya çıkarılmasıdır⁶⁷⁶. Başka bir anlatımla yapılan yorum, daraltıcı veya genişletici nitelikte değilse, salt vergisel normun anlamının ortaya çıkarılmasına yönelikse açıklayıcı yorumdan söz edilmektedir⁶⁷⁷.

Bu bağlamda açıklayıcı yorum denildiğinde lafzi yorum ile hemen hemen aynı kavram akla gelmektedir. Zira açıklayıcı yorum sonucunda hukuki düzenlemenin aynen açıklanması söz konusudur⁶⁷⁸. Başka bir anlatımla, belirsiz veya çoklu anlamlı bir yasal ifadenin asıl anlamını açığa çıkarmak için yapılan yoruma açıklayıcı (beyan edici) veya diğer bir adıyla bildirici yorum denilmektedir. Açıklayıcı yorumda, somut olaya uygulanacak hükmün gerçek anlamının belirlenmesi amaçlanır. Eğer kanun hükmünün tespit edilen anlamı, lafzi anlamıyla aynı ise açıklayıcı bir yorum, lafzi yorumdan farklı ise değiştirici (genişletici veya daraltıcı) bir yorum yapılmış olmaktadır⁶⁷⁹.

Açıklayıcı yorum, lafzi, tarihi, sistematik veya amaçsal yorum yöntemlerinden herhangi biri veya birkaçı kullanılarak yapılabilir. Türk vergi hukukunda özellikle bilimsel ve idari yorum yapılırken açıklayıcı yoruma sık rastlandığı gözlemlenmektedir.

Keza vergi idaresi açıklayıcı yorum yaparak kanun hükmünü daha iyi bir şekilde açıklamayı amaçlamaktadır⁶⁸⁰. Vergi idaresinin, vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik olarak yayımladığı ve vergi kanunlarından ne anlaşılması gerektiği konusunda kendi görüşlerini ortaya koyduğu açıklayıcı genel tebliğler ile sirkülerlerde açıklayıcı yorumun pek çok örneğine rastlanabilmektedir⁶⁸¹.

Yine vergi idaresi bu yorumu yaparken de mukteza, kurul kararları vb. birçok yöntemi de araç olarak kullanabilmektedir. Böylelikle kanun metninin ne anlatmak istediği açık bir

⁶⁷⁵ Batun, s.83.

⁶⁷⁶ Gişi, s.64.

⁶⁷⁷ Batun, s.83.

⁶⁷⁸ Mutluer, s.58.

⁶⁷⁹ Batun, s.17.

⁶⁸⁰ Akgün, s.23.

⁶⁸¹ Batun, s.83.

şekilde kavranarak, soyut hukuk kuralı somut olaylara gerektiği gibi entegre olmaktadır. Bu yorum yönteminde kanunun lafzı en açıklayıcı hali ile gözler önüne serilmek istenmiştir⁶⁸².

Açıklayıcı yoruma Danıştay'ın İçtihatları Birleştirme Kurulu kararındaki⁶⁸³ “*Vergi cezaları kamu giderlerini karşılamak üzere idarece tahsil edilen, diğer bir deyişle vergi niteliğini taşıyan bir mali yüküm değildir. Vergi cezası vergi yasalarına aykırı davranışları önlemek için kesilir. Kamu giderlerini karşılamakta kullanılırsa da bu amaçla tahsil olunmaz.*” yorumu örnek verilebilir. Görüldüğü üzere bu kararıyla Danıştay, vergi cezası kavramının anlamını açıklamıştır.

2.3.2. Düzeltici Yorum

Düzeltici yorum, yoruma konu metnin yanlış, eksik, isabetsiz, münasebetsiz olduğu düşüncesiyle metnin anlam ve kapsamının düzeltilerek uygulanmasıdır. Bir başka deyişle düzeltici yorum; kanunda yanlış olduğu varsayılan bir hükmün anlam ve içeriğini düzeltmek, yeni şekilde ortaya koymaktır⁶⁸⁴. Düzeltici yorum; doğru olmadığı sanılan bir hukuki düzenlemenin anlam ve kapsamını düzeltmek şeklinde yapılır⁶⁸⁵. Bu yorum ile metindeki ya da metinler arasındaki bazı aksak yönler giderilmektedir.

Konuya ilişkin lafzi yorum yaparken kanunda bulunan baskı, noktalama işareti ve açık kavram hatalarının düzeltilmesi gerektiğine ilişkin görüşler mevcuttur. Bu görüşe göre baskı hatası olarak “hacir” kelimesi yerine “haciz” yazılmış ise hakim düzeltici yorum yapmak suretiyle doğrusunu uygulamak zorundadır⁶⁸⁶.

Yine konuya ilişkin istisnai bir yaklaşım olarak kanundan çeviri sırasında açık olarak yapılmış çeviri hatalarını maddi hata kapsamında olduğu ve düzeltici yorumun, ancak kanundaki maddi hataların düzeltilmesinde kullanılabileceğine ilişkin görüşler mevcuttur⁶⁸⁷.

Kural olarak ceza hukuku, vergi hukuku gibi kanunilik ilkesinin geçerli olduğu bazı hukuk dallarında, düzeltici yorumun uygulama alanı bulunmamaktadır⁶⁸⁸. Zira vergihukukuna hakim olan “verginin kanuniliği ilkesi” gereğince yorumun kanun sınırlarını aşması söz konusu olamamaktadır. Vergi hakimi, kanunu uygularken adalet, eşitlik gibi gerekçelerle düzeltici yorum sonucuna ulaşamamaktadır. Çünkü vergi hakiminin görevi, kanun metnini

⁶⁸² Akgün, s.23.

⁶⁸³ Birsenoğlu, s. 157; Danıştay İBK, T.12.6.1980, 1/2 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, s.40-41, s. 67-74)

⁶⁸⁴ Otacı, s.473.

⁶⁸⁵ Mutluer, s.58.

⁶⁸⁶ Batun, s.18.

⁶⁸⁷ Erem, Faruk/ Danışman, Ahmet/Artuk, Mehmet Emin, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997, s.107.

⁶⁸⁸ Saygılıoğlu, s.40.

düzeltilmek değil, uygulamaktır. Eğer kanun metni ihtiyaca cevap vermiyorsa bu eksikliği düzeltme yahut değiştirme yetkisi kanun koyma yetkisi olan yasama organına aittir⁶⁸⁹.

Konuya ilişkin Saygılıoğlu'nun “*vergi hâkiminin kanunu değiştirmeden uygulaması durumunda düzendeki çarpıklıkların daha açık biçimde ortaya çıkacağı ve bu durumun vergilendirme yetkisi olan organa işaret niteliğinde olacağı*” şeklinde bir bakış açısı olduğu görülmektedir⁶⁹⁰. Bu bakış açısı doğru bir noktaya işaret etmektedir. Zira vergi hukukunda kanunun değiştirilmesi yahut düzenlenmesi yoluyla uygulama yapılması mümkün olmadığından vergi hukukunda kural olarak düzeltici yorum yapılamayacağı söylenebilir⁶⁹¹.

Kural olarak düzeltici yorumun ceza hukuku ve vergi hukuku gibi kanunilik ilkesinin geçerli olduğu kimi hukuk dallarında yeri olmadığı, zira hâkimin kanunu düzeltemeyeceği ifade edilse de maddi hataların mevcut olduğu hallerde düzeltici yoruma başvurulabileceği görüşleri mevcuttur. Bu görüşe göre vergi hukukunda düzeltici yorum kanundaki maddi hatalara münhasır olarak yapılabilirdir⁶⁹².

2.3.3. Geliştirmeci Yorum

Geliştirmeci yorum ile toplumsal gelişmeler ve değişimler göz önünde tutularak, kanun koyucunun objektif iradesi ortaya konmaya çalışılmaktadır⁶⁹³. Buna göre, kanun, oluşturulduğu anda var olan iradeden bağımsızdır; bu nedenle önemli olan, kanunun objektif iradesini belirlemektir. Başka bir deyişle, kanunun yapıldığı zaman öngörülmemiş olan yeni olaylara kanunu uygulamak geliştirmeci yorumun bir örneğidir⁶⁹⁴. Tanımından hareketle geliştirmeci yorumun, kanunu uygulandığı zamanın gereklerine ve anlayışına göre yorumlamak olan amaçsal yorumun bir sonucu olarak karşımıza çıktığı söylenebilir. Bu yönüyle ele alınacak olursa, geliştirmeci yorumun hukukun tüm dallarında geçerli olduğu görülebilir⁶⁹⁵.

Geliştirmeci yoruma örnek olarak, ceza kanununun yapıldığı sırada olmayan L.S.D.'nin sonradan bulunması halinde, kanunda sayılmadığı halde “uyuşturucu” olarak kabuledilmesi gösterilebilir. Aynı şekilde elektriğin henüz keşfedilmediği sırada yapılmış bir ceza kanununa dayanılarak elektrik hırsızlığını cezalandırmak olanağı elde edilebilir. Ancak,

⁶⁸⁹ Ak, s.44.

⁶⁹⁰ Saygılıoğlu, s.107.

⁶⁹¹ Kaya, s.369.

⁶⁹² Batun, s.18.

⁶⁹³ Mutluer, s.58.

⁶⁹⁴ Kara, s.31.

⁶⁹⁵ Kara, s.93.

hukukun her dalında uygulanabilir bu yorum sonucuna, ölçülü ve dikkatli bir şekilde ulaşmak gerekmektedir⁶⁹⁶.

Geliştirmeci yorum faaliyetine Türk vergi hukukunda da yer verilip verilmediği, veriliyorsa sınırının ne olduğu konusu son derece önemlidir. Bilindiği üzere vergiyle ilgili kanunlar doğal olarak o dönemin koşullarına ve imkanlarına uygun olarak hazırlanmaktadır. Çağın ilerlemesiyle birlikte sosyal, ekonomik ve kültürel değişiklikler yaşanmakta ve bu değişiklikler yeni ticaret şekilleri ve ilişkileri doğurmaktadır. Dolayısıyla, Türk vergi hukukunun bazı kurallarının çağın gereksinimlerine uygun şekilde geliştirici bir yorumla yorumlanması gerekmektedir. Kaldı ki vergi hukukunda amaçsal yorumun geniş bir yer tuttuğu göz önüne alındığında geliştirmeci yorumun da Türk vergi hukukunda sıklıkla yer aldığı açıktır⁶⁹⁷.

Örnek vermek gerekirse, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri, VUK'un 156. maddesinde düzenlenmiştir. Bahsi geçen madde metninde işyerine örnekler verilmiş ve bunlara benzeyen ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerin işyeri olduğu hüküm altına alınmıştır. İlgili maddenin kaleme alındığı tarihte internetin henüz yaygın bir şekilde kullanılmadığı, fakat günümüze bakıldığında internetin hayatımızın önemli bir kısmını teşkil ettiğinden ekonomik yaşamda giderek yer bulan e-ticaret gibi uygulamaları da beraberinde getirmektedir. Günümüzde bir sunucu bilgisayar yardımıyla sadece internet üzerinden bir site aracılığıyla ciddi boyutlara varan alım- satım, pazarlama gibi faaliyetler yürütülebilmektedir. İşte, bahsi geçen internet sitelerinin, VUK'nun 156. maddesi kapsamında birer işyeri olduğunu ileri sürmek, geliştirmeci yorum türüne örnek olarak verilebilir⁶⁹⁸. Bu örnekler çoğaltılabilir. Son olarak vergilerin kanuniliği ilkesi gereği yorumda kanunun sınırları içerisinde kalınmasının bir zorunluluk olduğunun unutulmaması gerekmektedir. Bu nedenle geliştirmeci yorumun da kanunun sınırlarını aşmaması gerekmektedir⁶⁹⁹.

2.3.4. Genişletici Yorum

Bir kanun ibaresinin anlamı yasa koyucunun kastetmek istediği manadan dar ise yapılan yoruma genişletici yorum denilir. Genişletici yorum, kanun koyucunun kullandığı kelimelerin anlatılmak istenen amacı tamamen ve bütünü ile ifade eder şekilde kaleme alınmadığı hallerde, ibareleri, olayları kapsar şekilde geniş biçimde anlamaya imkan veren

⁶⁹⁶ Kara, s.32.

⁶⁹⁷ Hayrullahoğlu, s.82.

⁶⁹⁸ Batun, s.84.

⁶⁹⁹ Saygılıoğlu, s.106.

yorum türüdür⁷⁰⁰. Diğer bir deyişle genişletici yorum genel, soyut ve objektif nitelikteki düzenlemelerin daraltıcı bir amaca yönelik olmadığı durumlarda, ilgili düzenlemenin kapsamına giren her türlü hukuki ilişkiye uygulanması halidir⁷⁰¹. Nitekim Gözler geniş yorumu; bir kuralın lafzi anlamının ötesine de uygulanması olarak tanımlamaktadır⁷⁰².

Günümüzde genişletici yorum, ceza hukuku da dâhil olmak üzere, hukukun tüm dallarında benimsenmekte ve uygulanmaktadır. Örneğin TCK.'nın 243'üncü maddesinde yer alan "bilişim sistemine yetkisiz erişim suçu" teknolojik gelişmelere paralel olarak sadece bilgisayarlar üzerinde değil, bilgisayar olarak nitelendirilmemesine rağmen veri iletişimi sağladığı için bilişim alanına dahil unsurlardan sayılması gereken diğer elektronik, manyetik, mekanik araçlar yahut bunları veri iletişimi için birbirine bağlayan soyut ve somut ağlar üzerinde işlenebilir şeklinde yorumlamak genişletici yoruma örnek verilebilir⁷⁰³.

Genişletici yoruma medeni hukuktan da örnek verilebilir. TMK.'nın 1. maddesindeki "kanun" kelimesi sadece teknik anlamda kanunu değil, fakat tüzük ve yönetmelikleri de kapsayacak şekilde geniş yorumlanmaktadır. Netice itibariyle Türk ve yabancı hukuk sistemlerinde, genişletici yorum yargı organları ve bilim insanları tarafından uygulanmakta ve bunun örneklerine sıkça rastlanmaktadır. Hukuk metinlerinde bulunan örnek verici hükümleri geniş yorumlamak önemlidir. Çünkü "örnek verme" kavramı içerisinde genişletilebilme halini barındırmaktadır. Benzer şekilde, "gibi" edatının bulunduğu hükümler de genişletici yoruma tabi tutulması gereken hükümlerdir⁷⁰⁴. Genişletici yorum bir yasa kuralının gerçek içeriğini aramaya yöneldiğinden Türk vergi hukuku alanında da geçerli sayılmalıdır⁷⁰⁵.

Bununla birlikte vergi hukukunda kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı sınırlamaları sebebiyle genişletici yorumun uygulanamayacağı konusunda bir görüşün de mevcut olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Bu karşı görüş genellikle kıyas ve genişletici yorum biçiminin karıştırılmasından kaynaklıdır⁷⁰⁶. Bu yüzden bahsi geçen kavramlar arasındaki farkları analiz etmek önem arz etmektedir.

Gözler, Aulis Aarnio'ya atıfta bulunarak hukukta genişletici yorumun kıyasa çok benzediğini fakat özünde birbirinden farklı kavramlar olduğunu belirtir. Yazara göre kıyasta hakkında hüküm bulunmayan bir konu söz konusu iken, genişletici yorumda böyle bir boşluk

⁷⁰⁰ Batun, s.19.

⁷⁰¹ Gişi, s.65.

⁷⁰² Gözler, Hukukun Genel, s.183.

⁷⁰³ Erem/ Danışman/Artuk, s.199.

⁷⁰⁴ Kara, s.33-34.

⁷⁰⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.26.

⁷⁰⁶ Birsenoğlu, s.161.

söz konusu değildir⁷⁰⁷. Bu bağlamda genişletici yorum sonucuna, kanun metninin sınırları içinde ulaşılabilmesinin, genişletici yorum ile kıyas arasındaki ayırıcı noktayı ortaya koyduğu söylenebilir⁷⁰⁸.

Zira kıyasta biri yasada düzenlenmemiş diğeri düzenlenmemiş iki olay vardır. Kıyas yapılırken yasada öngörülen kurallar düzenlenmemiş olaya da uygulanmaktadır. Fakat genişletici yorumda sorun, bir olayın belli bir kuralın girip girmediğidir⁷⁰⁹. Genişletici yorum yapılır iken mevcut kanunun sınırları içinde kalınmakta ve var olan kanun metninin dar ifadesi, kanunun amacı dikkate alınarak genişletilirken, kıyasta kanun koyucunun iradesi dışına çıkılmakta ve böylece kanunun içerdiği düşünce geliştirilmektedir⁷¹⁰. Bu bağlamda kanunun sözcüklerinin hukuksal bir karara dayanak oluşturmadığı durumlarda yorum faaliyetinin sınırına gelindiği ve bu noktadan itibaren kıyasın başlaması gerektiği söylenebilir. Buradan hareketle genişletici yorumun kıyasın önünde geldiği belirtilebilir. Kaldı ki, yorum faaliyeti kanunu uygulamaya, kıyas ise bir kanundaki boşluğu doldurmaya yöneliktir⁷¹¹.

Tüm bunlardan hareketle genişletici yorum yapılarak vergilerin kanuniliği ve kıyas yasağı sınırlarının aşılmadığı, genişletici yorumun vergi hukukunda hiçbir zaman kıyas noktasına varamayacağı⁷¹² bu bağlamda Türk vergi hukukunda vergi hukukunun özelliğinden kaynaklanan ve kanun sınırları içinde kalan genişletici yorum sonucuna ulaşılabilmesinin mümkün olduğunu söylenebilir⁷¹³.

Genişletici yoruma VUK'dan bir örnek verilebilir. VUK'nun 13. maddesinde mücbir sebep halleri bentler halinde sayılmış ve maddede “gibi hallerdir” ifadesi kullanılarak mücbir sebeplerin maddede belirtilen hallerle sınırlı olmadığı, bunlara benzer diğer durumların mücbir sebep kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Örnek verici biçimde kaleme alınmış olan bu madde hükmünü genişletici bir şekilde yorumlamak kaçınılmazdır⁷¹⁴.

Yine VUK'nun 323. maddesinde şüpheli alacakların taşınması gereken şartlar sayıldıktan ve bunlar için karşılık ayrılabilceği belirtildikten sonra, teminatlı alacaklarda bu karşılığın, teminattan geriye kalan miktara inhisar edeceği hükme bağlanmıştır. Şahsi kefaletin bu maddede belirtilen “teminat” kapsamında olup olmadığı tartışılabilir. Bahsi geçen

⁷⁰⁷ Gözler, Hukukun Genel, s.183.

⁷⁰⁸ Ak, s.46.

⁷⁰⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.26.

⁷¹⁰ Ak, s.46.

⁷¹¹ Kara, s.33.

⁷¹² Öncel/Kumrulu/Çağan, s.26.

⁷¹³ Saygılıoğlu, s.109.

⁷¹⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.26.

teminat kavramının, hukuk dilinde ayni ve şahsi olarak sınıflandırılan teminatın her şeklini kapsayacak biçimde değerlendirmek genişletici yoruma örnek verilebilir⁷¹⁵.

Danıştay'ın gerek duyduğunda genişletici yoruma başvurduğu⁷¹⁶ 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 61. maddesinin a bendiyle kaldırılan ve istihsal vergisinin matrahını tanımlayan 14. maddesinde matrahın teslim edilen malın satış bedeli olduğu ifade edildikten sonra "her ne adla olursa olsun, müşteriden alınan veya müşterinin borçlandığı para veya diğer değerler toplamı" şeklinde tanımlanan satış bedeli kavramına genişletici yorum yaparak borçlunun temerrüdü dolayısıyla alınmış olan faizi de dâhil ettiği kararından anlaşılmaktadır⁷¹⁷.

Bununla birlikte genişletici yorum ile kıyasın sınırının tespiti her zaman çok kolay olmamaktadır. Fiiliyatta, genişletici yorum ile kıyasın sınırı bazı durumlarda adeta kaybolmakta; genişletici yorumun nerede son bulduğu, kıyasın nerede başladığı konusu gözlerden kaçabilmektedir. Bu sebeple de yargısal, bilimsel ve idari yorumlarda kıyas yasağını ihlal eder nitelikte genişletici yorumlara rastlanmaktadır⁷¹⁸.

Kıyasa yol açan bir genişletici yoruma KVK.'dan örnek verilebilir. Konuya ilişkin makalesinde Batun⁷¹⁹ "*KVK. 'nın örtülü sermayeyi düzenleyen 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılması öngörülmüştür. KVK. 'nın 12/7 maddesinin lafzı son derece açık ve anlaşılırdır. Burada, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, sadece iki kanunun (Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının) uygulanmasında kar payı veya ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir. Söz konusu fıkra, "Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları" tahdidi olarak sayılmıştır. Hal böyleyken, "söz konusu fıkra belirtilen kur farkı hariç faiz ve benzeri ödemeler Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında da kar payı (dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar) sayılmalıdır." demek, artık genişletici yorumun ötesine geçerek kıyas yoluyla hüküm ihdas etmek anlamına gelir. KVK. 'nın 12. maddesinin 7'nci fıkrasında; "Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında" ibaresi yerine "vergi kanunlarının*

⁷¹⁵ Batun, s.85.

⁷¹⁶ Danıştay 7. Dairesi, T.7.12.1983, E.1982/4640, K.1983/3434 (e.t.05.06.2024) <https://karararama.danistay.gov.tr/>.

⁷¹⁷ Hayrullahoğlu, s.85.

⁷¹⁸ Batun, s.86.

⁷¹⁹ Batun, Mehmet, "Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Faiz ve Kur Farklarında KDV", *Vergi Dünyası*, Mayıs 2009, s.129.

uygulanmasında” ibaresi kullanılsaydı, lafzi yorumla bu sonuca ulaşılabilir” ifadelerini kullanmaktadır.

Genişletici yorum zaman zaman açıklayıcı yorum ile de karıştırılabilmektedir. İşin özünde genişletici yorum, yasanın her zaman aynı şeyi ifade ettiğinin düşünülmesi halinde adaletsiz sonuçlar da doğabileceği göz önüne alındığında, yargıcın hukukun sınırlarını aşmayarak adaleti gerçekleştirmek amacıyla hareket etmesi gerekliliği düşüncesine dayanmaktadır. Genişletici yorumun açıklayıcı yorumdan farkı ise bu yorumun genel nitelik taşımasıdır. Açıklayıcı yorum sadece somut olaya uygulanmak üzere yasanın anlamına ulaşılması çabası iken genişletici yorum, yorumun genel geçer nitelik taşıması halidir⁷²⁰.

2.3.5. Daraltıcı Yorum

Kanun metninde kullanılan kelimelerin ifade edilmek istenen anlamı aşması durumunda, açıklayıcı nitelikte bir yorum, bu sözleri gerçek anlamına indirgemekle diğer bir anlatımla daraltmakla mümkündür. Zira lafzı yasa koyucunun kastettiği anlamı aşan bir kanun metninin daraltıcı yoruma tabi tutulması gerekmektedir⁷²¹. Bu bağlamda daraltıcı yorumun, bir hukuk metninde eğer bir ibare hatalı olarak geniş kullanılmış ve böylece kanunun irade etmek istediği anlamdan uzaklaşmış ise ibarenin anlamını, irade edilen gerçek anlama kadar daraltmak anlamına geldiği söylenebilir⁷²².

Gözler daraltıcı yorumu, bir ifadeye “normal olarak yorumlanan” anlamına nazaran daha dar bir anlam verilmesi olarak tanımlamaktadır⁷²³. Zira bir kanun metninin lafzına sıkı sıkıya bağlı kalınarak yapılan yorum, kanunun amacına aykırı sonuç vererek aksi sonuçlar doğurabilir. Bu sebeple metin, bazen kanunun amacı dikkate alınarak sınırlandırılmalıdır⁷²⁴. Bahsi geçen sınırlama daraltıcı yorum ile mümkündür. Genişletici yorumun tam tersi olan daraltıcı yorumda hukuki düzenlemeye ifade edilenin altında bir anlam verilmektedir⁷²⁵.

Daraltıcı yorum, kanundaki kelimelerden çıkarılabilecek anlam (kelimelerin mümkün olan anlamı) ile sınırlıdır. Daraltıcı yorumda bir normun kelime anlamının kapsamına girip girmeyeceği belli olmayan seçenekler, kapsama dahil edilmeyip, düzenlemenin geçerliliği kelime anlamının çekirdek alanı ile sınırlı tutulmaktadır⁷²⁶.

⁷²⁰ **Gişi**, s.65.

⁷²¹ Artuk, Mehmet Emin/ Gökçen, Ahmet / Alşahin, Mehmet Emin/ Çakır, Kerim, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 13. Baskı, Ankara, 2018, s.193.

⁷²² **Batun**, s. 21.

⁷²³ **Gözler**, Hukukun Genel, s.183.

⁷²⁴ **Batun**, s.87.

⁷²⁵ **Mutluer**, s.58.

⁷²⁶ Kırca, Çiğdem, “Örtülü (Gizli) Boşluk ve Bu Boşluğun Doldurulması Yöntemi Olarak Amaca Uygun Sınırlama (Teleologische Reduktion)”, **AÜHFD**, C.50, S.1, 2001, ss. 91-119, s.108.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu bir kararında⁷²⁷ “TMK. ’nun 1. maddesine göre Kanun, sözüyle ve özüyle değindiği bütün konularda uygulanır. Kanunun yorumunda, kanun metninin anlam ve ruhu-özü önemlidir. Bu ruh, kanun kuralının izlediği gayeden çıkarılır. Buna gai (amaçsal) yorum ve kanun kuralının amacına göre yorum denir. Bir kanun hükmünün kanuna konuluş amacına aykırı bir sonuç doğuracak şekilde yorumlanması hukuk ilkelerine ve kanunun hem sözü ile hem de özü ile uygulanmasını öngören TMK.nun 1. maddesine uygun düşmez. Alman Federal Anayasa Mahkemesinin bir kararına göre “Bireylerin Devletle olan ilişkileri bakımından bir yasa hükmünün yorumunda duraksama halinde, yurttaş hak veren yorum tarzı öncelik alır. Kanunun amaçsal yorumunda, kanun metni sözel anlatımı aşmışsa, amaçsal daraltıcı yoruma gidilir.” diyerek amaçsal daraltıcı yorumu tanımlamıştır.

Daraltıcı yoruma bir örnek vermek gerekirse sadece belli meslektekiler için yapılan bir düzenlemenin genel itibari ile sadece bu meslektekiler açısından uygulanması gerektiği belirtilebilir⁷²⁸.

Hukukun tüm dallarında geçerli olan daraltıcı yorum sonucu, Türk vergi hukukunda da söz konusudur. Daraltıcı yorumda da genişletici yorumda olduğu gibi vergi kanununun amaç ve ruhu dikkate alınarak, kanun metnine anlam verilmektedir⁷²⁹. Fakat daraltıcı yorumda kanun metnine verilen anlam ifadenin daha dar bir yorumla sonuçlanmasına sebep olmaktadır.

Daraltıcı yorumda dikkat edilmesi gereken husus, bu yorum yapılırken vergi normunun işlemez hale getirilmemesidir. Kanun hükmünün kesin ve belli bir amaçla öngörüldüğü unutulmamalıdır. Diğer yandan duraksamaya neden olan, vergilendirme ve istisnaya ilişkin hükümlerin dar yorumlanması gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır⁷³⁰.

Bu görüşe göre Anayasa’nın vergi ödevini düzenleyen 73. maddesi, bazı hususlarda daraltıcı yorum yapılmasını emretmektedir. Zira yasa koyucu hukuk kuralının içine aldığı sözcüklerden çıkan anlamdan daha dar bir uygulama alanına sahip olmasını istiyorsa dar yorum söz konusu olur. Örneğin oran, matrah, alt ve üst sınırlar, mükellefiyet ve cezalandırmaya ilişkin hükümler yasallık ilkesi gereğince dar yoruma tabi tutulabilir⁷³¹.

Daraltıcı yoruma GVK’dan örnek vermek mümkündür. GVK’ya göre hayvancılık tarımsal faaliyet olarak vergilendirilmektedir. Aynı kanunun 29. maddesine göre tarımı teşvik etmek için verilen ikramiyeler vergiden istisna edilmiştir. Yarış atı sahiplerinin at yarışları sonunda elde ettikleri ve tarımsal kazanç olarak nitelendirilen ikramiyelerin bu teşvik

⁷²⁷ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, T.15.12.2004, E. 2004/13-664, K. 2004/719 (e.t.06.06.2024)

<https://legalbank.net/belge/y-hgk-e-2004-13-664-k-2004-719-t-15-12-2004-kira-uyarlamasi-davasi/387263/>.

⁷²⁸ Gişi, s.65.

⁷²⁹ Ak, s.47.

⁷³⁰ Ak, s.47.

⁷³¹ Çilingir, s.25.

istisnasından yararlanıp yararlanmayacağı hususunda daraltıcı yorum yapılarak kanunun istisna hükmünün amacının ülke hayvancılığının geliştirilmesi olduğu, yarış atı yetiştirmenin bu amaç kapsamında düşünülemeyeceği gerekçesiyle istisnadan yararlandırılmayacağı yönünde karar verilebilecektir⁷³².

Yine GVK.'nın 23/3. maddesinde yer alan ve toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde çalışanların ücretlerinin gelir vergisinden istisna tutulmasına yönelik hükme ilişkin kararında, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu⁷³³, maddenin amacından hareketle daraltıcı bir yorumla, mühendislerin ücretlerinin bu istisnadan yararlanamayacağına hükmetmiştir⁷³⁴.

Çeşitli ülkelerin⁷³⁵ vergi hukukunda daraltıcı yorum yerine katı yorum ilkesi benimsenmiş ve beyan edici yorum anlamında kullanılmıştır. Ülkemizde ise daraltıcı yorumun vergi hukukunda söz konusu olduğu görülmektedir⁷³⁶. Türk Vergi Hukukunda daraltıcı yorumla kanun hükmü amacına uygun - vergi normunun işlemez hale getirilmemesi koşuluyla daraltılmakta; fakat kaldırılmamaktadır. Aksi bir anlayış, yasama yetkisini kullanarak parlamentoların yaptığı kanunların, yorum yoluyla kaldırılabilmesi anlamına gelir ki, bunun bir hukuk devleti içerisinde kabul görmesi söz konusu değildir⁷³⁷.

2.3.6. Lehde Yorum

Lehde yorum kamu hukuku alanında başlangıçta ceza hukukundaki “*şüphe sanığın lehine yorumlanır*” ilkesinin bir sonucu olarak ceza hukukunun ilgi konusu olup sonrasında ceza muhakemesi alanına yansımış sonrasında Türk vergi hukukuna tesir ederek bilimsel bir gerekçesi olmamasına karşın, bazı durumlarda uygulanmaya başlamıştır⁷³⁸. Hukukun diğer dallarında ve özellikle özel hukuk alanında lehde yorum hali söz konusu değildir. Zira özel hukukta başlangıç aşamasında taraflar arasında eşitlik söz konusudur. Ceza hukuku ile vergi hukukunun kamu hukuku alanları olması ve aralarında birtakım benzerlikler bulunması sebebiyle ceza hukukundan vergi hukukuna bu yaklaşımın sızması söz konusu olmuştur.

Zira hali hazırda Türk vergi hukukunda vergi idaresi ve mükellefler karşılıklı taraf sayılmak suretiyle lehe veya aleyhe yorum değerlendirilmesi yapılabilmektedir. Bu bağlamda “*Vergi kanunları yorumlanırken başlangıç aşamasında hazine yahut mükellefin lehine ya da*

⁷³² Öncel/Kumrulu/Çağan, s.28.

⁷³³ Danıştay İBK, T.4.06.1970, E.1970/7, K.1979/9 (Danıştay Dergisi, S. 52-53, s. 60); Batun, s.87.

⁷³⁴ Batun, s.87.

⁷³⁵ Belçika ve İngiliz vergi hukuku gösterilebilir; Saygılıoğlu, s.110.

⁷³⁶ Ak, s.47.

⁷³⁷ Batun, s.88.

⁷³⁸ Kara, s.97.

aleyhine biçimde sonuç doğabilecek şekilde hareket edilebilir mi?” sorusuna cevap bulma gereği hasıl olmaktadır⁷³⁹. Bu soruya cevaben Türk vergi hukukunda, şüphe halinde yorumun mükellef lehine yapılması gerekliliğini ileri sürenler, vergilerin esasen insan haklarını sınırladığı bu itibarla da bu hakların korunması gerektiği noktasından hareket etmektedirler. Buna karşılık yorumun vergi alacaklısı veya hazine lehine yapılması gerektiğini savunanlar, devletin gelir toplama ihtiyacını ileri sürmektedirler. Fakat her iki düşüncenin de objektif ve bilimsel olmaktan uzak olduğu söylenebilir. Zira vergi hukukunda yorum faaliyeti mahiyeti itibariyle önceden tespit edilmiş taraflardan birinin lehine sonuç doğurabilecek amaçlarla yapılmamalıdır⁷⁴⁰.

Bu yaklaşım yorum müessesesinin mahiyetine ters biçimde, yorum faaliyetin başında taraflı davranarak taraflardan birinin yanında, diğerinin karşısında olunacağı anlamına gelmektedir. Oysa yorum faaliyetinin temel ilkesi, kanunun objektif iradesi ne ise onu arayıp ortaya çıkarmaktır⁷⁴¹.

Keza lehde yorum konusunda önemli olan husus, hukuk kuralının kendisidir yani kanunun ruhu ve amacıdır. Bir kanunun doğru uygulandığı takdirde, kanunun neticesi de taraflar açısından ruhu doğrultusunda yumuşak yahut sert olacaktır. Diğer bir anlatımla kanunun tabiatı ne ise yorumcunun yorumu sonucu o tabiat ne ise sonuca yansıyacaktır. Dolayısıyla yumuşak veya sert diye bir yorum türü yoktur, yumuşak veya sert olan bizzat kanunun kendisidir⁷⁴².

Başta vergi hukuku normları olmak üzere her hukuk normunun yorumlanması doğal olarak taraflardan birinin lehine diğerinin aleyhine sonuçlanacaktır. Bu bağlamda vergi hukukunda lehde yorum kavramı bir yorum ilkesi değil, yorumun doğal bir neticesi olarak düşünülebilir. Diğer bir anlatımla ceza hukukunda olduğu gibi “başlangıçta lehde yorum yapmak” ile “kanunun objektif iradesinin ortaya çıkarılması amaçlı objektif bir yorum yapmak ve “işbu yorum neticesinde ortaya çıkan kararın taraflardan birinin lehine olması” farklı kavramlardır. Bu bağlamda yorum faaliyetinin başında hazine yahut mükellef lehine yorum yapmanın hukuk devletine uygun bir yaklaşım olmadığı ve Türk vergi hukukunda lehde yorum şeklinde ayrı bir bilimsel yorum neticesi olmadığı kanaatine varılabilir.

Netice itibariyle vergi hukukunda yorum, kanunun söz ve ruhuna uygun olmalı ve doğru biçimde uygulandığında kanun metninin objektif anlamı (münferit bir ekonomik amaç tesis edilmiş de olabilir) ne ise onu ortaya koymalıdır. Ortaya çıkan sonucun taraflardan

⁷³⁹ Sarıcaoğlu, s.92.

⁷⁴⁰ Erginay, Akif, **Vergi Hukuku**, 12. Baskı. Turhan Kitabevi, Ankara, 1986, s.61.

⁷⁴¹ Ak, s.48.

⁷⁴² Kara, s.36.

birinin lehine yahut aleyhine olması yorumcuyu bağlamamalıdır. Kaldı ki yoruma başlar iken taraflardan biri lehine anlamlandırma faaliyetinin başlaması verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesi şeklinde bir çekinceyi de beraberinde getirmektedir.

2.4. Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesinin Diğer Müesseseler ile İlişkileri

Yorum müessesesi ve Türk vergi hukuku özelinde yorum müessesesi hukuktaki diğer müesseseler ile karıştırılmaya müsaittir. Bu nedenle yorum faaliyetinde bulunurken müesseselerin temel özelliklerini bilmek önem arz etmektedir. Zira tez içeriği boyunca tekrar edildiği üzere “hukuki yorum” genel olarak, bir hukuki normun anlamının belirlenmesine veya kapsamının belli edilmesine veyahut da her ikisinin bir arada yapılmasına yönelik yapılan faaliyettir.

Yorum faaliyeti özellikle yazılı hukuk kurallarında sıklıkla da kanunlarda daha fazla yapılmakta ise de örf ve adetin ve yazılı olmayan hukuki kurallarının da yorumu gerekebilmektedir. Kaldı ki yorum faaliyeti sadece açık olmayan, anlaşılmayan veya çelişik normların anlamlarını tespit ve tayin etmeye, bunların gerçek anlamlarının araştırılmalarına ve kapsamlarının belirtilmesiyle sınırlı değildir. Bu bağlamda soyut kanun hükmünün herhangi bir olaya, hukuki hadiseye uygulanmasını sağlamak için yapılan zihinsel faaliyet de yorum yapıldığı anlamına gelmektedir. Buradan hareketle tez boyunca bir taraftan kanun hükmünün, hukuki normun uygulanmasının öte yandan da anlaşılabilmesinin çoğu kez yorumu gerektirdiği ileri sürülmüştür⁷⁴³.

Bazı hallerde ise ilgili uyumsuzluklar hakkında uygulanabilecek bir düzenlemenin olmaması, diğer bir anlatımla “boşluk hali” söz konusu olabilmektedir. Zira hukuk kuralları matematik kuralları gibi genel ve kapsayıcı niteliğe sahip değildir. Hukuk kurallarının uygulanamayacağı sınır durumlar söz konusu olabileceği gibi, kanun koyucunun düşünmemiş olduğu bazı durumlar da sonradan ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle, hukuk kurallarının eksiksiz bir bütün oluşturduğu iddiası gerçekçi değildir. Bu nedenle boşluklar pozitif hukukta kaçınılmaz biçimde ortaya çıkmaktadır⁷⁴⁴.

Özel hukukta TMK.’nın 1.maddesinin 2. fıkrasındaki “*Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa, hâkim, örf ve âdet hukukuna göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir.*” hükmü gereğince hakim bu boşlukları doldurmakla görevlidir. Kanun ile birlikte yazılı olmayan örf ve adete başvurulmasına rağmen somut olaya uygulanacak bir hukuk normu tespit edilemiyorsa, bir başka deyişle, boşluk olup

⁷⁴³ Narmanlıoğlu, s.98.

⁷⁴⁴ Güneş, Ahmet M, **Hukuk Metodolojisi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2023, s.158-159.

olmadığı noktasında gerçekleştirilen yorum faaliyeti sonucu ortada uygulanacak bir hükmün bulunmadığı ortaya çıkarsa yorum dışındaki diğer müesseseler devreye girecektir. Fakat doktrinde boşluk doldurma ile yorum faaliyeti arasındaki sınırın çok ince olduğu belirtilmektedir⁷⁴⁵. Bu sınırı özümseyebilmek için boşluk doldurma yolunun boşluğun sınıflandırdığı türlere göre ne yönlerden farklılık gösterdiğini özümsemek önem arz etmektedir.

Kanundaki boşluk⁷⁴⁶ hali farklı açılardan sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Literatürde en sık rastlanan ayırım kural içi ve kural dışı boşluk olup tez içerisinde temel ayırımlar bu iki başlığa göre yapılacaktır.

Kaneti kural içi-kural dışı boşluk kavramını yasa içi ve yasa dışı boşluk başlıkları ile incelemiştir. Kaneti'ye göre⁷⁴⁷ *“Yasa boşluğu yasakoyucu tarafından bilinçli olarak istemiş olabilir. Bu olasılıkta “yasa içi (intralegem) boşluktan” söz açılır. Yasakoyucu bilerek kuralı en kalın çizgileriyle tanımlamış ve böylece somut içeriğinin belirlenmesini hâkime bırakmışsa, yasa içi boşluk var demektir, örneğin yasa kuralı “kamu düzeni” “genel ahlâk” gibi yasadışı öğelerle belirlenmesi gereken kavramlara dayalı olarak koymuşsa, yasa içi bir boşluk yaratılmış olur. Bundan başka, yasa mâkul olarak birden fazla yoruma elverişliyse ve bunlardan birinin seçimi hâkime bırakılmışsa yine yasa içi bir boşluk var demektir.”* Böylelikle Kaneti hakime takdir yetkisi tanınan kural içi boşlukları tanımlamıştır.

Yine Kaneti kural dışı boşluğu yasa dışı boşluk olarak tanımlamış olup, yazara göre⁷⁴⁸ *“Yasa boşluğu, yasadışı (practer legem — extra legem) da olabilir. Yasadışı boşluk yasakoyucunun istemiş olduğu, yasakoyucunun öngörmediği boşluklardır. Bu boşluklar, yasanın kapsamı dışında kaldıkları için, yasadışı boşluklar olarak adlandırılmaktadır. Yasadışı boşluklar da, açık ve örtülü boşluklar olarak ikiye ayrılmaktadır. Yasada özel olaya uygulanabilecek bir kural yoksa, boşluk açıktır. Yasada uygulanabilecek kural bulunmakla birlikte, yasanın genel amacının doğrultusunda, özel bir olgu için genel kuralı sınırlayıcı, genel kuraldan ayrı bir düzenlemeye ihtiyaç varsa, örtülü boşluktan söz açılır. Bir diğer deyişle, özel bir olgu için, genel kuraldan ayrı ve sınırlayıcı bir düzenleme bulunmaması hukuk düzeni açısından bir iç çelişki yaratıyorsa, örtülü bir boşluk var demektir.”*

Görüldüğü üzere yazar kural dışı boşluğu yasa dışı ismiyle incelemiş ve bu başlığı açık ve örtülü boşluk olarak ikiye ayırmıştır.

⁷⁴⁵ **Metin**, s.225.

⁷⁴⁶ Doktrinde hukuk boşluğu ve kanun boşluğu şeklinde ayırımlar yapılıyor ise de tez boyunca hukukta mevcut olaya uygun bir düzenleme bulunmaması durumu kanun boşluğu olarak yorumlanacaktır.

⁷⁴⁷ Kaneti, Selim, “Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’ndaki Boşlukların Anayasa Mahkemesi Tarafından Doldurulması”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, 1991, ss.77-101.s.78.

⁷⁴⁸ **Kaneti**, Türkiye Cumhuriyeti, s.78.

Nitekim yazarın da belirttiği gibi açık boşluk, kanunda bir hüküm olması gereken yerde, herhangi bir düzenlemenin mevcut olmamasıdır. Diğer bir ifadeyle, hukuken çözümlenmesi gereken bir durumda ne olumlu ne de olumsuz herhangi bir kuralın mevcut olmadığı durumlar “açık boşluk” olarak adlandırılır⁷⁴⁹. Açık boşluk halinde kanun tarafından düzenlenmesi gereken bir konuda kanunda herhangi bir hükme yer verilmediği gibi kanunun yorumuyla da ilgili meseleye çözüm bulmak mümkün değildir. Örneğin TMK 507. Maddesinde ölen bir kişinin cenaze masraflarının bıraktığı malvarlığından karşılanacağı öngörülmüş olmakla, malvarlığının masrafı karşılayamayacak durumda olması halinde cenaze masraflarının nasıl karşılanacağı öngörülmemiştir. Bu durumda kanunda yer alan mevcut düzenlemenin yorumu yoluyla bir çözüme ulaşılamayacaktır⁷⁵⁰.

Örtülü boşluk ise, açık boşluktan farklı olarak, belirli bir normun var olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Ancak bu kuralın lafzı ile ruhunun uyuşmaması veya sorunun tatmin edici bir çözüme ulaştırılamaması durumunda, yani sorunun çözümü için yeterli olmaması durumunda örtülü boşluktan bahsedilmektedir⁷⁵¹. Örtülü boşluklar kanunun geniş kapsamlı olarak tasarlanıp belli hallerde amacının ve anlamının zorunlu tuttuğu sınırlamaları öngören bir hükmün eklenmesinin unutulduğu hallerde söz konusu olur. Örtülü boşluk bulunması halinde bu boşlukların hakim tarafından amaçsal daraltıcı yorumla doldurulması gerekmektedir⁷⁵².

Görüldüğü üzere boşluk doldurma esnasında başvurulacak yol boşluğun kural içi yahut kural dışı olmasına (kendi içindeki ayrımlara) göre değişkenlik göstermektedir. Kaldı ki boşluğun doldurulup doldurulamayacağı hususu kamu hukuku- özel hukuku ayırımına göre ve buradan hareketle Türk Vergi Hukuku alanında da farklılık göstermektedir. Vergi hukukunun kamu hukuku alanı olması ve bu bağlamda “verginin kanuniliği ilkesi” boşluk doldurma hususunda farklı yaklaşımlara sebebiyet vermektedir. Bahsi geçen hususlar bütünsel bir yaklaşımla fakat Türk Vergi Hukukunda Yorum müessesesi özelinde tezin devamında ele alınacaktır.

2.4.1. Türk Vergi Hukukunda Yorumun Boşluk Doldurma ve Hukuk Yaratma ile İlişkisi

Kanun boşluğu kavramından bahsedildiğinde kanunlarda belirli bir konuda bir düzenlemenin yapılmamış olması kastedilmektedir. Hukuk düzeninin bir bütün olarak pozitif

⁷⁴⁹ Baytaç, s.310.

⁷⁵⁰ Güneş, s.165.

⁷⁵¹ Baytaç, s.310.

⁷⁵² Güneş, s.166.

bir kuralın varlığını gerektirmesine rağmen kanun bunu düzenlememiş ise kanunda boşluk söz konusudur.⁷⁵³ Boşluk hali söz konusu olduğunda özel hukukta ve kamu hukukunda nasıl bir yol izleneceğinin farklılık gösterdiği görülmektedir. Özel hukukta bir uyuşmazlık halinde, uyuşmazlığa uygulanacak kanun maddesinin bulunamaması halinde genel olarak iki yola başvurulmaktadır. Bunlardan ilki kıyas müessesesine başvurarak boşluğun doldurulması, ikincisi ise hakimin hukuk yaratmasıdır⁷⁵⁴.

Kıyas müessesesi kanun boşluklarının doldurulmasında yetersiz kaldığı zaman, hâkimin hukuk yaratması yoluna başvurulur. Türk Medeni Kanunu'na göre kanun boşlukları hâkim tarafından örf ve âdet hukukuna başvurularak doldurulmaktadır. O konuda herhangi bir örf ve âdet kuralının bulunmaması halinde ise hâkim kendisini kanun koyucu yerine koyup, kanun koyucu olsa idi somut olayı çözmek için nasıl bir kural tesis edecek idiyse o şekilde bir kural öngörmek suretiyle⁷⁵⁵ hukuk yaratarak boşlukları doldurulmaktadır⁷⁵⁶.

Hakim, boşluk doldurma saikiyle bu kuralı öngörürken benzer bir kural ile kıyas yoluna gitmemekte yahut hukukun genel ilkelerinden somut olaya uyarlanabilecek bir çözüme başvurmamaktadır. Nitekim diğer tüm müesseselerin uyuşmazlık çözümünde yetersiz kalması sonucunda hakim hukuk yaratma faaliyetine başvurmuştur. Hukuk yaratma faaliyeti neticesinde çözüm getiren kural, daha önce pozitif hukuk içerisinde yer almamakta ve o somut olaya özgü olarak ilk defa hakim tarafından öngörülmektedir⁷⁵⁷.

Hakimin hukuk yaratmasının gerekli olduğu şeklindeki bu düşünce dayanağını, hakimin görevli ve yetkili olduğu bir davayı sonuçlandırması gerekmesi gerçeğinden almaktadır (AY mad. 36/II). Nitekim, TMK mad. 1/II özel hukuka ilişkin bir uyuşmazlıkta hâkime hukuk yaratma yetkisini açıkça tanımıştır⁷⁵⁸.

Kavram olarak hakimin hukuk yaratması, bir kanun boşluğu durumunda hakimin kanun koyucu gibi davranarak ve hakkaniyeti göz önünde bulundurarak bir kural koyması ve koyduğu bu kurala göre olayı çözümlemesi şeklinde tanımlanabilir⁷⁵⁹. Kanunda boşluğun varlığı veya yokluğu durumu yorum faaliyeti sonucu tespit edilebilir⁷⁶⁰. Fakat burada yorum

⁷⁵³ **Biyan**, s.84.

⁷⁵⁴ **Oktar**, s.65.

⁷⁵⁵ **Arıtı**, s.14.

⁷⁵⁶ **Oktar**, s.66.

⁷⁵⁷ **Arıtı**, s.14.

⁷⁵⁸ Azman, Erdem, **Vergi Hukukunun Özel Hukuk İle İlişkisi**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s.82.

⁷⁵⁹ Aslan, Yılmaz / Şenyüz, Doğan, **Hukuka Giriş**, Yenilenmiş 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2017, s.74.

⁷⁶⁰ Erman, Hasan, **Medeni Hukuk Dersleri (Başlangıç Bölümü)**, Gözden Geçirilmiş 3. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 2010, s.40.

faaliyeti yoluyla somut uyuşmazlığa çözüm bulunamaması söz konusudur. Zira burada boşluk mevcut olup üzerinde yorum müessesesi işletilebilecek bir hukuki norm mevcut değildir.

İşin özünde hakim, uyuşmazlığın çözümü esnasında hukuk kurallarının seçilmesi, seçilen hukuk kurallarında kullanılan ifadelerin anlamlarının tespit edilmesi, somut uyuşmazlığın kuraldaki ölçütlere göre değerlendirilmesi safhalarında bir nevi hukuk yaratıyor ise de buradaki faaliyet geniş anlamda hukuk yaratma faaliyetidir. Dar anlamda hukuk yaratma faaliyeti ise başlıkta da kastedilen hukuk yaratma faaliyeti olup; kanuni düzenlemenin mümkün olan kelime anlamı ile gerekçelendirilemeyecek hakim kararlarını ifade etmektedir⁷⁶¹. Diğer bir anlatımla dar anlamda hukuk yaratma faaliyeti, gerçek anlamda bir yaratma faaliyetini ifade etmektedir; zira, kanunun öngördüğü bir kural yok iken hakimin, hukukun sınırları içinde kalarak somut olaya özgü biçimde bir kural yaratması söz konusudur⁷⁶².

Hakimin gerçek anlamda hukuk yaratabilmesi için kanun boşluğunun kural dışı boşluk (praeter legem boşluk veya extra legem boşluk) şeklinde olması gerekmektedir. Bu tür boşluklar, kanun koyucunun arzu ve isteği dışında meydana gelmiş boşluklardır. Kural dışı boşluklarda bir konunun kanun koyucu tarafından düzenlenmesi gerektiği halde düzenlenmemesi durumu söz konusudur. Bu tür boşluklar hakimin yorum yetkisiyle veya takdir yetkisiyle de doldurulamamakta olup⁷⁶³ uyuşmazlığı çözebilecek mahiyette sıfırdan bir hukuk normu oluşturmayı gerekli kılmaktadır.

Kamu hukuku alanında ve Türk vergi hukukunda kanun boşluklarının doldurulmasına ilişkin yaklaşım özel hukuka göre önemli ölçüde farklılık arz etmektedir. Kamu hukukunda egemen olan ve katı biçimde uygulanan kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak, bu alanda özel hukuktakinin aksine kıyasa ve hâkimin hukuk yaratmasına izin verilmemiştir⁷⁶⁴. Bu bağlamda vergi yasalarının hükümlerinde boşluk olması durumunda yargıcın ilke olarak kıyas yolu ile uyuşmazlığın çözümüne ilişkin bir yol bulma ihtimali bulunmadığı gibi, TMK mad. 1 anlamında geniş ölçüde hukuk yaratma yetkisinden de söz edilememektedir⁷⁶⁵.

Nitekim doktrinde yaygın görüş verginin kanuniliği ilkesi ve kıyas yasağı gereğince, vergi kanunlarındaki boşlukların doldurulamayacağı şeklindedir⁷⁶⁶.

⁷⁶¹ Furtun, s.27.

⁷⁶² Arıttı Erdem, İmran, Vergi Hukukunda Hakimin Hukuk Yaratması: Boşluk Doldurma, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, sy.2, 2016, s.9.

⁷⁶³ Gözler, Hukuka Giriş, s.403.

⁷⁶⁴ Oktar, s.67.

⁷⁶⁵ Azman, s.83.

⁷⁶⁶ Sarıcaoğlu, s.86.

Hakim görüşe göre; vergi hukukunun pozitifliği nedeniyle bu dalda yargı organları aracılığıyla hukuk yaratmanın mümkün olmadığı, verginin kanuniliği ilkesi nedeniyle vergilendirme alanında düzenleme yapma-norm koyma yetkisinin münhasıran yasama organına ait olduğu, sadece parlamentonun vergi kanunlarındaki boşlukları, kanun değişiklikleri yaparak doldurabileceği vurgulanmaktadır⁷⁶⁷. Buradan hareketle vergi hukukunda mevcut olan “kanunilik ilkesi” ve “kıyas yasağı”nın boşlukların doldurulması hususunda idarenin ve yargının hareket kabiliyetini neredeyse sıfıra indirmediği söylenebilir⁷⁶⁸. Diğer yandan hakim tarafından yaratılan hukuk ile vergi hukukunda boşlukların doldurulabileceğini savunan azınlık ve aksi yönlü görüşe göre, anayasal eşitliğin sağlanması adına bunun mümkün olabilmesi gerekmektedir⁷⁶⁹.

İlke olarak vergi hukukunda boşluk doldurma imkanının olmaması nedeniyle kıyas yoluyla boşluk doldurma yoluna gidilemeyeceği gibi, örf ve âdete de medeni hukuktaki gibi doğrudan başvurulması söz konusu değildir. Vergi hukukunu özel hukuk ile ilişkileri çerçevesinde, vergiyi doğuran olayın temelindeki maddi olayın özel hukuk ilkelerine göre saptanması gerektiğinde örf adet özel hukuk için kaynak oluşturduğu ölçüde, vergi hukukunun da dolaylı kaynağı olabilecektir⁷⁷⁰. Örneğin ortakçılık ve yarıcılık hakkında GVK’da hiç hüküm olmazsa yahut mevcut hüküm yetersiz kalırsa, bu faaliyetlerin geçerli olduğu zirai kazanç konusunda örf ve adet dolaylı olarak rol oynayabilecektir. Aynı şekilde TTK mad. 2’ye göre ticari ilişkilerde geçerli örf ve adet ile ticari teamül de vergi hukukuna dolaylı olarak yansıyabilecektir.

Vergi hukuku alanındaki Danıştay uygulamasında örf ve âdete çok az yer verildiği gözlemlenebilir. Bununla beraber vergi yasalarının ender olsa da örf ve âdete açıkça yer verdiği görülebilir. KDVK mad. 25/I, VİVK mad. 4/c ve VUK mad. 228/I bunun örneklerini görmek mümkündür⁷⁷¹.

Vergi kanunlarında açık ve belirli bir hüküm bulunmadığı durumlarda, hakim, boşluğu doldurmak için genel hukuk ilkelerinden faydalanabilir. Ancak vergilerin kanuniliği ilkesi göz önünde bulundurulduğunda, örf ve adet ile genel hukuk ilkelerinin, vergi yükümlülüğünün özünü ilgili değil, vergilendirme usulü ve şekliyle ilgili boşlukların doldurulmasında rol oynayabileceği unutulmamalıdır⁷⁷².

⁷⁶⁷ Batun, s.122.

⁷⁶⁸ Biyan, s.84.

⁷⁶⁹ Batun, s.123.

⁷⁷⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.20.

⁷⁷¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.20.

⁷⁷² Kara, s.100.

Tüm bunlardan hareketle Türk Vergi Hukukunda yorum müessesinin boşluk doldurma ve hukuk yaratma müesseselerinden farklı olduğu açıktır. Keza vergi hukukunda yorum, mevcut normların anlam ve içeriğinin belirlenmesine ve somut uyumsuzluklara uygulanmasına ilişkindir. Bu bağlamda hali hazırda bir norm var ise bunun üzerine yorum yapılabilir.

Konuya ilişkin Birsenoğlu⁷⁷³; “*yasanın sözcüklerinin (muhtemel kelime anlamının) hukuksal bir karara artık dayanak oluşturmadığı durumlarda, yorumun sınırının bittiğini, bu sınırdan itibaren kıyasa dayanan bir boşluk doldurma yoluna gidilebildiğini*” belirtmektedir. Diğer bir anlatımla kanun boşluğu olduğunu söyleyebilmek için öncelikle yorum yöntemlerini uygulayarak bir neticeye ulaşmak gerekir. Zira kanun boşluğu yorumun bittiği yerden başlamaktadır⁷⁷⁴. Birsenoğlu yorum ve hukuk yaratma faaliyetine ilişkin ise; “*yorumun yasa içerisinde var olan ve somut olayın muhakemesi için ölçü olan normun saptanması olduğunu, hukuk yaratmanın ise somut uyumsuzluğa uygulanabilir bir yasa hükmünün yorum yolu ile çıkarılamadığı zaman olanaklı olduğunu, bu bağlamda yorumun yargıcın hukuk yaratma faaliyetinden önce geldiğini*” belirtmektedir⁷⁷⁵.

Yazarın açıklamalarından hareketle hakimin hukuk yaratmasının temel koşullarından birinin; hakimin çözmek zorunda olduğu probleme uygulanabilir bir kanun hükmünün bulunmaması iken, yorum faaliyetinde hareket noktası olan bir kanun hükmünün mevcut olduğu söylenebilir. Diğer bir anlatımla yorum faaliyetinde hakim ilgili kanunla ve ondan çıkarılabilecek sonuçlarla bağlı olup⁷⁷⁶ hareket noktası olan bir kanun hükmünün varlığı halinde yani yorum ile çözülebilecek bir konuda hakimin hukuk yaratma yetkisinin bulunmadığı anlamına gelmektedir⁷⁷⁷. Kaldı ki hukuk yaratma ve yorum müesseseleri tabiatları itibarıyla de farklılık göstermektedir. Hakimin hukuk yaratırken koyduğu kural, soyut nitelikli olmakla beraber, salt olaya özgü olup benzer olaylara uygulanması zorunlu değildir. Fakat yorum faaliyeti ile ortaya çıkarılan kural soyut ve genel niteliklidir⁷⁷⁸.

Buradan hareketle bir boşluğun varlığı halinde bunun doldurulmasının (kıyas yapma yolu ile yahut hukuk yaratma yolu ile) yorum müessesine ilişkin bir sorun olmadığı söylenebilir. Türk vergi hukukunda ilke olarak boşlukların kıyas yahut hukuk yaratma yoluyla doldurulamayacağını tekrarlar her halükarda bu safhaların yorum müessesesinin işletilmesi ve bitmesinden sonra söz konusu olabilecek müesseseler olduğu ortadadır.

⁷⁷³ Birsenoğlu, s.8.

⁷⁷⁴ Batun, s.53.

⁷⁷⁵ Birsenoğlu, s.14.

⁷⁷⁶ Karataş, Tuba Dilşat, **Teorik Açıdan Hakimin Hukuk Yaratması**, Yüksek Lisans Tezi, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan, 2019, s.26.

⁷⁷⁷ Birsenoğlu, s.14.

⁷⁷⁸ Saygılıoğlu, s.52.

Netice itibariyle Türk vergi hukukunda kural dışı (yasa dışı) boşlukların kıyas yolu ile yahut hukuk yaratma yoluyla doldurulamayacağı bu nedenle vergi hukukunda kural dışı (praeter legem) boşluklarda yorum yapılamadığı ve bu bağlamda kural dışı boşluk halinde işletilen müesseselerin yorumdan farklı olduğu ortadadır⁷⁷⁹. Fakat boşluk doldurma faaliyetinin Türk vergi hukukunda yoruma ilişkin boyutları bulunmaktadır⁷⁸⁰.

Zira Türk vergi hukukunda bazı noktalarda yorumcunun kanun metnini de aşar hale gelerek, kıyas noktasına vararak yahut hukuk yaratarak boşluk doldurma sonucunu doğurduğu görülmektedir. Danıştay'ın boşluk doldurma faaliyetini bir nevi hukuk yaratarak icra etmesine örnek olarak Türk Vergi hukukundaki ispat müessesesine ilişkin kararlar örnek verilebilir. Bilindiği üzere Türk vergi hukukunda iktisadi, ticari ve teknik icaplar yanında olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia edilmesi durumunda ispat yükü bunu iddia eden tarafa düşmektedir. Bu husus genel olarak vergi idaresinin yararına işleyen bir karinedir⁷⁸¹.

Danıştay'a göre alım satımlarda en önemli husus, iktisadi, ticari ve teknik icaplar ile normal ve mutad olmayan durumların neler olduğunun açıklanmasıdır. Bu bağlamda Danıştay toplumun her alanında ortaya çıkan hızlı değişim ve gelişmeler dikkate alındığında, iktisadi, ticari, teknik icaplar ile normal ve mutad olmayan durumların neler olduğunun olay esnasındaki koşullar esas alınarak değerlendirilmesi gerektiği görüşündedir. Her ne kadar Danıştay tarafından hüküm tesis edilirken verimlilik, randıman hesabı, bedelsiz yapılacak işlerin niteliği gibi hususlarda birtakım ölçütler baz alınıyor ise de Danıştay'ın her bir somut olayda iktisadi, ticari ve teknik icapları tek tek ele alıp incelediği de söylenememektedir. Bazı durumlarda ise Danıştay'ın hakkın kötüye kullanılmasını önleme çabasıyla da olsa hukuk yarattığı görülmektedir⁷⁸².

Örneğin Danıştay 3. Dairesi bir kararında⁷⁸³; “22.11.2008 tarihinde yapılan 1 kuruluş tutarındaki ödemenin davacı tarafından yapıldığının kabulü iktisadi icaplara uygun düşmediği gibi hayatın olağan akışına göre normal bir durum da sayılamayacağından söz konusu ödeme nedeniyle zamanaşımı süresinin kesildiğinden bahsedilmesine olanak olmayıp, ödeme emirlerinin ilan tebliğinin ardından zamanaşımını kesen herhangi bir durumun ortaya çıkmadığı da dikkate alındığında, tahsil zamanaşımı süresinin dolduğu ve 31.12.2008

⁷⁷⁹ Hayrullahoğlu, s.14.

⁷⁸⁰ Sarıcaoğlu, s.85.

⁷⁸¹ Saban, Nihal, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, **Danıştay Dergisi**, s.82-83, 1992, s.8.

⁷⁸² Öner, Cihat, "Danıştay Kararları Işığında Vergi Hukukunda İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, ss. 243-276. 2014, s.273.

⁷⁸³ Danıştay. 3. Daire, T. 25.09.2012 , E. 2010/4340, K. 2012/3047 (e.t. 07.06.2024) <https://legalbank.net/belge/d-3-d-e-2010-4340-k-2012-3047-t-25-09-2012/1352003> .

tarihine kadar tebliğ edilmesi gereken vergi ve cezalara ilişkin ödeme emirlerinin, zamanaşımı süresinin dolmasından sonra, 14.12.2009 tarihinde davacıya tebliğ edildiği açık olmakla zamanaşımına uğrayan ödeme emirlerinin iptali gerekmektedir.” denmektedir.

İlgili kararda, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 102'nci maddesinin 1'inci fıkrasında belirtildiği üzere, amme alacağının, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmemesi halinde zamanaşımına uğrayacağı, aynı kanunun 103'üncü maddesinde ise tahsil zamanaşımını kesen nedenlerin hükme bağlandığı ifade edilmektedir. Ancak, davalı idare tarafından dosyaya sunulan belgelerin incelenmesinden, tahsil zamanaşımı süresinin dolmasına kısa bir müddet kala her kamu alacağı için ayrı ayrı olmak üzere 1 kuruş ödeme yapıldığı tespit edilmiştir.

Danıştay'ın bu kararında, tahsil zamanaşımı süresinin dolmasına kısa bir zaman kala ifa edilen 1 kuruş tutarındaki ödemenin davacı tarafından yapıldığının kabulünü iktisadi icaplara uygun bulmamış ve hayatın olağan akışına göre de normal dışı bir durum olarak değerlendirerek, söz konusu ödeme nedeniyle zamanaşımı süresinin kesildiğinden bahsedilmesinin olanaklı olmadığına hükmetmiştir. Diğer bir anlatımla Danıştay zamanaşımı süresinin dolmasından önce yapılan çok cüz'i (sembolik) miktardaki ödemelerin zamanaşımı süresinin dolmasını kesmeyeceğine karar vermiştir. Karar, Danıştay'ın iktisadi icaplara, hayatın normal ve mutad akışına bakışını özetlemektedir. Kararın temel hareket noktası hakkın kötüye kullanımının önlenmesi olsa da hâkimin hukuk yaratmasının tipik örneklerinden biri olarak değerlendirilebilir⁷⁸⁴.

İlgili kararın kanunu dolanmak amacıyla yapılan girişimleri önleme çabasıyla tesis edilmesi kanaatimizce teorik olarak işbu kararın hukuk yaratma mahiyetinde olmasını değiştirmemektedir. Tez konusunun yorum müessesesi olduğu düşünüldüğünde bu kararın var olan bir normu yorumlamanın ötesine geçtiği ve Türk Vergi hukukunda kanunilik ilkesi sebebiyle yasak olan hukuk yaratma boyutuna vardığı kanaatindeyiz. Zira sembolik ödemelerin zamanaşımını kesip kesmeyeceğine ilişkin bir düzenleme yasama organı tarafından tesis edilmelidir. Anayasa ile güvence altına alınmış hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkeleri, vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin mutlaka yasalar ile yapılmasını, bu alandaki kuralların açık ve belirli olmasını gerektirir⁷⁸⁵.

Bu bağlamda Türk Vergi hukukunda yorum ve boşluk doldurma sınırının ince olduğu ve müesseselerin ayrımının yapılmasının önemli olduğu görülmektedir. Netice itibarıyla yorum müessesesinin hukuk yaratma yoluyla boşluk doldurmasından farklı olan özelliğinin

⁷⁸⁴ Öner, Danıştay Kararları, s.275.

⁷⁸⁵ Azman, s.82.

“yorumcunun yasaya bir şeyler katması” değil, aksine “bilen” bir hukukçu gibi yoruma muhtaç normu anlamaya çalışması olduğu söylenebilir⁷⁸⁶.

2.4.2. Türk Vergi Hukukunda Yorumun Takdir Yetkisi ile İlişkisi

Kanunlarda yer alan hükümlerin önceden bütün olası durumları öngörmesi, değişen koşullara ve ihtiyaçlara cevap vermesi beklenememektedir. Zira kanundaki hüküm, somut olayı tüm ayrıntılarıyla kapsayamayacak kadar genel veya olayın özelliklerine uymayacak kadar soyut ve elastiki olabilir. Bu nedenle, bu kanunların uygulanmasından sorumlu idareye ve uyuşmazlıkları çözecek hakimlere belirli konularda hükümlerin içeriğini doldurması şeklinde kullanılacak bir takdir yetkisi verilmesi kaçınılmazdır⁷⁸⁷. İdareye ve hakime takdir yetkisi tanınan haller kural içi (intra legem) boşluk halleridir.

Takdir yetkisinin gerekliliği kanun koyucunun, idarenin veya hakimnin karşılaşacağı bütün durumları ve uzmanlık gerektiren konuları önceden takdir ve tayin edemediği için genel kurallar koymakla yetinmesinden kaynaklanmaktadır. Takdir yetkisi, idareye ve hakime, karşılaştıkları soruna en uygun çözümü bulma imkanı sağlamaktadır⁷⁸⁸. Hakimin takdir yetkisi ile idarenin takdir yetkisi anlam ve nitelik yönünden birbirlerine benziyorlar ise de bazı noktalardan ayrılırlar.

İdarenin takdir yetkisi ile hâkimin takdir yetkisi arasındaki benzerlik, her ikisinin de yetkilerini belirgin bir şekilde yasalara dayandırmalarında ortaya çıkmaktadır. Her ikisi de belirli bir gerekçeyle dayanmakta ve kanunun açıkça yetki verdiği durumlarda kullanılmaktadır. Bir diğer benzerlik tanınan yetkilerin iyi, doğru ve mahiyetlerine uygun biçimde kullanılmalarıdır. Nitekim hakime tanınan takdir yetkisi, hakimnin hukuka ve adalet prensiplerine uygun olarak karar verme yükümlülüğünü içerirken, idareye verilen takdir yetkisi idarenin hizmetin gerekliliklerine en uygun çözümü kanuni çerçevede seçme zorunluluğunu içermektedir. Bunların dışında belirtilmesi gerekir ki; her iki yetki de yargı denetimine tabidir. Hâkimin takdir yetkisini hukuka uygun şekilde kullanmaması durumunda, kararı bir üst mahkeme tarafından denetlenmektedir. Benzer şekilde, idare de takdir yetkisini hukuka aykırı bir şekilde kullanırsa, bu işlem yargı organları tarafından denetlenmekte ve iptal edilebilmektedir⁷⁸⁹.

Hakimin takdir yetkisi ile idarenin takdir yetkisinin benzerlikleri fazla olmasına rağmen farklılıkları da mevcuttur. Zira hakimnin takdir yetkisi ile idarenin takdir yetkisinin

⁷⁸⁶ Birsenoğlu, s.14.

⁷⁸⁷ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.80.

⁷⁸⁸ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.80.

⁷⁸⁹ Karatepe, Şükrü, “İdarenin Takdir Yetkisi”, *Türk İdare Dergisi*, Y.63, sy. 392, 1991, s. 90.

alanları farklıdır. Hakimin takdir yetkisi yargılama alanında kullanılan bir yetki iken idarenin takdir yetkisi ise yürütme organının faaliyet alanında kullanılmaktadır⁷⁹⁰.

Türk vergi hukuku alanında da idareye ve hakime takdir yetkisi tanındığı haller mevcuttur. Vergi hukuku alanında idareye ve hakime takdir yetkisi tanınması gerekliliği ve zorunluluğu üç farklı sebebe dayanmaktadır. Bunlardan birincisi, toplumun gelişmesi ile birlikte idarenin ve hakimin karşılaştığı problemlerin artması, ikincisi, idarenin faaliyetlerini ve hakimin kararlarını düzenleyen mevzuatın tüm detayları içermiyor olması ve üçüncüsü, kamu hizmetinin değişen teknik özellikleridir⁷⁹¹.

İşin özünde vergi hukuku alanında takdir yetkisi, vergi idaresine ve vergi hakimine yasalarla öngörülen sınırlar dahilinde belli düzey bir esneklik sağlamaktadır. Temel vergi doğuran olaylar/yasal unsurlar üzerinde esas itibariyle vergi idaresi ve vergi yargıcının takdir yetkisini kullanma imkanı yoktur. Dar anlamda yasal unsur ve hukuksal sonuç, genellikle yasa koyucu tarafından az çok net olarak belirlenmiştir. Takdir yetkisi kural olarak hukuksal normun unsur kısmına değil aksine hukuksal sonuç kısmına ilişkindir⁷⁹².

Takdir yetkisi ve yorum ise birbirinden farklı kavramlardır. Yorum, var olan bir normun anlamının ortaya çıkarılarak doğru "uygulanmasına" ilişkin bir kavram iken, takdir yetkisi karar almakla ilgili bir kavram olup, var olan normda yorumla ulaşılan, normun sınırları çizili norm içi boş alanının doldurulmasına ilişkindir⁷⁹³. Önemine ve ayrımlarına binaen Türk vergi hukukundaki takdir yetkileri alt başlıklar halinde incelenecektir.

2.4.2.1. Türk Vergi Hukukunda Yorumun Hakimin Takdir Yetkisi ile İlişkisi

Yukarıda da belirtildiği üzere kural içi boşluk, kanun koyucu tarafından bilerek ve isteyerek kanunda bırakılan boşlukları ihtiva etmektedir. Kanun koyucu bahsi geçen boşluğu hakimler tarafından doldurulması amacıyla bırakmıştır. Bu halde, bahsi geçen kural içi boşlukların doldurulmasında hakimin hukuk yaratmasından değil, takdir yetkisinden bahsetmek gerekecektir⁷⁹⁴. Bu bağlamda takdir yetkisi, yasa koyucunun bilerek ve isteyerek, yani bilinçli olarak bıraktığı kural içi (intra legem) boşlukların hukuk kurallarının uygulamakla yükümlü olanlarca, olaylardaki özelliklerle toplumsal değer yargıları, hukukun birliği, takdir yetkisini tanıyan kuralın amacı, sosyal adalet gibi hususlar göz önünde tutularak bireyselleştirilip doldurulması yetkisidir⁷⁹⁵.

⁷⁹⁰ Karatepe, s.91.

⁷⁹¹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.80.

⁷⁹² Birsenoğlu, s.9.

⁷⁹³ Başok, s.18.

⁷⁹⁴ Karataş, s.10.

⁷⁹⁵ Edis, Medeni Hukuka Giriş, s.200.

Hakimin takdir yetkisi, Türk hukuk sistemi tarafından hukukun uygulamasında öngörülen yargısal yetkilerden sayılmaktadır. Bu hallerde kanun koyucu bir kuralın uygulanmasına ilişkin şartları tam olarak belirlememesi veya bazı şartların varlığı hâlinde hangi hükmün verilmesi gerektiğini tam olarak göstermemesi ve bunların tespitini hâkime bırakması söz konusudur⁷⁹⁶.

Zira kanunlardaki genel ve soyut nitelikteki kuralların toplum ihtiyaçlarına ve hayatın gereklerine uydurulabilmesi, hukuk kurallarının somut olaylara uygulanabilmesi, bununla yükümlü olanlara oldukça geniş takdir yetkisi tanınmasını zorunlu kılmaktadır. Böyle bir kuralın muhtemel olaylara veya ilişkilere uygulanabilmesi için çok genel ve esnek olması gerekmektedir. Bu yüzden, kanun koyucu, bilerek ve isteyerek bilinçli bir biçimde eserini kendi içinde “intra legem” eksik bırakmıştır. Hakime takdir hakkı tanınması, kanunun koyacağı ana ve genel esasların zamanın isteklerine, yeni durumlara ve hayat şartlarına göre gelişen ve oluşan ilişkilere kuralları uygulamak imkânının sağlanması demektir⁷⁹⁷.

Hakime tanınan takdir yetkisinde kanun maddesinin temel şablonunun belirlenmesi fakat içerik kısmının belirlenmesinde hakime takdir yetkisi bırakılması söz konusudur. Bu bağlamda hakim hukuk kuralının çizdiği sınırlar içerisinde kalmak zorundadır. Bahsi geçen sınır, yalnız takdir yetkisi tanınan alanlar bakımından değil, aynı zamanda hukuk kuralının güttüğü amaç bakımından da söz konusudur. Gerçekten de hakim takdir yetkisi tanıyankuralın güttüğü amaç ile çelişmeyen; tam tersine onunla bütünleşen bir çözüm bulmalıdır. Yine hakim kanunun kendisine tanıdığı hallerde takdir yetkisini hukuka ve hakkaniyete uygun kullanılmalıdır. Netice itibariyle hakim kendisine konulan sınırlar içinde kalmak şartıyla, belli bir serbestiye sahiptir⁷⁹⁸.

Örneğin bir suç hakkında öngörülen cezanın en az ve en fazla miktarı belirlenmişse, burada hâkimin takdir yetkisi vardır ve bu sınırlar içinde istediği miktarı seçme serbestisi vardır⁷⁹⁹.

Hakime takdir yetkisi örf ve adete gönderme yapılarak yahut açık biçimde tanınmış olabilir.

Kanunun örf ve adete atıfta bulunduğu duruma örnek olarak TMK m. 367 gösterilebilir. İlgili düzenlemeye göre “*Aile hâlinde yaşayan birden çok kimsenin oluşturduğu topluluğun kanuna, sözleşmeye veya örfe göre belirlenen bir ev başkanı varsa, evi yönetme*

⁷⁹⁶ Gözler, Hukuka Giriş, s.406.

⁷⁹⁷ Edis, Seyfullah, Hukukun Uygulanmasında Yargıca Tanınmış Takdir Yetkisi, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 30, S.1, 1973, ss.169-196, s.169.

⁷⁹⁸ Edis, Hukukun Uygulanmasında, s.191-192.

⁷⁹⁹ Kara, s.47.

yetkisi ona ait olur.” denilerek ev başkanı olmanın standartlarını belirlemek yerine, kanunun uygulanacağı toplumun örfüne, sözleşmeye ve kanuna göndermede bulunulmuştur. Burada hakime takdir yetkisi tanınmış olup kural içi boşluk söz edilir⁸⁰⁰.

Kanunun hakime açık biçimde takdir yetkisi tanıdığı hallere örnek olarak ise TMK m. 12 gösterilebilir. İlgili düzenlemeye göre “*On beş yaşını dolduran küçük, kendi isteği ve velisinin rızasıyla mahkemece ergin kılınabilir.*” denmektedir. Söz konusu maddede ergin kılınma sebepleri açıkça belirtilmeyip, durumun değerlendirilmesi ve ergin kılınıp kılınmama hususu bizzat hakim takdir yetkisine bırakılmıştır. Bu durumda hakim ergin kılınmak istenen kişi için belirli standartlarla bağlı kalmadan takdir yetkisini kullanarak bir hüküm tesis edecektir⁸⁰¹.

Türk vergi hukukunda da diğer hukuk alanlarında olduğu gibi her somut olayın çözümünü sağlayabilecek nitelikte kanun yapabilmek mümkün olmamaktadır. Fakat verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergi hukukunda hakim hukuk yaratma yetkisi bulunmamaktadır. Kaldı ki kanunilik ilkesi salt vergi hukukunda değil bir tarafın devlet olduğu kamu hukuku ilişkilerinde geçerlidir. Zira kanun, güçlü olan devlet karşısında zayıf olan bireyi korumayı amaçlamaktadır⁸⁰². Bu nedenle de hakim bir kanun boşluğu durumunda kanun koyucu gibi davranarak ve hakkaniyeti dikkate alarak bir kural koyması ve koyduğu bu kurala göre olayı çözümlemesi yolu⁸⁰³, yani hukuk yaratması yolu, kamu hukukunda ve özellikle vergi hukukunda özel hukuktakinin aksine kapatılır.

Türk Vergi hukukunda hakim belirli hallerde takdir yetkisi mevcuttur. Hakimin takdir yetkisi kural içi (yani kanun koyucunun bilerek ve isteyerek, diğer bir anlatımla bilinçli olarak boşluk bırakması hali) boşluk olması durumunda söz konusudur. Diğer bir anlatımla bu durumda uygulanması gereken bir kanun maddesi mevcuttur fakat kuralın yapısı içinde hakim takdirine bırakılan hususlar vardır. Vergi kanunlarında açık bir şekilde takdir hakkı kullanılabileceğine ilişkin sınırları belli düzenlemelere yer verilmesi durumunda ancak hakim, bu sınırlar çerçevesinde takdir hakkını kullanabilir⁸⁰⁴. Diğer bir anlatımla takdir yetkisi ancak bu yetkinin kullanılmasını öngören açık bir hükmün varlığı halinde söz konusu olmaktadır⁸⁰⁵. Bu nedenle Türk vergi hukukunda hakime takdir yetkisi tanınması kanunilik ilkesine aykırılık

⁸⁰⁰ Karataş, s.10.

⁸⁰¹ Karataş, s.10.

⁸⁰² Karataş, s.6.

⁸⁰³ Yılmaz,Aslan/Şenyüz,Doğan, **Hukuka Giriş**, Yenilenmiş 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2017, s. 74.

⁸⁰⁴ Biyan, s.85.

⁸⁰⁵ Ak, s.38-39.

teşkil etmemektedir⁸⁰⁶. Zira burada sıfırdan bir hukuk yaratma hali değil, var olan bir kuralın uygulanması esnasında tanınan yetkiye dayanarak takdir kullanılması durumu söz konusudur.

Hakimin takdir yetkisine Türk vergi hukukunun özellikle vergi cezalarına ilişkin hükümlerinde yer verildiği görülmektedir. Örneğin incelemeler sırasında defter ve belgelerini gizleyenlere VUK.'un 359. maddesinde, verilecek cezaların alt ve üst sınırı belirlendiğine göre, hâkim, bu sınırlar içinde takdir yetkisini kullanabilir⁸⁰⁷. Takdir yetkisini kullanırken hakim toplumdaki ahlâkî düşünceler, hukukun birliği, takdir yetkisini tanıyan kuralın amacı, sosyal adalet gibi hususları göz önünde tutarak bireyselleştirmek suretiyle somut duruma yansıtmakla yükümlüdür⁸⁰⁸.

Hakim, ne kadar süre ceza vereceğine takdir yetkisi kapsamında karar vermekte ve gerekçeli olmak şartıyla süreyi belirlemektedir. Dolayısıyla ancak bu tip açık hususlarda hakim takdir yetkisini kullanabilir. Bunun dışında vergilendirmede kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı hakimleri de büyük ölçüde sınırlandırdığından takdir hakkının kullanılması söz konusu olamamaktadır⁸⁰⁹.

Görüldüğü üzere hakim yasal sınırlar içinde takdir yetkisini kullanacaktır. Hakim bu sınırlarda kalmak üzere belirli bir karar serbestisine sahiptir. Bu durum yorumda daha farklıdır. Zira yorumda hareket noktası yasal normdur. Bu normun, yoruma ilişkin birtakım yöntem ve mantık kuralları ile açıklanması gerekmektedir. Dolayısıyla yorumda kural içi de olsa, bir boşluğun doldurulmasından söz edilememektedir. Hakimin yorumlamada sahip olduğu hareket serbestisi, yasal takdir yetkisini kullanmaya göre daha dardır. Vergi hukukunda hakim bir normun ya da norm içinde yer alan belirsiz bir kavramın anlamını ortaya koyarken, takdir yetkisini kullanmamakta, bilakis yorum faaliyetinde bulunmaktadır. Bu durumda yorum ve takdir yetkisinin hakimin iki ayrı faaliyeti olduğundan söz edilebilir⁸¹⁰.

Yorumda, hakim verilmiş belirli bir kural ile bağlı olup belli unsurları dayanak tutarak gerçek anlamı ortaya çıkarma ödevini yerine getirmektedir. Zira yorum faaliyetinde hareket noktası olarak kabul edilen bir kanun hükmü vardır ve bu hükmün, belli yöntem ve mantık kurallarıyla açıklanması söz konusudur. Bu bağlamda yorumda, kural içi de olsa, bir boşluğun doldurulması söz konusu değildir. Zira bir hükmün veya hüküm içindeki bir deyimın anlamının açık olmaması, hâkimin takdir yetkisi bulunduğu anlamına gelmemektedir; zira bu hallerde hâkimin takdir yetkisini kullanması değil, yorum yapması söz konusudur. Kaldı ki

⁸⁰⁶ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.82.

⁸⁰⁷ Biyan, s.85.

⁸⁰⁸ Edis, Hukukun Uygulanmasında, s.172.

⁸⁰⁹ Biyan, s.85.

⁸¹⁰ Birsenoğlu, s.10.

hakimin yorum faaliyeti esnasındaki hareket serbestisi, takdir yetkisini kullanma halinden çok daha dardır. Tüm bunlardan hareketle yorum faaliyetini, hakimin farklı bir faaliyeti olan takdir yetkisinden dikkatle ayırmak gerekmektedir⁸¹¹.

Öte yandan hakimin takdir yetkisi uygulamasının kanunun tanıdığı alternatifler içerisinde bir seçim faaliyeti olduğu düşünüldüğünde⁸¹² bu uygulama ile yorum faaliyeti arasında dolaylı biçimde bir benzerlik ilişkisi kurulabilir.

2.4.2.2. Türk Vergi Hukukunda Yorumun İdarenin Takdir Yetkisi ile İlişkisi

Kanunilik ilkesi gereği vergi kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Cumhurbaşkanı dışında vergilendirmeyi etkileyen hususlarda düzenleme yapma yetkisi herhangi bir merci, kurum ya da kişiye verilemez⁸¹³. Diğer bir anlatımla vergi hukukundaki kanunilik ilkesi gereğince vergilendirme yetkisine yasama organı sahip olup, vergilendirme konusunda idareye (yürütmeye) yetki tanınmaz. Kanunilik ilkesi sebebiyle vergi hukukunda idarenin yetkisinin kural olarak bağlı olup, idarenin takdir yetkisi istisnai nitelik taşımaktadır. Bu husus idarenin takdir yetkisinin ne denli kısıtlı olduğunun göstergesidir. Vergi kanunları vergi idaresine belirli hususlarda istisnai olarak takdir yetkisi bırakmaktadır⁸¹⁴.

İşin özünde vergilendirme işlemlerini yapan merci başlı başına vergi idaresidir. Mükelleflerin hesaplamalarından tebligatlarına, ödemelerinden çeşitli konularda yaptıkları başvurularına yönelik cevaplara kadar tüm işlemler idare tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla vergi kanunları idareye görevler ve bu görevlerini gerçekleştirebilmesi amacıyla yetki vermektedir. Bu görevler çerçevesinde idarenin yetkisini kullanması zorunlu olup idare kendisine verilen görevleri yerine getirmekle mükelleftir. İdarenin bu konulardaki zorunluluğuna “bağlı yetki” adı verilmektedir. Bu durumlarda örneğin vergi idaresi, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini tespit ederse, hemen gereken hesaplamaları gerçekleştirmek ve mükellef hakkında işlem yapmak zorundadır. İdarenin bağlı yetkiyle donatıldığı konularda görevini yapmama keyfiyeti bulunmamaktadır⁸¹⁵. Bu bağlamda genel olarak vergi idaresinin “verginin kanuniliği” ve “kanuni idare” ilkeleri gereğince bağlı yetkiyle donatıldığı söylenebilir⁸¹⁶. Fakat vergi kanunları, bazı konularda idareyi uygun çözüm şeklini seçme hususunda serbest bırakmış ise bu durumda takdir yetkisinden söz edilebilir⁸¹⁷.

⁸¹¹ Edis, Hukukun Uygulanmasında s.176.

⁸¹² Sarıcaoğlu, s.88.

⁸¹³ Biyan, s.84

⁸¹⁴ Biyan, s.84

⁸¹⁵ Biyan, s.85

⁸¹⁶ Sarıcaoğlu, s.88

⁸¹⁷ Biyan, s.85

İdarenin takdir yetkisi kavramı genel bağlamda, idarenin serbest hareket edebilme, karar alabilme yetkisi olarak tanımlanabilir. İdare hukuku alanında idarenin takdir yetkisi, önemli bir fonksiyona sahiptir. Vergi hukukunda gelindiğinde bu alanın özellikli yapısı sebebiyle takdir yetkisi hususu farklılık gösterebilmektedir⁸¹⁸.

Vergi hukukunda istisnai nitelik taşıyan takdir yetkisi genel olarak, vergi idaresinin kanunlar çerçevesinde seçim serbestisine sahip olması olarak tanımlanabilir⁸¹⁹. Vergi hukuku alanında idarenin takdir yetkisi uzmanlık gerektiren konularda kullanılır⁸²⁰. Tüm unsurları göz önüne alınarak tanımlandığında Türk vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi, “*vergi idaresinin, üst hukuk kuralları tarafından yetkisinin bağlanmadığı, nasıl hareket edeceğinin kesin bir şekilde belirtilmediği durumlarda; mevcut çözüm yollarından kamu yararını gerçekleştirmede kendisine en elverişli görülenlerden birini, bunun kullanılış usulünü ve harekete geçeceği zamanı tayin hususunda veya kendisine tanınan söz konusu yetkiyi kullanıp kullanmama konusunda, yargı denetimi dışında kalmaksızın sahip olduğu serbest hareket edebilme ve karar alabilme yetkisi*” olarak tanımlanabilmektedir⁸²¹.

Vergi idaresine takdir yetkisi tanınmasının sebepleri, esas olarak idareye takdir yetkisi tanınmasını gerektiren sebeplerle aynıdır. Vergi hukuku, kanunilik ilkesi gereği diğer hukuk dallarına nazaran son derece detaylı ve kapsamlıdır. Ancak, her konunun yasama organı tarafından en ince detayına kadar düzenlenmesinin zorluğu, yasama organının yapısı ve çalışma usulleri, idareye takdir yetkisi verilmesini gerektirmektedir. Ayrıca, idarenin karşılaştığı sorunların artması ve kamu hizmetlerinin değişen nitelikleri de takdir yetkisinin verilmesinin sebepleri arasında yer almaktadır⁸²².

Nitekim vergi kanunları incelendiğinde çeşitli hususlarda idareye çeşitli seçenekler arasından birini veya birkaçını seçebilme yetkisi tanındığı görülmüyorsa takdir hakkı var anlamına gelmektedir. Bu tip durumlarda idareye bazı konularla ilgili olarak “yapabilir”, “tespit edebilir”, “değerlendirebilir”, “...yapmaya yetkilidir” gibi düzenlemeler ile ihtiyarı yetki verilmektedir⁸²³. Türk vergi hukukunda idareye takdir yetkisi tanınan haller uzlaşma, ihtiyatı tahakkuk, ihtiyatı haciz, tecil, mühlet verme, işyeri kapatma cezası, teminat ve şahsi

⁸¹⁸ Üstün, Türk Vergi Hukukunda, s.218.

⁸¹⁹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.110.

⁸²⁰ Gerçek, Adnan, “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, *Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt XXIX, S.2, 2010, ss. 23-50, s.23.

⁸²¹ Danıştay VDDK, T. 8.3.2023, E. 2021/1020 K. 2023/152 (e.t. 07.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2021-1020-k-2023-152-t-8-3-2023>.

⁸²² Üstün, Türk Vergi Hukukunda, s.223.

⁸²³ Biyan, s.85.

kefalet olarak başlıklara ayrılabilir⁸²⁴. Bu hususlara örnek olarak kamu alacaklarının teciline (AATUHK, m.48), vergi matrahının resen takdirine (VUK, m.30) ilişkin haller örnek verilebilir⁸²⁵. Türk vergi hukuku alanındaki “verginin kanuniliği ilkesi” gereğince idarenin takdir yetkisi istisnai nitelikte olup oldukça sınırlıdır.

Yine her ne kadar vergi idaresine birtakım takdir yetkileri tanınmış ise de vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca vergi idaresinin vergilendirmenin esasına yönelik düzenleme yapabilmesi mümkün değildir. Vergi idaresi ancak ayrıntıya ilişkin, tali hususlarda düzenleme yapabilme imkânına sahiptir. Bu bağlamda vergi kanunlarıyla vergi idaresine salt uygulamanın usulüne yönelik yetki verilmelidir. Bu konuda vergi idaresine yetki veren hükümlerde yer alan “esaslar” hakkındaki düzenleme yetkisini, vergilerin kanuniliği ilkesi doğrultusunda, uygulamanın usulüne veya ayrıntılara ilişkin esaslar olarak anlamlandırma zorunluluğu bulunmaktadır⁸²⁶.

Ayrıca tüm bunlardan hareketle Türk vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi ile yorum faaliyetinin ayrı müesseseler olduğu söylenebilir. Zira vergi kanunlarının karmaşık yapısı gereği, vergi idaresi zorunlu olarak yorum faaliyeti yapmaktadır. Fakat Türk vergi hukukunda ortaya çıkan boşluklar, vergilerin kanuniliği ilkesinin kıyas yasağını da beraberinde getirmesi nedeniyle yorum faaliyeti ile doldurulamaz. Vergi idaresi bu yetkisini açıklayıcı, yorumlayıcı şekilde kullanmakta olup gerçek anlamda bir takdir yetkisinden söz edilmemektedir. Takdir yetkisi halinde normun içerisinde kural içi bir boşluk söz konusu olup, idareye açık bir şekilde yetki tanınması ve böylelikle boşlukların doldurulması söz konusudur⁸²⁷.

Yine belirtmek gerekir ki vergi hukukunda mevcut olan verginin kanuniliği ilkesi gereğince, vergi idaresine kanun tarafından verilen sınırlı takdir yetkisinin hem uygulamada hem de yorum faaliyetinde aşılması mümkün değildir⁸²⁸.

2.5. Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesinin Önemi

Tez boyunca ifade edildiği ve vurgulandığı üzere Türk vergi hukukunda, vergi kanunlarının doğru bir şekilde uygulanması ve vergi mükellefleri ile devlet arasındaki ilişkilerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için vergi kanunlarının doğru biçimde

⁸²⁴ İşcan, Elif Senem, **Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2002, ss. 79-101.

⁸²⁵ Sarıcaoğlu, s.88.

⁸²⁶ Üstün, Türk Vergi Hukukunda, s.278.

⁸²⁷ Tavşancı, Aykut, “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 203, Ağustos 2005, s. 142.

⁸²⁸ Saygılıoğlu, s.66.

yorumlanmasının önemi büyüktür. Nitekim vergi hukuku, kendi kuralları ve sistemi ile hukuk alanında önemli bir yere sahiptir. Keza vergi hukuku, kamu hukuku bütünü içerisinde en erken ortaya çıktığı kabul edilen hukuk dalıdır; ifade edildiği üzere kendine özgü izlere ve uzun zamandır tartışılmaz olan bağımsızlıkla örtüşen bir özerkliğe sahiptir. Bir kamu hukuku dalı olarak vergi hukuku, diğer kamu hukuku dallarının yanı sıra özel hukuk ile de yakın ilişki içerisinde. Vergi hukukunun diğer kamu hukuku dallarıyla ya da özel hukukla olan ilişkisi, onun bağımsız bir disiplin oluşuna engel teşkil etmemektedir. Zira vergi hukukunun kendine has kurumları, kuralları, amaçları ve terminolojisi mevcuttur⁸²⁹.

Bu kurumlara bir örnek olarak vergi hukukunun kendine özgü bir terimi olan mali ikametgah verilebilir. Türk vergi hukukundaki mali ikametgâh, özel hukuktaki ikametgâhı içermekte, fakat onun dışında farklı kavramlara da yer vererek daha kapsamlı ve detaylı bir hal almaktadır⁸³⁰. Zira özel hukukta ikametgâh bir kişinin hayat faaliyetleri ile ilişkilerinin merkezi olarak tanımlanmakta iken vergi hukukunda mali ikametgâh, genel olarak vergi yükümlüsünün belirli bir ülkede oturduğu, bulunduğu veya işlerini yürüttüğü yer olarak tanımlanmaktadır⁸³¹. Yine doktrinde mali ikametgaha ilişkin, “*ülkelerin tam mükellefiyet çerçevesinde gerçek ve tüzel kişileri vergilendirebilme haklarına sahip olabilmeleri amacıyla, gerçek kişilerin ülke içinde fiziki ya da hukuki olarak bir ikamete mahsus ikametgâha sahip olmaları yahut ülke içerisinde belirli bir süre oturmaları; tüzel kişilerin ise o ülkede işmerkezi veya kanuni merkeze sahip olmaları hali*” şeklinde daha ayrıntılı bir tanım da yapılmıştır⁸³².

Görüldüğü üzere Türk vergi hukuku kendine has yapısı ve kavramları sebebiyle normları anlamlandırma faaliyetinde de birtakım farklı hususlar göz önünde bulundurulmaktadır. Netice itibarıyla vergi hukukunun kendine özgü kural ve müesseseleri bulunması yorum faaliyetinin bu hukuk alanındaki önemini daha da artırmaktadır⁸³³.

Nitekim VUK’da kanunların nasıl uygulanacağına dair hükümler bulunması, vergi kanunlarının yorumlanmasının ve doğru bir şekilde uygulanmasının kaçınılmaz olduğunu ve diğer hukuk alanlarından farklı olarak Türk Vergi Hukukunda yorum yöntemlerinin bir hukuk kurallı haline geldiğini gösterir.

⁸²⁹ Yılmaz, Elif, “Uzlaşma Müessesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.13, sy.1-2, 2009, ss.321-351.s.335.

⁸³⁰ Yaltı, Billur, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Yayınları, İstanbul, 1995, s.123.

⁸³¹ Tuncer, Selahattin “Vergi Hukuku Açısından Medeni İkametgah ve Mali İkametgah”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 33. Seri, 1990, s. 62.

⁸³² Bayraklı, H. Hüseyin, “*Türk Alman Vergi Hukukunda Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi İkametgahı ve Önemi*”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1991, s. 6.

⁸³³ Akel, s.85.

Zira VUK'nun vergi kanunlarının uygulanması ve ispatını düzenleyen madde 3/A hükmünde yer alan “(...) *Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.*” ifadesi, vergi kanunlarının yorumu konusunda ne yapılması gerektiğine ilişkindir. Buradan hareketle kanun koyucunun yapılacak yorum faaliyeti için bizzat kanunî bir düzenleme getirdiği görülmektedir⁸³⁴. Zira vergi hukuku gibi kapsamlı karmaşık bir hukuk alanında normların doğru ve metodolojik biçimde anlaşılmasının önemi büyüktür.

2019 yılında Türk Vergi Hukukundaki Güncel Sorunlar konulu tebliğde Aslan⁸³⁵, Türk Vergi hukukundaki karmaşıklığı özetle: “Özellikle vergi gibi çok sayıda kişiyi ilgilendiren bir mevzuatın daha sade, açık, basit ve anlaşılır olması gerektiğini düşünüyorum. Hukuk devleti bildiğimiz üzere hukuki güvenlik ilkesini tesis etmeye çalışıyor, hukuki güvenliğin tesis edilmesiye bence mevzuatla desteklenmeli. Bu anlamda tekrar etmek gerekirse, mevzuat hukukun vitrinidir. Bu basitlik ve açıklık açısından ele aldığımız zaman Fuller'in iç hukuk ahlâkına bakıyoruz. 8 ilke belirlemiş Fuller, bunlardan birisi de açıklık ilkesi, o da tıpkı vergi teorisyenlerinin izah ettiği gibi açıklık ilkesinde açıklıktan kastının mevzuatın anlaşılabilir olması üzerine bina ediyor, ama tabii burada şuna çok önem vermiş kendi yazınlarında: Mevzuatın açık ve basit olması derken kalitesiz, niteliksiz bir mevzuattan bahsedemeyiz. Arada bir ödünleşim söz konusudur diye vurgu yapıyor, ama genel itibarıyla mevzuatın açık olmasının gerektiği belirtiliyor...” şeklinde dile getirmiştir.

Yazar yine bildirisinde⁸³⁶ vergi hukukunda okunabilirlik üzerine kendi yaptığı çalışmaya değinerek “Ben Kurumlar Vergisi Kanununu analiz ettim... Hatta geçmiş yıllarda hukuk fakültesi öğrencilerine bir anket çalışması yapmışım Kurumlar Vergisi Kanunundan aldığım bazı kelimelerin anlamları üzerine, maalesef düzey çok düşük çıktı. Çünkü 2005-2006 yıllarında yazılmasına rağmen kanun metninde hâlâ çok eski Osmanlı Türkçesi kökenli, Farsça, Arapça kökenli kelimeler var. Biraz da bu şeyden kaynaklanıyor herhalde, bizde kanun yapmak ve yazmak bir sanat olarak görünmüyor da zorlayıcı mevzuat hükümleriyazmak daha nitelikli olarak kabul ediliyor. Dil ve Türkçe uzmanlarından destek alınmıyor.” demektedir.

⁸³⁴ Akel, s.88.

⁸³⁵ Aslan, Cem Barlas, “Vergilemede Basitlik ve Açıklık İlkesi: Türk Vergi Mevzuatı Ekseninde Bir Değerlendirme”, **Vergi hukukunda Güncel Sorunlar**, 20 Nisan 2019 Sempozyum, 1.Basım, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, Eylül 2020, s.37.

⁸³⁶ Aslan, ss.38-39.

Mükellefin vergi mevzuatını anlamadığı için sıklıkla Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan özgelge talebinde bulunduğunu ve sıklıkla yargıya intikal eden davalar açıldığını belirten yazar⁸³⁷ vergi kanunlarının sade olmadığını ifade ederek “*Vergi mevzuatıyla ilgili herhangi bir sadeleştirme yapılmadı. Sadeleştirmede bizim anladığımız, yetkililerin anladığı maalesef kanunları birleştirmek, belki biraz da madde sayısını azaltmak, ama dediğim gibi normalde 12, 13, 15 cümle olması gereken yerlerde tek cümleyle bir paragrafta olayı kanunlaştırıyoruz. Tekrar etmem gerekirse, yani kanun yapma ve yazmayı bir külfet olarak görülmesinden kaynaklanıyor. Bu bir sanat, yani sosyoloji uzmanlarından, psikoloji uzmanlarından, dil bilimcilerden destek alınması gerekiyor...*” diyerek torba yasa⁸³⁸ gibi uygulamaları eleştirmiş bu uygulamaların mevzuatı karmaşık bir hale getirdiğini ifade etmiştir.

Nitekim Batı da vergi mevzuatlarının karmaşıklığına değinmiş ve vergi reformları ve önerilerine ilişkin çalışmasında şu hususları belirtmiştir⁸³⁹: “*...Vergi sistemimiz kapsamında bulunan vergi kaynakları hem çok fazla hem de birçoğu çok eski tarihli olması nedeniyle günümüz ihtiyaçlarını yeteri kadar karşılayamamaktadırlar. Örneğin mazbut vakıflara ait binalar emlak vergisinden hem EVK m. 4/a ile hem de 5737 sayılı Vakıflar Kanunu m. 7 ile istisna edilmiştir. Yani aynı şey iki kez istisna bile edilebilmektedir. Diğer bir örnek ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu m. 94/1.fıkra-6.bent “a) Dağıtılsın veya dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8 inci maddesinin 4 numaralı bendinin; i) (a), (c) ve (d) bentlerinde yazılı kazançlardan, ii) (b) alt bendinde yazılı kazançlardan, ...” ile KVK m. 8/4.bent- a,b,c,d’ye gönderme yapmaktadır. Ancak 193 sayılı GVK m. 94/1.fıkra-6.bent ile gönderme yapılan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda bu hüküm bulunmamakta, 2005 yılının sonunda yürürlükten kalkan 5422 sayılı KVK’ya gönderme yapılmaktadır. Özetle yaklaşık 18 yıl önce yürürlükten kalkan bir Kanuna hâlâ referans verilmektedir. Bu tarz örnekleri çoğaltmamız mümkündür. Vergi mevzuatımızla -özellikle kanunlarla- alakalı söylenecek en önemli şeylerden biri de kanun metni içinde bulunan maddelerin süreç içerisinde ya*

⁸³⁷ Aslan, s.40.

⁸³⁸ Deveci, Hıfzı, “Torba Yasalar ve Yasama Sürecindeki İçtüzük İhlallerinin Şekil Denetimi Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, sy. 117, ss.55-90, s.56:“Torba” sözcüğünün Türkçedeki sözlük anlamı, “içinde genellikle aynı cinsten şeylerin saklandığı; iplik, kıl gibi malzemeden dokunmuş küçük çuval” demektir. “torba yasa” için de bu tanıma uygun olarak; “birçok farklı yasanın çok sayıda maddesinde yapılan değişikliklerin içine atıldığı yasa çuvalı” denilebilir. Torba yasalar, genellikle “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” gibi belirsiz bir başlık taşımaktadır; bazen de içeriğindeki onlarca kanundan sadece birinin adı başlıkta görünmektedir. Torba yasalar etrafındaki hukuk tekniği eleştirileri; içeriklerinin ilk bakışta ve kolayca anlaşılamaması, meclis komisyonlarında ve genel kurulda yapılan İçtüzüğe aykırı eklemelerle metinlerinin her aşamada kalabalıklaşması ve bu eklemelerin yarattığı karmaşanın da Anayasa Mahkemesinin şekil denetimi kapsamı dışında kalması olarak özetlenebilir. Dolayısıyla, torba yasaların; TBMM’nin yasama etkinliğinde önemli bir sınırlama ve anayasal denetimsizlik hali yarattıkları savunulmaktadır.”

⁸³⁹ Batı, Murat, **Vergi Reformları ve Öneriler**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, Eylül 2023, ss.83-84.

işlerliğinin kaybolduğu ya da hiç kullanılmadığıdır. Örneğin kamu icra hukuku olarak da bilinen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un bazı maddeleri ya işlevsiz ya artık uygulanma ihtimali yok ya da uygulansa bile Anayasal ihlal durumu söz konusu olabilmektedir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış ve 01.01.1954 yılında uygulamaya konulmuştur. Kanun'un yazılış tarihi itibarıyla yerinde hükümlerin konulduğu tartışılmazdır. Ancak her geçen gün teknoloji süratle gelişmekte ve ülke mali sistemimizin de buna adapte olmak zorunda olması kaçınılmazdır. Söz konusu adaptasyon döneminde 6183 sayılı Yasa'nın bazı hükümlerinin hâlâ teknolojik gelişmenin hızına yetişemeyip çok geriden geldiği de görülmektedir".

Yine Batı kanunların karmaşasının lafzi yorum yapılırken sıkıntı oluşturduğunu belirterek⁸⁴⁰ "...teknolojik gelişmenin dışında kalan 6183 sayılı Yasa'nın 42, 45 ve 53'üncü maddelerinin mezkûr Kanun'da beyhude yer kapladığı ve kaldırılması gerektiği; diğer taraftan Kanun yazımında bazı dil bilgisi kurallarına uyulmaması gibi nedenlerle Kanun'un lafzi yorumunda sıkıntı yaşandığı ve bu nedenle de 6183 sayılı Yasa'nın 9, 13 ve 17'nci hükümlerin değiştirilmesi gerektiği; yine özellikle 6183 sayılı Yasa'nın 80'inci maddesinin Anayasamızın 2, 13 ve 20'nci maddelerine aykırı olduğu mezkûr maddenin ivedilikle revize edilmesi gerektiği; 6183 sayılı Yasa'nın 13, 17 ve 58'nci maddelerinin bazı bentlerinin/fıkralarının uygulanmasının imkânsız olduğu, bu nedenle de beyhude yer kapladığı ve kaldırılması gerektiği; 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35'inci maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin aynı konuyu ele almalarına karşın farklı sonuç yaratması münasebetiyle düzeltilmesi gerektiği gibi hususlar bulunmaktadır. Benzer durum diğer eski tarihli vergi kanunlarımız için de geçerlidir." demektedir.

Vergi mevzuatının karmaşık oluşuna ilişkin çalışmalardan örnekler çoğaltılabilir. Nitekim işbu tez konusu olan yorum müessesesine ilişkin söylenebilecek asıl husus mevzuatın açık ve anlaşılır olması gerektiği şeklindeki genel kanaatin dışında, zaten kompleks yapıya sahip bir mevzuatın metodolojik bir yorum faaliyeti güdülmeden anlamlandırılmaya çalışmasının var olan karmaşayı daha da arttıracığı yönündedir.

Nitekim tezin önceki kısımlarında belirtildiği üzere vergi kanunları tesis edilirken gerekçelendirme safhasına da gerekli önem verilmemekte, somut olmayan ve sürekli tekrarlanan gerekçelere başvurulduğu, gerekçelendirme için hazır şablonların kullanıldığı görülmektedir. Tüm bunlar birleştğinde vergi hukuku normlarının anlaşılması

⁸⁴⁰ Batı, s.84.

zorlaşmaktadır. Kaldı ki taraflar doğal olarak vergi hukuku normlarını kendileri lehine yorumlama eğilimindedir.

Zira vergi uyumsuzlukları da temelde verginin taraflarının farklı düşünce ve davranışları nedeniyle mevzuata ilişkin anlama ve yorum farklılıkları sebebiyle ortaya çıkmaktadır. Başka bir deyişle vergi uyumsuzluğu, taraflar arasında bu nedenle meydana gelen çekişmeyi ifade eder. Bu anlaşmazlıklar, vergi idaresinin subjektif vergilendirme işlemleri olan tarhiyat ve ceza kesilmesi gibi işlemlerinin yanı sıra, idarenin düzenleme yetkisini kullanarak çıkardığı yönetmelik ve tebliğ gibi objektif işlemlerin, kanunlara uygun olmadığı iddiasından kaynaklanabilmektedir⁸⁴¹. Keza vergi idaresi ve vergi yargısı aralarındaki iletişim kopukluğu sebebiyle aynı hukuk kuralını farklı biçimde yorumlayabilmektedir. Örneğin; serbest delil sistemi ve ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi uyumsuzlukların çözümünde vergi yargısı organlarınca tam olarak benimsenmemesi bu yorum farklılıklarının sebeplerine örnek olarak verilebilir⁸⁴².

Örneğin geçmişte dış protezciliğinin serbest meslek kazancı mı yoksa ticari kazanç olarak mı vergilendirileceği konusunda idare ve yargı arasında yorum farkı mevcut idi. Zira vergi idaresi lafzi yorum yaparak dış protezciliğini serbest meslek faaliyeti, dış protezciliğinden elde edilen kazancı da serbest meslek kazancı olarak nitelendirirken Danıştaydairelerinin bir kısmı lafzi yorum yaparak dış protezciliğinden elde edilen kazancı da serbest meslek kazancı olarak nitelendirirken, bazı daireler amaçsal yorum yaparak; “*dış protezciliği faaliyetinde, şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ve uzmanlık unsurlarından çok sermaye unsuru hakimdir, yapılan işte kullanılan ham madde ve yardımcı maddeler, makina ve meslekibilgiye dayanarak, el emeği ile dış hekiminin vereceği bilgiler ve istekleri dikkate alınarak dış protezine dönüştürülmektedir. Bu bağlamda bahsi geçen faaliyet imalat faaliyeti niteliğinde olup, dolayısıyla ticari bir faaliyettir*” şeklinde yorum yapmışlardır. Görüldüğü üzere vergi idaresi ile vergi yargısı arasında yorum farklılıkları olabildiği gibi, daireler arasında dahi farklılıklar mevcuttur. Netice itibarıyla dış protezciliği faaliyetini "ticari faaliyet" olarak kabul eden Danıştay Dördüncü Dairesinin 26.11.1990 gün ve E.1990/3149, K:1990/3365 sayılı, aynı faaliyeti "serbest meslek faaliyeti" olarak niteleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin 15.12.1992 gün ve E:1991/3472, K: 1992/3870 sayılı kararları arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yolu ile giderilmesi istenmiş; Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun 29.2.1996 Tarih ve E: 1995/1, K: 1996/1 sayılı kararı ile, bu faaliyetin serbest

⁸⁴¹ Özbudun, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s.397.

⁸⁴² Armağan, Ramazan, “Vergi Uyumsuzluklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, sy. 156, 2009, ss. 199 - 218, s.217.

meslek faaliyeti olduğu yönünde içtihadın birleştirilmesi ile bu konudaki tartışmalara son verilmiştir⁸⁴³.

Görüldüğü üzere kanunlar ne denli kazuistik ve detaylı düzenlenirse düzenlensin yoruma muhtaçtır. Vergi kanunlarının gerçek amacına uygun olarak yorumlanması, adalete ulaşmak için önemli bir unsurdur ve bu nedenle yorumlama süreci zorunlu hale gelmektedir. En doğru sonuca ulaşabilmek için yorumun ne olduğu, neden gerekli olduğu ve hangi yöntemlerle uygulanması gerektiği konuları, vergi kanunlarının etkili bir şekilde uygulanması için hayati öneme sahiptir. Yine vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, kanunların gerçek amacının anlaşılması ve buna uygun olarak uygulanması, hem vergi idaresi hem de vergi yargısı açısından oldukça önemlidir.

Özellikle muafiyet ve istisnaların uygulanması, maddi hata ve düzeltme kurumunun işlemesi, vergi cezalarının uygulanması, matrahların tespiti, örtülü kazançların, olağan ve olağanüstü kazançların tespiti ve değerlendirilmesi konuları Türk Vergi hukukunda yorum müessesesinin öneminin arttığı konulardır. Yine vergi yorumu sürecinde, yasal terimlerin tanımları, vergi avantajları, vergilendirme yöntemleri gibi konular üzerinde odaklanılabilir⁸⁴⁴.

Yorum faaliyetinin önemine ilişkin bir örnek olarak şu verilebilir: Bilindiği üzere bankacılık sırlarının, bankada çalışan memurlar tarafından ifşa edilmesi durumunda sırrı ifşa eden memur işlediği fiil doğrultusunda TTK ve Bankacılık Kanunu kapsamında yaptırıma tâbi tutulabilmektedir⁸⁴⁵.

213 sayılı VUK'un 5. maddesinde ise "Vergi Mahremiyeti" konusu düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler, vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler olarak belirtilmiştir. VUK, vergi mahremiyetini ihlal suçu açısından TCK'ya atıfta bulunmuştur. VUK'un atıf yaptığı TCK'nın 239. maddesinde düzenlenen suç ise "*ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması*" suçudur. Bu bağlamda kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılırlar⁸⁴⁶.

⁸⁴³ Danıştay İBK, T.29.02.1996, E.1995/1, K.1996/1. (e.t.16.06.2024)

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/ictihatleri-birlestirme-kurulu-e-1995-1-k-1996-1-t-29-2-1996>

⁸⁴⁴ Sönmez, Nezihe Sönmez, **Vergi Hukuku**, Ticaret Matbaacılık T.A.Ş., İzmir, 1970, s. 20.

⁸⁴⁵ Günindi, Büşra Nur, **Türk Vergi Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması ve Vergi Mahremiyeti**, Yüksek Lisans Tezi, Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aksaray, 2023, s.35.

⁸⁴⁶ Duman, Buminhan. "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 65, sy. 4, Aralık 2016, ss. 1577-1601, s.1580.

VUK 5. madde 4. fıkrasına 30.07.2003 tarihli 4962 sayılı Kanun ile eklenen düzenleme ise bankalarla vergi alacağının tahsiline yönelik bilgi paylaşımı ile ilgili olup “...bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir.” düzenlemesi eklenmiştir. Zira vergi idaresi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu artırmak için vergi ödemelerini kolaylaştırmak amacıyla vergi dairelerinin yanı sıra kamu veya özel bankalarla yapılan anlaşmalar aracılığıyla vergi tahsilatı sağlamakta ve bahsi geçen anlaşmalar sayesinde mükellefler, vergilerini banka hesaplarından veya kredi kartlarıyla anlaşmalı bankalar aracılığıyla kolay biçimde ödemektedirler. Bu bağlamda banka memurları da mükelleflere ilişkin bilgilere maruz kalacaklardır. Dikkat edilmelidir ki, bankalara ve banka memurlarına verilebilecek bilgi yalnızca tahsilat işlemleriyle ilgilidir⁸⁴⁷.

Kanun salt lafzi olarak yorumlandığı takdirde banka memurlarının suç failleri arasında yer almadığı görülmektedir. Fakat doktrinde banka memurlarının görevleri dolayısıyla elde ettikleri sırların da, vergi mahremiyeti kapsamına girmesi gerektiği düşüncesi oluşmuştur⁸⁴⁸. Zira amaçsal yorum yapıldığında ilgili düzenlemeden bu netice oluşmaktadır. Bu kapsamda anlaşma yapılan bankalara vergi tahsilatı yapabilmeleri için mükellefler hakkında verilen bilgiler verilmesi sebebiyle belge verilen kişi ve kurumlar da Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesindeki yasaklara uymak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla banka memurları da vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili olabilmektedir. Aynı zamanda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un (AATUHK) 107. maddesine göre de sır saklama yükümlülüğüne uymamaktan sorumlu tutulmaları söz konusu olmaktadır⁸⁴⁹. Tüm bu sonuçlar kanunun lafzı ile yetinilmeyip amaçsal ve sistematik çok yönlü bir yorum yapılması ile mümkün olmuştur.

Yine kayıt dışı ekonomi konusu Türk Vergi hukukunda yorum faaliyetinin önem kazandığı konulara örnek verilebilir. Türk ekonomisinde uzun yıllardır devam eden kayıt dışılık problemi, temelde iktisadi kıymetler ile bu kıymetlere ilişkin hareketlerin kayda hiç alınmaması ya da eksik miktar veya tutarda alınması suretiyle vergi ve benzeri yükümlülüklerin dışında bırakılması ile şekillenmektedir. Bu nedenle zaman zaman kayıt dışılığın ‘vergi dışılık’ şeklinde de ifade edildiği görülmektedir. Oysa ki vergilendirilmemiş olma durumu, vergi kanunlarında çeşitli Anayasal buyruklara dayalı olarak tanınmış istisna ve muafiyetlerden de ileri gelebilmektedir. Bu nedenle “vergi dışılık” tanımı tam anlamıyla

⁸⁴⁷ Ağar, Serkan “Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, sy. 2, ss. 360-392,s.377.

⁸⁴⁸ **Günindi**, s. 35.

⁸⁴⁹ Karataş Durmuş, Neslihan, “Ticari Sırların ve Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, sy.31, 2017, ss. 371-409, s.397.

yeterli değildir. Kayıt dışı ekonomi kavramı, adında geçen “kayıt” kelimesinin içeriğinin ekonomi bilimine ait olması hasebiyle hukuki bazda değil, ekonomik içerikle incelenmelidir⁸⁵⁰. Kısacası kayıt dışı ekonomiyi sadece vergi kapsamında tanımlamak eksik hatta yanıltıcı olabilecektir. Zira kayıt dışı ekonomi sadece bir vergi meselesi olmayıp geniş bir ekonomik ve sosyal etki alanına sahiptir. Fakat vergi dışılık kayıt dışı ekonomide büyük rol oynayan bir faktördür.

Zira verginin, karşılıksız ve zorunlu olması zaman zaman mükellefler üzerinde baskı oluşturup mükellefleri vergiden kaçınmaya veya vergi kaçırmaya yönlendirmektedir. Vergiden kaçınma mükelleflerin kasıtlı aldatma olmadan vergi matrahını en aza indirmek için mevzuat boşluklarından yararlanmak suretiyle girdikleri birtakım arayışları olarak tanımlanabilirken, vergi kaçırma yani vergi kaçakçılığı yasadışı yollarla verginin ödenmemesi ya da daha az ödenmesidir. Mükellefin bu yükü kısmen hafifletmek veya bu yükten tamamen kurtulmak için yöneldiği bu tür yollar ülke ekonomisinde kayıt dışılığı arttırmakta ve mali açıdan ciddi riskleri de beraberinde getirmektedir⁸⁵¹. Burada vergi mevzuatının nasıl düzenlediği ve yorumcunun mevzuatı nasıl yorumladığı risklerin azaltılmasında önem arz etmektedir.

Nitekim Yargıtay Hukuk Genel Kurulu bir kararında⁸⁵², ekonomi hukukunun bir parçasını teşkil eden Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkındaki Kanun temelinde ele alınan hükmünde, kanun koyucunun ekonomi politikası açısından ekonominin kayıt altına alınması ve vergi ziyanının önlenmesi amacının var olduğunu ve dolayısıyla bu hükmün teleolojik (amaçsal) yorumu yapılırken kanun koyucunun bu hedefe ulaşmasını mümkün kılacak şekilde yorum yapılması gerektiğini belirtmiştir⁸⁵³.

Kaldı ki VUK madde 3 ekonomik yaklaşım ilkesi dışında delil ve ispat konularını da düzenlemiştir. Kanun koyucunun delil ve ispat konularından bahsetmesinin sebebi, vergi mükelleflerinin görünürdeki şekli değiştirmek yoluyla vergisel yükümlülüklerinden kaçınmasını engellemektir.

Anayasa’nın 73. maddesindeki “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür...*” şeklindeki düzenlemesi ile bu konuda oldukça açıktır. Zira vergilendirme mükelleflerin gelir, servet ve harcamaları göz önünde

⁸⁵⁰ Doğrusöz, A. Bumin, “Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Açısından Vergi Hukuku Özel Hukuk İlişkilerine Bakış”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, ss. 158-176, s.158.

⁸⁵¹ Acinöroğlu, Serkan, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği’nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 379, Mart 2013, s.189.

⁸⁵² Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 08.06.2005 Tarih ve E. 2005/12-357, K. 2005/363 Sayılı Karar, (e.t.07.06.2024) <https://legalbank.net/belge/y-hgk-e-2005-12-357-k-2005-363-t-08-06-2005-ekte-bulunmasi-gerekli-zorunlu-unsurlar/380988>.

⁸⁵³ **Akel**, s.102.

bulundurularak yapılmaktadır. Ayrıca vergilendirmede vergiyi doğuran olayla illiyet bağı dikkate alınmaktadır. Ancak mükelleflerin sahip olduğu gelir, servet ve harcama potansiyelleri bazen doğrudan vergilendirmeye sebep olmayabilir. Diğer bir deyişle, bazı mükellefler vergiyi doğuran olayı engellemek ve kendisine yüksek vergi çıkmasını engel olmak amacıyla mükellefiyetlikten kurtulmaya çalışmaktadırlar⁸⁵⁴. Türk Vergi hukuku mükelleflerin bu tür kaçınımlar yapmasını önlemek için ekonomik yaklaşım ilkesine tutunmaktadır.

Örneğin⁸⁵⁵ “*X şirketi kendisi adına 1995 yılı defter ve belgelerinin incelenmesi üzerine düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak re'sen tarh olunan vergi ve cezalara karşı dava açmıştır. Dava konusunun özü davacı şirketin, sermayesinin %50 payına sahip olan Y Tavukçuluk İşletmeleri A.Ş.'den vadeli ve dövize endeksli olarak satın aldığı küspenin satın alma bedelinin örtülü sermaye olarak, ödenen kur farklarının da örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceğine ilişkindir... Yapılan değerlendirmeden sonra ilk derece mahkemesi olayda örtülü sermaye için öngörülen koşulların gerçekleşmediği sonucuna ulaşıldığı gerekçesiyle davayı kabul ederek cezalı tarhiyatın terkinine hükmetmiştir... İlgili Vergi Dairesi, vergi inceleme raporu ile belirlenen matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatın yerinde olduğunu ileri sürerek kararın bozulması istemi ile temyiz etmiştir...Danıştay Savcısı mütalaasında; dava hakkında görüş bildirirken vergi hukukuna mahsus önemli bir yorum yöntemi olan ekonomik yaklaşım ilkesine başvurmuştur. Özel hukuk kurumlarının normal olmayan yollarla kötüye kullanılarak vergi kaçırma amacı güden sözleşmelerin peçeleme sözleşmesi hükmünde olduğunu belirttikten sonra dava konusu şirketin, ilişkili bulunduğu diğer bir şirketle yapmış olduğu satış sözleşmesinin bu kapsamda değerlendirilmesi iddiasında bulunmuştur”.*

Zira 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 16. maddesi ile örtülü sermayeyeyönelik getirilen hüküm bağlamında değerlendirildiğinde; söz konusu şirket tarafından, ilişkili olduğu şirketten küspenin döviz ile borçlanılarak satın alınması ve bu yolla sağlanan borç ilişkisinin süreklilik arz etmesi ve yıllarca kur farkı üzerinden ödeme yapılması örtülü sermaye olarak değerlendirilmelidir. Kanunun ilgili maddesinde ‘kur farkı’ ödemeleri zikredilmemiştir. Bu durum davaya konu şirketin kur farkı üzerinden yaptığı borç ödemelerinin örtülü sermaye sayılmayacağı sonucunu doğurmamaktadır. Zira faiz deyiminin

⁸⁵⁴ Örs, s.5.

⁸⁵⁵ Özer, Ekrem, **Türk Vergi Hukukunda Peçeleme ve Güncel Örnekler**, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, ss.74-76.

kur farkı adı altında yapılan ödemeleri de kapsamı gerektiği yönünde ekonomik yoruma başvurarak çıkarsamada bulunulabileceğini savcı, mütalaasında belirtmiştir⁸⁵⁶.

Netice itibarıyla Danıştay tarafından dosyanın incelenmesi ile⁸⁵⁷, “... Her işletmenin uğraş konusunun, sermaye yapısının ve aktif kıymet unsurlarının değişkenliği, pazar ortamı, ortaklarının sayısı ve buna benzer durumlar dolayısıyla emsal kurum mukayesesi yapmak her zaman anlamlı sonuçlar vermeyebilir. Örtülü sermayenin belirlenmesinde hakkında inceleme yapılan kurum yönünden bir değerlendirme yapmak gerektiğinde, yapılan borçlanmanın özsermayeye oranının ticari hayatın normal icaplarına uyup uymadığına bakılması ve bu mukayesenin kurumun kendi bünyesinde yapılması daha makul ve uygun düşmektedir....Hal böyle olunca, diğer şartların tümüyle bulunduğu yolunda yapılmış ve örtülü sermayenin varlığını açıkça ortaya koyan tüm tespitleri yok kabul ederek yasa hükmünün uygulanma olanağını ortadan kaldıran bir yoruma gidilmesi kabul edilemez. Diğer taraftan olayda, inceleme elemanınca işletmenin bünyesinde yapılan değerlendirme neticesinde ulaşılan sonuç, yasanın aradığı bir diğer koşulu, yani borçlanılan tutarla özsermaye arasında ticari hayatın normal koşullarına göre mutad olmayan oranda bariz bir fark yaratıldığını açıkça ortaya koymuştur.Bu nedenle yükümlü kurumun vadeli olarak küspe satın alma yöntemi ile aynı aileye mensup kişilere ait ... Tavukçuluk İşletmeleri A.Ş.'ne dövize endeksli borçlanmasının örtülü sermaye olarak kabul edilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.” Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile vergi mahkemesinin kararının bozulmasına karar vermiştir.Bu bağlamda ekonomik yaklaşım ve alt unsurları olan ekonomik yorum ve ekonomik irdeleme yoluyla ekonomik olayların ve işlemlerin gerçekleşme amacının doğru biçimde tespit edilebildiği görülmektedir.

Yine ülkemizde kayıt dışı ekonomi ile mücadelede aflara ihtiyaç duyulduğu ve sıklıkla vergi afları yapıldığı görülmektedir. Vergi affı en genel tanımıyla, vergi kanunlarına aykırı hareket eden gerçek ve tüzel kişilere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır⁸⁵⁸. Vergi affı yasaları, mükelleflerin vergi borçlarının aslı ve bu borçlara ilişkin gecikme zamları ve gecikme faizlerini kapsamaktadır. İşin özünde vergi yasalarında vergi affına yönelik hiçbir hükme yer verilmediği görülmektedir. Vergi affına yönelik düzenlemeler de af adıyla değil daha çok vergi barışı, varlık barışı, matrah artırımı, ödeme

⁸⁵⁶ Özer, s.76.

⁸⁵⁷ Danıştay 3. Daire, T. 30.06.1997, E. 1997/906, K.1997/2743 (e.t. 06.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-daire-e-1997-906-k-1997-2743-t-30-6-1997>.

⁸⁵⁸ Taşkın, Yasemin, **Vergi Aflarının Etkinliği Teori ve Türkiye Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s.29.

kolaylığı, tahsilatın hızlandırılması ve vergi borçlarının yeniden yapılandırılması gibi isimler ile yasalaştırılmaktadır⁸⁵⁹.

Bilindiği üzere toplumun ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla talep edilen vergiler, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamaktadır. Kamu hizmetlerinin aksamaması için vergilerin tam ve zamanında toplanması önemlidir. Bu bağlamda vergi toplama süreci belirli kurallara tabi olarak sürdürülür, ödemelerin zamanında yapılamadığı durumlarda yasal düzenlemelere göre gecikme cezaları uygulanır. Bu cezalar, asıl vergi borcuna eklenerek toplam borç miktarını artırmaktadır. Vergi hukukunda, bu tür durumlar için vergi yapılandırması gibi çözümler bulunmaktadır⁸⁶⁰.

İşin özünde yapılandırma kavramı ekonomik yaklaşımın doğuşu ile de yakın ilişkilidir. Alman Tarihinde devlet idaresindekiler Birinci Dünya Savaşı sonrası ekonomik yükler altında Alman ulusunun var olmaya devam edebilmesi için çözülmesi gereken temel sorun ekonominin özüne dokunmadan bu yükümlülüklerin ne şekilde karşılanacağı hususuna kafa yormuş ve bu yükümlülükleri yerine getirebilmenin tek yolunun Alman ekonomisini korumak ve güçlendirmek olduğunun bilincine varmışlardır. Zira dönemin ekonomi politikası da iktisadi istikrar ve büyüme yoluyla elde edilen gelirler üzerinden tasarruf sağlanması ve bu şekilde tazminatların ödenmesi şeklinde olmuştur. Nitekim savaş sonrası dönemde İmparatorluk Vergi Usul Kanunu (RAO 1919)'u hazırlamakla görevlendirilen senato başkanı Enno Becker bahsi geçen politikayı “*Yapılandırmalıyız, yok etmemeliyiz, ne şekilde yapabiliyorsak yapılandırmalıyız.*” şeklinde izah etmiştir⁸⁶¹. Bu bağlamda kanun koyucunun bu kanunları tesis ettiği esnasında asıl amacının hazine lehine intikal eden geliri artırma olduğu söylenebilir.

Türk Vergi Hukukunda yapılandırmaya ilişkin kanunlara 4811, 6111, 6736 ve 7020 sayılı kanunlar örnek olarak verilebilir. 17.04.2020 tarihli resmi gazetede yayınlanan 7244 sayılı “Yeni Koronavirüs (Covid-19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile çeşitli yeni önlemler getirilmiştir. Kanun kapsamında bazı alacakların ertelenmesi, alınmaması veya yapılandırılması kapsamında üçer aylık süre uzatımları ve çeşitli destekler getirilmiştir⁸⁶².

⁸⁵⁹ Avcı, Orçun/Yeniçeri, Harun, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, C.12, sy. 29, 2021, ss. 317-329, s.322.

⁸⁶⁰ Avcı/Yeniçeri, s.322.

⁸⁶¹ Gökçay, s.36.

⁸⁶² Üzeltürk, Hakan, “Vergi Hukuku Güncel Gelişmeleri”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.19, sy.3, 2022, ss. 559 - 612, s.575.

Nitekim yakın zamanda 12.03.2023 tarihli ve 32130 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan, 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun da bahsi geçen kanunlara örnek teşkil etmektedir. Bahsi geçen kanuni düzenlemelerin ayrıntı ve açıklamalarına 1 ve 2 Seri No’lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir. İlgili kanun ile kamu ve bazı kamu niteliğindeki meslek kuruluşlarına olan borçlar yapılandırılarak ödenebilir duruma getirilmiş, mevcut ve olası ihtilaflar sulh yoluyla sonuçlandırılabilir hale gelmiş, vergi matrahı ve vergi artırımını gibi konularda düzeltmeler yapılarak geçmişin risklerinden kurtulma ve kayıtlı ekonomiye geçiş teşvik edilmiş, vatandaşlara ve mükelleflere çeşitli imkanlar ve kolaylıklar sağlanmıştır. Buradan hareketle vergi yapılandırmalarına (genel adıyla vergi aflarına) ekonomik krizlerin, politik nedenlerin ve ülke ekonomisinin sağlıklı bir yapıda işleyişinin sonucu olarak başvurulduğu görülmektedir. Ülkemizde Hazineye kaynak sağlamak ve yaşanan ekonomik krizleri gidermek amaçlarıyla da vergi affı uygulamalarına gidilmiştir⁸⁶³.

Bu bağlamda kanunların mahiyeti itibarıyla “amaçsal yorumla hazine lehine gelir doğurucu şekilde kurgulandığı” görülmektedir. Diğer bir anlatımla vergi affıyla amaçlanan şey (diğer bir anlatımla vergi affının ekonomik amacı) öncelikli olarak gelir ihtiyacını karşılamaktır.

Tezin önceki kısımlarında vergi normlarının yorumundaki amacın, yasa koyucunun kuralda somutlaşan iradesinin saptanması olduğu ifade edilmişti. Zira yorum faaliyeti, saptanan bu amaç dışında, yükümlü lehine ya da hazine lehine sonuçlara ulaşmak gibi bir amacı kesinlikle bünyesinde barındırmamalıdır. Fakat yapılandırma kanunlarında yasa koyucunun kuralda somutlaşan iradesinin zaten “hazinenin gelir arttırımına yönelik” olduğu ve bu yönlü bir yorum faaliyetinin yasada somutlaşan iradenin saptanması yönünde olduğu söylenebilir. Bu bağlamda buradaki hazine lehine yorum “baştan hazine yanlısı olup taraf tutmak değil” “kanun koyucunun kanunu tesis etme amacına hizmet etmek” anlamına gelmektedir. Tezin ekonomik yaklaşım başlığının ekonomik amaç kısmında ifade edildiği üzere burada kanunun baştan münferit bir ekonomik amaçla tesis edilmesi söz konusudur.

Tüm bunlardan hareketle yapılandırma kanunlarında kanunun lafzını uygulamanın amaçsal yorum faaliyeti ile “hazine lehine gelir getirici” şekilde yorum yapmak anlamına geldiği söylenebilir. Uygulamada yapılandırmaya ilişkin uyuşmazlıkların genellikle yargıya intikal etmeden çözümlendiği gözlemlenmektedir. Her ne kadar yapılandırma kanunlarının yargıya intikal eden dosya sayısını azaltma, yorum farklılıklarından kaynaklanan hususları

⁸⁶³ Edizdoğan, Nihat/Gümüş, Erhan, “Vergi Afları Ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, C.164, 2013, ss.99 - 119.s.100.

giderme amacı olsa da diğer tüm hukuk kurallarında olduğu gibi yapılandırma kanunları ve mevzuatın mükellefler ya da idare tarafından farklı anlaşılması, yorumlanması veya uygulanması da söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle yapılandırmalara ilişkin yargıya intikal eden uyuşmazlıklar da mevcuttur. Nitekim vergi yapılandırması başvurusu yapılması yapılandırma kanunu, vergi usul kanunu, tahsilat kanunu, vergi yargısı içtihatları ve ceza yargılaması sonuçlarının iyi analiz edilmesini gerektiren bir başvuru türüdür.

Örneğin Erzurum BİM bir kararında yapılandırma hususunda yorum yöntemlerine başvurulmuştur. İlgili kararda ⁸⁶⁴“Uyuşmazlık, davacı adına düzenlenen X sayılı tahakkuk fişlerine dayanak 2017/2 dönemi özel tüketim vergisi ile katma değer vergisi tarhiyatlarının iptali istemine ilişkindir...7143 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 2. maddesinin 10. Bendinde ;"Bu madde hükmünden yararlanılması için madde kapsamına giren alacaklara karşı dava açılmaması, açılmış davalardan vazgeçilmesi ve kanun yollarına başvurulmaması şarttır." hükmü amirdir....7143 sayılı Kanun'un kapsamından yararlanılmak üzere yapılandırma dilekçesi verildikten yaklaşık 2 ay sonra dava açıldığına göre, dava açma yolunun seçilmesi yolundaki bu son iradenin artık esas alınması gerektiği ortadadır. Esasen, böyle bir durumda; 7143 sayılı Kanun'un amaçsal yorumu ve gerekse, bu Kanunun Mahkeme kararına gerekçe tutulan 2/10. maddesinin lafzı yorumundan da, uyuşmazlığın, 7143 sayılı Kanun'un kapsamında sonlandırılmış bulunduğu yorumunu çıkartmak hukuken mümkün değildir.” denmektedir.

Yine kanuni temsilcilerin yapılandırma borçlarına ilişkin sorumluluklarından kaynaklı uyuşmazlıklar yargıya intikal etmekte olup bu uyuşmazlıklar da yorum yöntemlerinin uygulanmasını gerektirmektedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu bir kararında⁸⁶⁵ “...213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin lafzında⁸⁶⁶, "kısmen veya tamamen alınamayan" şeklinde açık bir hükme yer verildiği, ancak "kısmen veya tamamen alınamayacağı/tahsil

⁸⁶⁴ Erzurum BİM, 1. VDD, T. 16.9.2020 , E. 2020/1448 ,K. 2020/409, (e.t. 07.06.2024)

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/erzurum-bim1-vdd-e-2020-1448-k-2020-409-t-16-9-2020> .

⁸⁶⁵ Danıştay VDDK, T. 18/11/2020, E.2019/1594 K.2020/1267,(e.t.07.06.2024)

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/danistay-vergi-dava-daireleri-kurulu-e-2019-1594-k-2020-1267-t-18-11-2020> .

⁸⁶⁶ 213 s. Vergi Usul Kanunu (RG. 10.01.1961/10703): “Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Değişik: 3/12/1988-3505/2 md.) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.”

edilemeyeceği anlaşılan" lafzına açıkça yer verilmediği ve kuralda alacakların niteliği hususunda 6183 sayılı Kanun'a atıfta da bulunulmadığı görülmektedir. Bu bağlamda "kısmen veya tamamen alınamayacağı/tahsil edilemeyeceği anlaşılan" amme alacağı kavramının 213 sayılı Kanun'da yer almamasına rağmen bu ifadenin 213 sayılı Kanun'un 3. maddesinde yer verilen yorum yöntemlerini aşarak 213 sayılı Kanun kapsamındaki kamu alacakları için de uygulanması, Anayasa'nın 73. maddesinde, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağını öngören verginin kanuniliği ilkesine ve Anayasa'nın 13 ve 35. maddeleri bağlamında mülkiyet hakkına ancak hukuken belirli bir kanun hükmüyle müdahale edileceğine ilişkin kurala aykırı düşecektir" ve "Asıl amme borçlusunun vadesi içerisinde ödemediği kamu alacaklarından, 2004 yılına ilişkin kurumlar vergisi, vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezasına ilişkin kısmının 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında Kanun kapsamında yapılandırıldığı tarih ile yapılandırmanın ihlal edildiği tarihte kanuni temsilci olmayan davacının, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca sorumluluğundan bahsedilemeyeceğinden dava konusu ödeme emirlerinin değinilen kısmında hukuki isabet bulunmamaktadır. Bu nedenle, Vergi Mahkemesinin ısrar kararına yöneltilen temyiz istemininkabulü ile kararın bozulması gerektiği düşünülmektedir." şeklindeki Danıştay tetkik hakiminin görüşlerine katılmak suretiyle davacı adına 5736 sayılı Kanun kapsamında yapılandırmaya konu edilmeyen kamu alacaklarının tahsili amacıyla ödeme emirleri düzenlenmesinde hukuki isabet bulunmamış ve davacının temyiz isteminin kabulüne, Vergi Mahkemesinin ısrar kararının bozulmasına karar verilmiştir.

Bu bağlamda vergi yapılandırmalarının "yapılandırmanın vergi davası açılmasını engellemesi" ve "yapılandırma ve kanuni temsilci ilişkisi" gibi hususlarda birtakım uyuşmazlıklara sebebiyet verdiği görülmektedir. Bu hususlarda da bütünsel bir yorum yaklaşımı gerekmekte olup kanun lafzına uyulmakla beraber diğer yorum yöntemleri ihmal edilmemelidir. Yine doktrinde yapılandırma kanunları ve burada kullanılan bazı kavramların yorum yöntemlerine uygun olmadığına ilişkin görüşler mevcuttur. Şenyüz makalesinde buna örnek olarak vazgeçme kavramını örnek verilebilmektedir.

Yazar makalesinde ⁸⁶⁷ *Vergi affı kanunlarında borçların sona erme sebeplerine yer vermek yerine sonucu esas alan şekilde "....tahsilinden vazgeçilir" demek suretiyle tüm sona erme sebepleri için torba ve çerçeve kavram olarak "vazgeçme" kavramı kullanılmaktadır. Bununla beraber, düzenlemeler içinde birden fazla sona erme sebebine yer*

⁸⁶⁷ Şenyüz, Doğan, "Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak Yenileme", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.29, sy.3, ss. 1591-1621, s.1599.

verildiği görülmektedir. Tek başına “vazgeçme” kavramı farklı sona erme sebeplerini karşılamaktan uzak kalmaktadır. Hiç şüphesiz kanun koyucunun belirli bir kavramı kullanması zorunluluğu bulunmamakla birlikte farklı durumlar için hukuken aynı kavramın kullanılması kanun yazma ve yapma tekniğine aykırılık oluştururken kanun maddesinin diğer maddelerle bağlantı kalitesini düşürerek amaçsal ve sistematik yoruma darbe vurur” ifadesini kullanmaktadır.

Görüldüğü üzere kanuni düzenlemelerin yasama organınca tesis edilirkenki hukuki eksiklikler netice itibariyle yorum faaliyetinin de işlevini azaltmaktadır. Tüm bu izahlardan hareketle Türk vergi hukukunda önemli olan ihtiyacın açık biçimde yazılan ve kavram birliği içeren bir vergi mevzuatı olduğu söylenebilir. Yorum faaliyeti ile amaç mevzuat lafzından farklı bir anlam çıkartmak değil var olan mevzuatın gerçek anlamını ortaya koymaktır. Kanun tesis etme görevi bizzat yasama organındır ve yorum faaliyeti yoluyla bunun gasp edilmesi mümkün değildir.

Akkaya bunu şöyle açıklamaktadır⁸⁶⁸: “Yorumda bir tek amacım var: Normun benim çerçevesini çizdiğim yasa koyucunun normla somutlaşan iradesinin saptanması, yani normun gerçek anlamda saptanması... Yorumun sınırı o normda yer alan kelimeye atfedilebilecek anlamın sınırıdır. Aksi hukuk yaratmadır, boşluk doldurmadır, fonksiyon gaspıdır. Peki, bu sınır amaçsal yorumunda sınırlı ki işaret etmemin nedeni şu: Aksi halde ...siz yasa koyucunun yerine geçerek bir kural ihdas etmiş olursunuz. Bir başka ifadeyle eğer kelimeye ya da o kavrama yüklenmesi mümkün olmayan bir anlamı yüklüyorsanız zaten artık yasama faaliyetinden söz edilebilir.”

Akkaya yine konuşmasında hukuk uygulayıcıya (diğer bir anlatımla yorumcuya) ilişkin⁸⁶⁹ “Hukuk uygulamasında yargıç kendisine şu soruyu sormalıdır: Kanun koyucu bu kumaşta bir buruşuklukla karşılaşsaydı ne yapardı? Kumaşı değiştiremezsiniz, yamayamazsınız, sadece ütölemek ya da kırışıklıkları gidermek.” ifadelerinde bulunmaktadır.

İşbu tez de Akkaya’nın görüşüne paralel biçimde Türk vergi hukukunu bir kumaş kabul ederek kanunu daha iyi ve daha doğru bir yorumlamanın işler bir hukuk devletine ve adalete hizmet edeceği kanaatiyle yazılmıştır.

⁸⁶⁸ Akkaya, Yargı Kararlarında, ss.53-54.

⁸⁶⁹ Akkaya, Yargı Kararlarında, s.57.

SONUÇ

Tez içeriğinde ifade edildiği üzere yorum müessesesi özünde bir anlama ve anlamlandırma faaliyetidir. Tarih boyunca bir metin yahut kaidenin var olduğu her alanda yorum yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Hatta metinlerin yorumlanması gerekliliği hermeneutik adı verilen yorum biliminin doğmasına sebebiyet vermiştir. Bu durum hukuk alanına da sirayet etmiştir.

Hukuki ilişkilerin ortaya çıkardığı sosyal olayların, kanunun koyduğu kurallara ve ilkelere göre çözümlenebilmesi için, varolan kural ve ilkelere anlam verilmesi diğer bir anlatımla hukuk kurallarının(kaidelerin, kanunların,normların...)yorumlanması gerekmektedir.

Genel olarak hukukta yorum müessesesi, bir hukuki kuralın, kısaca bir kanun hükmünün anlam ve kapsamını belirlemek ve manasını ortaya koymak için yapılan zihinsel bir faaliyettir. Hukuk kurallarının içeriği ustaca oluşturulmuş olabilir yahut birtakım eksiklikler barındırabilir. Burada önemli olan hukuk kuralının uygulanabilirliğidir. Zira soyut ve genel nitelikli hukuk kurallarının ne kadar iyi içerikte olurlarsa olsun uygulanabilir ve somut duruma çözüm sağlayabilir ölçüde olmadıkları sürece işlevsizdir.Zira çağcıl bir yaklaşımla bakıldığında hukuk kuralının uygulanması ile hukuk kuralının yorumlanması birbirinden farklı faaliyetler değildir.Bir hukuk kuralının doğru biçimde anlamak onu doğru biçimde uygulamayı beraberinde getirecektir. Bu bağlamda hukuk kuralının yorumlanması elzemdir.

Her ne kadar klasik anlayışta “hukuk kurallarının anlaşılır olmasının onun yorumlanmasına gerek doğurmayacağı” şeklinde bir görüş ortaya konmuş ise de günümüz yaklaşımında “hukukta yorum kanun metninin açık olmadığı hallerde yapılır” şeklinde özetlenebilecek bu görüştemn uzaklaşıldığı görülür. Nitekim Işıktaç ve Metin ⁸⁷⁰ “*Bir hukukî norm, sadece norm metni açık olmadığı için değil, özellikle var olan bir olaya (zaman) uygulanmak zorunda olduğu için de yoruma ihtiyaç duyar. Gerçekte kâğıt üzerinde açık seçik olan bir norm, somut bir olay söz konusu olduğunda belirsiz bir durum halini alabilir. Bu nedenle önce sosyal hayatın şartlarını dikkate almak gerekir*” diyerek bu hususu dile getirmişlerdir. Kaldı ki yorum faaliyetinin “anlama” manasına da geldiği düşünüldüğünde bir hukuk kuralının açık olup olmadığını anlamak da yorum faaliyetini ihtiva etmektedir.Tüm bu sebepler yorum müessesesinin önemine ilişkin göstergelerdir.

⁸⁷⁰ Işıktaç, Metin, Hukuk Metodolojisi, s.184

Tarih boyunca hukuk alanında yoruma ilişkin pek çok görüş ortaya atılmış ise de bütünsel olarak hukuka bakıldığında yorum müessesesine hak ettiği önemin verilmediği, yorum konusunun genellikle metodolojik bağlamda incelendiği görülmektedir. Nitekim Gözler *“...hukuk terminolojisinde yorum yapma işlevinin büyük bir öneme sahipken ve hukuk uygulayıcısının yorum yapabilmesi için çeşitli metodolojik araçlar ve teknikler geliştirilmiş olmasına rağmen, hukuki yorumun kendisi ve niteliğine gerekli önem verilmemiştir.”* diyerek bu hususu vurgulamıştır.

Türk hukukuna bakıldığında Türk Medeni Kanunu’nun 1. Maddesinde “Kanun, sözüyle ve özüyle değindiği bütün konularda uygulanır...” denilerek kanun koyucunun yorum hususunda yorumcuya yardımcı ve yol gösterici mahiyette bir hüküm tesis ettiği görülmektedir. Fakat bağımsız bir hukuk dalı olan Türk vergi hukukunun kendine has özellikleri bulunması yorum müessesesinin diğer hukuk alanlarından ve hukuk alanındaki genel metodolojik bağlamdan farklı biçimde ele alınmasını gerektirmektedir.

Türk vergi hukukunda uygulanan yorum türleri ve yorum yöntemleri temelde diğer hukuk dalları ile aynı ise de ayrıntılı olarak incelendiğinde farklı noktalarda yoğunlaştığı görülmektedir. Nitekim yorum türlerinden “idari yorum” diğer hukuk alanlarına göre vergi hukukunda sıklıkla kullanılan bir yorum türüdür. Yine kullanılan yorum yöntemlerine bakıldığında temeli Savigny’e dayanan lafzi, amaçsal, tarihi ve sistematik yorum yöntemlerinin Türk vergi hukukunda VUK 3. maddesine konu edilerek bir pozitif bir hukuk kuralı haline geldiği görülmektedir. Uygulanan yorum yöntemlerinin hukuk kuralına dönüştürülmesi Türk vergi hukukunda yorum müessesesinin önemini vurgulamaktadır. Zira Birsenoğlu tarafından da ifade edildiği üzere⁸⁷¹ *“bahsi geçen yasa uygulaması yöntemleri, yorumda keyfiliğe, duygusallığa, irrasyonelliğe sınır çizmektedir”*. Nitekim vergi hukukumülkiyet hakkı ile yakın ilişkisi sebebiyle irrasyonelliğe izin vermeyen ve kanunilik ilkesinin en yoğun hissedildiği kamu hukuku alanıdır.

Her ne kadar yorum metodlarının düzenlendiği VUK’nun 3. maddesinden lafzın açık olmadığı hallerde diğer yorum yöntemlerine başvurulabileceği şeklinde bir mana çıkmakta ise de (diğer bir anlatımla kanun hükmü basamaklı olarak tesis edilmiş ise de) kanaatimizce bu hüküm vergi kanunlarının yorumunda salt lafzı yöntemin önemli olduğu ve diğer yorum yöntemlerinin önemsiz olduğu anlamına gelmemektedir. İşin özünde kanunun lafzı, kanunu yorumlayıcıya yorum müessesesini işletirken içerisinde kalması gereken bir çerçeve çizmektedir. Bu nedenle Türk vergi hukukunda doğru bir hukuk uygulaması için; kanun metninin(lafzının) dışına çıkılmadan ve diğer yorum yöntemleri de kullanılarak

⁸⁷¹ Birsenoğlu, s. 236

doğru, metodik ve bütünsel biçimde yorum yapılması gerekmektedir. Yine verginin kanuniliği ilkesinin ve kıyas yasağı ilkelerinin yorum müessesesi uygulanırken dikkat edilmesi gereken en temel sınırlar olduğu unutulmamalıdır.

Yine Türk vergi hukukunda kullanılan yorum yöntemlerinden amaçsal yorum vergi olgusunun ekonomik içerik taşıması sebebiyle ortaya çıkan ve yükümlülerin ekonomik ödeme gücünü tespiti yarayan “ekonomik yaklaşım ilkesi” ile yakın ilişkilidir. Zira Türk vergi hukuku uygulamasında yoruma ilişkin sıklıkla başvuru yapılan ekonomik yaklaşım ilkesinin alt unsuru olan ve vergi kanunlarının yorumlanması esnasında ekonomik gerçeklerin esas alınmasını savunan “ekonomik yorum” amaçsal yorum yönteminin bir uzantısı iken; ekonomik yaklaşımın diğer bir alt unsuru olan “ekonomik irdeleme” mükelleflerin vergi kaçırma saiki ile başvurdukları peçeleme işlemlerinin altındaki gerçek iktisadi ilişkilerin ortaya konmasını sağlamaktadır.

Türk vergi hukukunda yorum faaliyeti icra edilirken bir diğer unutulmaması gereken husus vergi hukukunun cevaz verdiği mantık kurallarına da başvurulabileceğidir. Bu çerçevede “aksiyle kanıt yolu” ve “evleviyet” yollarına başvurulabilmektedir. Kıyas yoluna başvurulması ise Türk vergi hukukunda ilkesel olarak yasak olup konuya ilişkin azınlık ve alternatif görüşler mevcuttur.

Yine Türk vergi hukukunda yorum müessesesinin öneminin anlaşılabilmesi için diğer müesseselerle ilişkisi de önem arz etmektedir. Zira bir müessesenin anlaşılabilmesi için ne olduğunun yanında ne olmadığına da anlaşılması önemlidir. Nitekim yorum müessesesi boşluk doldurma faaliyetinden, hukuk yaratmadan ve hakimnin yahut idarenin takdir yetkisi kullanmasından daha farklı özellikler ihtiva eden kendine has bir müessesedir.

Türk vergi hukuku uygulamasında hakkaniyete uygun kararlar tesis edilebilmesi için yorum müessesesinin önemi büyüktür. Kaldı ki tez içeriğinde vurgulandığı üzere Türk Vergi hukukunu yorumlamak ve uygulamak güncel bakış açısına göre birbirinden ayrılmaz kavramlardır ve doğru bir yorum olmadan doğru bir uygulama yapılması mümkün değildir.

Zira vergi uyuşmazlıkları da sıklıkla yorum farklılıklarından kaynaklanmaktadır. Keza Türk Vergi hukukunda, mükellefler, vergi idaresi ve vergi yargısı arasında birçok konuda ortak bir mutabakata varılamadığı tez içeriğinde incelenen Yüksek Mahkeme Kararları ve ülke sınırları içerisinde yargıya intikal eden uyuşmazlık sayısından da gözlemlenebilmektedir. Bu durum, genellikle Türk vergi sistemindeki mevzuat karmaşıklığından ve aynı duruma farklı açılardan yaklaşılmasından kaynaklanmaktadır. İşin özünde kanunlar aynı olmasına rağmen, uygulamada farklı yorumlar ve anlayışlar ortaya çıkabilmektedir.

Türk vergi kanunlarının karışık ve anlaşılması zor bir yapıda olması yasama organının kanun tesisine ilişkin bir husustur ve bu tezin konusu değildir. Nitekim işbu tez konusu olan yorum müessesesine ilişkin söylenebilecek asıl husus; zaten kompleks yapıya sahip bir mevzuatın metodolojik bir yorum faaliyeti güdülmeden anlamlandırılmaya çalışılmasının var olan karmaşayı daha da arttıracaktır.

Tüm bu izahlardan hareketle Türk vergi hukukunda yorum müessesesinin oldukça önemli bir rolünün bulunduğu açıktır. Yorum yöntemlerinden hangisi kullanılırsa kullanılsın yorum faaliyetinin tek taraflı (hazine ya da yükümlü yararına) olmasından ziyade, kanun koyucunun gerçek iradesini meydana çıkartmak ve bunu adalet ilkelerine, günün koşullarına mantığa en uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayabilmek amaçlı kullanılması doğru bir hukuk uygulaması için önem arz etmektedir. Bu noktada yorumun müessesesinin bütünsel bir yaklaşımla uygulanması ile kanunun sözü ve ruhuyla uyumlu biçimde yapılması vergi uyumsuzluklarının, dolayısıyla uygulamadan kaynaklı hataların ortaya çıkmasını önemli ölçüde azaltacaktır. Yorum müessesesinin doğru biçimde kavranmaması ve uygulanmaması uzun vadede mükelleflerin vergi sistemine uyumunu zedeleyecek ve hukuk devletinin zarar görmesine sebebiyet verecektir.

KAYNAKÇA

KİTAP, MAKALE VE TEZLER

- Acinöroğlu, Serkan, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği'nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 379, Mart 2013
- Ağar, Serkan “Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, sy. 2, ss. 360- 392
- Ahmet Taşır, Sayıştay’ın Anayasal Konumu Üzerinde Tartışmalar, “Sayıştay’ın Anayasal Konumu Üzerinde Tartışmalar”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Kasım-Aralık 2017, Sayı 133, ss. 81-96
- Ak, Ahmet, **Gelir Vergisi Kanunu Açısından Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları ve Vergi Yargısı Kararlarının Vergi İdaresi Üzerindeki Etkileri**, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1999
- Aka, Yiğit, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Yeri ve Önemi**, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009
- Akbaş, Kasım. “Friedrich Carl Von Savigny: Tarihsel Hukuk Okulu Geleneği”, **Journal of Istanbul University Law Faculty**, C.74, sy. 1, 2016, ss. 53-72
- Akçaoğlu, Ertuğrul, “ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı.2, 2012, ss.169-186, s.181
- Akel, Yeliz Neslihan. “Vergi Hukukunda Yorum”. **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, sy.62, Aralık 2017, ss.79-148
- Akgül, Cihan, **Vergilerin Kanuniliği İlkesi**, Yüksek Lisans Tezi, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan, 2021
- Akıncı, Fatih, “Anayasa Yargısı ve Genişletici Yorum”, **Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 10/2 ,2022, ss. 839-876
- Akıntürk, Turgut, **Medeni Hukuk**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Beta Yayıncılık, Nisan 1999, İstanbul
- Akipek, Jale/Akıntürk, Turgut, **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**, Beta Yayınevi, 11. Baskı, İstanbul, 2014
- Akkaya, Mustafa , **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002

- Akkaya, Mustafa, “Yargı Kararlarında Yorumun Zorlanan Sınırları”, **Vergi Hukukunda Güncel Sorunlar, 20 Nisan 2019 Sempozyum**, 1.Basım, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, Eylül 2020
- Akkaya, Mustafa, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Tıpkı 2. Bası, Ankara, Mali Akademi Yayınları, 2016
- Aktan, Coşkun Can, “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, **Vergi Sorunları Dergisi**, , S. 118, Temmuz 1998
- Aktaş, Sururi, “Hukukta Yorum Çabaları” **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:15, sy. 3-4, 2011, ss. 1-33
- Aktaş, Sururi, “Pozitif Hukukta Boşluk Kavramı”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.14, sy,1-2, ss. 1-28
- Aktaş, Sururi, “Hukuk Kavramının Analizi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.67, S. 2, ss. 227 – 252
- Aliefendioğlu, Yılmaz, **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996
- Aliefendioğlu, Yılmaz, “Anayasal Yargıda Yorum”, **Amme İdaresi Dergisi**, C.28, sy.3, 1995
- Altındağ, Halil, **İdarenin Yargısal Denetiminde Kanunilik Blokunun Genişlemesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2016
- Altunbaş, Ali. “İslamiyet Öncesi Türklerde Hukuk”. **Hasan Kalyoncu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 12**, sy. 23 (Nisan 2022): 15-31. S.16
- Aral, Vecdi, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, 3. Bası, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1972
- Arıtı Erdem, İmran, Vergi Hukukunda Hakim Hukuk Yaratması: Boşluk Doldurma, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, sy.2, Temmuz 2016
- Armağan, Ramazan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, sy. 156, 2009, ss. 199 - 218
- Artuk, Mehmet Emin/ Gökçen, Ahmet / Alşahin, Mehmet Emin/ Çakır, Kerim, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 13. Baskı, Ankara, 2018
- Aslan, Cem Barlas, “Vergilemede Basitlik ve Açıklık İlkesi: Türk Vergi Mevzuatı Ekseninde Bir Değerlendirme”, **Vergi hukukunda Güncel Sorunlar, 20 Nisan 2019 Sempozyum**, 1.Basım, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, Eylül 2020
- Aslan, Yılmaz / Şenyüz, Doğan, **Hukuka Giriş**, Yenilenmiş 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2017

- Avcı, Orçun, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi” **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 25, sy. 42, Temmuz 2020, ss.67-93
- Avcı, Orçun/ Yeniçeri, Harun, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, C.12, sy. 29, 2021, ss. 317-329
- Aybay, Aydın/Aybay, Rona/ Pehlivan, Ali, **Hukuka Giriş**, 10. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2014
- Aydın, M. Sadık/Geyik, Osman, “Kamu Maliyesi Alanında Değişen Eğilimler: 2010 Sonrası Doktora Tezlerine Yönelik Bir İçerik Analizi”, **Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi**, 56(3), ss. 2090-2110
- Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Dersleri**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1992
- Azman, Erdem, **Vergi Hukukunun Özel Hukuk İle İlişkisi**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010
- Batı, Murat, **Vergi Reformları ve Öneriler**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, Eylül 2023
- Batun, Mehmet, “Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Faiz ve Kur Farklarında KDV”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2009
- Batun, Mehmet, **Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat**, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012
- Bayraklı, H. Hüseyin, “Türk Alman Vergi Hukukunda Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi İkametgahı ve Önemi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1991,
- Baytaz, A. Batuhan, **Kanunilik İlkesi Bağlamında Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukukunda Yorum**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2015
- Bıyıklıoğlu, Osman, "Vergi Kanunlarında Tefsir", **Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Bilim Raporu**, S.25, İstanbul, 1986
- Bilici, Nurettin, **Vergi Hukuku**, 47. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, Şubat 2019
- Birsenoğlu, Hakan, "Vergi Hukukunda Yorumun Hukuksal Dayanağı", **Mali Pusula Dergisi**, Y.2, s.23, Kasım 2006, ss.112-122
- Birsenoğlu, Hakan, **Vergi Hukukunda Yorum**, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2001
- Birsenoğlu, Hakan, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?”, **AÜEHFD**, C.7, s.3-4, Aralık 2003, ss.157 -169

- Bix, Brian H/ Uzun, Ertuğrul, “Doğal Hukuk: Modern Gelenek”. **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.6, sy. 2, Aralık 2004, ss.291-344
- Biyan, Özgür, **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020
- Brayn A. Garner, **Black’s Law Dictionary**, 9. Bası, West Publishing Company, St. Paul, 2009, s. 894, “
- Cevizci, Ahmet **Felsefe Sözlüğü**, Paradigma Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 489.
- Çağan, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982
- Çağan, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.37, sy.1- 4, ss.129-152
- Çağıl, Orhan Münir, **Hukuk ve Hukuk İlmine Giriş**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1971
- Çilingir, Ali İhsan Özgür, **Vergi Hukukunda Yorum**, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012
- Çobanoğulları, Gökhan, "Magna Carta'dan Günümüze Bütçe Hakkı ve Tarihsel Gelişimi." **Vergi Anlayışı ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakterleri**, Legal Yayıncılık, 2020, ss.17-30
- Çokyiğit, Yusuf, “Vergi Hukukunda Yorum”, **Vergi Dünyası**, sy.278, Ekim 2004,
- Çölgezen Övül, Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi, **Vergi Dünyası**, s.346, 2010.
- Demir,Abdullah,“Mantıkta Tanım Ve Hukuk Açısından Önemi, Araştırma Makalesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 22, Sayı 3, 2016, ss. 3219-3229
- Deveci, Hıfzı, “Torba Yasalar ve Yasama Sürecindeki İçtüzük İhlallerinin Şekil Denetimi Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, sy. 117
- Doğan, Hüseyin, “Semâvî Dinlerde Yorum Bilim Geleneği”, **International Social Sciences Studies Journal**, 5(43), 2019, ss.4675-4690
- Doğrusöz, A. Bumin, “Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Açısından Vergi Hukuku Özel Hukuk İlişkilerine Bakış”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, ss. 158-176
- Dönmezer, Sulhi – Erman, Sahir, **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku Genel Kısım, I**, 162. (Beta Yayıncılık, İstanbul, 1982, 10. Baskı)
- Duman, Buminhan. “Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 65, sy. 4, Aralık 2016, ss. 1577-1601

- Edis, Seyfullah, Hukukun Uygulanmasında Yargıca Tanınmış Takdir Yetkisi, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 30, S.1, 1973, ss.169-196
- Edis, Seyfullah, **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1983
- Edizdoğan,Nihat/Gümüş, Erhan, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, C.164, 2013, ss.99 - 119
- Endicott, Timothy ve İsmail Köküsarı. “Otantik Yorum”. **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, c. 25, sy. 2, 2021, ss. 211-236.
- Erdem, Ahmet, “Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanının Vergi İle İlgili Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi Üzerine Bir İnceleme”, **Karatekin Hukuk Dergisi** 1, sy. 2, Temmuz 2023, ss. 93-128.
- Erem, Faruk/ Danışman, Ahmet/Artuk, Mehmet Emin, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997
- Erginay, Akif, **Vergi Hukuku**, 12. Baskı. Turhan Kitabevi, Ankara, 1986
- Erkal, Atila, **İdare Hukukunda Kıyas**, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, 2022
- Erkal, Atila. “Kamulaştırmasız El Konulan Taşınmazın İdarenin Mülkiyetine Geçmesinden Sonra Eski Mal Sahibinin Taşınmazına Tekrar Kavuşması”, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, C.79, sy. 3, Eylül 2021, ss.963-99
- Erkin, Gözde, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, sy.3, Mayıs 2012
- Erman, Hasan, **Medeni Hukuk Dersleri (Başlangıç Bölümü)**, Gözden Geçirilmiş 3. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 2010
- Erol Ali, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi”, **Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 3, S.1, 2019
- Esen, Bülent Nuri, **Anayasanın Anayasa Mahkemesince Yorumlanması: Bir İnceleme Özeti**, AÜHF Yayınları, No:301, Ankara, 1972
- Eveline T. Feteris, **Hukuki Argümantasyonun Temelleri**, çev. Ertuğrul Uzun, Paradigma Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 49.
- Furtun, İdris Hakan, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma - Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009
- Gedik, Ömer, **Anayasa Mahkemesi Kararlarının Yorum Yöntemleri Açısından İncelenmesi**, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013

- Gerçek, Adnan, “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, **Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt XXIX, S.2, 2010, ss. 23-50
- Gişi, M. Burcu, **Yargıcın Yorum Yöntemleri Ve Hukuk Devleti**, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017
- Gişi, Merve Burcu, “İdare Hukukunda Yorum Ve İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Ve Yorumlanmasında Hukuk Devleti İlkesinin Yeri Ve Önemi”, **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.9,sy.2, 2016, ss. 215 – 232
- Gök, A.Kerim , “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 22, S.1, 2007, ss.143-165
- Gökçay, Şerif Emre, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017
- Gören, Zafer: **Anayasa Hukuku**, 1. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, s. 30
- Gözler, Kemal, “**Yorum İlkeleri**”, **Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması**, Hazırlayan: Ozan Ergül, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, Eylül 2013
- Gözler, Kemal, **Hukuka Giriş**, 16. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2019
- Gözler, Kemal, **Hukukun Genel Esasları**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016
- Gözler, Kemal, **Hukukun Genel Teorisine Giriş Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu**, 2.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Ekim 2023
- Gözübüyük, A. Şeref, **Hukuka Giriş Ve Hukukun Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004
- Gözübüyük, A. Şeref, **Yönetim Hukuku**, 34. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016
- Gül Cavak, Hilal, **İş ve Sosyal Güvenlik Hukukunda Yorum**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Güneş, Ahmet M, **Hukuk Metodolojisi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2023,
- Güneş, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayın Dağıtım, Temmuz 1998
- Günindi, Büşra Nur, **Türk Vergi Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması ve Vergi Mahremiyeti**, Yüksek Lisans Tezi, Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aksaray, 2023
- Güriz Adnan, **Hukuk Felsefesi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007
- Güriz, Adnan, **Hukuk Başlangıcı**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001-2014
- Güven, Koray, “Hukuk Çevreleri Ayrımında Alman Hukuku’nun Yeri ve Temel Özellikleri”,**Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65 (3), 2016, ss. 837-891

- Hayrulloğlu, Betül, **Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi**, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- Hepaksaz, Engin, “Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt:44, Sayı: 514, 2007
- Heper, Altan, “Almanya’da Hukukta Yorum Üzerine Bazı Düşünceler”, **Ankara Barosu Dergisi**, sy. 1, Ocak 2012, ss.71-85
- Hesso, Mustafa/ Sargın, İzzet, “Hukuk Yorum İlişkisi”, **Journal of Social and Humanities Sciences Research**, Cilt 8, sy 75, 2021, ss. 2608-2616
- Işık, Sultan, **Uzman Görüşü: Mütalaa**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2015.
- Işık, A. Kadir, Karayılmazlar Ekrem, Organ İbrahim/Işık, Hayriye, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 1. Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005
- Işıқтаç, Yasemin, **Hukuk Felsefesi**, 3. (Tıpkı) Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010,
- Işıқтаç, Yasemin. “Bir Hukuk Tanımı Vermenin Zorunluluğu”. **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, sy. 2 (Haziran 1998).
- Işıқтаç, Yasemin/ Metin, Sevtap, **Hukuk Metodolojisi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2016,
- İlhan, Buket, “Danıştay Kararları Işığında Türk Vergi Hukukunda Yorum”, **Vergi Raporu**, sy.130, Temmuz 2010, ss.134-144
- İşcan, Elif Senem, **Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2002
- Kalkan, Tolga, Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi 2, **Vergi Dünyası**, C. 26, 2007, S.311, ss. 58-62
- Kaneti, Selim, **Makaleler**, On İki Levha, İstanbul, 2011.
- Kaneti, Selim, “Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’ndaki Boşlukların Anayasa Mahkemesi Tarafından Doldurulması”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, 1991, ss.77-101
- Kaneti, Selim, “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası**, S.123, 1991, ss. 35-48
- Kaneti, Selim, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989
- Kara, Lütfiye Elmas, **Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları**, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2014
- Karabatak, Rüstem, **Hukukun Anlam Bakımından Uygulanması (Yorum ve Nitelendirme)**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

- Karaçoban Güneş, Tuğçe, **Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi**, 1. Baskı, Seçkin, Ankara, 2017
- Karakoç, Yusuf, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Özel sayı, 2013, ss. 1259-1308
- Karakoç, Yusuf, “Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C.21, 2016, ss.413- 455
- Karakoç, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin, Ankara, 2007/2014
- Karataş Durmuş, Neslihan, “Ticari Sırların ve Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, sy.31, 2017, ss. 371-409
- Karataş, Tuba Dilşat, **Teorik Açısından Hakim Hukuk Yaratması**, Yüksek Lisans Tezi, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan, 2019
- Karatepe, Şükrü, “İdarenin Takdir Yetkisi”, **Türk İdare Dergisi**, Y.63, sy. 392, 1991 Keyman, Selahattin, Tipiklik Ve Ceza Hukuku, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** 37, sy. 1 (Mayıs 1980), ss.59-105, s.59
- Kılıç, Muharrem, “Felsefi, Hukuksal ve Teolojik Metinleri Anlama Sorunu, Felsefi Hermenötik Bağlamında Bir Analiz”, **HFSA**, 12, 2005, ss. 90-100
- Kılıç, Muharrem, “Hukuksal Yorumun Filozofik Yorumbilimsel Bağlamı”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 16(1), ss. 63-78, 2011
- Kırbaş, Sadık, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 18.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008
- Kırca, Çiğdem, “Kanunların Yorumunda Yorum Yöntemleri”, **Norm Koyma ve Hüküm Verme, Ankara Hukuk Toplantıları**, Ankara, 2011, ss.347-370
- Kırca, Çiğdem, “Örtülü (Gizli) Boşluk ve Bu Boşluğun Doldurulması Yöntemi Olarak Amaca Uygun Sınırlama (Teleologische Reduktion)”, **AÜHFD**, C.50, S.1, 2001, ss. 91-119
- Koruk, Alperen Asım, **Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Dolanmaya Yönelik İşlemlerle Mücadele Araçları**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Köküsarı, İsmail. “Osmanlı-Türk Anayasal Tarihinde Yasama Yorumu ve Uygulaması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.67, sy. 4, Şubat 2019, ss.807-855
- Kumrulu, Ahmet, “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, **Danıştay Dergisi**, S: 72-73, 1989, ss.8-26

- Memiş, Emin, **Anayasa'ya Uygun Yorum**, İstanbul: Filiz Kitabevi., 2007, s.64
- Metin, Yüksel: **Anayasanın Yorumlanması**, Ankara, Asil Yayınları, 2008, s. 22-23, 153
- Metin,Sevtap, **Hukuk Normunun Yorumu**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002
- Michelman, Frank, "Law's Republic", **The Yale Law Journal**, V.97, N. 8, 1988, s.1496
- Montesquieu, **Kanunların Ruhu Üzerine**. Berna Günen (çev.).1.Baskı. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2017
- Muratoğlu, Tahir, **Danıştay Kararlarına Karşı Kanun Yararına Temyiz Yoluna Başvurulmasının Mümkün Olup Olmadığı Sorunu**, Yıl 13. Sayı 52. 2022, s.58
- Musaballı, Hakkı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Selçuklu Matbaası, İstanbul, 1978
- Mutluer,M.Kemal, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006
- Müller, Friedrich, Haz. Fazıl Sağlam, **Anayasa Hukukunun Çalışma Yöntemleri**, Maltepe Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Şubat 2009
- Narmanlıoğlu Ünal, "Kanunun Anlam Bakımından Uygulanması" **Prof. Dr. Turhan Tûfan YÜCE'ye Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi**, 2001, ss.93-118
- Oder, Bertil Emrah, **Anayasa Yargısında Yorum Yöntemleri**, Beta, İstanbul, 2010
- Oğuzman ,Kemal, **Medeni Hukuk Dersleri**, B. 6, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1990-1994
- Oğuzman, Kemal/Barlas, Nami, **Medenî Hukuk ,Giriş, Kaynaklar, Temel Kavramlar**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2008
- Oktar, S. Ateş, **Vergi Hukuku**,16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022
- Otacı, Cengiz,"Hermeneutik (Yorum Bilim) ve Ceza Kanunlarının Yorumu", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 0(89), 2010, ss.439 – 491
- Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami / Göker, Cenker, **Vergi Hukuku**, 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019
- Öner, Cihat, "Danıştay Kararları Işığında Vergi Hukukunda İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, ss. 243-276. 2014
- Öner, Erdoğan, **Vergi Hukuku**,12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019
- Önkan, Özge, "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı İlkesinin Değerlendirilmesi", **Yeni Ekonomik Trendler ve İş Fırsatları**, 1. Baskı, Ekin Basın Yayım Dağıtım, 2019
- Örs, Tuğba, **Türk Vergi Hukukunda Kanuna Karşı Hilenin Karşılığı Olan Peçeleme ile Muvazaanın Yeri ve Örneklendirilmesi**, Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021

- Özbek, Veli Özer/Kanbur, M. Nihat /Bacaksız, Pınar/ Doğan,Koray/Tepe, İlker, **Türk Ceza Hukuku ,Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010
- Özbudun, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003
- Özer, Ekrem, **Türk Vergi Hukukunda Peçeleme ve Güncel Örnekler**, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, ss.74-76
- Öztan, Bilge, **Medenî Hukuk'un Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002
- Öztürk, Müge Vatansever, “Vergilerin Kanunîliği İlkesinin Tarihî Gelişimi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.16, 2014, ss.4815-4841
- Pürsünlerli Çakar, E, “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 17, S.2, 2013, ss. 1293 - 1314
- Saban, Nihal, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, **Danıştay Dergisi**, s.82-83, 1992
- Saban, Nihal, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, İstanbul, Beta, 2020
- Sancar, Mithat, **Temel Hakların Yorumu**, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara, 1995
- Sarıcaoğlu, Ercan **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon,2016
- Saygılıoğlu, Nevzat, **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, Ankara, 1987
- Saymen, Ferit Hakkı, “Matlablar Kanun Mudur?”, **İÜHF Mecmuası**, C.10, sy.3-4, İstanbul, 1945, ss.565-578
- Selvi,Serkan, **Vergilendirmenin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,İstanbul, 2010
- Serozan, Rona, “Hukukta Yöntem Methodology in Law,” **Yaşar Üniversitesi E-Dergisi**, 8(Özel), 2013, ss. 2423-2440
- Serozan, Rona, **Hukukta Yöntem**, İstanbul, 2015, s.102
- Sönmez, Nezihe, **Vergi Hukuku**, Ticaret Matbaacılık T.A.Ş, İzmir, 1970
- Sözer, Ali Nazım, “Sosyal Sigorta Hukukunda ve İş Hukukunda Gai Yorum Eşyanın Tabiatı ve Akışı”, **İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dergisi**, S.50, 2016
- Sözer, Ali Nazım, **Hukukta Yöntembilim**, 7.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2020
- Şahin, Efe Orhun, **Anayasa Yargısında Orijinalizm ve Dinamik Yorum Anlayışları İle Temel Hakların Korunmasına Etkiler**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2023

- Şanver, Salih “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, **İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Reşat Kaynar’a Armağan, Met’er Matbaası, İstanbul, 1981
- Şanver, Salih “Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku”, **İktisat ve Maliye**, Cilt: 23, Sayı:1, Nisan 1976
- Şanver, Salih, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, Ord. Prof. Dr. Reşat Kaynar’a Armağan, İstanbul, **İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi**, Siyasal Bilimler Fakültesi, 1981
- Şenyüz, Doğan “Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Vergi Hukuku Özel Sayısı, ss.17-22, S. 7, Mart 2008, ss. 17-22
- Şenyüz, Doğan, “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, **Yaklaşım**, Yıl:16, Sayı:185, Mayıs 2008, s. 24-27
- Şenyüz, Doğan, “Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak Yenileme”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.29, sy.3, ss. 1591-1621,
- Şenyüz, Doğan, “Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Vergi Hukuku Özel Sayısı, sy.7, Mart 2008, ss.17-22
- Şenyüz, Doğan/ Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ekin Basım Yayın Dağıtım. 13. Baskı, Bursa, 2022
- Şirin, Zafer Ertunç, **Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri** (Özelge ve Sirkülerleri), (Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan Kitap), ES Yayınları, İstanbul, 2011
- Tanör, Bülent/Yüzbaşıoğlu, Necmi: **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 10. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2011, s. 540.
- Taşkın, Yasemin, **Vergi Aflarının Etkinliği Teori ve Türkiye Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006
- Tavşancı, Aykut, “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 203, Ağustos 2005.
- Tekbaş, Abdullah, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.12, Özel sy, 2010, ss.123-191
- Tekinay, Selahattin Sulhi/Akman, Sermet/Burcuoğlu, Haluk/ Altop, Atillâ, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Filiz Kitapevi, 7. Baskı, İstanbul, 1993
- Tıpkı, Klaus, **Steuerrecht**, 11. Baskı, Köln 1987
- Topuzkanamış, Engin, **Hukuk ve Disiplin Modern Toplumda Hukuka Uymanın Dayanakları**, 3. Baskı, Zoe Kitap, İstanbul, 2019

- Tosun, Öztekin, “Ceza Hukukunda Tefsir Ve Yanlış Tefsir”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.28, sy.1, 1962, ss.20-59
- Tosuner, Mehmet, /Arıkan, Zeynep, **Vergi Usul Hukuku**, D.E.Ü Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi ,2015
- Tuncer, Selahattin “Vergi Hukuku Açısından Medeni İkametgah ve Mali İkametgah”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 33. Seri, 1990
- Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt III, **Gelirler Genel Müdürlüğü**, Ankara, 1988.
- Uçar Serkan, “Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum”, **Vergi Dünyası**, S. 318, Şubat 2008
- Uslu, Ferhat, **Anayasa Yargısının Sınırları Sorunu**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013
- Uzun, Ertuğrul, “Yorum Yöntemlerini Bilmek Yorum Yapabilmek İçin Yeterli midir?-Hukuk Doktrini, Klasik Yorum Yöntemleri ve Hukuki Argümantasyon Teorisi”, **HFSA 25. Kitap, Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar-V, İstanbul, 13-17 Eylül 2010 Bildirileri**, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul, 2012
- Uzun, Ertuğrul, **Hukuk Metodolojisi Sorunları**, Nora, İstanbul, 2016
- Uzun, Ertuğrul. “Hukuk Yorumdur”,**Journal of Istanbul University Law Faculty**, C.72, sy.1,Haziran 2014, ss.99-104
- Üstün, Ü. Süleyman, “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (S.Ü. Hukuk Fakültesi 20. Yıl Armağanı)**, 11, sy.1-2 ,2003, ss. 251-271
- Üstün, Ümit Süleyman ,“Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2006
- Üzeltürk, Hakan, “Vergi Hukuku Güncel Gelişmeleri”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.19, sy.3, 2022,ss. 559 - 612
- Yaltı, Billur, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 1995
- Yıldızturnan, Şerife Ilgın, **Anayasa Mahkemesi’nin Yorumlu Ret Kararları**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011
- Yılmaz, Elif, “Uzlaşma Müessesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.13, sy.1-2, 2009, ss.321-351
- Yılmaz,Aslan/Şenyüz,Doğan, **Hukuka Giriş**, Yenilenmiş 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2017

- Yongalık, Aynur, “İstisnalar Dar Yorumlanır” Kuralı ve Değerlendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 60, sy.1, 2011
- Yüce, Mehmet, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2010
- Zenginobuz E. Unal / Adaman, Fikret /Gökşen, Fatoş,/ Savcı, Çağrı/ Tokgöz, M. Emre, **Vergi, Temsilîyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları (Araştırma Raporu)**, Açık Toplum Vakfı, 2010
- Zevkliler, Aydın, **Medeni Hukuk, Giriş ve Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku, Aile Hukuku**, Üçüncü Basım, Savaş Yayınları, Ankara, 1992
- Zeynep Arıkan, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994

YARGI KARARLARI

- AYM, T. 07.11.1989, E. 1989/6, K..1989/42, RG: 06.04.1990/ 20484.
- AYM, T.10.07.2013, E. 2012/104, K. 2013/87, R.G. 10.12.2013/28847
- AYM, T. 29.11.1977, E. 1977/109, K. 1977/131, RG: 08.03.1978/16222;
- AYM. T. 03.02.1977, E.1976/54, K.1977/18 RG: 08.03.1978/16222.
- AYM, T. 14.04.2011, E.2009/63, K.2011/66, RG: 23.07.2011/28003.
- AYM, T. 15.10/2009, E.2006/124, K.2009/146, RG: 15.10.2009/27456
- AYM, T. 21/10/1993, E.1993/33, K.1993/40, RG: 21.10.1993/21750.
- AYM, T. 01/05/2007, E. 2007/45, K. 2007/54, RG: 27.06.2007/26565.
- AYM, T. 27.9.1988, E.1988/8, K.1988/27, RG: 26.12.1988/20031
- AYM Bireysel Başvuru Kararı Narsan Plastik San ve Tic Ltd Şti, B. No: 2013/6842, 20/4/2016 (e.t. 06.06.2024)
- <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/6842?Dil=tr>
- Danıştay İBK, T.4.06.1970, E.1970/7, K.1979/9 (Danıştay Dergisi, S. 52-53, s. 60)
- Danıştay İBK, T.12.6.1980, 1/2 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, s.40-41, s. 67-74)
- Danıştay 7. Dairesi, E. 1985/164, K. 1987/2 (Danıştay Dergisi, Sayı: 68-69, s. 480-482).
- Danıştay 7. Dairesi, E. 1984/3975, K. 1985/1531 (Danıştay Dergisi, Sayı: 62-63, s. 299-302).
- Danıştay 4. Daire, T. 10.1,1978, E. 1977/1196, K.1978/7(Danıştay Dergisi, Sayı: 32-33, Ankara, 1979, s.363)
- Danıştay 13. Dairesi, E.1976/264, K.1976/2925 (Danıştay Dergisi, Sayı:26 - 27, 1977, ss. 590– 591)

- Danıştay Dairesi 4. Dairesi, E.1978/1414, K. 1979/346 (Danıştay Dergisi, Sayı:36 - 37, 1980, s. 335)
- Danıştay 4. Daire E:1970/6217 K:1970/6217 (Danıştay Dergisi, Sayı: 3, Ankara, 1971, s.271.)
- Danıştay 4. Dairesi, T. 12.3.1970, E.1968/4119, K.1970/1258 (Danıştay Dergisi, Sayı:3, 1971, ss. 181 – 182),
- Danıştay 4. Dairesi, T.10.1.1978. E.1977/1196, K.1978/7 (Danıştay Dergisi, Sayı: 32-33, 1979, s.363)
- Danıştay 4. Dairesi, T.3.6.1976. E.1975/2256, K.1976/1422 (Özbalcı, Yılmaz, VUK Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volan), Oluş Yayıncılık, Ekim 1998, s. 197-198)
- Danıştay 4. Dairesi, E.1979/2583 K.1979/2546 (Danıştay Dergisi, Sayı:38 - 39, 1980, ss. 169-170)
- Danıştay 7. Daire, T. 24.6.1993, E.1989/2003, K.1993/2773 (Danıştay Dergisi, S. 89, Ankara, 1995,s. 113)
- Danıştay 4. Daire, T. 27.1.1999, E.1998/3082, K.1999/66 (Yaklaşım, Yıl 7, S.76, Nisan 1999, s. 204)
- Danıştay 4. Daire, T.13.10.1998, E.1997/3623, K. 1998/3588 (Yaklaşım, Yıl 7, S.76, Nisan 1999, s.210).
- Danıştay İBK, T. 28.06.1979, E.1976/1, K.1979/10 (Danıştay Dergisi, S.36 - 37, 1980, s. 193)
- Danıştay 9. Dairesi, T. 26.02.1981, E.1980/1193, K.1981/1144 (Danıştay Dergisi, S. 44-45, 1982, s.447)
- Danıştay 4 Daire, T. 13.3.1984, E.1983/2007, K. 1984/1043 (Danıştay Dergisi , s. 56-57, Ankara, 1985 s. 154)
- Erzurum BİM, 1. VDD, T. 16.9.2020 , E. 2020/1448 ,K. 2020/409, (e.t. 07.06.2024) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/erzurum-bim1-vdd-e-2020-1448-k-2020-409-t-16-9-2020>
- Danıştay 7. Daire, T. 23.1.2002, E. 2000/852, K. 2002/200, (e.t. 06.06.2024) <https://legalbank.net/belge/d-7-d-e-2000-852-k-2002-200-t-23-01-2002-danistay-7-daيرة-karari/613828>
- Danıştay VDDDGK , T. 20.12.1996, E. 1996/217, K. 1996/420 (e.t. 05.06.2024) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daيرةleri-kurulu-e-1996-217-k-1996-420-t-20-12-1996>
- Danıştay Kararı (e.t.09.06.2024) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1995-6183-k-1996-2698-t-20-6-1996>

- Danıştay VDDK, T. 18/11/2020, E.2019/1594 K.2020/1267,(e.t.07.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/danistay-vergi-dava-daireleri-kurulu-e-2019-1594-k-2020-1267-t-18-11-2020>
- Danıştay 3. Daire, T. 30.06.1997, E. 1997/906, K.1997/2743 (e.t. 06.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-daire-e-1997-906-k-1997-2743-t-30-6-1997>
- Danıştay İBGK, T. 26.11.1990, E.1995/1, K.1996/1, (e.t.07.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/ictihatları-birlestirme-kurulu-e-1995-1-k-1996-1-t-29-2-1996>
- Danıştay VDDK, T. 8.3.2023, E. 2021/1020 K. 2023/152 (e.t. 07.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2021-1020-k-2023-152-t-8-3-2023>
- Danıştay. 3. Daire, T. 25.09.2012 , E. 2010/4340, K. 2012/3047 (e.t. 07.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/d-3-d-e-2010-4340-k-2012-3047-t-25-09-2012/1352003>
- Danıştay 7. Dairesi, T.7.12.1983, E.1982/4640, K.1983/3434 (e.t.05.06.2024)
<https://karararama.danistay.gov.tr/>
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 06.12.1996 gün ve E. 1996/320, K. 1996/410 (e.t.08.06.2024) <https://lib.kazanci.com.tr/danistay>
- Danıştay 3. Dairesi, T. 14.10.1999. E.1998/705 K. 1999/3359 (e.t. 06.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/d-3-d-e-1998-705-k-1999-3359-t-14-10-1999-menkul-sermaye-iradi/401602>
- Danıştay VDDK, T. 06.12.1996, E.1996/320, K. 1996/410 (e.t.01.06.2024)
<https://lib.kazanci.com.tr/danistay/>
- Danıştay 3.Daire, T. 14.10.1999, E. 1998/705 K. 1999/3359 (e.t.01.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/d-3-d-e-1998-705-k-1999-3359-t-14-10-1999-menkul-sermaye-iradi/401602>,
- Danıştay 3.Daire, T. 7.5.1998, E.1997/293 K. 1998/1650 (e.t.01.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/d-3-d-e-1997-293-k-1998-1650-t-07-05-1998-danistay-3-daire-karari/516060>
- Danıştay VDDK, T. 8.6.2022,E. 2020/1622 K. 2022/676 (e.t.01.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2020-1622-k-2022-676-t-8-6-2022>
- Danıştay 9. Daire, T. 02.04.2003, E.2002/6234, K.2003/1083 (e.t. 05.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/d-9-d-e-2002-6234-k-2003-1083-t-02-04-2003-emlak-vergisi-beyannamesi/389507>

- Danıştay 4. Daire, T.03.06.2014, E.2014/865, K.2014/4085 (e.t. 05.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-2014-865-k-2014-4085-t-03-06-2014-minibus-hattini-ve-ticari-plakasini-elden-cikarmasi-sonucu/1464423>
- Danıştay 4. Dairesi, T.18.11.1998, E.1998/2246, K.1998/4348 (e.t. 05.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-1998-2246-k-1998-4348-t-18-11-1998-danistay-4-daire-karari/516683>
- Danıştay 10. Daire, E. 2007/4030, K. 2010/6813, T. 27.09.2010 (e.t. 02.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/d-10-d-e-2007-4030-k-2010-6813-t-27-09-2010-danistay-10-daire-karari/836748>
- Danıştay 13. Daire, T. 13.03.2017, E. 2016/3107, K. 2017/623 (e.t.06.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/d-13-d-e-2016-3107-k-2017-623-t-13-03-2017/3044571>
- Danıştay 7. Daire, T. 13.11.1984, E. 1984/509, K. 1984/1718 (e.t.03.06.2024)
<https://karararama.danistay.gov.tr/>
- Danıştay 13. Daire, T. 13.03.2017 E. 2016/3396, K.2017/624 (e.t.03.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/d-13-d-e-2016-3396-k-2017-624-t-13-03-2017/3044552>
- Danıştay 7. Daire, T. 13.11.1984 E. 1984/509 K.1984/1718 (e.t. 08.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/d-7-d-e-1984-509-k-1984-1718-t-13-11-1984-danistay-7-daire-karari/614248>
- Danıştay 3. Daire, T.12.12.1990, E. 1990/2929, K. 1990/3417 (e.t. 08.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/d-3-d-e-1990-2929-k-1990-3417-t-12-12-1990-danistay-3-daire-karari/515188>
- Danıştay 7. Daire, T.12.3.1998, E.1997/3872, K. 1998/998 (e.t. 08.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/d-7-d-e-1997-3872-k-1998-998-t-12-03-1998-danistay-7-daire-karari/523085>
- Danıştay 4. Daire, T. 05.02.2001, E. 2000/2312, K. 2001/236 (e.t.04.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-2000-2312-k-2001-236-t-05-02-2001-vergi-indiriminin-uygulanmiyacagi-gelirler/392008>
- Danıştay VDDK, T. 08.03.2017, E:2016/997, K. 2017/122 , (e.t.04.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2016-997-k-2017-122-t-8-3-2017>
- Danıştay VDDK, T.26.12.2008 ,E:2007/680, K.2008/764 (e.t.:03.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-2007-680-k-2008-764-t-26-12-2008>

- Danıştay 4. Dairesi, T. 08.04.2010 , E. 2009/5053, K. 2010/1965. (e.t : 04.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-2009-5053-k-2010-1965-t-08-04-2010-danistay-4-daire-karari/752742>
- Danıştay 9. Dairesi, T. 22.12.1994 , E. 1994/1108, K. 1994/5288, (e.t : 04.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-daire-e-1994-1108-k-1994-5288-t-22-12-1994>
- Danıştay 4. Dairesi, T. 13.04.1999, E. 1998/1104, K. 1999/1355 (e.t. 01.06.2024)
<https://lib.kazanci.com.tr/danistay/>
- Danıştay İBK, T.29.02.1996, E.1995/1, K.1996/1. (e.t.16.06.2024) [Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 29.02.1996 tarihli ve 1995/1 E., 1996/1 K. sayılı kararı](#)
- Yargıtay İBK, T. 19.1.2007, E. 2005/1, K. 2007/1 (RG: 27.02.2007/26447)
- Yargıtay İBGK, T 02/05/1960, 5/8, (RG. 5/8/1960/10570)
- Yargıtay HGK, T.15.12.2004, E. 2004/13-664, K. 2004/719 (e.t.06.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/y-hgk-e-2004-13-664-k-2004-719-t-15-12-2004-kira-uyarlamasi-davasi/387263/>
- Yargıtay HGK, T.10.12.2003, E. 2003/6-731, K. 2003/742 (e.t.05.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/hukuk-genel-kurulu-e-2003-731-k-2003-742-t-10-12-2003>
- Yargıtay HGK, T. 29.6.1994, E. 1994/244 K. 1994/465 (e.t. 02.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/hukuk-genel-kurulu-e-1994-244-k-1994-465-t-29-06-1994>
- Yargıtay İBGK, E. 1994/1, K. 1995/3, T. 22.12.1995 (e.t. 02.06.2024) <https://app.e-uyar.com/karar/index/65f6a376-a494-4936-b6d0-9be34a7bc1ce>
- Yargıtay HGK, T. 14.03.2007, E. 2007/14-83, K. 2007/142 (e.t. 03.06.2024)
<https://lib.kazanci.com.tr/yargitay/>
- Yargıtay İBGK, T. 22.3.1996, E.1993/5, K.1996/1, (e.t. 04.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/e-1993-5-k-1996-1-t-22-3-1996>,
- Yargıtay HGK, T. 25.2.2004, E. 2004/4-40, K. 2004/113, (e.t.03.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/e-2004-109-k-2004-115-t-25-2-2004>
- Yargıtay İBGK, T.18.2.2000, E. 1997/1, K. 2000/1 (e.t.03.06.2024) <https://app.e-uyar.com/karar/index/da4cadcc-3773-4d42-95da-5537f79ccbaf>
- Yargıtay HGK, T. 14.02.1990, E. 1989/10-391 K. 1990/83 (e.t. 05.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/hukuk-genel-kurulu-e-1989-391-k-1990-83-t-14-02-1990>

- Yargıtay CGK, T.19.4.1993, E. 1993/4-16, K. 1993/100 (e.t. 02.06.2024)
<https://lib.kazanci.com.tr/yargitay/>
- Yargıtay HGK, T. 10.12.2003,E. 2003/6-731,K. 2003/742 (e.t. 05.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/hukuk-genel-kurulu-e-2003-731-k-2003-742-t-10-12-2003>
- Yargıtay HGK, 08.06.2005 Tarih ve E. 2005/12-357, K. 2005/363 Sayılı Karar, (e.t.07.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/y-hgk-e-2005-12-357-k-2005-363-t-08-06-2005-cekte-bulunmasi-gerekli-zorunlu-unsurlar/380988>
- Yargıtay İBGK, T. 18.02.2000, E. 1997/1, K. 2000/1 (e.t. 02.06.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/e-1997-1-k-2000-1-t-18-2-2000>
- Yargıtay CGK, T. 30.3.2004 ,E.2004/1-46, K. 2004/78, (e.t.03.06.24)
https://www.hukuki.net/ictihat/Yargitay_Ceza_Genel_Kurulu_1_46.php,
- Yargıtay CGK, T. 07.04.2015, E. 2015/9-42, K. 2015/97 (e.t. 04.06.2024)
<https://legalbank.net/belge/y-cgk-e-2015-42-k-2015-97-t-07-04-2015-iftira-sucunda-etkin-pismanlik-tan-yararlanamama-sanigin-asker/2371602>
- Yargıtay 9.HD, T.24.9.2008, E.2008/30742, K. 2008/24595. (e.t.08.06.2024)
<https://lib.kazanci.com.tr/yargitay/>

İNTERNET KAYNAKLARI

- 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası,(e.t.08.06.2024),
<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/>
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (e.t. 08.06.2024)
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, RG. 11.07.1964/ 11751. (e.t.18.07.2024)
<https://www.lexpera.com.tr/resmi-gazete/metin/damga-vergisi-kanunu-11751-488>
- Adalet Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Türk Adalet Sistemi Kitapçığı, (e.t. 18.07.2024) <https://sgb.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/turk-adalet-sistemi13052022100450>
- Arslan, Zühtü, Anayasal Yorumun Dinamikleri ve Anayasa Mahkemesi, (e.t. 05.06.2024)
<https://anayasa.gov.tr/tr/baskan/eski-baskanlarin-konusmalari/zuhtu-arslan/konusmalar/anayasal-yorum-dinamikleri-ve-anayasa-mahkemesi/>
- Bülbül,Fatma,“Türkiye’de Vergilemede Kanunilik İlkesi ve Bunun İstisnalarının Değerlendirilmesi”, Malî Hukuk Dergisi, C.18, sy.213, 2022, ss. 2001-2034, (e.t.05.06.2024)

<https://legalbank.net/belge/turkiyede-vergilemede-kanunilik-ilkesi-ve-bunun-istisnalarinin-degerlendirilmesi/5192966>

Dağdelen, İlhan, “Norm”, Mevzuat Dergisi, Y.8, sy.89, Mayıs 2005, (e.t.05.06.2024) [NORM, \(mevzuatdergisi.com\)](https://www.mevzuatdergisi.com)

Gözler, Kemal, Hukuk Kelimesi Kaç Yaşında? Etimoloji Bize Ne Söyler? (e.t.18.07.2024) <https://www.anayasa.gen.tr/hukuk-kac-yasinda.htm>

Gözler, Kemal, Özdeyişler Dizini (Cilt I ve II), (e.t. 04.06.2024) <https://anayasa.gen.tr/ahgt-ozdeyisler.pdf>,

Gözler, Kemal, Realist Yorum Teorisi ve Mekanist Anayasa Anlayışı, Anayasa Yargısı, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 1998, Cilt 15, s.207-243 (e.t. 06.06.2024), <https://www.anayasa.gen.tr/yorum.htm>

<https://sozluk.gov.tr> (Çevrimiçi)

<https://www.nisanyansozluk.com> (Çevrimiçi)

Yenidünya, Caner, Güveni Kötüye Kullanma Suçu (TCK.m.155) (e.t.18.07.2024) <https://caneryenidunya.com/guveni-kotuye-kullanma-sucu-tck-m-155/>

Ö Z G E Ç M İ Ş

Adı ve SOYADI	Ebru Şenay PELEN
EĞİTİM DURUMU	
Mezun Olduğu Lise	Öğretmen Mukadder Akaydın Anadolu Lisesi
Lisans Diploması	Selçuk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Hukuk Bölümü
Yüksek Lisans Tez Konusu	Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesi
Yabancı Dil / Diller	İngilizce
İŞ DENEYİMİ	
Stajlar	Avukatlık Stajı (Şubat 2018-Şubat 2019)
Çalıştığı Kurumlar	İzmir Barosu- Antalya Barosu (Avukat)