

## VERGİ HUKUKUNDA TEFSİR

Mübin BAŞAR

Istanbul Defterdarlığı Gelir Müdürü

Interpretation, Auslegung, tefsir, yorumun hukuk sahasında gayesi kısaca, kanun vazının hakikî iradesini ortaya koymak ve bu iradenin adalet prensiplerine mantıkan en uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktan ibarettir.

İlmî tekâmül icabı Kazuistik mahiyet verilmemesine çalışılan hukuk şubeleri bu bakımdan münasebetlerin tanziminde tefsir müessesesine müracaat eder ve onun yardımından geniş miqyasta istifade ederler. Hiç bir hukuk şubesi kavradığı sahada cereyan eden bütün hâdiselerin hal tarzlarını vermek imkânına malik olmadığına göre; vergi otoriteleri ile, kişiler arasındaki vergi münasebetlerini tanzim eden bir hukuk dalı olması hasebile vergi hukukunun da tefsirden müstağni kalamayacağı aşikârdır.

Bu fikir basit bir teşrih ameliyesile de ortaya koyulabilir. Vergilendirme müessesesini ele alalım: Malûm olduğu veçhile vergilendirmede mükellef ve sorumlular, idarî ve malî kaza mercii gibi zarurî olarak üç taraf teşekkül eder. Vergi kanunları bazan mükellef tarafından başka türlü, idare tarafından başka türlü anlaşılır. Metni her ikisi de kendisine göre tefsir etmiştir. Mümkündür ki, malî kaza mercii her ikisinin de görüşünü kabul etmemiş, meseleyi bambaşka bir zaviyeden ele almıştır. Şu halde, vergi ihtilâflarının mevcudiyeti bizatihi vergi hukukunda tefsir müessesesinin mevcut olduğunu ortaya koyar. Netice itibarile vergi ihtilâfları dolayısile verilen kararlar ekseriya bir tefsir kararı mahiyetinde tecelli ederler. Şu halde vergilendirme dolayısile yapılan idarî tasarruflar, malî kazada verilen kararlar ve mükellef tarafından yerine getirilmiş veya getirilmemiş mükellefiyetler mevcut oldukça vergi hukukuna müteallik hükümlerin tefsiri icap edecektir.

Yukarda işaret edildiği veçhile, maksat kanun vazının hakikî iradesini meydana çıkarmak ve bu iradenin adalet prensiplerine mantıkan en uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktan ibaret olduğuna göre, tefsir bir müessesenin bilfarz malî idarenin veya bir ferdin, bilfarz mükel-

lefin, menfaatine en uygun hal tarzını bulup çıkarmak şeklinde değil, kanun vazınının hakikî iradesini ortaya koymak şeklinde tecelli etmelidir. Tefsir bunun için yapılır ve tefsirden kastedilen mâna da budur.

Vergi hukukunda tefsirin önemi bilhassa muafiyet ve istisnalar tatbikinde, maddî hata müessesesinin işleminde, vergi suçlarına ait cezaların tatbikinde, matrahların tesbitinde, örtülü kazançların, normal ve fevkalâde masrafların tesbitinde, değerlemelerde göze batar derecededir.

Dikkat edilecek olursa, sayılan bu müesseseler gayet kaypak bir zemin üzerinde bulunmakta ve vergi incelemelerinin hareket noktasını teşkil etmektedir. Hele daima tetik bulunmak lüzumunu hisseden bir maliye idaresi ile, kanunun açık yollarından istifade etmeğe yeltenen bir mükellef zümresi mevzuubahs olursa..

Vergi hukukunun uygulanması, devletin diğer irade beyanlarında olduğu gibi, anayasa hukukuna bağlı bulunmaktadır. Bu bakımdan Esas Teşkilât Kanununun hükümleri ve vatandaşın bu kanunla teminat altına alınmış bulunan hakları vergi hukukunun sadece tedvininde değil, aynı zamanda tefsirinde de esas teşkil eder.

Bu ana prensip bizi vergi kanununun uygulanmasına niyet edilen her hükmünün Esas Teşkilât Kanununa uygun olup olmadığını her zaman kontrol etmek mümkün müdür? Meselesini incelemeye sevk eder.

Vergi kanunları tedvin edilirken şüphesiz teşriî ve kazaî murakabeye tâbi tutulmaktadır. Muhtelif komisyonlar, parlamento umumî heyetleri, Devlet Şûrası, Malî Şûra, Federal Mahkeme gibi muhtelif toplulukların sebebi mevcudiyetleri esas fonksiyonu bundan ibarettir.

Kanunlar yürürlüğe konduktan sonra ise vaziyet ne olacaktır? Tereddütsüz ifade etmek lâzımdır ki, teşriî murakabe her zaman yapılabilir. Kazaî murakabeye gelince: Teşkilâtı Esasiye Kanunlarında bu murakabeyi men eden sarîh bir madde bulunmamak şartile, vergi kanunlarının da kaza mercileri tarafından kazaî kontrolü, yani metnin anayasa ışığı altında tefsiri yapılabilir. Hemen ilâve edelim ki, Türk Esas Teşkilât Kanunu bu yolda mani bir hükmü ihtiva etmemekte ise de, şimdiye kadar verilen Şûrayı Devlet kararlarında malî kanunların Anayasa hukuku bakımından münakaşası yapılmamıştır.

Buna mukabil, anayasalarında bu murakabeyi men eden memleketler de vardır. Ezcümle, Federatif mahiyeti icabı, İsviçre'de Federal Mahkeme (ki aynı zamanda malî kazanın nihaî kademesidir) Parlamento tarafından çıkarılan kanunlara, umumî mahiyetteki teşriî kararlara fevkalâde yetkilere ve muacceliyet hallerine istinaden verilen kararlara, tasdik edilen anlaşmalara uymak zorundadır.

Tefsirin anayasa hukuku ile olan münasebeti bilhassa hukukî eşitlik garantisinde kendini gösterir.

Mali kaza tarafından verilen kararlarda kanun metni anayasa bakımından münakaşa edilmemiş bile olsa netice buna müncer olur. Yani mali kaza vatandaşın değişik muamelelere muhatap tutulmasını önlemek suretile bir anayasa hükmünü yerine getirmiş olur.

Bilindiği gibi, hukukî eşitsizlik formel ve materyel olmak üzere iki kısımda mütalâa edilir.

İki şahsın aynı maddî şartlar altında değişik muamelelere maruz kalmaları halinde hukukî müsavat ihlâl edilmiş ve formel hukukî eşitsizlik doğmuş olur.

Maliye Vekâletinin çıkardığı iki genel tebliğ bunun güzel bir misalini teşkil eder. Bunlardan ilki ile belediye hudutları içinde faaliyette bulunan muhtarların vergi muafiyeti kabul edilmiş fakat, köy muhtarları ihmal edilmişti. Haddizatında köy muhtarlarının faaliyet tarzları da aynı şekilde tecelli ettiği anlaşıldığından ikinci bir tebliğ ile muafiyet bunlara da teşmil edilmiş, bu suretle her ikisi arasındaki formel hukukî eşitsizlik kaldırılmıştır. Bu idarî tasarruf yapılırken veya mali kaza merciine akseden bu mahiyette bir hâdis hakkında karar verilirken bir tefsir mi yapılacaktır? Şüphesiz hayır, sadece anayasanın hukukî eşitlik prensibinden hareket edilerek tasarruf yapılacak karar verilecektir.

Asıl tefsir materyel hukukî eşitsizliğe müncer olan hâdiselerde yapılır. Bir tarif yapmak lâzım gelirse, mücerret hukuka mugayereti ifade eden bütün irade beyanları materyel hukukî eşitsizliktir.

Şu halde, vergi kanunlarının bariz bir şekilde yanlış uygulanması, bilhassa bir hükmün ifade etmek istediği asıl ve yegâne mâna ile bağdaşmayacak şekilde tefsir edilmesi, yahut bu hükümlerin fizikal maksatlar gözetilerek tatbik edilmesi, materyel hukukî eşitsizlik sayılır. Bir vergi kanunu hükmünün (in dubio pro Fisco) yani Hazine menfaatinin en iyi nasıl korunması mümkün ise o şekilde anlaşılmasını da kısmen anayasanın hukukî eşitsizlik prensibine mugayir bir tefsir olarak kabul etmek icap eder.

İzahına yeltendiğimiz bu durum açıkça gösterir ki, formel hukukî eşitsizliğin kiriteryumlarını tesbit etmek mümkün olduğu halde materyel hukukî eşitsizliğin kiriteryumlarını fiilen tesbit etmeğe imkân yoktur. Zira, formel hukukî eşitsizlik doğarken, yani tefsir menfi bir şekilde tecelli ederken müessir rol oynayan fiil vergi kanununu uygulayanların hukukî duygusudur.

Bu neden böyle oluyor? Bilhassa tatbikatçılar neden formel hukukî eşitsizliğe müncer olan kararlar veriyorlar veya vermek zaruretinde kahıyorlar? Tefsir metodlarına ait izahlar sırasında temas edeceğimiz bu

mevzu hakkında şimdilik şu kadarını ifade edelim ki: Hukukî müsavat garantisini objektif hüsnüniyet kaidesiyle sıkı bir temas halindedir. Vergi-cilikte idarenin olduğu kadar mükellefin de menfaati gözetildiği takdirde bu garanti ve hüsnüniyet tecelli eder ve bu yol ile vergi adaleti gerçekleşir. Yani hukukî duygu objektif hüsnüniyete istinat etmelidir.

Şu halde, tefsirin hareket noktası formel hukukî eşitsizliğe münce-ri olan uygulama tarzlarıdır. Bu noktayı tesbit ettikten sonra tefsir metod-larına geçebiliriz.

Bir vergi hukuku hükmünün tefsirinde bir taraftan onun lâfzına, diğ-er taraftan ruhuna istinat edilir. Lâfza ve ibareye bakıldığı takdirde teknik, mâna ve ruha önem verildiği takdirde mantikî tefsir metodları istimal edilmiş olur.

1 — Teknik tefsir metodlarının hareket noktası hukuk kaidesinin (kanun metninin) dış görünüşüdür. Şu halde her şeyden evvel metnin tam ve en isabetli söz anlamını ve lisan, dil bakımından ifade ettiği mânayı tesbit etmek icap eder. Buna gramatikal = lâfza tefsir adı da verilir. Teknik tefsir de metnin sadece maddelerindeki kelimeler, istilâhlar, mef-humlar değil, kanun vazı tarafından vaz edilmiş olmak şartile kenar notları fash başlıklarından da istifade edilebilir. Aşağıdaki uygulama tarzı bunun tipik bir misalini teşkil eder. Gelir Vergisi Kanununun 1.1.1950 tarihinde yürürlüğe girdiği malûmdur. Kanunun ücretlere ait hükümleri ise 1951 de yürürlüğe koyulmuştur. Demek ki, 1950 yılı içinde tediye edilen ücretler eski hükümlere tâbidirler. Ancak, bu kanunun 30 uncu maddesi memleket bakımından faydalı olan diğ-er işleri ve faali-yetleri teşvik maksadile verilen ikramiyeler ve mükâfatları müteferrik istisnalar başlığı altında ve ayrı bir bölümde toplamıştır. Şu halde, ücret erbabına bu mahiyette yapılan tediye ücret mahiyetini iktisap etme-den evvel müteferrik istisnalar meyanında vergi dışı bırakıldığına göre 1950 yılı içinde tediye edilmiş olsalar bile kazanç vergisine tab'an vergi-lendirilmeleri mevzu bahis olamaz. İdare burada Hazine aleyhine tecelli etmiş olsa bile (in dubio pro fisco) bir tefsire iltifat etmemiş, hukukî eşitlik garantisinin ışığı altında ait olduğu bölüm başlığına önem vererek tam bir teknik yorum yapmıştır.

Mühtelif dillerin konuşulduğu bir memlekette, anayasa bunlardan birini resmî dil olarak kabul etmemiş ise mühtelif dillerde yazılmış metin-ler aynı değeri haizdirler. Bu keyfiyet bilhassa İsviçre için mühimdir. Bu memlekette Fransızca, İtalyanca, Almanca ve Romence yazılmış federal malî kanunlar tefsir bakımından aynı değeri haizdirler.

Tedvin malzemesi adı verilen yazılı metinler (tasarılar, parlâmento zabıtları, encümen raporları, esbabı mucibe lâyihaları) münferit hüküm-

lerin doğum şekli ve tarzları hakkında bilgi verebilirler. Fakat bağlayıcı kuvvete sahip olmadıkları için kanun metninde sarahaten ifade edilmedikleri takdirde sadece yol gösterici olarak mütalâa edilirler. İzahnameler, umumî tebliğ ve münferit emirlerde keza ancak idarenin görüş ve tefsirini ihtiva ettiklerine göre bağlayıcı mahiyeti haiz değildirler.

2 — Mantıkî tefsir metoduna gelince; bu metod, bir hükmün ruh ve şümülünü doğrudan doğruya onun kelime ve cümlelerinden ve bu kelime ve cümleleri izaha yarayan yardımcı vasitalardan (rapor, tasarı, esbabi mucibe lâyihası vesaire) değil, mantıkî tecrid (Abstraction) yolile tesbit etmeğe çalışır. Kanunun metni başka bir şekilde çözülemediği takdirde zarurî olarak böyle bir yola baş vurmak icap etmektedir. Hususile vergi hukukunda bu zaruret kendini sık sık gösterir. Zira vergi hukukunun uygulandığı başlıca saha daimî bir tahavvül mekanizmasına tâbi olarak değişen son derece şümüllü iktisadî olaylardan müteşekkildir. Bu sahada materyel hukukî eşitsizliğe müncer olan tefsirlerin yapılmış olması da bu tenevvüden ileri gelir.

Netekim, Griziotti, Vanoni gibi İtalyan yazarları malî hâdiselerin bünyesinde siyasî, iktisadî, teknik unsurların bulunduğunu söylerler [\*]. Hal böyle olunca ilmî sahada vaz ve istimal edilmiş bulunan mantıkî tefsir metodlarının son derece mütenevvi kaynaklara istinat ettiğini ve her biri müstakil bir hüviyetle ortaya çıkmak temayülünü gösterdiklerini kabul etmek icap eder. Bu itibarla mantıkî tefsir metodunu vergi hukukunda kullanırken gayet dikkatli bulunmak ve onun özel bünyesini daima göz önünde tutmak ve hele vergi kanununun bir âmme kanunu olduğunu hatırdâ tutmak icap eder.

Mantıkî tefsir metodunun bu mahiyeti bilhâssa kanunda fertlerin vergiye müteallik vecibelerinin kat'î olarak tayinini icap ettirir. Burada Gelir Vergisi Kanununun 43 üncü maddesini bir misal olarak hatırlamak elden gelmiyor. Müteaddit yıllara sarî taahhüt işlerinden elde edilen kârların ne şekilde hesap ve vergiye matrah ittihaz edileceğini tayine çalışan bu madde lâyiki veçhile tespit ve tayin edilememiş ve neticede bu madde hakkında yapılan tefsirler müstakil hüviyetlerle ortaya çıkmış, bir nokta da birleşmemişlerdir.

Vergiye müteallik vecibelerin kat'î olarak tayini mevzu bahis olduğuna göre şayet kanun vazı vergi mükellefiyetinin veya vergi mevzuunun varlığını muayyen olaylara bağlamış ise, onun tarafından yapılmış tarif ve izahlardan inhiraf etmemek icap eder. Gelir Vergisi Kanunu gelir ve irat kategorilerinin tesbitine ait ikinci maddesinde sair kazanç ve iratlar-

[\*] Bak: Vergi Hukuku Prensipleri, Doçent Dr. Arif Erginay, sahife 57.

dan bahsetmiştir. İlk nazarda bundan evvel sayılan gelir kategorileri haricinde kalan her türlü gelir ve iratların vergiye tâbi olduğu zahabına kapılmak mümkündür. Halbuki, sair kazanç ve iratlar hiç bir zaman bir asmilasyon kaidesi değildir. Zira, vazı kanun sair kazanç ve iratların nelerden ibaret olacağını da ayrıca tayin etmiş, yani vergi mevzuunun varlığını muayyen olaylara bağlamıştır.

Bundan çıkan neticeye göre, kanunda ifade edilen hususlarla müşaheret arz etse ve kanuna hakim olan hukukî düşüncenin sınırları dışına çıkmamış bile olsa tefsir şümulü (extensive) olmamalı ve teşbih (analogie) yolile başka hâdiselere teşmil edilmemelidir. Bu sebepten bilhassa muayyen şartlara bağlı olarak sınırlandırılmış bulunan hükümlerin tatbikinde, kanunun ruhuna, kanun vazına rehberlik eden saika mümkün olduğu kadar az baş vurmalıdır. Zaten bunun lüzumu da yoktur.

Hususile vergi mevzuu olarak muayyen hukukî muamele tiplerini seçmiş, metinde bunları sarahaten zikretmiş bulunan muamele vergilerinde tefsir, metnin söz anlamı ile tam bir mutabakat arz etmelidir. Memleketimizde muamele vergisinin uygulanmasında zuhur eden ihtilâfların bir zamanlar büyük bir yekûna balığ olmasının sebebinin Muamele Vergisi Kanununun mantikî tefsirinde yapılan hatalarda aramak icap eder. Zira, tefsir yapılmamış teşbih yapılmıştır. Keza yine hukukî bir muamele vergisi olan damga resminde bir af müessesesinin ihdâs edilmiş bulunması kanunda tesbit ve tayin edilen muamele tiplerinin teşbihe müsait olmasından ileri gelir. Kanun vazı bunu düşünerek mükelleflere peşin bir garanti bahsetmiştir.

Bir vergi kanununun tedvini sırasında arz ettiği manzara ile yürürlüğe koyulduktan sonraki görünüşü tefsir metodları bakımından önemli bir mahiyet arz eder. Kanun her iki safhada da bir tefsir (kontrol) mevzuu olabilir. Bu tıpkı bütçenin kontrolü ve bütçe tatbikatının kontrolü (Controle de budget) (Controlé de l'execution de budget) arasındaki farka benzer. Birinci safhada tefsir, vergi kanununda ifadesini bulan bir istilâhın, bir müessesenin eksiksiz bir şekilde tesbit edilmesine, ideolojik bünye ve mânasının önceden iyice araştırılmasına müncer olan faaliyetleri ifade eder. Bu tesbit ve araştırma neticesinde ortaya çıkan mefhum istilâh ve müesseseler kanunun münferit hallere tatbikinde kaynak vazifesini görürler. Bu mahiyetteki çalışmalar lâyiki veçhile yapılmamış ise kanunun uygulanmasında vazife alarak idarî tasarruflarda bulunmak veya kazaî kararlar vermek mevkiinde olanlar formal hukukî eşitsizliğe müncer olan hatalı tefsirlerde bulunurlar. İyi araştırılmamış, dil bakımından yeknazarda doğru görülebilen fakat münferit hâdiselere tatbik edildiği takdirde o hâdiseleri tam mânasile kavrayamayan kelime, istilâh, mefhum ve müesseselerin ihdasına sebebiyet vermemek şüphesiz kanun

vazının vazifesidir. Bu görüşü bir kaç misal ile beslemek için (vergi), (vergilendirme), (âmmе alacakları) gibi üç ıstılahı ele alalım.

(Vergi), lisanımızın belki en mükemmel ıstılahlarından biridir. Bu kelime ilmî bir çalışma mahsulü olmaktan ziyade bir Allah vergisi olarak karşımıza çıkar. Bununla beraber, vergi insafsızca harcanmış bir mefhumdur. Zira, dün olduğu gibi bu gün de verginin karşısına harç, resim, şerefiye, inhisar, imece, salma gibi vergiden tefrik edilmiş tâbirler çıkarıyoruz. Haddizatında vergi bu sayılan âmmе alacaklarının hepsini içine alır. Almanların (Abgabe) kelimesi ile ifade ettikleri mefhumun tam karşılığıdır. Bu görüşü kuvvetlendirecek delili (Vergi Usul Kanunu) tâbirinde bulmak mümkündür. Netekim bu kanunun birinci sahifesinde vergi dışında sayılan diğer bazı âmmе alacaklarının da vergi şümülü içine alındığı görülmektedir. Vergi kelimesinin ideolojik bünyesine taallük eden izahlarımızda (âmmе alacakları) tâbirinden bahsedilmiştir. Kanaatimizce bu terkip de tamamile hatalıdır. Bilindiği gibi (alacak) bünyesinde ivaz ve mukavil ivaz mefhumlarını toplayan bir hususî hukuk tâbiridir. Vergi ise, vergi otoritelerinin kişilerden karşılık göstermeksizin talep ettiği bir malî külfettir. Bu itibarla devlet alacakları, âmmе alacakları tâbirleri yerine devlet = âmmе algarı tâbirini kullanmak daha doğru olurdu. (Vermekten, vergi; almaktan, algi).

Gelelim (Vergilendirme) terimine; bu kelimeyi son vergi reformunda emeği geçmiş kimselere borçlu olduğumuzu tebarüz ettirmek yerinde olur.

Vergilendirme gibi ideolojik ve o nisbette şümüllü güzel bir tâbirin neleri hallettiği merak edilecek bir şeydir. Bir vakitler idareciler tarh ve tahakkuk kelimeleri üzerinde dururlar, tebligat, tahsilât, inceleme gibi ameliyeleri hangi safhaya mal edeceklerini bir türlü kestiremezlerdi. Şimdi bu yüzden zuhur etmiş bir çok ihtilâfları hatırlamamak mümkün değildir. Halbuki bu gün, artık bu mefhumların hepsi vergilendirme müessesesi içinde mütalâa ediliyor.

3 — Bu mevzua bir vergi kanununun tedvini, inşaaşı sırasında vergi kanunun da bahsi geçen mefhumların eksiksiz bir şekilde tesbit edilmesinin ideolojik bünye ve mânasının önceden iyice araştırılmasının lâzım geldiğinden bahsetmek suretile girmiş idik. Şu halde tefsir yalnız yürürlükte bulunan bir metin hakkında değil, bu metnin tedvini sırasında da önemli bir mevki işgal eder. Bu netice bizi (mefhum, ıstılah yaratma) metodunun tetkikine götürür.

Yanlış tefsire meydan vermemek için, vergi kanunu yürürlüğe konmadan evvel teşriî çalışmalar sırasında mefhum ve ıstılahları tesbit etmek icap etmektedir. Bilfarz vergilendirme mefhumu son vergi reformu ile birlikte ihdas edilmiş, yaratılmıştır. Yaratma metodu ile mefhum bulmak

yoluna karşı bazı itirazlar serdedilebilir. Halk arasında ötedenberi kullanılan veya istimali artık itiyad haline gelmiş ilmi istilahlara dururken yeni mefhumlara niçin itibar edelim, denilebilir. Bunun aksülamellerinden de bahsedilebilir. Fazla teferrüata girmeden buna basit bir misal ile cevap vermek mümkündür. Son vergi reformumuz bize (stopaj) kelimesini de birlikte getirdi. Bu kelime vergi kanunlarımıza (tevkif) adı ile girmiştir. Buna rağmen en alt kademesinde bulunan bir memur dahi yeniden ihdas edilmiş olmasına rağmen stopaj kelimesinin, tevkifden daha mânalı, daha etraflı bir tâbir olduğunu kavramıştır. Ve her gün tam yerinde istimal eder.

İstilah yaratma metodunun bazı hususiyetleri vardır. Ezcümle:

Teşriî çalışmalar sırasında yeniden ihdas edilen istilahlara şekilperest bir şema mahiyetini almamalı, mefhum ve tiplerin tevhidî mânasını tazammun etmemelidir [\*].

Aksi halde bir zorlama yapılmış olur. Ve neticede münferit hâdiselerin uygulanmasında haksızlıklar meydana gelebilir. Bilfarz aslında muhtelif şekillerde ücretle birlikte verilen paraları (ikramiye) gibi tek isim altında birleştirmek hatalıdır. Hatalı uygulama tarzlarının önüne geçmek için teferrüatı kavrayacak mefhumlar bulmak icap eder.

Mefhum yaratma yolunda çalışmalar daha ziyade ilmi kariyer salıklarına düşen bir vazife olduğunu ifade ettikten sonra şimdi diğer bir tefsir metoduna geçiyoruz.

4 — Mefhum yaratma metodu yeniden ihdas edilen istilahların mefhum ve tiplerin tevhidî mânasını tazammun etmediğini söylemiştik. Buna mukabil şayet mefhum ve istilahlara muayyen tiplere irca edilmek isteniyorsa, o zaman ameliye (Typisation = tiplendirme) metoduna istinat eder.

Ancak bu metod, çok dikkatli kullanılmalıdır. Zira çeşitli iktisadî ve hukukî olaylar ilk ve son defa olmak üzere değişmez tiplere irca olunması halinde münferit hâdiselerin özellikleri ihmal edilmiş olur. Bu gibi hallerde tefsir zaman zaman ya Hazine veya mükellef aleyhine neticeler verir.

Ezcümle, Gelir Vergisi Kanununun esnaf muaflığının özel şartlarından bahseden 11 inci maddesi Typisation metoduna istinaden tedvir edilmiştir. Madde toptancıların, perakendecilerin, küçük san'at işlerinde çalışanların, mutavassıtların hangi şartlar altında esnaf addedileceklerini tesbit etmiş ve bu sırada toptancı, perakendecileri, küçük san'at erbabını ve mutavassıtları muayyen tiplere irca etmiştir. Neticede bu tiplere irca mümkün olmayan bazı ticaret, sanat ve meslek gruplarının

[\*] System des steuerrechts, E. Blunstein, S. 18.



haksız ve sebepsiz olarak esnaf muafliğından istifade imkânları sağlanmıştı.

Ancak, son defa kabul edilen ve esnaf vergisini kaldıran 6582 sayılı kanun tipleri daha geniş mefhumlara irca etmek suretile tatbikatta karşılaşılan bazı müşkülleri bertaraf etmiş bulunmaktadır.

5. — Vergi hâdiselerinin sadece dış görünüşleri değil, aynı zamanda vergi süjesi ile olan münasebetleri ve iktisat vetiresi içindeki ehemmiyeti gözönünde tutulur. Hâdiselerin iktisadî veçhesine önem verildiği takdirde, (iktisadî müşahede yolile tefsir) yapılmış olur. Alman vergi hukukuna hakim olan metod zaman zaman bizde de kullanılmıştır. Mahiyetini açıklamak için Almanyadan bir misal alalım.

Harp sonrası Alman iktisadiyatını kalkındırmak için bazı tedbirlere baş vurulmuş, bu meyanda amortismanların serbestçe hesaplanması bakımından Alman vergi mükelleflerine geniş vergi muafiyetleri temin edilmiştir.

Gaye Alman iktisadiyatını geliştirmek ve bu suretle bu iktisadiyata bağlı ümitelerin gelecek yıllarda daha verimli bir vergi mükellefi olarak ortaya çıkmasını temin etmektir. Bu muvaffak olmuş bir vergi politikası idi. Neticede bu fikri müdafaa ve kabul ettiren Maliye Vekili Schaefer bir kahraman gibi alkışlanmıştı. Alman iktisadiyatı ve Alman hazinesi de bundan gerçekten faydalanmıştır. Ancak hâdisi vergi hukuku bakımından tetkike tâbi tutulursa şöyle bir vaziyet hasıl olmaktadır. Amortismanâ tâbi kıymetleri fazla olan büyük teşebbüsler bundan çok istifade ettiler. Mükellef zümresinin kaymak tabasını teşkil eden müteşebbisler yatırım imkânını elde ettikleri için müteakip yıllarda muazzam kârlar sağladılar. Fakat amortismanâ tâbi kıymetleri az olan veya hiç olmayan mükellefler ise aynı derecede himaye görmüş olmadılar.

Bu farklı tatbikat iktisadî müşahede yolile tefsirin tabii bir neticesidir.

Bu metodda tipleştirme metodunda olduğu gibi, gerçek anlamı ile hukukî müsavat prensibi ile tezat halinde bulunduğundan fazla hüsnükabul görmez. Ve ancak muayyen devrelerde geçici olarak istimal edilir. Netekim İsviçre vergi hukuku bunu kabul etmemiştir. Yalnız bu keyfiyeti bir az olsun İsviçrenin müstakar iktisadî görünüşüne atfetmek lâzımdır.

Yurdumuza gelince: Petrol Kanunu dolayısıyla bizde de iktisadî müşahede yolile tefsir yapılmıştır. Bilindiği gibi bu kanun Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesine yeni bazı ilâveler yapmış ve diğer yerli teşebbüs erbabının gayri safi gelirinden indiremeyeceği masraf unsurlarının özel olarak indirilmesine müsaade etmiştir. Ancak bunun geçici ve muayyen devreye ve özel bir mevzua inhisar ettiğini kabul ve zaruretlerin icabı olduğunu teslim etmek icap eder.

Vergi kanununun tatbiki sırasında yapılan iktisadî müşahede yolile tefsirler de hususiyet arz eder. Bilfarz emlak alım satımı ile uğraşan bir mükellef vergiden kurtulmak için sattığı gayrimenkulleri hibe şeklinde gösterebilir. Gerçi akraba olmayanlar arasında yapılan mücerret hibeler gelir vergisinden daha ağır bir intikal vergisine tâbi tutulmuştur. Ancak mükellef bu hibelere, bakıp beslemek şartını koyduğu takdirde hibe iyazlı bir mahiyet aldığından intikal vergisinden kurtulur. Ortada bir satış ve dolayısıyla bir kâr bulunmadığına veya kasden gösterilmediğine göre gayrimenkulün bu el değiştirmesi gelir vergisine tâbi tutulamaz.

Pek tabiidir ki, kanunun mücerret ifadesine ve mefhumların ideolojik bünyesine bakıp gramatikal bir tefsir yaptığımız zaman bu neticeye varıyoruz. Ancak iktisadî müşahede yolile bir tefsir yaparsak el değiştirmenin hakiki maksadını ortaya çıkarmak ve bu itibarla doğru bir tefsir yaparak mükellefi vergiye tâbi tutmak mümkün ve zaruridir.

6 — Vergi hukukunda bir de (Teleologique tefsir) metodu kullanılır. Bu kelimenin aslı bilindiği gibi Yunancadan gelmekte ve nihai gayeyi ifade etmektedir. Kanun vazı, vazettiği bir hüküm ile muayyen gayelerin tahakkukuna çalışmıştır. Bilfarz lüks vergilerinde olduğu gibi metnin nihai gayesi neyi ifade ediyorsa idari tasarruf veya kazaî karar ona göre tecelli eder.

Kurumlar vergisinde iştirak kazançları istisnasının tefsirinde de bu metod kullanılmıştır.

7 — Vergi hukukunda bazan (sosyolojik tefsir) metodu da kullanılmaktadır. Muayyen bir hayat sahasında yaşayan kişilerin birbirine aykırı menfaatleri mevzu bahis olduğu takdirde kanun vazı işe müdahale eder ve menfaatleri değerlendirir, hangi tarafın menfaati himayeye şayan görülürse metne ona göre veçhe verilir. Sosyolojik tefsir metodunun vazifesi şu halde mer'i hükmün söz anlamından ve mânasından temas ettiği menfaati istihraç etmek ve münferit hâdiselere tatbik etmektir. Ekseriya muafiyet ve istisna maddelerinin tefsiri bu metoda göre yapılır.

Ancak şu kısa izahlardan da anlaşılacağı veçhile, gerek teleolojik, gerek sosyolojik tefsir iktisadî müşahede yolile tefsirde olduğu gibi, bazen hukukî müsavat prensibini ihlâl eder. Bu itibarla dikkatle kullanılmalıdır.

Netice olarak şunu söylemek lâzım gelir ki: Vergi hukukunda tefsir müessesesinin önemli bir rolü vardır. Ve olmalıdır da. Bununla beraber, hangi nevi tefsir metodu kullanılırsa kullanılsın gaye tek taraflı olmaktan ziyade, hukukî müsavat prensibi başta olmak üzere diğer anayasa garantileri gözönünde tutularak vergi yükünün doğru ve haklı bir şekilde tevziini mümkün kılmış olmalıdır.