

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
62. Seri / Yıl 2017-[2]

VERGİ HUKUKUNDA YORUM

Ar. Gör. Yeliz Neslihan AKEL*

*Yalova Üniversitesi
Hukuk Fakültesi
Kamu Hukuku Bölümü

VERGİ HUKUKUNDA YORUM

ÖZET

Tüm hukuk alanlarında olduğu gibi vergi hukukunda da yorum, zorunlu bir faaliyettir. Yorum faaliyetinde kullanılan yorum yöntemleri ile yorum türlerinin çeşitli hukuk okulları ile akımlarının etkisiyle oluştuğu bilinmektedir. Vergi hukukunda yorumun araçları olan, lâfzî, tarihî amaçsal ve sistematik yorum yöntemleri bulunmaktadır ve bu yöntemler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda hükme bağlanmıştır. Bu yöntemleri kullanan kaynak bakımından yorum türleri de yasama yorumu, idarî, yargısal ve bilimsel yorumdur. Bu kaynaklar yorum yöntemlerini kullanmak suretiyle niteliği bakımından da açıklayıcı, düzeltici, genişletici, daraltıcı ve geliştirmeci yorum türlerini oluşturmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesi ve 213 sayılı Kanun'un 3. maddesi temelinde, vergi hukukunun kanunîliği ve vergi hukukunda kıyas yasağı ilkeleri mevcuttur. Bu ilkelerin yanı sıra, vergi hukukuna mahsus geliştirilen ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi hukukunda yorum faaliyetini farklı bir bakış açısıyla ele almamızı gerektirmektedir. Bu bağlamda amaçsal yorum yöntemi tarafından kullanılabilen geliştirmeci yorum türü, vergi hukukunda özel bir öneme sahip bulunmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Vergi Hukuku, Yorum Teorileri, Yorum Yöntemleri, Yorum Türleri, Verginin Kanunîliği İlkesi, Ekonomik Yaklaşım İlkesi, Geliştirmeci Yorum.

INTERPRETATION IN TAX LAW

ABSTRACT

As in all branches of law, interpretation is a obligatory activity in tax law, as well. It is known that nowadays interpretation varieties and interpretation methods emerged with the impact of several law schools and movements. In tax law there are interpretation methods which can be identified as interpretation of tools, are literal, historical, teleological and systematic and these methods are adjudicated in Tax Procedure Law No. 213. Types of interpretation in terms of source are legislative, administrative, judicial and scientific and these types use interpretation methods. These sources constitute types of interpretations which are declarative, corrective, extensive, restrictive and developmentalist in

terms of quality by using interpretation methods. On the basis of article 73 of the Constitution and article 3 of Law No. 213 there are principles of legality and prohibition of comparison in tax law. In addition to these principles, principle of economic approach developed for tax law, bring a different view of interpretation activity in tax law. In this context, the type of developmentalist interpretation usable by objective teleological method has a special designation in tax law.

Key Words: Tax Law, Interpretation Theories, Interpretation Methods, Interpretation Varieties, Principle of Legality of Tax, Principle of Economic Approach, Developmentalist Interpretation.

GİRİŞ

Vergi hukukunda yorum faaliyetinde, yorum yöntemleri ve bu yöntemleri uygulayan kaynağına yorum türleri ile bu yöntemlerin uygulanması sonucu ortaya çıkan niteliğine göre yorum türleri mevcuttur. Yorum faaliyetindeki tüm edimler, tarihsel arka planda hukuk okulları ile hukuk akımlarına ait görüşlerin etkisiyle ortaya çıkmıştır ve bu bağlamda genel olarak hukuk bilminde yorum faaliyetinin bir tarihi mevcuttur.

Üç bölümden teşekkül çalışmamızın birinci bölümünde öncelikle vergi hukukunda yorumun niteliği ve vergi hukukunda yorum faaliyetinin ayırt edici noktaları hakkında kısa bir açıklama yapıldıktan sonra vergi hukukunda yorumun gerekliliği üzerinde durulmuştur. Daha sonra ise şu an yorum faaliyetindeki kazanımlarımız olan yorum yöntemleri ile yorum türlerinin tarihsel olarak hangi teorilerin görüşü çerçevesinde şekillendiği hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde yorum türlerinin incelenmesinden önce, yorum faaliyetinin gerçekleştirilmesine hizmet eden araçlar olan yorum yöntemlerinin incelenmesi yeğlenmiştir ve bu sebeple de tüm den gelim ya da tüme varım metodolojisi kullanılmamıştır. Zira çalışmanın en başından vergi hukukunda yorumu farklı kılan özelliklerin verilebilmesi ve bu bağlamda yorum yapan kaynaklar ile yorumun sonuçlarının daha iyi açıklanabilmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda lafzî, tarihî, amaçsal ve sistematik yorum yöntemleri ele alınmış olup doktrin görüşleri ile mahkeme kararları temelinde açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise vergi hukukunda yorum faaliyetinin başlangıcı ve ortaya çıkan sonucu birlikte yer almaktadır. Bunun nedeni yorum türlerinin organik kriter uygulanarak kaynağına göre; maddî kriter uygulanarak niteliklerine göre incelenmesidir. Ancak her ne kadar bu kriterler temelinde yorum türleri şeklinde bir tasnif yapıyor olsa da bu yorum türlerinin yorum faaliyetindeki yerleri, özellikleri ve etkileri bambaşkadır. Kaynağına göre yorum türleri, yorumun uygulayıcısı ve bu bağlamda yorum faaliyetinin başlatıcısı ve aktörüdür. Bunlar ise yasama, idarî, yargısal ve bilimsel olmak üzere dört türdür. Daha sonra ise yorumun aktörü olan bu kaynakların, yorum yöntemlerini kullanarak oluşturacağı sonuçlar ele alınmıştır ki bunlar da niteliklerine göre yorum türlerini oluşturmaktadır. Bu bağlamda yorumu yapan kaynaklar yorum yöntemleri aracılığıyla, açıklayıcı, düzeltici, genişletici, daraltıcı ve geliştirmeci yorum türlerini oluşturmaktadır. Ancak her kaynak her yöntemi uygulayamayacağı gibi her yöntem ile de tüm yorum türleri ortaya çıkarılamamaktadır. Buna istinaden, vergi hukukunun kendine has özellikleri sebebiyle, bu bölümde vergi hukukunda hangi yorum türlerinin hukukî olmadıkları, uygulanamadıkları ve bu türlerin özellikleri ile aralarındaki özel ilişkiler açıklanmıştır. Son olarak ise vergi hukukuna mahsus olan ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde geliştirmeci yorum hakkındaki görüş ve kanaatlerimize yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA YORUMUN NİTELİĞİ, GEREKLİLİĞİ VE YORUM TEORİLERİ

1.1. VERGİ HUKUKUNDA YORUMUN NİTELİĞİ

İsabetli hukukî uygulamaların temel şartlarından birinin hukukî metinlerin gereği gibi yorumlanması olduğu belirtilmiştir¹. Toplum hâlinde yaşamak zorunda olan insanların kendilerini uymaya mecbur addettikleri normların en önemlilerini teşkil eden hukukî normlar² yorumlanırken,

¹ Tahsin Bekir Balta, İdare Hukuku I: Genel Konular, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No. 326, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1970/1972, s. 188.

² Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı Dersleri**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 358, 1975, s. 17.

daha teknik bir alana girilmektedir³ ve hukukî normun tam anlamının araştırılması ya da kanun maddesinin metnine ve ruhuna göre anlamlandırılması yapılmaktadır⁴. Bu bağlamda hukukî normun anlam yönünden uygulanması, mana açısından uygulama alanının saptanması ise *hukukî yorum* ile ilgilidir⁵.

Hukuk kuralının uygulanacağı somut olaya en uygun sonucun elde edilmesi, hukukta yorumun amacını oluşturmaktadır⁶. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için, genel ve soyut nitelikteki hukukî norm, somut bir olaya nakledilmektedir⁷.

Belirtmek gerekir ki vergi hukukunda, idare hukukunda bulunan idarenin geniş takdir yetkisi mevcut değildir; verginin kanunîliği ilkesi gereğince, vergi idaresine kanun tarafından verilen sınırlı takdir yetkisinin hem uygulamada hem de yorum faaliyetinde aşılması mümkün değildir⁸.

1.2. VERGİ HUKUKUNDA YORUMUN GEREKLİLİĞİ

Hukukî normların anatomisinde esaslı iki unsurun bulunduğu ileri sürülmektedir. Bu unsurlardan ilki *vakıa unsuru* olup bu unsur, kanun koyucunun iradesiyle gerçekleşmesini şart koştuğu soyut ve farazî nitelikteki olay olarak ifade edilmektedir. Bu unsurlardan ikincisi de *sonuç unsuru* olup bu unsur da vakıa unsurunun gerçekleşmesi hâlinde ortaya çıkacak durumu ifade etmektedir ve bu hâlde durum, somut bir hâl almış olmaktadır⁹. Bu bahsedilen unsurlar arasındaki bağın tesisi hukukî normun yorumlanması ile yapılmaktadır ve somut olaya en uygun sonuç elde edildiğinde,

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

⁴ Nevzat Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, Ankara, 1987, s. 18.

⁵ Erhan Adal, **Hukukun Temel İlkeleri El Kitabı**, İstanbul, Marmara Üniversitesi Yayın No. 428, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No. 372, Fatih Yayınevi Matbaası, 1985, s. 129.

⁶ Işıқтаç, **Hukuk Felsefesi**, s. 475.

⁷ Bilge, **a.g.e.**, s. 255.

⁸ Saygılıoğlu, **a.g.e.**, s. 66.

⁹ Bilge, **a.g.e.**, s. 256.

adalet tesis edilmiş olacaktır¹⁰. Bu bağlamda vergi hukukunda da yorum kaçınılmaz olup soyut ve farazî nitelikli hukukî metinler ile sübjektif nitelikli somut olaylar arasında kurulacak her bağ, her uyumsuzluk hâli, metnin yeniden yorumunu zorunlu kılmaktadır¹¹.

Çoğu zaman kanundaki düzenlemelerden kanun koyucunun iradesini tespit etme veya metnin tüm somut uyumsuzluklara uygulanması imkânı bulunmamaktadır ve çok eski zamanlardan beri yorum, hukuk biliminde önemini korumaktadır¹². Zira hukuk normlarını kaleme almış olan kanun koyucu dahi, aklındakileri net bir şekilde ve açıklıkla izah etme bakımından tam bir yetkinliğe her zaman sahip olmayabilir¹³. Bu sebeple hukukî yorumun bir tarihçesi bulunmaktadır¹⁴. Ayrıca soyut ve farazî nitelikli durumun somutlaştırılması amacı dışında, dildeki çok anlamlılık da hukukta yorumu zorunlu kılan diğer bir sebep olmaktadır. Bu bağlamda devamlılık gösteren bir süreç olarak yorum, *hukuk biliminin başlangıcı ve temeli* olarak kabul edilmektedir¹⁵.

Nihayetinde 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 doğmaktadır¹⁶. İlâveten yorumun nasıl olması gerektiği, yorumlama yöntemlerinin varlığına ilişkin sorgulama, yorumlanan herhangi bir metnin herkes için değişmez ve objektif bir anlamının var olup olmadığı biçimindeki arayışlar temelinde, yorumbilim (*hermeneutics*) olarak adlandırılan bir bilim/disiplin ortaya çıkmıştır¹⁷.

Bu açıklamalardan sonra elde edilen sonuç, vergi hukukunda *yorumun*

¹⁰ Işıқтаç, **Hukuk Felsefesi**, s. 475.

¹¹ Cengiz Otacı, “Hermeneutik (Yorum Bilim) ve Ceza Kanunlarının Yorumu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2010 (89), ss. 439-490, s. 451.

¹² Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişiklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s. 26.

¹³ Vecdi Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2007, s. 183.

¹⁴ Ali Nazım Sözer, **Hukukta Yöntembilim**, İzmir, Beta Yayınları, 2008, s. 22.

¹⁵ **A.e.**, s. 9.

¹⁶ Mehmet Batun, **Vergi Hukukunda Yorum ve İspat**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 23.

¹⁷ Sururi Aktaş, “Hukukta Yorum Çabaları”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, S. 3-4, 2011, ss. 1-33, s. 1.

*bir hukuk kuralı olduğudur. Zira hukuk biliminde yorum, sadece hukuk normunun yorumlanması ile sınırlı olmayıp muhakeme sürecinde somut uyuşmazlıklarda taraf sözleşmelerinin, iradelerinin ve koşulların da yorumlanmasına ihtiyaç bulunmaktadır*¹⁸. Özellikle vergi hukukunun kendine özgü kimi kuralları bulunmaktadır ki yorum faaliyetinin önemini daha da artırmaktadır¹⁹.

1.3. VERGİ HUKUKUNDA YORUM TEORİLERİ

Daha önce belirttiğimiz üzere, hukukî normların yorumlama faaliyeti kümülatif bir bilgiyi içermektedir ve hukukî yorumun bir tarihçesi bulunmaktadır. Bu bağlamda aşağıda yer verdiğimiz teoriler, bugünkü içeriklerine *Tabii Hukuk, Hukuksal Pozitivizm* gibi hukuk anlayışları ile *Alman Tarihçi Hukuk Okulu, Serbest Hukuk Okulu, Menfaatler İçtihadı Hukuk Okulu, Şerhçi Hukuk Okulu, Kavram İçtihadı Hukuk Okulu*²⁰ gibi hukuk okullarının katkıları ile ulaşımlardır. Yine ayrıca yazımızın ikinci ve üçüncü bölümlerinde irdelemeye çalışacağımız vergi hukukunda yorum yöntemleri ile yorum türlerinin de yorum teorilerinin geliştirdiği fikirler ile bugüne ulaşmış olduklarını belirtmek gerekir.

Hukukî normun yorumunda kullanılan yöntemin hizmet etmek istediği amaç ile şekillenen yorum teorileri, iradede önceliğin neye tanındığına göre belirlenmektedir. Bu anlamda teorik temeldeki ilk ayırım, *sübjektif teori, objektif teori ve karma teori (birleştirici görüş teorisi)* şeklinde olmaktadır²¹.

¹⁸ Durmuş Dünder, “Bilim, Araştırma ve Uygulamalı Hukukta Yöntem”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:1, Sayı: 1-2, 2001, ss. 57-81, s. 71.

¹⁹ Saygılıoğlu, **a.g.e.**, s. 61.

²⁰ Daha fazla bilgi için bkz.: Işıқтаç, **Hukuk Felsefesi**, s. 440-445; Hrsg. A. Kaufmann/W. Hassemer, Einführung in Rechtsphilosophie und Rechtslehre der Gegenwart, 3. Auflage, Heidelberg/Karlsruhe 1981, s. 89-111, Çev.: Nevhis Deren Yıldırım, “Hukuk Felsefesine Giriş ve Günümüz Hukuk Teorisi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi - Prof. Dr. Ergun ÖNEN’e Armağan**, s. 629-650; Sözer, **a.g.e.**, s. 22-26; Kavramcı YorumYöntemi ile Menfaatler İçtihadı Yorum Yöntemi tasnifi için ayrıca bkz.: Kemal Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu**, Ankara, US-A Yayıncılık, 1998, s. 170-171.

²¹ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Ahmet Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yeniden Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s. 141-142; Asım Kaya, “Amaçsal Yorum”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2014/4, ss. 365-383, s.

Yorum faaliyeti yapılırken alınan tavır temelinde yapılmış olan teorik temeldeki ikinci ayırım ise *klasik yorum teorisi* ve *realist yorum teorisi* olmaktadır. Yorum sorunu hakkında, yorumun niteliği üzerinde genellikle durulmayan eski ve yerleşik tavır ile fikir ileri süren yazarların içinde yer aldığı teori, *klasik yorum teorisi (biçimcilik)* olarak isimlendirilmektedir²². *Klasik yorum teorisine* göre, her somut uyuşmazlık hakkında uygulanabilir bir norm mevcut olmaktadır ve hukuk kuralı açık veya anlaşılır olmadığı zaman bile, hâkimin gizli de olsa orada daha önceden beri var olduğu kabul edilen kanun koyucunun iradesini ortaya çıkarması gerektiği ileri sürülmektedir. Başka deyişle hâkim tesis ettiği hüküm ile yargılama faaliyetinde yeni bir şey ortaya koymamaktadır²³.

Realist yorum teorisine göre ise uygulanacak olan norm, hâkime önceden verilmiş olmadığından hâkimin kanun metnini yorumlaması ve onun anlamını belirlemesi gerekmektedir. Bu bağlamda hâkim, klasik teoride olduğu gibi edilgen değil; etkin olup gerçek kanun koyucu niteliğini kazanmaktadır²⁴.

Yorum teorisi olarak mutlak bir ayırışma olarak nitelendirilemese de yorum yöntemlerinin benimsenmesi açısından yapılan bir diğer ayırım da *Hukuki Pozitivizm* ile *Sosyolojik Hukuk Okulu*²⁵ şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Şöyle ki ilke olarak *hukuksal pozitivizm*, lâfzî, tarihi ve sistematik yorum yöntemlerini benimsemekte olup yorumda dar ve biçimci bir bakış açısı savunmaktadır. Yorum yapma suretiyle hukukta boşluk doldurulamayacağını, kanunun bu suretle tamamlanamayacağını ve düzeltilemeyeceğini belirtmektedir²⁶. İlaveten hukukun sosyal gereksinimlerini karşılama ve amaç fonksiyonunun hukuk alanı dışında görmekteylerdir.²⁷ Yorum yöntemi temelinde amaçsal yorumu kullanan *sosyolojik hukuk okulu* ise yorum

367. Bu teoriler hakkında detaylı bilgi, vergi hukukunda yorum yöntemleri bölümünde verilecektir.

²² Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş**, s. 159; Gözler, **Hukuka Giriş**, s. 236-237.

²³ Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş**, s. 159; Gözler, **Hukuka Giriş**, s. 237.

²⁴ Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş**, s. 185-186; Gözler, **Hukuka Giriş**, s. 254.

²⁵ Bu ayırım *biçimci yaklaşımlar* ile *amaçsal hukuk yaklaşımları* şeklinde de yapılmaktadır. Bkz.: Işıқтаç, **Hukuk Felsefesi**, s. 440.

²⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 24. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2015, s. 22.

²⁷ Işıқтаç, **Hukuk Felsefesi**, s. 440.

konusunda daha geniş bir tavır içinde olup hukuk normlarının temelindeki sosyo-ekonomik gerçekleri de dikkate almaktadır²⁸.

İKİNCİ BÖLÜM VERGİ HUKUKUNDA YORUM YÖNTEMLERİ

Bu konuda çeşitli yöntemler ileri sürmüş olup yorum yöntemleri konusunda doktrinde tam bir uzlaşma sağlanamamıştır²⁹. Bununla beraber, yorum alanında çoğunluk tarafından ileri sürülen yöntemler³⁰ *lâfzî, tarihî, sistematik, amaçsal yorum yöntemleri* olarak karşımıza çıkmaktadır. Yine de genel olarak tüm yorum yöntemlerinde ortak bir payda olduğunu, metnin anlamının en doğru şekilde bulunması amacıyla hareket edildiği görülmektedir ve yorum yöntemine ilişkin ayrımlarda tarihî yorum, lâfzî yorum ile amaçsal yorum yöntemleri üzerinde hukuk doktrininde uzlaşma olduğu söylenebilir³¹.

2.1. YORUM YÖNTEMLERİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ

Hangi makam ya da organın yorum yaptığı önemli olmaksızın, hukukî normların yorum faaliyetinde bir veya birden çok yorum yönteminin kullanılabileceğini söyleyebiliriz³². *Yorum aracı*³³ ya da *yorumda araçlar*³⁴ olarak da ifade edilen yorum yöntemleri arasında ast-üst ilişkisinin bulunmamaktadır; ancak bazı kanunlarda hangi yöntemin hangi sırayla uygulanacağını belirten hükümler mevcut olabilmektedir. Ayrıca yorum yöntemlerinin hiçbirisi, yorum faaliyetinde mutlak anlamda elverişliliği sağlamamaktadır. Başka deyişle, her birinin özellikleri incelendiğinde

²⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 22.

²⁹ Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş**, s. 166.

³⁰ Bazı kaynaklarda, bu yöntemleri için *klasik yorum yöntemleri* ifadesi kullanılmıştır. Bkz.: Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş**, s. 159; Batun, **a.g.e.**, s. 37.

³¹ Halis Yaşar, “Objektif Zamana Uygun Yorum İle Objektif Tarihî yorum Arasındaki Farklar”, **Leges Hukuk Dergisi**, Yıl:4, Sayı:38, Şubat 2013, ss. 23-39, s. 38.

³² Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Ankara, 2014, s. 170.

³³ Artuk, Gökçen, **Yenidünya**, **a.g.e.**, s. 132.

³⁴ Rüstem Karabatak, **Hukukun Anlam Bakımından Uygulanması (Yorum ve Niteleştirme)**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 1996, s. 42.

zayıf tarafları bulunmakta ve bu bağlamda tek başına yeterli olamadıkları görülmektedir.

2.2. VERGİ HUKUKUNDA YORUM YÖNTEMİNE İLİŞKİN HUKUKÎ DAYANAK

Anayasa’da *vergi* ödevinin düzenlendiği madde 73/1 hükmünde, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*» şeklindeki amir ifade, vergi kanununun konuluşundaki genel amacı düzenlemektedir³⁵. Bu bağlamda, belli kamu hizmetlerini finanse ederek yürütme ödevi bulunan devletin, finansman faaliyeti de bir görev olmaktadır. Devlet bu görev aracılığıyla ödevini yerine getirirken, idare bağlı bir yetkiyle donatılmış olmaktadır. Devlet karşısında bireyler de kamu hizmetleri finansmanına vergi verme suretiyle katılmak zorundadır³⁶ ve Anayasa’da vergi vermek, hükümden anlaşıldığı üzere ödev olarak düzenlenmiştir.

Vergi hukukunda ise, 213 sayılı Kanun’un *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, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.*” ifadesi, vergi kanunlarının yorumu hususunda ne yapılması gerektiğine ilişkindir. Bu bağlamda kanun koyucu yapılacak yorum faaliyeti için bizzat kanunî bir düzenleme getirmiştir.

2.3. VERGİ HUKUKUNDA YORUM YÖNTEMLERİ

Bu başlık altında sırasıyla, vergi hukukunda lâfzî, tarihî, sistematik ve amaçsal yorum yöntemleri ve bunların özellikleri ele alınacaktır.

2.3.1. Vergi Hukukunda Lâfzî Yorum Yöntemi

Bir kanun maddesinin ne anlama geldiğini tespit etme amacı içinde olduğumuzda, önce ilgili maddenin metnine ve sözlerine bakılmaktadır.

³⁵ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 46.

³⁶ Binhan Elif Yılmaz, **Maliye**, İstanbul, Der Yayınları, 2015, s. 68.

Başka deyişle, metin veya sözden bağımsız bir yorum bulunmamaktadır³⁷.

213 sayılı Kanun'un madde 3/A hükmü incelendiğinde, *vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği ve lafzın açık olmadığı hâllerde* şeklindeki ifade ile ilk önce lâfzî³⁸ yorum yönteminin uygulanmasının emredilmiş olduğu anlaşılmakta ve bu bağlamda vergi hukukunda lâfzî yorum, ilk başvurulacak yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak metin veya sözden bağımsız bir yorum bulunamayacağı gerçekliği karşısında, Kanunu'nda hiç belirtilmemiş olsa dahi, bir vergisel norm için yapacağımız her yorum faaliyetinde, ilk ve kaçınılmaz olarak³⁹ lâfzî yorum yöntemini⁴⁰ kullanma zorunluluğumuz bulunmaktadır⁴¹. Dolayısıyla açıklayacağımız veya bu çalışmada yer vermediğimiz; ancak doktrince geliştirilen diğer yorum yöntemlerinin de belirli ölçüde, lâfzî yoruma başvurdukları söylenebilir⁴².

Bu bilgiler ışığında hem vergi hukukunda hem de genel olarak diğer hukuk dallarında yorum yönteminde başlangıç için bir hiyerarşi mevcuttur. Özellikle kanunilik ilkesinin geçerli olduğu vergi hukukunda odak noktası, kelimelerdir ve yorum faaliyetin çıkış ve varış noktalarını oluşturmaktadır⁴³. Bu cümleden 213 sayılı Kanun'un madde 3/A hükmü uyarınca, vergi hukukuna ait normlarda yer alan lafzî yorum yönteminde, normda yer alan kelimelerin yorumu, normun ruhu ile denetlenerek yapılmalıdır⁴⁴. Başka

³⁷ Aral, *a.g.e.*, s. 184.

³⁸ Hükümde yer alan lafız ile sözün; ruh ile de özün ifade edildiği belirtilmiştir. Bkz.: Sözer, *a.g.e.*, s. 28.

³⁹ Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş**, s. 166.

⁴⁰ Lâfzî yorum yöntemi, *kapalı lâfzî yorum yöntemi* ile *açık lâfzî yorum yöntemi* olmak üzere iki alt başlığa ayrılarak da incelenmiştir. Kapalı lâfzî yorum yönteminde, kelimelerin anlamı ve noktalama işaretlerini de içeren gramatik yapıya odaklanmış iki unsur içerdiği belirtilmektedir. Açık lafzî yorum yöntemi ise yalnızca mantıksal bakış açısı yeterli görülmeyle, dilin yapısal karakterini yorumun bir unsuru olarak gören yaklaşım ile formel yöntemleri kullanan yaklaşımları içermektedir. Bkz.: Ali İhsan Özgür Çilingir, **Vergi Hukukunda Yorum**, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Doktora Tezi, 2012, Doktora Tezi, s. 55; 82.

⁴¹ Aral, *a.g.e.*, s. 184.

⁴² Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş**, s. 166.

⁴³ Karabatak, *a.g.e.*, s. 42.

⁴⁴ *A.e.*, s. 43-44.

bir deyişle, kanunun lafzı demek, kanunun sözü anlamına gelmekte iken; kanunun ruhu ise kanunun özü anlamına gelmekte olup kanuna bütünsel olarak hâkim olan esaslar çerçevesinde ilgili maddenin ifade ettiği anlamdır. Dolayısıyla kanunun özünün/ruhunun da tespiti için yorum faaliyetine başvurmak gerekmektedir⁴⁵.

Kavramların ait olduğu hukuk dallarındaki anlamlarının araştırılması olarak tanımlanan⁴⁶ ve ayrıca *söze göre*⁴⁷, *gramatik*, *sözel*, *açıklayıcı*⁴⁸, *deyimsel*,⁴⁹ *teknik*,⁵⁰ ve *mantiki*⁵¹ yorum yöntemi olarak da isimlendirilen lâfzî yorum yöntemi, doktrindeki diğer yorum yöntemlerinden farklı bir özellik arz etmektedir. Lâfzî yorum yöntemi kullanıldığında, vergi kanunlarında yer alan sözler ile olan bağlı kalınması ve bu kelimelerin dışına çıkılmamasını gerektiren bir yöntem olması sebebiyle, sözcüklerin sözlük anlamlarından ilk anlamına ulaşılmakta iken; diğer yorum yöntemlerinde kanunun sözünden hareket edilmekte –bağlı kalınmamakta- ve ilk anlamın dışındaki anlamlara da ulaşılmaktadır. Bu durum, lâfzî yorum yöntem ayırıcı özelliğini oluşturmaktadır⁵².

Lâfzî yorum yönteminde dilbilgisi kuralları temelinde, vergisel normda kullanılan kelimelerin, cümlelerin anlamlarının ortaya çıkarılması amacıyla yorum faaliyeti yapılmaktadır⁵³. Başka deyişle, bu yorum yönteminde kelimelerin sahip oldukları anlamların yanı sıra, noktalama işaretleri ve dilbilgisi kuralları da önem arz etmektedir⁵⁴. İlâveten lafzî yorum yöntemi, genellikle yorumlanacak norm üzerinde durulmakla birlikte, normun

⁴⁵ Turgut Akıntürk, Derya Ateş Karaman, **Medenî Hukuk**, Onsekizinci (26. Baskı), İstanbul, Beta Yayınları, 2013, s. 69-70.

⁴⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 30. Bası (Tıpkı Basım), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 45.

⁴⁷ Işıktaç, **Hukuk Başlangıcı**, s. 196.

⁴⁸ Otacı, **a.g.m.**, s. 461.

⁴⁹ Balta, **a.g.e.**, s. 189; Bilge, **a.g.e.**, s. 259; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 19; Batun, **a.g.e.**, s. 37.

⁵⁰ Hakkı Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Selçuklu Matbaası, 1978, s. 72; Aksoy, **a.g.e.**, s. 30.

⁵¹ Bilge, **a.g.e.**, s. 259.

⁵² Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş**, s. 166-167.

⁵³ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 12. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2017, s. 57.

⁵⁴ Batun, **a.g.e.**, s. 38.

anlam itibariyle bağılı bulunduğu diğer normlar ile bünyesinde yer aldığı kanun da dikkate alınarak mantıksal sonuçlar ortaya çıkarılmak istenmektedir; ancak bu yorum yönteminde kanun metnine bağılılık esastır⁵⁵.

Vergi hukuku normlarının yorumunda, vergi hukukunun teknik özelliklerinin doğal sonucu olarak, lâfzî yorum yöntemi diğer hukuk alanlarından farklı olarak güçlükler ve kendine has özellikler içermektedir. Vergi kanunları, diğer hukuk dalları ile disiplinlere ait birçok kurum, kavram ve kural barındırmaktadır. Bu kurum, kavram ve kuralların anlamları, bazen tabi oldukları hukuk alanındaki veya disiplinindeki anlamlarıyla; bazen ise bu anlamlarının dışındaki anlamlarıyla kullanılmaktadır. Bilhassa ekonomi ve muhasebe disiplinlerine ait kurum ve kavramların vergi hukukunda yer alması, yorum hususunda vergi hukukunu ayrı bir yere taşımaktadır. Örneğin ekonomik değerler ile ekonomik olayların büyük çoğunluğunun anlamları, tabi oldukları özel hukuk kavramlarıyla ifade edilmektedir⁵⁶. Sonuç olarak normun kelimece anlamına bakılan ve kelimelerin birer terim niteliğinde olması hâlinde de bunların da göz önünde bulundurulması gerekliliği⁵⁷ sebebiyle, vergi hukukunda lafzî yorum yönteminin yukarıda açıkladığımız bilgiler doğrultusunda farklı bir boyutu bulunmaktadır. Bu açıklamalardan sonra lafzî yorum yöntemi ilgili yüksek mahkeme kararlarına yer vermek istiyoruz.

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararında yer alan karşı oy yazısında, 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 22. maddesiyle ile “*Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.*” kuralına yer verilmiş olduğu ve ihtilafın bu cümlenin yürürlük tarihinden önceki dönemlerde elektronik ortamda verilmesi gerektiği hâlde verilmeyen ya da süresinden sonra verilen beyannameler nedeniyle oluşan özel usulsüzlük fiilinin yaptırımı olarak özel usulsüzlük cezası kesilmeden önce yazılı bildirim şartının yerine getirilmesi gerekip gerekmediğine ilişkin olduğu belirtilmiştir. Kararın devamında defter ve belge ibraz yükümlülüğü bir yana bırakılmak kaydıyla,

⁵⁵ Bilge, a.g.e., s. 259.

⁵⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 19.

⁵⁷ Balta, a.g.e., s. 189.

4369 sayılı Kanun ile bilgi verme yükümlülüğü hakkında yapılan değişiklik dikkate alındığında, düzenlemede “bilgi ve ibraz” yükümlülüğünden ve bu yükümlülüğe ilişkin yapılacak tebliğlerde “bilginin” verilmesinden bahsedilmiş olduğu ve lafzî yorumdan hareketle burada kanun koyucunun ayrı bir ibraz yükümlülüğü düzenlemediği, ibrazın istenilen bilgiye yönelik olduğu sonucuna ulaşıldığı belirtilmiştir⁵⁸.

Danıştay’ın bir kararında, 193 sayılı Kanun’un *gider kabul edilmeyen ödemelerin* düzenlendiği madde 41/1 hükmünde, teşebbüs sahibi ile eş ve çocukların işletmeden çektikleri paralar ile aynen aldıkları değerlerin gider olarak indirilmesi kabul edilmemiş ve parantez içindeki hükümle de aynen alınan değerlerin emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunacağını hükme bağlandığını ve her ne kadar hükmünde satıştan söz edilmemişse de kanunların lafzî kadar ruhu da önemli olduğundan, emsal bedelden daha düşük bedelle ortaklıktan şahsî mal varlığına satış suretiyle yapılan aktarmanın da bu madde kapsamında mütaalaası ile emsal bedele göre bulunacak farkın matraha alınmasının zorunlu olduğunu belirtmiştir⁵⁹.

Son olarak lafzî yorum yönteminin özellikleri dikkate alındığında, yazımızın daha sonraki bölümünde incelenecek olan niteliklerine göre yorum türlerinden düzeltici, genişletici, daraltıcı ve geliştirmeci yorum türlerine elverişli olmadığı kanaatindeyiz.

2.3.2. Vergi Hukukunda Tarihî Yorum Yöntemi

Daha önce belirttiğimiz üzere vergi kanunlarının lafzî ve ruhu ile hüküm ifade edeceği belirtilmiştir; dolayısıyla yorum faaliyeti sonunda bu iki alanda da aynı sonuca ulaşmak gerektiğini anlamaktayız. Ancak lafız açık olmadığında ise kanunların ruhu ile örtüşme sağlanıp sağlanamadı-

⁵⁸ Bkz.: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 12.12.2012 Tarih ve E. 2012/327, K. 2012/429 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kzancihukuk.com/#1z8a3FJ52UT3eC-8cP4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeUIUqZZM%2BwWCQ~>, [Erişim Tarihi: 19.08.2017].

⁵⁹ Bkz.: Danıştay 3. Dairesi, 31.01.1992 Tarih ve E. 1990/2543, K. 1992/348 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://www.emsalyargi.com/danistay.php?search=&daire=b26e91c5ae43cf-2c&eyil=&eno1=&eno2=&kyil=&kno1=&kno2=&ktarih1=&ktarih2=>, [Erişim Tarihi: 19.08.2017].

ğı bilinemeyecektir ve bu duruma karşı vergi hukukunda 213 sayılı Kanun'da alternatif yorum yöntemleri metne işlenmiştir. Ayrıca lafzî yorum yönteminin çoğunlukla yalnız başına yeterli olmadığı için diğer yorum yöntemleri ile desteklenmesi gerektiği belirtilmiştir⁶⁰.

Alternatif yorum yöntemlerinden biri olan ve sübjektif yorum teorisi alanında yer alan tarihî yorum yöntemi, *sübjektif yorum yöntemi*⁶¹ olarak ifade edilmektedir. *Sübjektif teori*⁶² kanun koyucunun, kanunu oluştururken sahip olduğu iradesinin ne olduğunu göstermektedir⁶³. Sübjektif teori, tarihî yorumun dayanağını oluşturmaktadır⁶⁴. Tarihsel materyallerden veya hazırlık çalışmalarından yararlanan ve kanun koyucunun iradesini yansıtan düşünceye sıkı sıkıya bağlı kalınmasını salık veren sübjektif teori, kanunun yeni ihtiyaçlar çerçevesinde yorumlanmasını ve uygulanmasını güçleştiren ve hatta olanaksız hâle getiren bir yorum olduğu yönünde eleştirilmektedir⁶⁵.

Ayrıca *hazırlık çalışmaları*⁶⁶, *tarihsel yorum*⁶⁷ veya özel yorum⁶⁸ olarak ifade edilen tarihî yorum yöntemi ile yorumcu, vergisel normun yorumlanmasında, kanun koyucunun kanunu oluşturulduğu andaki iradesi ve amacını araştırmaktadır⁶⁹. Bu yorum yönteminde de bir amaç araştırılması sebebiyle, bu yöntem de amaçsal yorumun bir parçası olarak düşünülmektedir⁷⁰. Anlaşılmaktadır ki bu amacın tespiti suretiyle yorum faaliyetinde, sadece kanun metni yeterli olmamaktadır ve tarihî dokümanlara da ihtiyaç duyulmaktadır ve bu bağlamda kanun koyucunun kanunu koyduğu ana özgülünen muhtemel iradesi araştırıldığı için de sübjektif nitelik kazan-

⁶⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 19; Arslan, **a.g.e.**, s. 20.

⁶¹ Adal, **a.g.e.**, s. 130; Aral, **a.g.e.**, s. 187; Saygılıoğlu, **a.g.e.**, s. 31; Karabatak, **a.g.e.**, s. 50.

⁶² Sübjektif teorisinin “klasik (pozitivist-biçimci) yorum görüşü” tasnifi içinde yer aldığını belirten görüş için bkz.: Saygılıoğlu, **a.g.e.**, s. 21.

⁶³ Turhan Tufan Yüce, **Ceza Hukukunun Temel Kavramları**, Ankara, 1985, s. 12.

⁶⁴ Batun, **a.g.e.**, s. 51.

⁶⁵ Yüce, **a.g.e.**, s. 12.

⁶⁶ Artuk, Gökçen, **Yenidünya**, **a.g.e.**, s. 133.

⁶⁷ Kaneti, **a.g.e.**, s. 31.

⁶⁸ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, 34. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016, s. 76.

⁶⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 21.

⁷⁰ Balta, **a.g.e.**, s. 190.

maktadır⁷¹.

213 sayılı Kanun'un madde 3/A hükmünde *lafzın açık olmadığı hâllerde* şeklinde bir ifade mevcuttur ki bu da Kanun uyarınca lafzî yorum yönteminin dışında başka yorum yöntemlerine de izin verildiği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda zorunlu başlangıç yorum yöntemi olan lâfzî yorum yönteminin, vergisel normun yorum faaliyetinde tek başına yetmemesi hâlinde bahsi geçen hükme göre, *vergi kanunlarının hükümlerinin konuluşundaki maksadın göz önünde tutularak uygulanacağı* belirtilmiştir. Bu bağlamda Kanun'un bahsi geçen hükmüne göre, vergi hukukunda yapılan yorum faaliyetinde tarihî yorum yönteminin kullanılması mümkündür. Zira hükümde vergisel normun konuluşundaki maksadın ve bu bağlamda kanun koyucunun iradesi ve amacının *göz önünde bulundurulması gerektiği emredilerek*, tarihî yorum yöntemi işaret edilmektedir.

Tarihî yorum yöntemi birtakım eleştirilere uğramıştır. Kanunların oluşturulduğu zamanda geçerli olan toplumun anlayışı çerçevesinde, toplumsal yaşamın engellenemez değişim hâli gerçeği düşünüldüğünde, toplumun ihtiyaçlarını karşılamanın her zaman temin edilemeyebileceği ileri sürülmüştür⁷². Bir diğer eleştiri hususu da mutlak bağlayıcılığından söz edemediğimiz ve Kanun metnine dâhil olmayan⁷³ gerekçeler ile bazen Kanun hükümlerinin çeliştiği hâllerin ortaya çıkması olmaktadır. Bu eksiklik de tarihî yorum yönteminin uygulanmasını zorlaştırmaktadır⁷⁴. Bir diğer eleştiri olarak, kanun koyucunun amacının belirlenmesi temelinde uygun bir yorum yöntem olabilmesine karşılık, birbiriyle farklı yönlerdeki görüş ve açıklamaların olması sebebiyle de vergisel normun anlamı hakkında ayağı yere basmayan yorumlara da ulaşılabilirdiği belirtilmiştir⁷⁵. Tarihî yorum yönteminin yasama ve yargı kuvvetlerinin ayrılığı ilkesine de ters düştüğü; zira kanun koyucunun ürettiği kanun metnine ilişkin yorumun, bunu uygulayacak makam ya da organların bağımsız iradelerine bırakılması gerektiği belirtilmiştir⁷⁶. O hâlde lafzî yorum yönteminde yaptığımız

⁷¹ A.e., s. 260.

⁷² Gözübüyük, **Hukuka Giriş**, s. 76.

⁷³ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **a.g.e.**, s. 134.

⁷⁴ Batun, **a.g.e.**, s. 95.

⁷⁵ A.e., s. 58.

⁷⁶ Karabatak, **a.g.e.**, s. 51.

gibi, tarihî yorum yönteminde de niteliklerine göre yorum türlerinden hangilerinin mümkün olduğuna bakmak gerekmektedir. Bu bağlamda tarihî yorum yönteminin, açıklayıcı ve geliştirmeci yorum türlerine elverişli olmadığı kanaatindeyiz.

Yukarıda tarihî yorum yöntemine ilişkin açıklamalar ve eleştirileri birlikte düşünüldüğünde, bu yöntemin vergi hukukunda yapılacak yorum faaliyetleri için işlevsel olmadığı kanaatindeyiz. Zira vergi hukukunda kanunilik ilkesi gereğince, özellikle metne işlenmeyen kanunun tarihini oluşturan dokümanların dikkate alınarak yorum yapılması mümkün olmamaktadır ve bu bağlamda vergi hukukunda kanun koyucunun muhtemel iradesi değil; kanun metninden anlaşılan iradesi dikkate alınacaktır. Zira tarihî yorum yöntemi ile toplumca bilinmeyen bir irade ile amaç kanunun yorumuna dâhil edildiğinden⁷⁷, kişilere yük getiren vergi hukuku alanında uygulanmaması gerekmektedir.

Eleştiriler bir yana, tarihî yorum yönteminin uluslararası vergi anlaşmalarında başarılı olarak uygulanabileceği söylenmektedir. Zira egemenlikle ilgili sınırlamalara ilişkin hassasiyetleri bulunan ve anlaşma tarafı olan devletlerin, anlaşmaya ait hazırlık çalışmalarından, taslak üzerinde yaptıkları görüşmelerden, hassasiyetlerine ilişkin bakış açıları, tavırları hakkında bilgi edinileceği belirtilmiştir⁷⁸.

Son olarak tarihî yorum yönteminin özellikleri dikkate alındığında, yazımızın daha sonraki bölümünde incelenecek olan niteliklerine göre yorum türlerinden geliştirmeci yorum türüne elverişli olmadığı kanaatindeyiz.

2.3.3. Vergi Hukukunda Amaçsal Yorum Yöntemi

Amaçsal yorum yöntemi, objektif yorum teorisi alanında yer almaktadır⁷⁹. *Objektif teori* kanun koyucunun değil, kanunun amacını bize anlatmaktadır ve bu teoride normun iradesine üstünlük tanınmaktadır. Zira normun yürürlük kabiliyeti kazandığı anda, kanun koyucudan bağımsız bir hâl aldığı düşünülmektedir⁸⁰. Hatta zamanla, kanun koyucunun irade-

⁷⁷ Balta, **a.g.e.**, s. 190.

⁷⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 21.

⁷⁹ Bilge, **a.g.e.**, s. 261; Saygılıoğlu, **a.g.e.**, s. 32.

⁸⁰ Bilge, **a.g.e.**, s. 261; Yüce, **a.g.e.**, s. 12.

sinden farklı anlamlara da girebildiği belirtilmiştir⁸¹. Objektif yorum ile ilgili ulaşılan bu açıklamalardan sonra, bu yorum alanındaki görüşlerin sübjektif yorum alanına nazaran daha alt bölümlere ayrıştığını gözlemledik. Objektif yorum alanındaki çatı düşünce, kanun normunun anlamının ortaya çıkarılması olmakta; ancak anlamlandırma faaliyeti için dikkate alınacak zaman ve bunun için kullanılacak materyaller arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu bağlamda objektif yorumun *tarihsel objektif yorum* ve *aktüel objektif yorum* olmak üzere iki türü olduğu ve tarihsel objektif yorumun kanunun yapıldığı zamandaki anlaşılışı esas aldığı; aktüel objektif yorumun ise kanun uygulanması sırasındaki anlaşılışın ele aldığı belirtilmektedir⁸². Ayrıca amaçsal yorum yöntemi, *tarihî amaçsal yorum yöntemi* ile *ilkesel amaçsal yorum yöntemi* olmak üzere iki alt başlığa ayrılarak da incelenmiştir. Tarihî amaçsal yorum yönteminde, kanun koyucu tarafından kanunun açıklanmış amaçlarını esas alan yorum ile kanun koyucunun açıkça açıklamamasına karşın kanun dilinden ve/veya uygulama sonuçlarından açıklanmayan gerçek amacın çözümlenmesinin esas alan yorumun yapıldığı belirtilmiştir⁸³. İlkesel amaçsal yorum yönteminde, lafız ile tam ulaşılamayan anlamın ilkelere veya ekonomik gerçekliklere dayanarak anlamlandırma faaliyeti yapıldığı⁸⁴ ve vergisel, hukukî ve ahlak ilkelere uygun yorumun çerçevesi belirlenerek açıklandığı belirtilmiştir⁸⁵. Ayrıca ilkesel amaçsal yöntemin, mükellef haklarına ve vergi kuralları yoluyla insan haklarına yapılan müdahalenin sınırlarının analizini amaçladığı belirtilmiştir⁸⁶.

Dolayısıyla amaçsal yorum yöntemi ile ilgili edinilen bilgilerden bu yöntemin de objektif yorum teorisinde yer alan görüş farklılıklardan etkilendiği görülmektedir. Ayrıca daha önce belirttiğimiz üzere, *karma teori* (*birleştirici görüş teorisi*) de bulunmaktadır ve adından anlaşacağı üzere, bu teori, hem sübjektif hem de objektif teorisinin üstünlük tanıdığı iradeyi önemsemektedir⁸⁷. Kanunun amacının içeriği saptanırken kanun metninin

⁸¹ Yüce, **a.g.e.**, s. 12.

⁸² Balta, **a.g.e.**, s. 191.

⁸³ Çilingir, **a.g.e.**, s. 3.

⁸⁴ **A.e.**, s. 239.

⁸⁵ **A.e.**, s. 2.

⁸⁶ Çilingir, **a.g.e.**, s. 158.

⁸⁷ Nur Centel, Hamide Zafer, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 6. Baskı, İstanbul, Beta Ya-

içeriği, objektif iradesi araştırılmaktadır ve irade, hukuk normunun uygulandığı anda var olan sosyal şartlara göre anlaşılmaktadır⁸⁸. Zira teoriye göre, kanun koyucunun iradesinden mutlak olarak uzaklaşmamaktadır; iradesi araştırılarak öğrenilmektedir; ancak iradeye tamamen bağlı kalınmadan günün şartları temelinde yorum yapılmalıdır⁸⁹.

213 sayılı Kanun'un madde 3/A hükmü uyarınca, zorunlu başlangıç yorum yöntemi olan lâfzî yorum ile yorum faaliyeti tamamlanamadığında ya da başarılı bir sonucun elde edilemediği hâllerde, bu defa konuluşundaki maksadın göz önünde bulundurulması gerektiği emredildiğinden, bu noktada tarihî yorum yöntemine başvurulacağını belirtmiştik. Ancak vergi kanunlarının hükümlerinin konuluşundaki maksat göz önünde bulundurulması yorumlanmasında, *konuluşundaki maksat* ifadesinin varlığı, tarihî yorum yönteminin yanı sıra öznel amaçsal yorum⁹⁰ yöntemini de salık vermektedir⁹¹. Burada yer alan hükmün konuluşundaki maksat ile anlaşılması gereken, *genel amaç* olan ve Anayasa'da düzenlenmiş madde 73/1 hükmünü işaret etmektedir. Bu bağlamda vergi hukukuna egemen ve vergi hukukuna özgü olan *ekonomik yaklaşım ilkesi* bu temelden kaynaklanmakta ve amaçsal yorum yönteminde ağırlığını hissettirmektedir⁹².

Amaçsal yorum, *teleolojik*⁹³, *fonksiyonel*⁹⁴, *modern*, *objektif*,⁹⁵ *gaî*,⁹⁶ *ilerletici*,⁹⁷ *öze uygun*, *ruhi*,⁹⁸ *tartıcı*⁹⁹ ve *mantıkî*¹⁰⁰ yorum yöntemi olarak

yınları, 2008, s. 42.

⁸⁸ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt:1, 14. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 1997, s. 172.

⁸⁹ Yüce, **a.g.e.**, s. 12.

⁹⁰ Genel anlamda bu ifadenin amaçsal yorum yöntemini işaret ettiğini belirten görüş için bkz.: Sözer; **a.g.e.**, s. 29.

⁹¹ Oktar, **a.g.e.**, s. 59.

⁹² Kaneti, **a.g.e.**, s. 46.

⁹³ Artuk, Gökçen, *Yenidünya*, **a.g.e.**, s. 140.

⁹⁴ Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş**, s. 171.

⁹⁵ Batun, **a.g.e.**, s. 47.

⁹⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 21.

⁹⁷ Bilge, **a.g.e.**, s. 261.

⁹⁸ Oktar, **a.g.e.**, s. 59.

⁹⁹ Bilge, **a.g.e.**, s. 261.

¹⁰⁰ Aksoy, **a.g.e.**, s. 31; Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul, Alfa Basım, 2000, s. 20.

da ifade edilmektedir. Amaçsal yorum yönteminde araştırılan husus, vergisel normun uygulandığı zamanın koşulları ile toplumsal ihtiyaçlar karşısında norma ait ifadenin ne anlama geldiğidir¹⁰¹.

Tarihî yorum yönteminin dayanak noktası olan kanun koyucunun iradesi ile amacı, güncel durumun ihtiyacını karşılıyor ve güncel durum ile aynı sonucu açığa çıkarıyor ise yorum faaliyetinde sorun bulunmamakta; ancak kanun koyucunun iradesi ve amacı güncel sorunu çözmiyor veya çözme hususunda yeterlilik arz etmiyorsa, kanunun vardığı son amaç uygulanarak amaçsal yorum yöntemine başvurulmaktadır¹⁰². Bu çatışma da normun içinde yer alan farklı menfaatlerden kaynaklanmaktadır.

Eleştirici ve tartıcı özellikleri haiz amaçsal yorum yöntemi uygulanırken, vergi kanunu metninden birden fazla anlam çıkarılmasının mümkün olduğu hâllerde, kanunun objektif amacı ile korunması gereken menfaatle bağdaşır şekilde çıkarsama yapılmalıdır¹⁰³. Vergi hukukunda amaçsal yorum yöntemiyle, Devlet ile vergi ödeyicisinin karşılıklı çıkarları değerlendirilmektedir¹⁰⁴. Bu açıklamalar ışığında, vergi hukukunda amaçsal yorum yöntemini uygularken, çok daha dikkatli olunması gerektiği anlaşılmaktadır. Aksi hâlde, yorumun daraltılması ya da genişletilmesi suretiyle, vergi hukukunun temel ilkeleri zedelenmekte olduğundan, vergi kanunu metninin yorumun çerçevesi olarak ele alınması gerekmektedir.

Bir görüşe göre, yoruma başvurulurken normun kelime ve cümle yapısı ile ve bulunduğu yere göre yorum faaliyetinin gerçekleştirildiği lâfzî yorum yönteminin yetersizliği, amaçsal yorum yöntemin önemini gün geçtikçe artırmaktadır¹⁰⁵. Dolayısıyla diyebiliriz ki tarihî, lâfzî ve sistematik yorum yönteminden farklılaşma ve farklı bakış açısının hâkim olması, amaçsal yorum yöntemi ile geliştirilmiştir.

Vergi kanunlarının ekonomik değişiklikler temelinde değişen olaylara ve hâllere uygulandığı bilinmektedir. Bu durum da kanun koyucunun, ka-

¹⁰¹ Saygılıoğlu, **a.g.e.**, s. 33.

¹⁰² Kaya, **a.g.m.**, s. 368.

¹⁰³ Akıntürk, Ateş Karaman, **a.g.e.**, s. 73-74.

¹⁰⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 21.

¹⁰⁵ Kemal Oğuzman, **Medeni Hukuk Dersleri**, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1990, s. 53.

nunu ortaya çıkarırken sahip olduğu irade ve amaçtan uzaklaşmayı gerektirmektedir. Zira kanun, kanun koyucunun ona yürürlük kazandırmasından sonra yaşamını sürdürmekte ve geliştirmektedir¹⁰⁶. Bu bağlamda yorum faaliyetinde geniş ölçüde sosyolojik ve ekonomik verilere sıklıkla başvuran amaçsal yorum yöntemine göre, bir vergi kanunu yürürlük kazandığı an, kanun koyucunun sübjektif iradesinden bağımsızlaşarak, müstakbel ve objektif bir anlam edinmektedir. Amaçsal yorum yönteminde de kanunun değişen sosyo-ekonomik koşullar altında, uygulandığı zamanda objektif olarak kazandığı anlam araştırılmaktadır¹⁰⁷.

Daha önce belirttiğimiz üzere, 213 sayılı Kanun'un madde 3/A hükmü, lâfzî yorum yöntemiyle yorum faaliyeti tamamlanamadığında ya da başarılı bir sonucun elde edilemediği hâllerde, bu defa *konuluşundaki maksat göz önünde bulundurulması gerektiği emredildiğinden*, bu ifadenin varlığı, öznel amaçsal yorum yönteminin kullanılmasını da mümkün kılmaktadır. Ayrıca aynı Kanun'un ispatın düzenlendiği madde 3/B hükmünde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiştir. Hükümde yer alan *muamelelerin gerçek mahiyeti* ifadesiyle de bu defa nesnel amaçsal yorum yöntemi ile ilgili düzenleme yapılmıştır. Şöyle ki vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınabilmesi için, gerçek mahiyetin tespitinin yapılması gerekmektedir ve bu tespiti yapabilmek için de amaçsal yorum yöntemine başvurulmaktadır¹⁰⁸. Ayrıca vergi kanunlarının kümülatif şekilde lafız ve ruh temelinde hüküm ifade ettiğine ilişkin belirtmede yer alan ruh, öze uygunluk manasında kullanılmış olup Kanun'un amaçsal yorum yöntemine yönlendirme yaptığıını işaret etmektedir¹⁰⁹.

Amaçsal yorum yönteminin sınırını, kanun hükmü oluşturmaktadır ve zamanın şartları gereği yapılan uyarılama sonucunda, hükme uymayan bir sonuca varmak mümkün olmadığı gibi, doğru da değildir¹¹⁰. Vergisel hükümün konma amacı araştırılırken amaçsal yorum yöntemi bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu bağlamda vergi kanununun ifadesi yetersizse, yasa-

¹⁰⁶ Karabatak, a.g.e., s. 48.

¹⁰⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 21; Karabatak, a.g.e., s. 48.

¹⁰⁸ Oktar, a.g.e., s. 59.

¹⁰⁹ A.e.

¹¹⁰ Oğuzman, a.g.e., s. 46.

ma organının iradesi araştırılacaktır ve bu bağlamda araç olarak kullanılan amaçsal yorum “hukuk yaratma” mahiyetinde olmayacaktır¹¹¹. Bu bağlamda yöntemin, *yarar hukuku* parametresini benimsediği; *kavram hukuku* yönlendirmesinden kaçındığı belirtilmiştir¹¹².

İhtilafları doğuran menfaat çatışmalarının çözümünde en önemli amaç adilane sonuç yaratmaktır¹¹³ ve daha önce belirttiğimiz üzere, soyut norm ile somut olay arasında bir köprü olan yorum faaliyetinin en doğru şekilde yapılması ile adalet¹¹⁴ tesis edilmiş olacaktır. Bu amaca ulaşmada sadece geçmişin şartlarını dikkate alan tutucu karakterdeki¹¹⁵ tarihî yoruma bir tenkit olarak amaçsal yorum yöntemi¹¹⁶ ortaya çıkmış olup ihtilafların çözümünde, ihtilafın doğduğu zamana ait şartlar ve ihtiyaçların da göz

¹¹¹ Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, amaçsal yorumun çağcıl ve kanunun yapıldığı andaki değil, uygulandığı andaki kanun koyucunun nesnel amacını gözeten bir yöntem olduğunu ve bu yorumun sınırını kanunun anlatım çerçevesinin çizdiğini ve anlatım içindeki deyişlerin ve/veya kavramların bu nesnel amaç içinde geniş ya da dar algılanabileceğini belirtmiştir. Ancak, amaçsal yorum bahanesiyle, kesinlikle bu çerçevenin dışına çıkılarak kanun metnine anlam verilemeyeceğini ve bu yapıldığı takdirde uygulayıcının kanunu örtülü olarak değiştirmiş olacağını ve hiçbir yorum amacı ve yönteminin böyle bir keyfiliğe izin veremeyeceğini belirtmiştir. Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 18.02.2000 Tarih ve E. 1997/1, K. 2000/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeVmuhHYeFcS3w~>, [Erişim Tarihi: 22.08.2017].

¹¹² Emin Memiş, Anayasanın “‘Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir ve Kaldırılır’ Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan ‘Alt ve Üst Sınırları Belirleme’ ve ‘Usul ve Esasları Maliye Bakanlığınca Belirlenir’ Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu**, 11-12 Mayıs 2006, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 76, Danıştay Matbaası, 2008, ss. 33-107, s. 102.

¹¹³ Bilge, **a.g.e.**, s. 260.

¹¹⁴ Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulunun bir kararında, amaçsal yorumun hukukun genel teorisindeki genel yorum yöntemlerinden olan teleolojik yorum olduğu, klasik bir yorum tekniği olan amaçsal yorum ile kanunun ruhunun araştırıldığı ve kanunun uygulanma anındaki koşullar ve ihtiyaçlar karşısında somut gerçeğe ve adalet duygusuna değer verildiği belirtilmiştir. Bkz.: Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 18.02.2000 Tarih ve E. 1997/1, K. 2000/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeVmuhHYeFcS3w~>, [Erişim Tarihi: 22.08.2017].

¹¹⁵ Balta, **a.g.e.**, s. 191.

¹¹⁶ İki yöntem arasındaki zıtlık, sübjektif ve objektif şeklindeki karşıt anlamları haiz yorum alanlarında yer almalarından da anlaşılabilir.

önünde bulundurulması gerektiğini ileri sürmektedir¹¹⁷. Bu açıklamalardan sonra amaçsal yorum yöntemi ilgili yüksek mahkeme kararlarına yer vermek istiyoruz.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu kararının azlık oyunda, vergi hukukunda yoruma Danıştay'ın da her zaman başvurduğu bir yol olduğunu, Danıştay 7 ile 9. Dairelerinin 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinde yer alan "*Vergi Dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur.*" hükmünün ceza zamanaşımını da kapsadığı şekilde yorumlamış oldukları ve bu bağlamda lafzî yorum yerine gai (amaçsal) yorumu tercih etmiş oldukları belirtilmiştir¹¹⁸.

Vergi Dava Daireleri Kurulu bir kararında, Kurumlar Vergisi Kanunu ile getirilen istisnanın tam mükellef kurumların aktiflerinde bulunan taşınmaz ve iştirak hissesi gibi atıl kalmış bağlı değerlerinin, enflasyonist ortamda kazandıkları değer in işletmeye kazandırılmasına imkân sağlamak, böylece kurumların iştirak hisseleriyle gayrimenkullerinin satışı suretiyle sağlanan kaynakların, ticarî faaliyetlerinde kullanılması ve dolayısıyla faaliyetlerinin borçlanma yoluna gidilmeden öz kaynaklarla devam ettirebilmesi ve malî yapılarının güçlendirilmesi amacıyla öngörülmüş olduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda satın alındığı tarihten 26 gün sonra satılan taşınmazdan sağlanan satış kârının sermayeye eklenmesi, nama yazılı hisse senetleri çıkarılarak borsada kote ettirilmesinin, işletmede duran varlığın nakde dönüştürülerek kaynak yaratılması anlamını taşımadığı açık olduğundan, yapılan bu işlemin, yukarıda amacı açıklanan istisna hükmünden yararlandırılmasına olanak bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca anılan düzenlemenin, aynı gruba dâhil veya aralarında yakın ilişki bulunan şirketlerin ellerindeki gayrimenkullerin birinden alınıp diğerine satılması hâlinde doğan kazancın vergi dışı tutulmasına cevaz verdiğinin de kabul edilemeyeceği ve Kanun'un ne lafzının ne de amacının böyle bir yoruma olanak tanıdığının kabulünün mümkün olmadığı belirtilmiştir¹¹⁹.

¹¹⁷ Bilge, a.g.e., s. 260.

¹¹⁸ Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 12.06.1980 Tarih ve E. 1977/1, K. 1980/2 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC-8cP4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeVyEZqtObSOXA~>, [Erişim Tarihi: 08.09.2017].

¹¹⁹ Vergi Dava Daireleri Kurulu, 06.12.1996 Tarih ve E. 1996/320, K. 1996/410 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://www.emsalyargi.com/danistay.php?search=&daire=b26e91c5a->

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu bir kararında, 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 zıyanının önlenmesi amacının var olduğunu ve dolayısıyla bu hükmün teleolojik (amaçsal) yorumu yapılırken kanun koyucunun bu hedefe ulaşmasını mümkün kılacak şekilde yorum yapılması gerektiğini belirtmiştir¹²⁰.

Son olarak amaçsal yorum yönteminin özellikleri dikkate alındığında, yazımızın daha sonraki bölümünde incelenecek olan niteliklerine göre yorum türlerinden açıklayıcı yorum türüne elverişli olmadığı kanaatindeyiz¹²¹.

2.3.4. Vergi Hukukunda Sistemik Yorum Yöntemi

Buraya kadar, 213 sayılı Kanun'un madde 3/A hükmü uyarınca düzenlenen lâfzî yorum, bundan hemen tarihî yorum ve aynı maddenin 3/B hükmü de birlikte düşünüldüğünde amaçsal yorum yöntemlerine başvurulacağını belirtmiştik. Kanun'un madde 3/A hükmünün devamında, *vergi kanunlarının hükümlerinin, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı* belirtilmiştir. Bu sebeple de Kanun'un uygulanmasını istediği yöntemin sistemik yorum yöntemi olduğu anlaşılmaktadır¹²².

e43cf2c&eyil=&eno1=&eno2=&kyil=&kno1=&kno2=&ktarih1=&ktarih2=, [Erişim Tarihi: 06.09.2017].

¹²⁰ Bkz.: Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 08.06.2005 Tarih ve E. 2005/12-357, K. 2005/363 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4Ip-MX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeWU8KBsp!6v3g~>, [Erişim Tarihi: 08.09.2017].

¹²¹ Aslında amaçsal yorum yöntemi, *teoride* açıklayıcı yorum türüne de elverişli olabilir. Başka ifade ile sosyo-ekonomik değişim ve dönüşümlerden etkilenmeyen vergisel normlarda hem amaçsal yorum yöntemi ile yapılan anlamlandırma hem de metnin kapsamı, içeriği ya da lafzî denk düşebilmekte ve bu durumda da açıklayıcı yorum, amaçsal yorum yöntemi kullanılarak da yapılabilmektedir. Ancak çalışma konumuzda vergi hukukunun kendine has özellikleri ve bu temelde ekonomik değişimlerin zorunlu karakterine vurgu yapılmak istenmektedir; bu bağlamda vergi hukukunda teoride olabilse de *uygulamada* açıklayıcı yorum için amaçsal yorum yönteminin kullanımı oldukça güç gözükmektedir.

¹²² Ayrıca bkz.: Sözer, **a.g.e.**, s. 29.

Vergi kanunları gibi diğer hukuk dallarına ait kanunları incelediğimizde, kitaplardan, kitapların kısımlardan, kısımların bölümlerden, bölümlerin maddelerden, madde başlığı verilen maddelerin de fıkralardan oluşturularak çeşitli tasniflerin bulunduğu görebilmekteyiz. Sistematik yorum yönteminde, vergi kanunu hükmünün tayin edilen tasnif içinde, hangi konumda ve nerede yer aldığı önem kazanmaktadır¹²³.

Sistematik yorum yönteminde, bir vergi kanun hükmünün anlamı açıklığa kavuşturulurken, ilgili hükmün kanun içindeki yeri ile diğer mevzuat hükümleriyle bağlantısı ve alakası araştırılmaktadır. O hâlde, vergi kanun hükmünün ilgili kanun içindeki konumunun ve diğer kanun hükümleriyle kurulabilecek bağın araştırılması gündeme gelmektedir¹²⁴. Bu yorum yönteminde amaç, kanun koyucu tarafından kanun metinlerinin bir hiyerarşik düzen ve sistem içinde tesis edildiği düşüncesinden yola çıkılarak, kanun metinleri arasındaki sistemsel ilişkinin bulunması varsayımı altında, metinler arasındaki bağlantının belirtilmesi ve üst-alt norm, genel-özel norm, aslî-tali norm gibi hükmedilen düzenlemelerin de dikkate alınarak yorum faaliyetinin yapılmasıdır¹²⁵.

Sistematik yorum yönteminin başlı başına bir yorum yöntemi olmaktan ziyade, diğer yöntemler ile birlikte uygulanması düşünülebileceği belirtilmiştir. Bu yöntemde önce, vergi hükmünün yer aldığı kanunun bütünü ile başlanmakta, sonrasında vergi hukukunun bütünü karşısındaki konumu ve en nihayetinde gerekli görülürse başka hukuk dalındaki düzenlemeler de dikkate alınmaktadır¹²⁶.

Sistematik yorum yöntemi ile ilgili bir görüşe göre bu yöntem, lâfzî yorum yöntemini tamamlayıcı niteliktedir¹²⁷. Çünkü sistematik temelde

¹²³ Batun, **a.g.e.**, s. 46.

¹²⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 20.

¹²⁵ Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s. 175.

¹²⁶ Karakoç, **a.g.e.**, s. 171-172.

¹²⁷ Anayasa Mahkemesi bir kararında, 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 kurullarla ilişkisinin, kanunun plan ve sistematigi içerisindeki konumunun dikkate alınarak belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bkz.: Anayasa Mahkemesi, 10.07.2013 Tarih ve E. 2012/104, K. 2013/87 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/7de1befd-66be-4d00-b759-70b794ef7e24?>

metindeki kelimeye verilen bir anlamlandırma faaliyeti yapıldığından, bir açıdan lâfzî ve sistematik yorum yöntemlerine eşgüdümlü olarak başvurulmaktadır. Her iki yöntem ile yapılan yorumlarda aynı sonuç ortaya çıkarsa sorun bulunmamaktadır; ancak farklı yönde sonuçlar açığa çıktığında ise mantık kurallarından hareket eden *karşıt kavram*, *tümevarım*, *tümdengelem*, *evleviyet* gibi yöntemlerden faydalanmak gerekebilmektedir¹²⁸.

Sistematik yorum yöntemiyle kanun koyucuya ait irade araştırması yapılırsa itirazla karşılaşılmamaktadır; ancak faaliyet kıyas ölçüsüne geldiği vakit itiraz vuku bulmaktadır. Kıyas yasağının geçerli olduğu vergi hukukunda, sistematik yorum yöntemi uygulanırken bu yüzden dikkatli olunması gerekmektedir¹²⁹. Bu açıklamalardan sonra sistematik yorum yöntemi ilgili yüksek mahkeme kararlarına yer vermek istiyoruz.

Danıştay'ın bir kararında, 213 sayılı Kanun'un 30. maddesi uyarınca dönem matrahının resen takdirine gidilebilmesi için, vergi beyannamesinin kanunî ve ek süre içinde verilmemiş olmasının yeterli olduğu belirtilmiştir. Vergi mahkemesince anılan Kanun'un 342. maddesi ile Kanun'un madde 30/1 hükmünde öngörülen resen takdir sebebine istisna getirildiği söylenilmekte ise de Kanun'un 342. maddesinin, 213 sayılı Kanun'un tarh yöntemleriyle ilgili kitabında değil, ceza hükümleri ile ilgili Dördüncü Kitabında yer almakta olduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda vergi cezası müessesesi ile ilgili olan ve ceza hükümlerini ilgilendiren bu düzenlemenin tarh yöntemleriyle ilgili bir başka düzenlemenin istisnası olarak kabulü-

highlightText=%3B%22ama%C3%A7sal%20yorum%22&excludeGerecke=False&wordsOnly=False, [Erişim Tarihi: 20.08.2017]. Anayasa Mahkemesinin bu kararında yer alan sistematik yorum yöntemine ilişkin açıklamalar ile Mahkemenin başka bir kararında yer alan lafzî yorum yöntemine ilişkin açıklamaların oldukça benzer olduğu dikkat çekmektedir. Mahkeme, kanunların lafzî yorumunda dahi kısım, bölüm, madde, fıkra, bent, alt bent silsilesi ve bütünlüğü büyük bir önem taşımakta olduğunu, bir alt bendin ilgili olduğu bent, bendin ilgili olduğu fıkra, fıkranın ilgili olduğu madde, maddenin ilgili olduğu bölüm, bölümün ilgili olduğu kısım bağlamında değerlendirilmesinin genel kural olduğu belirtmiştir. Bkz.: Anayasa Mahkemesi, 03.04.2013 Tarih ve E. 2011/142, K. 2013/52 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/696d5229-e476-4b5f-a45f-cc0923693995?highlightText=%3B%22lafzi%22&excludeGerecke=False&wordsOnly=False>, [Erişim Tarihi: 20.08.2017].

¹²⁸ Saygılıoğlu, a.g.e., s. 91.

¹²⁹ A.e., s. 91.

nün kanun yapma tekniğine ve 213 sayılı Kanun'un madde 3/A hükmünde öngörülen sistematik yoruma aykırı olduğu belirtilmiştir¹³⁰.

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun bir kararında, 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 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 bildirilmiştir¹³¹.

Son olarak sistematik yorum yönteminin özellikleri dikkate alındığında, niteliklerine göre yorum türlerinden geliştirmeci yorum türüne elverişli olmadığı kanaatindeyiz.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM VERGİ HUKUKUNDA YORUM TÜRLERİ

Vergi hukukunda yorum türleri, yapısal bir bakış açısıyla¹³² ya da organik kritere göre *yorumu yapan kaynak bakımından* ve maddî kritere göre *yorumun niteliği* bakımından yorum türleri başlıkları altında incelenmiştir¹³³.

¹³⁰ Bkz.: Danıştay 7. Dairesi, 23.01.2002 Tarih ve E. 2000/852, K. 2002/200 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMt-2gFWlnEsBd88JGeUMsOz1QzQOOw~>, [Erişim Tarihi: 20.08.2017].

¹³¹ Bkz.: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 20.12.1996 Tarih ve E. 1996/217, K. 1996/420 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazacihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT38c-P4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeUyMiNpOvGsg~>, [Erişim Tarihi: 21.08.2017].

¹³² Işıқтаç, **Hukuk Felsefesi**, s. 194.

¹³³ Vergi hukukunda yorum türlerinin şekli tasnif (teşri yorum, kazaî yorum, idarî yorum,

3.1. YORUMU YAPAN KAYNAK BAKIMINDAN YORUM TÜRLERİ

Yorum faaliyeti denilince, soyut, genel, önceden belirlenmiş ve kişilik dışı vergi kanun hükümlerini, somut olaya uyarlama ve her hâlde hüküm tesis etme görevi verilen hâkimlerin en başta geldiğini söyleyebiliriz. Durum bu olmakla birlikte, Anayasa'nın madde 6/2 hükmüne göre, Türk Milletinin egemenliğini Anayasa'nın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanacağı belirtilmiş olup Anayasa'nın 7, 8 ve 9. maddelerinde de yetkili organların neler olduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda Anayasa'nın 7. maddesine göre yasama yetkisi; 8. maddesine göre yürütme yetkisi ve 9. maddesine göre de yargı yetkisi hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda yasama organı tarafından çıkarılan vergilere ilişkin kanunî normlar bizzat bu organ tarafından yorumlanabileceği gibi, yürütme ve yargı yetkisini kullanan organlar tarafından da yorumlanabilmektedir¹³⁴. Başka ifade ile vergi hukukunun anlam bakımından yorumlanmasında, sadece hâkimler tarafından değil, bazen de kanun koyucunun, uygulayıcısının ve uyumsuzluk hakkında hüküm tesis eden makamın hukukî yorumu söz konusu olabilmektedir¹³⁵. Bu durumda da yorumu yapan kaynağın ne olduğu, yorumun türünü tayin etmektedir.

“Yorumu kim yapar?” sorusuna verilen cevap ile bulduğumuz kaynak bakımından yorum türleri¹³⁶, *yasama yorumu*, *idarî yorum*, *yargısal yorum* ve *bilimsel yorum*¹³⁷ olmak üzere dört başlığa ayrılmaktadır¹³⁸. Sonuç olarak yorumu yapan kaynak bakımından yorum türlerinde daha önce belirttiğimiz üzere *organik kriter* kullanılmaktadır.

ilmî yorum) ile *maddî tasnif* (daraltıcı yorum, genişletici yorum, açıklayıcı yorum, düzeltici yorum) olarak irdelendiği de görülmektedir. Bkz.: Musaballı, **a.g.e.**, s. 71-72.

¹³⁴ Karabatak, **a.g.e.**, s. 33.

¹³⁵ Akıntürk, Karaman, **a.g.e.**, s. 70.

¹³⁶ Oktar, **a.g.e.**, s. 57.

¹³⁷ Kaynağına göre yorum türlerinin *yasama*, *yargı* ve *bilimsel yorum* olmak üzere üç tür olarak incelendiği ve *idarî yorum* türünün inceleme kapsamına alınmadığı çalışmalar için bkz.: Bilge, **a.g.e.**, s. 257-259; Sözer, **a.g.e.**, s. 26-28.

¹³⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 18-19.

3.1.1. Yasama Yorumu

Yasama yorumu, *teşriî yorum*, *resmî yorum* ya da *otantik yorum*¹³⁹ olarak da isimlendirilmekte olup varsayımı normun anlamını en iyi bileninin kanun koyucu olduğudur¹⁴⁰. Ancak bu varsayımın olabilmesi için, kanun koyucunun bu yorumu yapabilmesinin pozitif hukuk tarafından kabul edilmiş olmalıdır¹⁴¹. Yasama yorumunun tanımı ile özellikleri ve uygulama alanı alt başlıklarda incelenecektir.

3.1.1.1. Yasama Yorumunun Tanımı ve Özellikleri

Yasama yorumunun *yorum hükümleri* ile *yorum kanunları* olmak üzere iki türü bulunduğu belirtilmektedir. Yorum hükümleri, kanun koyucunun kanunda geçen ibarelerin anlamlarını, aynı kanun metninde gösterdiği aydınlatıcı özellikteki hükümlerdir ve uygulaması hâlen devam etmektedir¹⁴². Örneğin 213 sayılı *Vergi Usul Kanunu*'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 hükmüdür. Bu bilgiden sonra, bu başlık altında devam eden açıklamaların hepsinin yasama yorumunun diğer çeşidi olan ve yasama yorumu deyince kitaplarda genel kabul olarak yer verilen yorum kanunları ile ilgili olacağını belirtmek isteriz.

Türk hukuk sisteminde kanun koyucu olan; yani yoruma esas alınan kanunî normu yaratan, yasama organıdır. Normun yorum faaliyetinde ilk akla gelen, onun kaynağı olan organın iradesini belirlemektir. Dolayısıyla bu iradenin belirlenmesiyle şekillenen yasama yorumu, bizzat yasama organı tarafından yapılan yorum olmaktadır. Kanun koyucunun, kanunî normdan ne anlaşılması gerektiğini, iradesinin ne yönde olduğunu izah etmesi suretiyle, yoruma maruz kalan normun anlamının açıklığa kavuşturulması amaçlanmaktadır¹⁴³. Başka bir ifade ile yasama yorumu ile mevcut

¹³⁹ Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş**, s. 162.

¹⁴⁰ Karabatak, **a.g.e.**, s. 33.

¹⁴¹ Bilge, **a.g.e.**, s. 257.

¹⁴² Artuk, Gökçen, *Yenidünya*, **a.g.e.**, s. 138.

¹⁴³ Karakoç, **a.g.e.**, s. 168.

bir kanunî normun uygulamada nasıl anlaşılması gerektiği bildirilmektedir¹⁴⁴. Bu yorum türünde hukukî normun amacına en sadık yorumun yapılabileceği düşüncesi hâkimdir¹⁴⁵ ve genellik esastır; yani belirli olaylar için yapılan bir yorum özelliğinde değildir¹⁴⁶. Bu bağlamda soyut niteliği haiz yasama yorumu, tüm somut olaylara aynı şekilde uygulanmaktadır¹⁴⁷ ve *bağlayıcı* niteliktedir.

3.1.1.2. Yasama Yorumunun Uygulama Alanı

Yasama yorumunda yasama organı bu yorumu kullanma yetkisini Anayasa'dan almakta olup yorum faaliyetinin usulü yine Anayasa'da gösterilmektedir¹⁴⁸. Ülkemizde de 1924 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, kanun yorumlama görevini Türkiye Büyük Millet Meclisinin görevleri arasında hüküm altına almıştır¹⁴⁹; ancak 1961 Anayasası¹⁵⁰ ile birlikte kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle, yasama yorumu kaldırıl-

¹⁴⁴ Bilge, **a.g.e.**, s. 257.

¹⁴⁵ Karabatak, **a.g.e.**, s. 33.

¹⁴⁶ Karakoç, **a.g.e.**, s. 168.

¹⁴⁷ Bilge, **a.g.e.**, s. 258.

¹⁴⁸ Karabatak, **a.g.e.**, s. 33.

¹⁴⁹ 1924 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 26. maddesi şu şekilde hüküm altına alınmıştır:

“Kanun koymak, kanunlarda değişiklik yapmak, kanunları yorumlamak, kanunları kaldırmak, Devletlerle sözleşme, andlaşma ve barış yapmak, harb ilan etmek, Devletin bütçe ve kesin hesap kanunlarını incelemek ve onamak, para basmak, tekelli ve akçalı yüklenme sözleşmelerini ve imtiyazları onamak ve bozmak, genel ve özel af ilan etmek, cezaları hafifletmek ve değiştirmek, kanun soruşturmalarını ve kanun cezalarını ertelemek, mahkemelerden çıkıp kesinleşen ölüm cezası hükümlerini yerine getirmek gibi görevleri Büyük Millet Meclisi ancak kendisi yapar.” (Vurgu, yazar tarafından yapılmıştır.)

¹⁵⁰ 1961 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın yürürlükte olduğu dönemde Anayasa Mahkemesi kararında, 1924 Anayasası'nda mevcut olan yasama yorumu yetkisinin 1961 Anayasası'nda Türkiye Büyük Millet Meclisine tanınmamış olduğu ve bu nedenle, yasama yorumuna sebep olan Meclis kararının, Meclisin görev ve yetkilerini tespit eden Anayasa'nın 64. maddesine aykırı olduğu gibi, kaynağını Anayasa'dan almayan bir devlet yetkisinin kullanılması mümkün olamayacağından dolayı da Anayasa'nın madde 4/3 hükmünün son cümlesi hükmüne aykırı bulunduğu belirtilmiştir. Bkz.: Anayasa Mahkemesi, 18.12.1979 Tarih ve E. 1979/22, K. 1979/45 Sayılı Karar; (Çevrimiçi), <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/6cc98fda-d93b-426e-9697-05acccef29f2?highlightText=%3B%22yasama%20yorumu%22&excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, [Erişim tarihi: 20.05.2017].

mış olup 1982 tarihli Anayasası da bu yorum türüne yer vermemektedir¹⁵¹. Yasama yorumunun Anayasal metne işlenmemesinde, bağımsız yargı organlarının kararlarının hiçbir etki altında kalınmadan verilmesinin temin edilmesi amacı bulunmaktadır¹⁵².

Bununla birlikte mevzuatımızda bir kanunun diğer bir kanunu ya da bir uluslararası vergi anlaşmasının başka bir uluslararası vergi anlaşmasını yorumlaması hususunda engel bulunmamakta olup bunların da bir yasama yorumu niteliğinde olduğu belirtilmektedir¹⁵³.

3.1.2. İdarî Yorum

İdarî yorum, genel olarak yürütme ve idare tarafından yapılan yorum türüdür¹⁵⁴; vergi kanunları temelinde ise yürütme ve vergi idaresinin anlaşmış ve uygulayış biçimi olmaktadır¹⁵⁵. İdarî yorumun tanımı ile özellikleri ve uygulama alanı alt başlıklarda incelenecektir.

3.1.2.1. İdarî Yorumun Tanımı ve Özellikleri

Anayasa'nın *Vergi Ödevini* düzenleyen madde 73/3 hükmüne göre vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla *verginin kanunîliği* Anayasal bir temelde güvence altına alınmış olan bir ilkedir¹⁵⁶. Bu bağlamda kanunlarla hükme bağlanan vergisel normlarla ilgili vergi borçlusu konumunda olan vergi ödeyicileri ile vergi alacaklısı olan Devlet arasında yorum farklılıkları ortaya çıkabilmekte ve bu sebeple uygulamada vergi ihtilafları ortaya çıkabilmektedir. Özellikle vergi kanunlarının oldukça fazla sayıda olması, ekonomik değişimlere ayak uydurma amacıyla da sık sık değiştirilmesi, vergi hukukunda yapılan yorumların çeşitlenmesine de sebebiyet vermektedir¹⁵⁷.

¹⁵¹ Oktar, **a.g.e.**, s. 56; Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş**, s. 164; Akıntürk, Ateş Karaman, **a.g.e.**, s. 70.

¹⁵² Arslan, **a.g.e.**, s. 20.

¹⁵³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 18.

¹⁵⁴ Karabatak, **a.g.e.**, s. 38.

¹⁵⁵ Karakoç, **a.g.e.**, s. 169.

¹⁵⁶ Arslan, **a.g.e.**, s. 9.

¹⁵⁷ Aksoy, **a.g.e.**, s. 27.

Kamu hukuku alanına özgü idarî yorum çeşidinin, vergi hukuku dışında diğer hukuk dallarında oldukça sınırlı uygulaması vardır¹⁵⁸. Bu bağlamda idarî yorum, idare hukuku ile vergi hukuku alanında oldukça önemli bir yorum çeşidi olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁵⁹.

Vergi hukukunda idarî yorum, tüzük, yönetmelik, adsız düzenleyici idarî işlemler ile bireysel idarî işlemler temelinde olmaktadır. İdarî yorum, tüzük, yönetmelik ya da adsız düzenleyici işlemler suretiyle yapıldığında genel ve soyut nitelik taşımaktadır¹⁶⁰. Diğer yandan idarî yorum, bireysel ve sübjektif işlemler suretiyle yapıldığında ise özel ve somut nitelik taşımaktadır¹⁶¹.

3.1.2.2. İdarî Yorumun Uygulama Alanı

İdarî yorumun birden fazla temelde gerçekleşmesi sebebiyle, vergi hukukunda idarî yorumun uygulama alanı, aşağıdaki başlıklarda tek ele alınacaktır. Burada ele alacağımız idarî yorum türlerinde normların yukarıdan aşağıya doğru bir "somutlaşma" ifade ettiği görülecektir¹⁶².

3.1.2.2.1. İdarî Yorum ve Tüzük

İdarenin düzenleme yetkisini Anayasa'dan aldığı yetkilerinden birini *nizamname*¹⁶³ olarak da ifade edilen tüzükler¹⁶⁴ oluşturmaktadır¹⁶⁵. Anayasa'nın madde 115/1 hükmüne göre *Bakanlar Kurulunun*, kanunun uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere, kanunlara ay-

¹⁵⁸ Batun, **a.g.e.**, s. 32. Vergi hukuku ile birlikte idarî yorumun kamu ihale hukukunda oldukça önemli bir yer tuttuğunu belirtebiliriz.

¹⁵⁹ Saygılıoğlu, **a.g.e.**, s. 25.

¹⁶⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 18.

¹⁶¹ Karakoç, **a.g.e.**, s. 169.

¹⁶² Mükbil Özyörük, *İdare Hukuku Dersleri*, Ankara, Teksir, Daktilo, Fotokopi, 1972-1973, s. 28.

¹⁶³ Sıddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumî Esasları*, Cilt: 1, Üçüncü Bası, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966, s. 370.

¹⁶⁴ Ayrıca tüzükler, vergi hukukunun yürütme organından doğan kaynaklarından biri olarak belirtilmiştir. Bkz.: Oktar, **a.g.e.**, s. 39.

¹⁶⁵ Ender Ethem Atay, *İdare Hukuku*, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016, s. 453; Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku**, Güncellenmiş ve Düzeltilmiş Onsekizinci Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2016, s. 418.

kırı olmamak ve Danıştay'ın incelemesinden geçirilmek şartıyla tüzükler çıkarılabileceği belirtilmiştir¹⁶⁶.

Tüzüklerin daha önce yürürlüğe girmiş bulunan bir kanuna dayanma zorunluluğu bulunduğu ve kanun tarafından henüz düzenlenmeyen bir alanda tüzük çıkarılamayacağı için¹⁶⁷ kendinden önce yürürlüğe girmiş kanunun, tüzüğün sebep unsurunu oluşturduğu belirtilmektedir¹⁶⁸. Durum bu olmakla birlikte, kanunda tüzük çıkarılmasının öngörülmediği hâllerde dâhi tüzük çıkarılması mümkündür¹⁶⁹. Ayrıca kanunun uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere verilen yetkinin, tüzüğün konu unsurunu oluşturduğu belirtilmektedir¹⁷⁰. İlâveten bir idarî işlem olan tüzükler, kanunlar gibi madde madde kaleme alınmakta¹⁷¹ olup tüzüğün bir kanunun boşluk doldurulması amacıyla değil; düzenleme amacıyla çıkarıldığı unutulmamalıdır¹⁷².

Vergi hukukunda tüzüklerin yeni bir vergi hükmü ve kuralı ihdas edeme-

¹⁶⁶ 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan Anayasa değişiklikleri, 16.04.2017 tarihinde halkoyuna sunularak kabul edilmiştir. 6771 sayılı Kanun'un madde 16/E hükmü ile Bakanlar Kurulunca kanunun uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere, kanunlara aykırı olmamak ve Danıştay'ın incelemesinden geçirilmek şartıyla tüzükler çıkarılabileceğine ilişkin hüküm getiren Anayasa'nın 115. maddesi yürürlükten kaldırılmış olup değişiklik yapan bu hüküm, 27.04.2017 tarihinden sonra birlikte yapılacak ilk Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanlığı seçimlerine ilişkin takvimin başladığı tarihte yürürlüğe girecektir. Ayrıca 6771 sayılı Kanun'un madde 16/B hükmü ile Anayasa'nın 124 ve 137. maddelerinde geçen "tüzük" ibareleri "Cumhurbaşkanlığı kararnamesi" olarak değiştirilmiş olup yine değişiklik yapan bu hüküm de 27.04.2017 tarihinden sonra birlikte yapılacak ilk Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanlığı seçimlerine ilişkin takvimin başladığı tarihte yürürlüğe girecektir.

¹⁶⁷ Bu belirtmede, Türk Anayasa sistemine göre, kanunun bulunmadığı bir yerde yürütmenin de bulunamayacağı gerekliliği bulunmaktadır. Bu sebeple de tüzüklerin, ancak kendinden önce yürürlüğe girmiş olan bir kanuna dayanılarak çıkarılabileceği ileri sürülmektedir. Bkz.: Duran, **a.g.e.**, s. 454.

¹⁶⁸ Onar, **a.g.e.**, Cilt: 1, s. 381; Metin Günday, İdare Hukuku, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2015, s. 113.

¹⁶⁹ Lûtfî Duran, İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1982, s. 455; Günday, **a.g.e.**, s. 113.

¹⁷⁰ Onar, **a.g.e.**, Cilt: 1, s. 383; Günday, **a.g.e.**, s. 113.

¹⁷¹ Gözler, Kaplan, **a.g.e.**, s. 438.

¹⁷² Özyörük, **a.g.e.**, s. 27.

yecek veya mevcut bir vergi kanunu hükümlerini değiştiremeyecek olması sebebiyle talî bir kaynak olduğu; ancak vergi kanunlarının uygulanmasını etkilemek suretiyle dolaylı olarak vergi uygulamasına katkısı bulunacağı belirtilmiştir¹⁷³. Bu ifadeler ışığında tüzüklerin vergi hukukunda bir idarî yorum olmadığı sonucuna ulaştığımızı söyleyemeyiz. Zira vergi hukukunda bir anlamlandırma faaliyeti olarak yorumun tüzüklerde de mevcut olduğu kanaatindeyiz. Bu bağlamda vergi hukukunun aslî ve talî kaynak niteliğinden ziyade, vergisel uygulamaları doğrudan veya dolaylı yönlendirmelerin birer yorum faaliyeti oluşturduğunu düşünmekteyiz.

Tüzüklerin Anayasal norm ile *kanunun uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek* şeklinde hükme bağlanan amaçları arasında, tüzükleri çıkarma konusunda yetkili olan¹⁷⁴ Bakanlar Kurulu nezdinde önemli bir fark bulunduğu belirtilmiştir. Şöyle ki, *kanunun uygulanmasını göstermek* amacıyla çıkarılan tüzüklerde, yetki sahibi Bakanlar Kurulunun burada tüzüğün çıkarılıp çıkarılmaması noktasında takdir yetkisinin bulunduğu ve ilgili kanunun tüzük olmadan da hemen -hatta bir zorunluluk olarak- uygulanabileceği; diğer taraftan *kanunun emrettiği işleri belirtmek* amacıyla çıkarılan tüzüklerde, yetki sahibi Bakanlar Kurulunun burada bağlı yetkisinin bulunduğu ve ilgili kanunun tüzük olmadan uygulanamayacağı ifade edilmiştir¹⁷⁵. Buradan hareketle, tüzüklerin bahsi geçen amaçları doğrultusunda çıkarılan tüzükler ile düzenlenen hususların arasında konu, genişlik ve idarî yorumu etkileyen sonuçları konusunda farklılıklar bulunmaktadır. Bu bağlamda Bakanlar Kurulunun bağlı yetki sahibi olarak *kanunun emrettiği işleri belirtmek* amacıyla çıkarmış olduğu tüzüklerin, yasama organınca çıkarılan kanun hükümlerinin ayrıntıları ile sonuçlarını içermek zorunda olması sebebiyle¹⁷⁶, Anayasa'nın madde 73/3 hükmüne göre kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilen vergisel normlarla ilgili yapılan bu neviden tüzüklerin bir idarî yorum türü oluşturmakla birlikte, bu yorum faaliyeti ile getirilen *yeni kurallar* doğrudan veya dolaylı olarak kaynağı olan kanunda yer alması gereklili-

¹⁷³ Aksoy, **a.g.e.**, s. 17.

¹⁷⁴ Balta, **a.g.e.**, s. 178; Halil Kalabalık, İdare Hukukunun Temel Kavram ve Kuramları, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Konya, Sayram Yayınları, 2014, s. 412; Gözler, Kaplan, **a.g.e.**, s. 436.

¹⁷⁵ Duran, **a.g.e.**, s. 454-455.

¹⁷⁶ **A.e.**, s. 455.

ği¹⁷⁷ karşısında kapsamının oldukça dar olduğunu düşünmekteyiz. Diğer taraftan Bakanlar Kurulunun tüzüğün çıkarılıp çıkarılmaması noktasında takdir yetkisi sahibi olarak *kanunun uygulanmasını göstermek* amacıyla çıkarmış olduğu tüzükler suretiyle, kanunun konu ile amacını aşmamak koşuluyla ilgili olduğu alana ilişkin serbestçe *yeni hükümler* getirebilmesi sebebiyle¹⁷⁸, Anayasa'nın madde 73/3 hükmüne göre kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilen vergisel normlarla ilgili yapılan bu neviden tüzüklerin yine bir idarî yorum türü oluşturduğunu ve bu yorum faaliyetinin kapsamının daha geniş olduğu kanaatindeyiz. Bu kanaatimizden sonra, vergisel temelde konu unsurunu *kanunun emrettiği işleri belirtmek* oluşturan tüzükler aracılığıyla yetki sahibi Bakanlar Kurulunca yapılan idarî yorumların zorunlu olarak yapılan idarî yorum niteliğinde olduğunu, konu unsurunu *kanunun uygulanmasını göstermek* oluşturan tüzükler aracılığıyla yapılan idarî yorumların da *ihtiyarî* olarak yapılan idarî yorum niteliğinde olduğunu düşünmekteyiz. Ayrıca maddî açıdan birer kural-işlem ve organik açıdan birer idarî işlem olan tüzükler¹⁷⁹ suretiyle yapılan idarî yorum, *bağlayıcı* niteliktedir¹⁸⁰.

Son olarak vergi hukuku alanında yapılan bir tüzüğe bakmak istiyoruz. Örneğin, bina, arsa ve arazinin, vergi değerlerinin takdirinde şehir, kasaba ve köylerin tabii, iktisadî ve bölgesel şartlarına göre nazara alınacak normlar ile uyulacak usul ve esaslar ve mükelleflerden bu konuda istenecek bilgilerle, tarım arazisinin vergi değerinin tespitinde arazinin verim gücünün hangi hâllerde nazara alınacağı *Emlak Vergine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük*¹⁸¹ bulunmakta olup hâlâ yürürlüktedir¹⁸².

¹⁷⁷ A.e., s. 456.

¹⁷⁸ Eserde ayrıca bu hükümlerin niteliği *yepyeni kurallar* olarak da ifade edilmiştir. Bkz.: Duran, a.g.e., s. 455-456.

¹⁷⁹ Onar, a.g.e., Cilt: 1, s. 370-371; 392; Duran, a.g.e., s. 450-464.

¹⁸⁰ Duran, a.g.e., s. 469.

¹⁸¹ 15.03.1972 Tarih ve 14129 sayılı Resmî Gazete. Bu Tüzüğün gümrük mevzuatı hariç, vergi hukuku alanında çıkarılmış olan tek tüzük olduğu belirtilmiştir. Bkz.: Oktar, a.g.e., s. 39.

¹⁸² Tüzüğün 46. maddesinde, Tüzüğün 29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin son fıkrası ile 31. maddesinin ikinci fıkrasına dayanılarak hazırlandığı ve Danıştay tarafından incelenmiş olduğu belirtilmiştir.

3.1.2.2.2. İdarî Yorum ve Yönetmelik

İdarenin düzenleme yetkisini Anayasa'dan aldığı yetkilerinden birini, *talimatname*¹⁸³ olarak da ifade edilen yönetmelikler¹⁸⁴ oluşturmaktadır¹⁸⁵. Anayasa'nın madde 124/1 hükmünde Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişilerinin kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabileceği belirtilmiştir¹⁸⁶. İlâveten bu organların yanı sıra yargısal içtihatlar ile birden fazla Bakanlığın bir araya gelmesi ile ve Bakanlar Kurulunun da yönetmelik çıkarma yetkisinin bulunduğu kabul edilmektedir¹⁸⁷.

Anayasal normda yönetmeliklerin konu unsurunu yönetmelik çıkarma yetkisi bulunan bu organların *kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak* şeklinde belirtilen amaç oluşturmaktadır¹⁸⁸. Ancak bu Anayasal normun yönetmelik çıkarma yetkisini ve yönetmelik idarî işleminin konusunu sınırlandırmadığı; idarî mercilerin kendi görev alanlarında yer alan her konu için düzenli idare ilkesinin bir aracı olarak addedilen yönetmelik çıkarabilecekleri ve bu durumun bir kural ihdas edilmesine ihtiyaç duyulmaksızın genel bir hukuk ilkesi olduğu belirtilmiştir¹⁸⁹. Zira Anayasal normda yönetmeliğin konu unsuru olarak belirtilen *kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamanın idarî organların faaliyetlerinin sınırlı bir kısmını teşkil ettiği*; bunun dışında ise diğer teknik ve maddî nitelikli fa-

¹⁸³ Özyörük, **a.g.e.**, s. 27.

¹⁸⁴ Ayrıca yönetmelikler, vergi hukukunun yürütme organından doğan kaynaklarından biri olarak belirtilmiştir. Bkz.: Oktar, **a.g.e.**, s. 39.

¹⁸⁵ Atay, **a.g.e.**, s. 453; Gözler, Kaplan, **a.g.e.**, s. 418.

¹⁸⁶ 6771 sayılı Kanun ile Anayasa'da "Bakanlar Kurulu" geçen ibarelerin bir kısmı madde metninde çıkartılmış bir kısmı ise "Cumhurbaşkanı" olarak değiştirilmiş olup değişiklik yapan bu hüküm 27.04.2017 tarihinden sonra birlikte yapılacak ilk Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanlığı seçimlerine ilişkin takvimin başladığı tarihte yürürlüğe girecektir.

¹⁸⁷ Günday, **a.g.e.**, s. 115; Turan Yıldırım vd., İdare Hukuku, Güncellenmiş 6. Baskı, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, Yayın No: 60, 2015, s. 418.

¹⁸⁸ Gözler, Kaplan, **a.g.e.**, s. 440.

¹⁸⁹ Balta, **a.g.e.**, s. 180. Bu noktada irade açıklamaya muktedir olan ve kamu hizmeti yürüten her idare tüzel kişinin görevine istinaden yönetmelik çıkarabileceği kabul edilmektedir. Bkz.: Onar, **a.g.e.**, Cilt: 1, s. 394.

aliyetlerin de düzenlenmesine ihtiyaç duyulduğu ve düzenlemenin de yönetmelikler aracılığıyla yapılacağı belirtilmiştir¹⁹⁰. Bu bağlamda Anayasal normda konu ve yetki unsurları saptanmış olan özel nitelikli olarak addedilen yönetmelikler, *uygulama yönetmelikleri* olarak; buna karşılık yetki ve konu unsurları Anayasal normda saptanmamış olan yönetmelikler de *adi yönetmelik* olarak ifade edilmiştir¹⁹¹. Ayrıca Anayasal norm ile çerçevesi çizilen ve uygulama yönetmeliği olarak ifade edilen yönetmeliklerin, konu unsurunu *kanunun uygulanmasını göstermek* oluşturan tüzükler ile benzer oldukları belirtilmiştir¹⁹². Ancak dikkat edildiğinde tüzükte yer almayan bir konu unsuru, yönetmelikte yer almaktadır ki, o da *uygulamaya* ilişkin durumdur ve bu bağlamda yönetmeliklerde somutlaşmanın daha fazla arttığını işaret etmektedir¹⁹³.

Normlar hiyerarşisinde bir alt basamaktaki norm, bir yukarı basamaktaki normlara aykırı olamayacağından, kanunlar Anayasa'ya, tüzükler kanunlara ve Anayasa'ya aykırı olamayacağı gibi, Yönetmelikler de tüzüklere, kanunlara¹⁹⁴ ve Anayasa'ya aykırı olamazlar¹⁹⁵. Bu bilgiden sonra kanunla düzenlenmeyen bir alanda yönetmelik çıkarılamayacağı için, önceden kanun ya da tüzükte öngörülme şartı aranmaksızın yönetmeliklerin sebep unsurunun bir kanun ya da tüzük olduğu belirtilmiştir¹⁹⁶.

Vergi hukukunda tüzüklerde olduğu gibi, yönetmeliklerin de yeni bir vergi hükmü ve kuralı ihdas edemeyecek veya mevcut bir hüküm ve kuralı değiştiremeyecek olması sebebiyle talî bir kaynak olduğu¹⁹⁷. Bu ifadeler ışığında yönetmeliklerin de vergi hukukunda bir idarî yorum olmadığı sonucuna ulaştığımızı söyleyemeyiz. Zira vergi hukukunda bir anlamlandırma faaliyeti olarak yorumun yönetmeliklerde de mevcut olduğu kanaatindeyiz.

¹⁹⁰ Balta, **a.g.e.**, s. 180-181. Karşı görüş için bkz.: Giritli vd., **a.g.e.**, s. 231.

¹⁹¹ Balta, **a.g.e.**, s. 180-181.

¹⁹² Duran, **a.g.e.**, s. 432.

¹⁹³ Onar, **a.g.e.**, Cilt: 1, s. 392.

¹⁹⁴ Yönetmeliklerin sadece ilgili oldukları tüzük ve kanunlara değil; diğer tüzük ve kanunlara da aykırı olmaması gerekmektedir. Bkz.: Kalabalık, **a.g.e.**, s.414.

¹⁹⁵ Özyörük, **a.g.e.**, s. 28.

¹⁹⁶ Günday, **a.g.e.**, s. 116-117.

¹⁹⁷ Aksoy, **a.g.e.**, s. 18.

Sonuç olarak uygulama ya da adi nitelikteki ve Türk hukukunda en yaygın düzenleyici idarî işlem olan¹⁹⁸ yönetmelikler aracılığıyla da idarî yorum türü oluşmaktadır ve bunlar uygulamayı sağlayan yeni kuralları oluşturmaktadır¹⁹⁹. Ancak vergi hukuku temelinde çıkarılacak yönetmelikler aracılığıyla yapılacak idarî yorumda, diğer yönetmeliklerde bulunmayan bir şekil şartı mevcuttur. *6085 sayılı Sayıştay Kanunu*'nun madde 27/4 hükmüne göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince malî konularda düzenlenecek yönetmeliklerin Sayıştay'ın istişarî görüşü alınarak yürürlüğe konulacağı bildirilmiştir²⁰⁰. Bu bağlamda bu şart olmadan vergisel normların yönetmelik suretiyle idarî yorumu yapılamayacaktır.

Ayrıca vergisel temelde konu unsuru *kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlama* olan uygulama yönetmelikleri ile konu unsuru *diğer teknik ve maddî nitelikli faaliyetlerin düzenlenmesi* olan adi yönetmelikler suretiyle yapılan idarî yorumların yetki sahibi organların bu yönetmeliğin çıkarılıp çıkarılmaması noktasında takdir yetkilerinin bulunması sebebiyle²⁰¹, *ihtiyarî* olarak yapılan idarî yorum niteliğinde olduğunu düşünmekteyiz. İlaveten maddî açıdan birer kural-işlem ve organik açıdan birer idarî işlem olan yönetmelikler²⁰² suretiyle yapılan idarî yorum, *bağlayıcı* niteliktedir²⁰³.

Son olarak vergi hukuku alanında yapılan bir yönetmeliğe bakmak istiyoruz. Örneğin, vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esasları düzenlemek amacıyla Maliye Bakanlığınca hazırlanan *Vergi İncelemelerinde*

¹⁹⁸ A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, İdare Hukuku: **Genel Esaslar**, Cilt: I, Güncelleştirilmiş 11. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016, s. 113.

¹⁹⁹ Kalabalık, **a.g.e.**, s. 414.

²⁰⁰ Buradaki istişarî görüş istemi Yönetmelik değişikliklerini de kapsamakta olup her ne kadar mülga 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun yürürlükte olduğu sırada verilmiş olsa da benzer hüküm yürürlükteki Kanun metnine işlenmiş olduğu için, Sayıştay Daireler Kurulunun vermiş olduğu bir karara göz atmak istiyoruz. Kararda, malî hükümler içeren bir yönetmelikte değişiklik öngören yönetmelik taslaklarının malî hükümler ihtiva etmemiş olsalar dahi, asıl yönetmelikte değişiklik öngörülmüş olması sebebiyle istişarî görüş verilmesinin gerektiği belirtilmiştir. Bkz.: Sayıştay Daireler Kurulu, 06.12.2000 Tarih ve K. 1051/10 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpmX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeVMIBe211QTZg~>, [Erişim Tarihi: 04.08.2017].

²⁰¹ Onar, **a.g.e.**, Cilt: 1, s. 393.

²⁰² Onar, **a.g.e.**, Cilt: 1, s. 392; Duran, **a.g.e.**, s. 450; 464.

²⁰³ Duran, **a.g.e.**, s. 469.

*Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*²⁰⁴ bulunmakta olup hâlâ yürürlüktedir²⁰⁵.

3.1.2.2.3. İdarî Yorum ve Adsız Düzenleyici İdarî İşlemler

İdarenin düzenleme yetkisini Anayasa'dan almadığı²⁰⁶ ve bu sebeple *adsız* nitelendirmesiyle ifade edilen ve idare geleneğinde yer alan²⁰⁷ genel düzenleyici idarî işlemleri de mevcuttur²⁰⁸. Bunların varlığı ve geçerliliği için mutlaka tüzük ve yönetmelik şeklinde bir isme ihtiyaç duymadığı ve tüzük ya da yönetmeliklerin unsur ve şartlarına sahip olanların adsız genel işlem olduğu belirtilmektedir²⁰⁹.

İdareler, kanuna aykırı olmamak koşuluyla tüzük ve yönetmelik dışında da istediği ad altında işlem yapabilmektedir²¹⁰. Ancak Resmî Gazete'de yayımlanacak tüzük ve yönetmelik dışındaki düzenleyici idarî işlemler için sınırlama getirilmiştir. Mevzuatımızda *Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*²¹¹ bulunmaktadır. Başbakanlık, bakanlıklar, bağlı, ilgili, ilişkili kurum ve kuruluşlar ile diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından hazırlanacak kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, Bakanlar Kurulu kararı eki kararlar ve diğer düzenleyici işlemlerin taslak metinlerinin hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemenin bu Yönetmeliğin amacı olduğu belirtilmiştir. Ayrıca Yönetmeliğin madde 11/4 hükmüne göre, uygulamada birliği sağlamak amacıyla, kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde yer alan özel hükümler saklı kalmak üzere, Resmî Gazete'de yayımlanacak tüzük ve yönetmelik dışındaki dü-

²⁰⁴ 31.10.2011 Tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazete.

²⁰⁵ Yönetmeliğin 2. maddesinde 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesi ile 13.12.1983 tarih ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 20. maddesine dayanılarak hazırlanmış olduğu belirtilmiştir.

²⁰⁶ Zira idarenin düzenleme yetkisinin kaynağı sadece Anayasa değildir; bu kaynak kanun olabileceği gibi, idarenin düzenleme yetkisi eşyanın tabiatından kaynaklanmaktadır. Bkz.: Gözler, Kaplan, **a.g.e.**, s. 443.

²⁰⁷ Yıldırım vd., **a.g.e.**, s. 420.

²⁰⁸ İl Han Özyay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004, s. 428.

²⁰⁹ Duran, **a.g.e.**, s. 473.

²¹⁰ Gözler, Kaplan, **a.g.e.**, s. 444.

²¹¹ 17.02.2006 Tarih ve 26083 Sayılı Resmî Gazete.

zenleyici işlemlerin sadece *karar*, *tebliğ* ve *genelge* olarak isimlendirileceği bildirilmiştir.

*Diğer düzenleyici işlemler*²¹² ya da *adsız yönetmelik*²¹³ olarak da addedilen adsız düzenleyici işlemlerin uygulamada, *kararname*, *karar*, *genelge*, *yönerge*, *tamim*, *sirküler*, *tebliğ*, *talimat*,²¹⁴ *talimatname*, *tarife*²¹⁵, *duyuru*, *esaslar*²¹⁶, *genel esaslar*, *izahatname*, *statü*, *ilke kararı*, *ilan*, *form*, *program*²¹⁷, *Bakanlar Kurulu kararı*, *genel emir*²¹⁸, *prensip kararları*²¹⁹ vb. türleri bulunmaktadır.

Adsız düzenleyici idarî işlemlerin bir kısmı amir makamların astlarına gönderdikleri emir ve direktiflerdir²²⁰. Bu bağlamda vergi hukukunda adsız düzenleyici işlem türü olarak *Bakanlık genel tebliğleri* bulunmaktadır. Bu tebliğlerin ilk türüne göre²²¹, vergi kanunlarının uygulanması konusunda vergi idaresinin görüş yönergelerini kapsamakta olup doğrudan doğruya idarenin iç düzenine ilişkindir ve ilgililer ile yargı makamları nezdinde *bağlayıcı nitelikte değildir*²²². Ayrıca vergi hukukunda yine adsız düzenleyici işlem türü olarak *genelgeler* bulunmakta olup bunlar da Maliye Bakanlığının uygulamada birliğin sağlanması amacıyla, alt birimlerine kanun hükmünün uygulanmasında uyulması gerekenleri belirttiği emirleri içermektedir ve ilgililer ile yargı makamları nezdinde *bağlayıcı nitelikte değildir*²²³. Bu işlemlerin dışında vergi hukukunda özeldeler (muktezalar)²²⁴

²¹² Kalabalık, **a.g.e.**, s. 415.

²¹³ Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, s. 330.

²¹⁴ Kalabalık, **a.g.e.**, s. 415.

²¹⁵ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 393.

²¹⁶ Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, s. 330.

²¹⁷ Giritli vd., **a.g.e.**, s. 233-234.

²¹⁸ Yıldırım vd., **a.g.e.**, s. 420.

²¹⁹ Atay, **a.g.e.**, s. 97.

²²⁰ Atay, **a.g.e.**, s. 97.-98.

²²¹ Bunlar *genelge* (*iç genelge*) olarak da ifade edilmektedir. Bkz.: Oktar, **a.g.e.**, s. 40. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan 17.01.2017 tarih ve 2017/1 Seri No. lu *Uygulama İç Genelgesi*, bu neviden işleme örnek teşkil etmektedir. Bkz.: (Çevrimiçi), http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/icgenelge/vuk_2017_1_uygicgen.PDF, [Erişim Tarihi: 19.08.2017].

²²² Kaneti, **a.g.e.**, s. 25.

²²³ Kaneti, **a.g.e.**, s. 26; Karakoç, **a.g.e.**, s. 121.

²²⁴ Örneğin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca *kat karşılığı olarak yapılan arsa*

bulunmaktadır. Bunlar ile ilgililerin vergisel durum ve uygulamalar bakımından tereddüt yaşadığı hususlarda vergi idaresinden talep edilen açıklamalara verilen cevaplar olup yine ilgililer ve yargı organları nezdinde *bağlayıcı nitelikte değildir*²²⁵. Vergi idaresinin aynı durumda bulunan bütün ilgililere yönelik ve uygulamaya yöne vermek ve açıklık getirmek amacıyla 213 sayılı Kanun'un 413. maddesi uyarınca verdiği cevaplar ise *sirküler*²²⁶ olarak ifade edilmekte olup²²⁷ yine bu işlemlerin de ilgililer ve yargı organları nezdinde *bağlayıcı nitelikte değildir*²²⁸. Maliye Bakanlığında vergi durumları ile ilgili tereddüt edilen konularda açıklama istemleri sonunda verilen *mukteza veya sirkülerler*, somut nitelikli idarî yorum çeşidi olmaktadır²²⁹.

Adsız düzenleyici idarî işlemlerin bir diğer kısmı ise yürütülen kamu hizmeti ile idarî işlemlerin nesneliliğini temin etme ve ilgililere hukukî güvenlik sağlamaya yönelik olup²³⁰ bunlar da maddî açıdan kanun niteliğindedir²³¹. Bu bağlamda vergi hukukunda adsız düzenleyici işlem türü olarak *genel tebliğlerin*²³² bir türü daha bulunmaktadır ki bu da vergi kanunları uyarınca Maliye Bakanlığında ilgililer ve vergi idaresini bağlayıcı düzenlemeler yapabilme görevi ya da yetkisi verilmektedir²³³. Maliye Ba-

teslimlerinde belge düzeni konusunda hazırlanan 17.08.2017 tarih ve 64597866-105[267-2016]-15442 sayılı özelge bulunmaktadır. Bkz.: (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/gib-mevzuat>, [Erişim Tarihi: 07.07.2017].

²²⁵ Kaneti, **a.g.e.**, s. 26.

²²⁶ Örneğin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca *pişmanlık ve islah* konusunda hazırlanan 12.09.2017 tarih ve VUK-95/ 2017-8 sayılı *Vergi Usul Kanunu Sirküleri/95* bulunmaktadır. Bkz.: (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, [Erişim Tarihi: 07.07.2017].

²²⁷ Oktar, **a.g.e.**, s. 41.

²²⁸ Karakoç, **a.g.e.**, s. 122.

²²⁹ Bilici, **a.g.e.**, s. 41.

²³⁰ Atay, **a.g.e.**, s. 97.-98. Ayrıca idarî organlar tarafından kanunlarda yer alan belirsiz kavramların tüzük, yönetmelik, genelge ve yönerge yapmak suretiyle önceden, mümkün olduğu ölçüde belirgin kılmaya yönelik çabaların hukuka saygılı idare için gerekli olduğu belirtilmiştir. Özyörük, **a.g.e.**, s. 214.

²³¹ Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **a.g.e.**, s. 392-393; Atay, **a.g.e.**, s. 97.-98.

²³² Maliye Bakanlığınca hazırlanan 30.09.2017 tarih ve 30196 sayılı Resmî Gazete yayımlanan 483 Sıra No.lu *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği* bulunmakta olup bu neviden düzenleyici işlemlerin örneğini oluşturmaktadır.

²³³ Karakoç, **a.g.e.**, s. 117.

kanlığının esas olarak vergi kanunlarının uygulanmasını kolaylaştırmak üzere açıklama yaptığı metinler olan *genel tebliğler* de soyut nitelikli idarî yorum çeşididir²³⁴.

İdarenin geleneksel nitelikli düzenleyici idarî işlemleri olan tüzük ve yönetmelik dışında adsız düzenleyici idarî işlem tesis etmesinin idarenin takdir yetkisinde bulunduğu belirtilmektedir²³⁵. Bu bağlamda yukarıda yer verilen vergi hukukundaki adsız düzenleyici idarî işlemler aracılığıyla yapılan idarî yorumların da *ihtiyarî* olarak yapılan idarî yorum niteliğinde olduğunu düşünmekteyiz. Sonuç olarak vergi hukukunda türlerini açıklamaya çalıştığımız adsız düzenleyici idarî işlemler aracılığıyla da idarî yorum türü oluşmaktadır. Ancak vergi hukuku temelinde çıkarılacak adsız düzenleyici işlemlerden olup da yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler aracılığıyla yapılacak idarî yorumda, diğer işlemlerde bulunmayan bir şekil şartı mevcuttur. 6085 sayılı Kanun'un madde 27/4 hükmüne göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince malî konularda düzenlenecek yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemlerin Sayıştay'ın istişarî görüşü alınarak yürürlüğe konulacağı bildirilmiştir. Bu bağlamda bu şart olmadan vergisel normların adsız düzenleyici işlemler suretiyle idarî yorumu yapılamayacaktır.

3.1.2.2.4. İdarî Yorum ve Bireysel İdarî İşlemler

Vergisel kanun hükümlerini uygulamakla görevli olan idare, bu görevi icra edebilmek için hükümleri zorunlu olarak yorumlamaktadır²³⁶. İdarî yorum türünde, vergi kanunlarını uygulamadan önce vergi idaresi, doğru tipikliği kurmak üzere, vergilendirme sürecindeki ve kural olarak birbirini izleyen dört idarî işlemin²³⁷ hukuka uygun olabilmesi adına, idarî işlemin somut sebep unsuru olan vergiyi doğuran olay ile soyut sebep unsuru olan kanun hükmünü tespit etmektedir²³⁸. Sonuç olarak vergi kanunları uyarın-

²³⁴ Bilici, **a.g.e.**, s. 40.

²³⁵ Atay, **a.g.e.**, s. 97.

²³⁶ Nezh Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, 1. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, Şubat 1994, s. 63.

²³⁷ Vergilendirme süreci tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinden oluşmakta olup baş harflerinden esinlenilerek *Verginin 4T*'si olarak da isimlendirilmektedir. Bkz.: Yılmaz, **a.g.e.**, s. 120.

²³⁸ Oktar, **a.g.e.**, s. 56.

ca ilgililer nezdinde tesis edilen bireysel idarî işlemlerin hepsi, idarî yorum sonucunda ortaya çıkmaktadır.

Buraya kadar idarî yorum alanındaki uygulama ile ilgili önemli bir hususun belirtilmesi gerekmektedir. İdarî yorumun oluşmasına kaynak teşkil eden tüm bu işlemler, yargı makamlarınca ya da idarî üstlerce bozulmadıkları sürece geçerli sayılmaktadırlar²³⁹. Hukuka uygunluk karinesinden yararlanma özelliği, *kanunilik karinesi*²⁴⁰ veya *doğruluk karinesi*²⁴¹ olarak ifade edilmekte olup bu karine, hem düzenleyici hem de bireysel idarî işlemlerin ortak özelliğini oluşturmaktadır.

Anayasa'nın madde 125/1 hükmünde yer alan “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*» ibaresinde geçen işlemler kavramı ile idarî işlemlerin iki türü de işaret edilmekte ve bu türler arasında ayırım yapılmamaktadır²⁴². Bu hüküm ile yukarıda yer alan bilgiler birlikte düşünüldüğünde, idarî yorum ile ortaya çıkarılan sonuca karşı yargı yolu açık olmakla birlikte, bu sonucun yargı kararı ile ortadan kaldırılincaya dek hukuka uygun oldukları kabul edilmektedir.

²³⁹ Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, s. 312-313.

²⁴⁰ Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **a.g.e.**, s. 382.

²⁴¹ Danıştay içtihadı birleştirme kararında, idare hukukunun önemli ilkelerinden birinin de idarî işlemlerdeki doğruluk karinesi olduğu ve bu ilkenin, idarenin tek taraflı kararlarına uyma zorunluğunu doğurduğu belirtilmiştir. Bu ilkenin sonucu olarak idarî işlemlerde devamlılık ve istikrarın esas olduğu ve idarede kararsız kalınmak yerine, kanunsuz işlemlere bir süre sonra kanunîyet tanınmanın yeğlendiği ve yürütmenin durdurulması kararı verilmedikçe dava açılmasının kararın uygulanmasına engel sayılmadığı belirtilmiştir. Bkz.: Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 22.12.1973 Tarih ve E. 1968/8, K. 1973/14 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeUEvMHWmyplsg~>, [Erişim Tarihi: 29.08.2017]. Ayrıca, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, kanun maddelerinde öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belgenin ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtların, vergi hukukunda “ilk görünüş ya da doğruluk karinesi” adı verilen bir hukukî bir ön kabulden yararlandığını belirtmiştir. Bkz.: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 26.12.2012 Tarih ve E. 2010/707, K. 2012/618 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88J-GeWsJJMnOHWE!w~>, [Erişim Tarihi: 29.08.2017].

²⁴² Duran, **a.g.e.**, s. 390; Günday, **a.g.e.**, s. 122.

3.1.3. Yargısal Yorum

*Kazaî yorum*²⁴³ olarak da isimlendirilen yargısal yorumun tanımı ile özellikleri ve uygulama alanı alt başlıklarda incelenecektir.

3.1.3.1. Yargısal Yorumun Tanımı ve Özellikleri

Vergisel ihtilafların çözümlenmesi için yargı organlarının kararlarına ve dolayısıyla yorumlarına ihtiyaç bulunmaktadır²⁴⁴. En yaygın ve doğal yorum türü olarak belirtilen²⁴⁵ yargısal yorum, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı organları tarafından vergi kanunları hükümleri hakkında yapılan yorum çeşidi olarak belirtilmektedir²⁴⁶.

Yasama yorumunun genel nitelikli olmasına karşın, yargısal yorum, özel nitelik taşımaktadır. Zira yargısal yorum, somut uyuşmazlık temelinde, yalnızca tarafların durumu dikkate alınarak ilişkili bulunduğu olay hakkında bağlayıcılık doğurmaktadır²⁴⁷. Ayrıca yargısal yorum diğer yorum türlerine göre daha somut niteliktedir ve diğer yorum türleri, yargısal yorumun daha etkin ve doğru olabilmesine yöneliktir²⁴⁸.

Ayrıca somut uyuşmazlık temelinde belirli olayların özellikleri dikkate alınarak yapılan yargısal yorum, bizzat yorumu yapan vergi mahkemesi hâkimini de bağlamamaktadır.²⁴⁹ Kural olarak, özel-bireysel nitelikli sonuçlar elde edilmekte ise de içtihadı birleştirme kararları, yalnızca somut uyuşmazlığı değil, tüm yargı organlarını ve idareyi bağlamaktadır²⁵⁰.

3.1.3.2. Yargısal Yorumun Uygulama Alanı

Hukuk kuralları kanun koyucunun iradesini yansıtmakta ve her hâl-

²⁴³ Otacı, **a.g.m.**, s. 455.

²⁴⁴ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s. 84-85.

²⁴⁵ Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, s. 75.

²⁴⁶ Oktar, **a.g.e.**, s. 56-57.

²⁴⁷ Karakoç, **a.g.e.**, s. 169.

²⁴⁸ Karabatak, **a.g.e.**, s. 40.

²⁴⁹ Saygılıoğlu, **a.g.e.**, s. 27; Akıntürk, Ateş Karaman, **a.g.e.**, s. 71.

²⁵⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 19.

de kuralların bir anlamı bulunmaktadır²⁵¹. Türk hukuk sisteminde, hâkim önüne gelen uyuşmazlığın çözümünde esas tutacağı hükmün anlaşılmaz, belirsiz olduğunu ileri sürerek kanunu uygulamaktan vazgeçemeyeceği gibi hüküm bulunmaması hâlinde dahi hâkimin, o uyuşmazlığı mutlak surette çözme görevi bulunmaktadır²⁵². Ayrıca hükmün anlaşılmaz, belirsiz olduğu durumlarda, ilgili maddenin yasama yorumuyla açıklanması hususunda da talepte bulunulamamaktadır.

Hâkimler, gerekçelendirmek şartıyla vergi hukuk kurallarını kendi anlayışları çerçevesinde yorumlayarak uygulayacaklardır. Bunun dışında hâkimlere, yargılama sonucunda tesis edecekleri hükümler hakkında verecekleri kararlar için telkinde bulunulamayacağı veya emir verilemeyeceği Anayasa ile güvence altına alınmıştır. Bu sebeple hukuk kurallarının benzer olaylarda, farklı yorumlar sebebiyle ortaya çıkacak uygulamalar hakkında, hakkını elde edemediğini düşünen tarafların uyuşmazlıkları kanun yollarına götürme hakkı bulunmaktadır²⁵³.

Vergi davalarında, kanun yollarına ilişkin hükümleri düzenleyen 2577 sayılı *İdari Yargılama Usulü Kanunu* uygulanmaktadır. Vergi yargısında taraflar, ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinin kararları hakkında, 2577 sayılı Kanun'da 28.06.2014 tarihli 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler gereğince, ilgili koşulların oluşması şartıyla, bölge idare mahkemeleri nezdinde istinaf yargısına; Danıştay nezdinde temyiz yargısına başvurabileceklerdir²⁵⁴.

Ayrıca mahkemelerin birbirine aykırı kararlar vermesi hâlinde bir içtihat mahkemesi olan Danıştay, içtihat birliğini sağlamakta ve bu şekilde verilen içtihadı birleştirme kararları da hâkimlerin daha önce kendilerinin vermiş oldukları kararlarla bağlı olmadıkları hususunun istisnasını oluşturmaktadır²⁵⁵.

²⁵¹ Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s. 172.

²⁵² Saygılıoğlu, **a.g.e.**, s. 27.

²⁵³ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **a.g.e.**, s. 139.

²⁵⁴ Detaylı bilgi için bkz.: Yeliz Neslihan Akın, "6545 Sayılı Kanun Değişiklikleri Sonrasında Vergi Yargısı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 329, Yıl: 39, Şubat 2016, ss. 180-196.

²⁵⁵ Bkz.: Danıştay Kanunu'nun madde 40-b/4 hükmü.

3.1.4. Bilimsel Yorum

Bilimsel yorumu resmî olan yorumdan ayırmak üzere, özel yorum olarak isimlendirildiği görülmekle birlikte, *bilimsel içtihat* olarak da isimlendirilmektedir²⁵⁶. Bazı kaynaklarda da *doktrin yorumu*²⁵⁷ olarak da isimlendirilen bilimsel yorumun tanımı ile özellikleri ve uygulama alanı alt başlıklarda incelenecektir.

3.1.4.1. Bilimsel Yorumun Tanımı ve Özellikleri

Bilimsel yorum, hukuk normlarının vergi hukuku alanında düşüncelerini açıklayan kişiler tarafından yorumlandığı, yorum çeşididir²⁵⁸. Bu yorum türünde genellikle incelemeler, belli bir somut uyumsuzluk temelinde yapılmadığından yorum, kuramsal ve soyut²⁵⁹; görelî olarak daha objektif ve tarafsız nitelikte olmaktadır.

Ayrıca bilimsel yorumun mahkemelerin kararları üzerinde bağlayıcılığı bulunmamakla birlikte, bu yorum türü, açıklayıcı, konu ile ilgili kamuoyunu aydınlatıcı²⁶⁰ ve yön gösterici²⁶¹ özelliğindedir.

3.1.4.2. Bilimsel Yorumun Uygulama Alanı

Bilimsel yorum, yargısal yorumdan farklı olarak -genellikle- somut uyumsuzluk sebebiyle yapılmamaktadır. Bu yorumda bilim adamları ve hukukçular kanun normlarının daha iyi anlaşılmasını sağlamak, uygulama sırasında oluşabilecek ihtimalleri belirtmek ve çözüm önerileri getirmek üzere, yorum yapmaktadırlar²⁶². Bu özellikleri sebebiyle bilimsel yorum da yasama yorumu gibi *genel* niteliklidir²⁶³.

Kuramsal ve soyut özelliği sebebiyle, bilimsel yorumun doğrudan uy-

²⁵⁶ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **a.g.e.**, s. 139.

²⁵⁷ Oktar, **a.g.e.**, s. 57; Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s. 182.

²⁵⁸ Karakoç, **a.g.e.**, s. 170.

²⁵⁹ Saygılıoğlu, **a.g.e.**, s. 27; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 19.

²⁶⁰ Oktar, **a.g.e.**, s. 57.

²⁶¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 19.

²⁶² Batun, **a.g.e.**, s. 31.

²⁶³ Bilge, **a.g.e.**, s. 259.

gulanabilme kabiliyeti yoktur, dolaylı olarak etkisi bulunmaktadır²⁶⁴. Zira yüksek mahkeme kararlarına ait metinlerde, sıkı sık bilimsel yorumlara ilişkin atıfların yapıldığı ve dolayısıyla hâkimlerin bilimsel yorum çeşidinden faydalandığı görülmektedir.

3.2. NİTELİĞİ BAKIMINDAN YORUM TÜRLERİ

Kanun koyucunun kendisinin ya da tesis ettiği hukuk normlarının yorumu gerçekleştirilen kaynaklarca yapıldığı; başka ifade ile yasama organının, idarenin, hâkimlerin ve bilim adamları ile hukukçu kişilerce yapılan yorum türleri, tanımları ile özellikleri ve uygulanma alanları yukarıdaki açıklamalarımızda belirtilmeye çalışılmıştır. Niteliği bakımından yorum türleri, hukukî normu yorumlamaya muktedir olan ve yukarıda belirttiğimiz tüm kaynakların yorum faaliyetleri sonucunda, yorumun alanının ve kapsamının nasıl değiştirdiği ve dönüştürdüğü ile tasnif edilmektedir.

“Yorum nasıl yapılmıştır?” ve “Yorum niçin yapılmıştır?” sorusuna verilen cevap ile bulduğumuz nitelikleri bakımından yorum türleri, *açıklayıcı, düzeltici, genişletici, daraltıcı ve geliştirmeci yorum*²⁶⁵ olmak üzere beş başlığa ayrılmaktadır. Sonuç olarak yorumu yapan kaynak bakımından yorum türlerinde daha önce belirttiğimiz üzere *maddî kriter* kullanılmaktadır.

3.2.1. Açıklayıcı Yorum

Bir yorum, niteliği bakımından az sonra ele alacağımız daraltıcı veya genişletici yorum çeşidi değil ise ve yalnızca vergisel normun anlamını ortaya çıkarıcı, bildirici mahiyette ise açıklayıcı nitelikte²⁶⁶ olmaktadır. Bu yorum çeşidi, yazımızın bir sonraki başlığında anlatılacak olan tüm yorum yöntemleri kullanılarak yapılabilmektedir²⁶⁷.

²⁶⁴ Dündar, a.g.m., s. 71.

²⁶⁵ Batun, a.g.e., s. 32-36; 87-91.

²⁶⁶ Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun kararında yer alan karşı oy yazısında, yorumun açıklayıcı ve genişletici olmak üzere iki kısımdan oluştuğu ve *açıklayıcı yorumun* Kanun metnindeki amacı açıklayan yorum olduğu belirtilmiştir. Bkz.: Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 07.06.2000 Tarih ve E. 2000/10-928, K. 2000/955 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NmT2gFWlnEsBd88JGeUtPMQAwQD9g~>, [Erişim Tarihi: 19.06.2017].

²⁶⁷ Batun, a.g.e., s. 87.

Açıklayıcı yorum, hukuk normunun tespit edilen anlamının, lâfzî yorum yöntemiyle ulaşılan anlama eşit olduğu yorum türüdür. Bu özelliği sebebiyle olsa gerek, bazı kaynaklarda lâfzî yorum yöntemi ile açıklayıcı yorum yöntemi anlamda kullanılmıştır²⁶⁸.

Vergi hukukunda özellikle idarî ve bilimsel yorum türlerinde, açıklayıcı yoruma sıkça rastlanmaktadır²⁶⁹. Bunun önemli bir sebebi olarak daha önce de belirttiğimiz üzere, vergi hukukunda kanun ve düzenlenen norm sayısının fazla oluşu, başta ekonomide yaşanan değişiklikler olmak üzere, çeşitli nedenlerle vergi kanunlarının sık sık değişmesinin etkisiyle, bu normların algılanmalarının, yorumlanmalarının zorlaşması, tereddüde ve karışıklıklara yol açması²⁷⁰ gösterilebilir. Vergi hukukunda idarenin yaptığı yorum türünden biri olan ve Maliye Bakanlığının mükellefleri ve kendi teşkilatını aydınlatmak ve bu tereddütleri gidermek amacıyla çıkardığı *genel tebliğler*, açıklayıcı yorum içermektedir²⁷¹. Yine vergi hukukunda idarî yorum özelinde genel tebliğ ve sirküler aracılığıyla açıklayıcı yorum yapılmaktadır²⁷².

3.2.2. Düzeltici Yorum

Düzeltici yorum, yanlış veya isabetsiz olduğu düşünülen bir metnin, anlam ve kapsamının düzeltilerek uygulanmasını ifade etmektedir²⁷³. Bu yorum ile metindeki ya da metinler arasındaki bazı aksak yönler giderilmektedir²⁷⁴. İlaveten düzeltici yorumun, kanun hükümlerinin mevcut hâllerleriyle yaşatılması amacıyla uygulanması gerektiği ve yalnızca bu şekilde uygulamanın meşru ve kabul edilebilir olacağı ileri sürülmüştür²⁷⁵. Kural olarak ceza hukuku, vergi hukuku gibi kanunîlik ilkesinin geçerli olduğu bazı hukuk dallarında, düzeltici yorumun uygulama alanı bulunmamaktadır²⁷⁶. Bu bağlamda kanunîlik ilkesinin geçerli olduğu bu hukuk dallarında

²⁶⁸ Otacı, **a.g.m.**, s. 461- 467.

²⁶⁹ **A.e.**

²⁷⁰ Oktar, **a.g.e.**, s. 40.

²⁷¹ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2004, s. 52.

²⁷² **A.e.**

²⁷³ Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s. 186.

²⁷⁴ Otacı, **a.g.m.**, s. 467.

²⁷⁵ Musaballı, **a.g.e.**, s. 72.

²⁷⁶ Saygılıoğlu, **a.g.e.**, s. 40.

bu yorum türünün uygulanamayacağı söylenmekle beraber, kanunda madde hataların var olduğu hâllerde, genel kuralın aksine düzeltici yorum un kullanılabilmesi²⁷⁷ belirtilmiştir²⁷⁸.

3.2.3. Genişletici Yorum

Kanun metninin kaleme alındığı hâl ile kanun koyucunun iradesi, lafız yahut içerik bakımından her zaman denk olmayabilir. Bu durumlarda kanun koyucunun iradesine ulaşmak için metnin lafzı yahut içeriği, yorum yapma suretiyle genişletilmekte ya da daraltılmaktadır²⁷⁹. Bu yorum türü ile kanun metninin ruhunun dikkate alınmasıyla deyimini aşan bir anlamlandırma yapılmaktadır²⁸⁰.

Aynı zamanda *amaçsal bir yorum* olarak nitelendirilen genişletici yorum türü, kanun koyucunun hüküm altına aldığı norma ait kelimelerin tam olarak gerçek iradesini yansıtmadığı hâllerde başvurulmuş yorum çeşidi olmaktadır. Şöyle ki kaleme alınan metin, amacın bütünü ifade edememekte olup genişletici yorum kullanılmak suretiyle somut uyuşmazlıkları kapsayıcı hâle getirilmektedir²⁸¹. Bu bağlamda genişletici yorum ile normda yer alan sözlerin ötesine geçilmektedir²⁸².

Vergi hukukunda olduğu gibi diğer hukuk dallarına ait kanun maddelerinde, bazı hâllerde genişletici yorum yapma gerekliliği bulunmaktadır.

²⁷⁷ Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, yorumun kanunların uygulanmasında tabii ve zorunlu bir fikrî faaliyet olduğunu ve uygulamacının başta gelen görevlerinden birinin adaletsizliği düzeltici ve daraltıcı yorumla gidermek olduğunu belirtmiştir. Bkz.: Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 30.06.1995 Tarih ve E. 1993/1, K. 1995/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpmX%2B7N-Mt2gFWlnEsBd88JGeWakUeUqCYVA~>, [Erişim Tarihi, 30.07.2017]. Yine Yargıtay Ceza Genel Kurulu, davaya esas olan ceza normunda kullanılan “ile” bağlacının, kaynak kanun doğrultusunda *düzeltilen yorum yoluyla* “veya” olarak anlamının zorunlu olduğunu; tersi durumda ağırlaştırıcı nedenin hafifletici olacağını ve Ceza Kanunu’nun hakareten başka tehdit ve etkili eylem suçlarının işlenmesini özendirmediğini ve bunun Kanun’un varlık sebebine aykırı olduğunu belirtmiştir.

²⁷⁸ Batun, **a.g.e.**, s. 87.

²⁷⁹ Erem, Danışman, Artuk, **a.g.e.**, s. 109.

²⁸⁰ Balta, **a.g.e.**, s. 190.

²⁸¹ Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s. 184-185; Kaneti, **a.g.e.**, s. 41.

²⁸² Gözübüyük, **Hukuka Giriş**, s. 77.

Burada kanun koyucunun bu yorum çeşidinin kullanılması hususunda isteği bulunmaktadır²⁸³. Bu bağlamda, kanun maddelerinde yer alan tadat edilen hükümlerle ilgili yorumlarda, genişletici yoruma başvurmanın zorunlu olduğunu söyleyebiliriz. “ve saire”, “ve benzerleri”, “gibi” ifadelerle biten sıralamalar, hükümler, örneklemeler tadat edilmiş olmaktadır²⁸⁴. Vergi hukukunda genişletici yorumun yapıldığı kanun maddelerinden örnek vermek gerekirse, 213 sayılı Kanun’un *mücbir sebeplerin* düzenlendiği 13. maddesinde, dört bent hâlinde mücbir sebepler hükme bağlanmış ve ancak “gibi hâller” ibaresine yer verildiğinden tadatî sayılma usulü kullanılmış olup genişletici yorumla dört bendin dışındaki hâllerin de mücbir sebep sayılabilmesine imkân tanınmıştır²⁸⁵. Ancak burada kanun koyucunun öngördüğü ve bu bağlamda kanunî zeminde gerçekleşen bir yorum faaliyeti olduğu belirtilmelidir.

Genişletici yorum ile vergilendirme temelinde kanunun çizdiği çerçevenin dışına çıkılacağı için verginin kanunîliği ilkesi ile bağdaşmayacağı²⁸⁶ ileri sürülmekle beraber, bu yorum türünün vergi hukukunda geçerli olup olmayacağı hususunda doktrinde birlik oluşmamıştır²⁸⁷. Ancak çalışma konumuz vergi hukukunda yorum faaliyetinde, verginin kanunîliği ilkesi

²⁸³ Saygılıoğlu, a.g.e., s. 41.

²⁸⁴ Tadat kelimesi, Türk Dil Kurumu Güncel Sözlük’te “*Sayma, sayım.*” olarak tanımlanmıştır. Bkz.: (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.574ce3405200e4.23466420, [Erişim Tarihi: 28.06.2017].

²⁸⁵ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan *Genel Yazı*’ya burada yer vermek istiyoruz. Yazı’da, 213 sayılı Kanun’un madde 15/3 hükmüne yer verilerek Maliye Bakanlığının, mücbir sebep sayılan hâller nedeniyle bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hâli ilan etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkili olduğunun hükme bağlandığı bildirilmiştir. Bu bağlamda 2006 yılının Ocak ayı içerisinde ülke genelinde yaygın biçimde ortaya çıkan kuş gribi hastalığı nedeniyle zarar gören kanatlı hayvan eti ve her türlü yumurta üreticisi olan mükelleflerin durumu hakkında vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin olarak açıklamaların yapılması gerekli görüldüğünden, 213 sayılı Kanun’un 13. maddesi uyarınca mücbir sebep hâli olarak kabul edildiği belirtilmiştir. Bu nedenle, anılan mükellefler için vergi kanunlarının uygulanması bakımından mücbir sebep hâlinin 03 Ocak 2006 tarihinde başlayıp 03 Nisan 2006 tarihi sonuna kadar devam etmesi ve dolayısıyla bu sürenin mücbir sebep hâli nedeniyle işlemeyen süre olarak kabulü uygun görülmüştür. Bkz.: 26.01.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.28/2810-13-986 sayılı Genel Yazı, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, [Erişim Tarihi: 08.07.2017].

²⁸⁶ Kaneti, a.g.e., s. 47.

²⁸⁷ Şeker, a.g.e., s. 69.

önemli bir kıstas olmaktadır. İlke olarak verginin kanunîliği yorumlamada kanun sınırlarının aşılamayacağı anlamını taşımaktadır. Bu sebeple yorum yoluyla, kanunu aşan anlamlar çıkarılmamalıdır. Hatta kanun koyucunun amacını, iradesini yansıtmayan yetersiz ifadeler bulunsa bile, kanunîlik ilkesi gereğince, bu olumsuzluğu yorumla aşmak doğru değildir; kanun koyucunun yeni kanun yapma yoluna gitmesi gerekmektedir²⁸⁸. Kanaatimiz, bir üst paragrafta yer alan ve kanunî temelde düzenlenen hâl dışında vergi hukukunda genişletici yorum faaliyetinin yapılamayacağı şeklindedir.

Ayrıca genişletici yorum ile kıyas faaliyetleri birbirinden farklılık arz etmektedir. Genişletici yorum faaliyetinde hareket noktası kanun metni iken, yorumu yapan kanun koyucunun iradesi ile bağlı olmaktadır. Buna karşılık kıyas faaliyetinde, kanun metninde uygulanacak bir hüküm bulunmadığından kanun koyucunun açıklamadığı bir iradenin keşfi yapılarak, yeni bir hukuk kuralı oluşturulmaktadır²⁸⁹. Vergi hukukunda bir kıyas yasağı hükmü getirilmemiş olsa dahi verginin kanunîliği ile hukukî güvenlik ilkesi gereğince, vergi hukukunda kıyas yapma suretiyle yorum yapılmamalıdır. Aksi düşünüldüğünde, vergilendirme hususunda Anayasal temelde yetkilendirilen -aslî yetki sahibi- yasama organı yerine, yetkisiz olan yürütme ve yargı organlarınca vergi doğuran olaylar yaratılabilir, ek yükümler getirilebilir ve keyfî düzenlemeler ortaya çıkabilir. Vergi hukukunda kıyas faaliyeti; ancak kanunun açıkça belirttiği alanlarda yapılır ki, bu da kanun dayanak olduğu için mümkün olup²⁹⁰ verginin kanunîliği ilkesi ile de çelişmemektedir. Bu açıklamalardan sonra, vergi hukukunda kıyas yapılamayacağını söylemek gerekmektedir.

Genişletici yorumla ilgili yüksek mahkeme kararlarına yer vermek istiyoruz. Vergi Dava Daireleri Kurulunda görülen davaya esas uyuşmazlık konusu, mülga 1475 sayılı İş Kanunu'nun madde 13/c hükmüne göre, ihbar şartlarına uygun olarak işten çıkarılan kişilere, ihbardan önceki çalıştırılma süreleri dikkate alınarak hesaplanan ve ihbar tazminatı olarak ödenen paranın, özellikle ücret geliri yönünden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamına girip girmediği ve dolayısıyla da bir ücret ödenmesinin yapıp yapılmayacağına ilişkindir. Kararda ödemenin 193 sayılı Kanun'un

²⁸⁸ Saygılıoğlu, **a.g.e.**, s. 71.

²⁸⁹ Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s. 185.

²⁹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, 29.

82. maddesinde düzenlenen arızı kazancın kapsamına girmemesi sebebiyle, kanunsuz vergi alınamayacağını öngören Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan hükmü karşısında, söz konusu kanun boşluğunun, mükellefe malî yük getirecek şekilde içtihat yolu ile kural konularak giderilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Ayrıca, uyuşmazlığın çözümünde kıyas yoluna başvurulmasının da mümkün olmadığı, ortada bir kanun boşluğunun bulunmadığı ve dolayısıyla söz konusu madde 13/c hükmünün yorumuna tabi bir kural olduğunun ve olaya uygulanan hükmün açık olmadığına kabul edilmesi hâlinde hükme, kendi dışındaki bazı kanunî düzenlemelerden hareketle bir anlam verilmesi ve bunun sonucunda olayın vergiye tabi olduğunun kabul edilmesi hâlinde, kanun koyucunun maksadını aşan bir anlamın ortaya çıkacağı ve kanun koyucunun maksadını aşan bir anlam kazandırılması neticesini veren yorumun ise genişletici yorum olduğu belirtilmiştir. Genişletici yorum yolu ile bir olayın vergilendirilmesinin kapsamına alınmasının mümkün olmadığı, bu durumun kanunsuz vergi alınmaz kuralına aykırı olarak vergi alınmış olacağı bildirilmiştir²⁹¹.

Danıştay'ın başka bir kararında Gelir Vergisi Kanunu'nda gayrimenkul sermaye iradı ve kira ödemelerinin niteliği bakımından yer alan düzenlemelerde adi kira sözleşmeleri ile finansal kiralama sözleşmesi arasında bu sözleşmeler dolayısıyla tahsil edilen veya ödenen kiranın niteliği bakımından herhangi bir farklılık öngörülmediği ve Gelir Vergisi Kanunu'nda, Finansal Kiralama Kanunu'nun amacına uygun düzenlemeler yapılmadıkça herhangi bir farklılığın söz konusu olmayacağı ve bu yüzden kira ödeme dönemlerinde ödenen kiranın miktar olarak farklılığından ve kira müddetinin asgarî süreye bağlanmış bulunmasından hareketle iki kira sözleşmesi arasında vergi hukuku bakımından farklılık yaratılmaya çalışılması, kanunîlik ilkesinin ihlali sonucunu doğuran genişletici yorum niteliğinde olduğu belirtilmiştir²⁹².

²⁹¹ Bkz.: Vergi Dava Daireleri Kurulu, 14.01.1994 Tarih ve E. 1993/143, K. 1994/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://www.emsalyargi.com/danistay.php?tpage=b26e91c5ae43cf-2c&page=211689e36e0aff4f&karar=9f705c7fd035bd56&search=%22Geni%C5%9Fletici+Yorum%22>, [Erişim Tarihi: 19.06.2017].

²⁹² Bkz.: Danıştay 3. Dairesi, 05.02.1997 Tarih ve E. 1995/2843, K. 1997/441 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeXZJ0!WkOwO4w~>, [Erişim Tarihi: 19.06.2017].

3.2.4. Daraltıcı Yorum

Daraltıcı yorum, genişletici yorumun zıddını oluşturmaktadır²⁹³. Kanun hükmünün lafzının kastedilen anlamı aştığı hâllerde, iradeyi yansıtan gerçek anlama kadar daraltılması, daraltıcı yorum ile yapılmaktadır²⁹⁴ ve lafız ile ulaşılan anlamın, kanun koyucunun iradesini aştığı hâllerde daraltıcı yoruma gitmek bir zorunluluk olmaktadır²⁹⁵. Daraltıcı yoruma maruz kalacak hukukî normda deyimim altında kalan bir anlam bulunmakta ve anlamın geniş olacak şekilde hatalı kullanımı sonucunda kanun koyucunun iradesinden uzaklaşmıştır.²⁹⁶ Bu bağlamda bu yorum türü ile kanun metninin ruhunun dikkate alınmasıyla deyimim altına çekilen bir anlamlandırma yapılmaktadır²⁹⁷. Başka ifade ile normun kelimelerinin anlattığına nazaran, norma yorum ile daha dar bir anlam biçilmektedir²⁹⁸.

Daraltıcı yorumla ilgili yüksek mahkeme kararına yer vermek istiyoruz. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda görülen davaya esas uyuşmazlıkta Anayasa ve diğer mevzuat hükümlerine göre 4760 sayılı Kanun'un madde 7/A hükmünde, maddede sayılan araçların yurt dışına çıkışlarında, araçların standart yakıt depolarına teslim edilen akaryakıtların özel tüketim vergisinden müstesna olduğu, maddenin 2. fıkrasında Maliye Bakanlığına verilen yetkinin istisnanın usul, esas, yöntem ve uygulamayı belirlemeye ilişkin olduğu, istisnanın kapsamını belirleme veya daraltma konusunda herhangi bir yetki verilmediği, kaldı ki böyle bir yetkinin Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca kanunla önceden belirtilmiş olan yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak şeklinde olabileceği ve bu yetkinin de ancak Bakanlar Kuruluna tanındığı belirtilmiştir. Bu kapsamda, Maliye Bakanlığı kendisine tanınan yetkisini, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na atıfla kullanmasına bir engel bulunmadığı; ancak bu şekilde kullanılan yetkinin de 4760 sayılı Kanun'un madde 7/A hükmünde öngörülen istisnanın kapsamını daraltıcı nitelik taşıması gerektiği ve aksi durumun, Anayasa'nın

²⁹³ Dural, Sarı, **Türk Özel Hukuku, Temel Kavramlar ve Medeni Kanunun Başlangıç Hükümleri**, Cilt: I, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2011, s. 124.

²⁹⁴ Saygılıoğlu, **a.g.e.**, s. 42.

²⁹⁵ Erem, Danışman, Artuk, **a.g.e.**, s. 106.

²⁹⁶ Kaneti, **a.g.e.**, s. 42.

²⁹⁷ Balta, **a.g.e.**, s. 190.

²⁹⁸ Gözübüyük, **Hukuka Giriş**, s. 77.

73. maddesinde açıklanan verginin kanunîliği ilkesine aykırılık teşkil edeceği belirtilmiştir²⁹⁹.

3.2.5. Geliştirmeci Yorum

Objektif irade anlayışına göre, kanunun yayımlanmasından sonra geçen zaman içinde toplumsal hayatta ortaya çıkan değişim ve gelişimlerin dikkate alınması sayesinde, yorumun geliştirmeci olabilmesi sağlanmakta ve böylece kanun koyucunun iradesinin, kanun uygulandığı sırada anlaşılması mümkün olmaktadır³⁰⁰. Bu bağlamda, kanunun yürürlüğe girmesinden sonra vuku bulan toplumsal değişim ve gelişimleri, yorumun içine katmayı amaçlayan bir anlayış mevcut olmakta ve yorum ile varılan sonuç bu gerekçeye dayanıyor ise geliştirmeci yorum uygulanmış olmaktadır³⁰¹.

Geliştirmeci yorum ile genişletici yorum birbirinden farklı sonuçları olan yorum türleridir. Öncelikle ortak noktaları, vergi hukukunda yorum yöntemlerinden biri olan amaçsal yorum yöntemini kullanabilmeye muktedir olmaları ve bu bağlamda objektif yorum alanında yer almalarıdır. Bunun dışında ise daha önce belirttiğimiz üzere, genişletici yorumda kanun hükmünün lafzı, yani kanun metninin kaleme alındığı hâl ile kanun koyucunun iradesi denk düşmemektedir. Bu durumlarda kanun koyucunun iradesine ulaşmak için metnin lafzı yahut içeriği, yorum yapma suretiyle genişletilmekte ve kanun metninin ruhunun dikkate alınmasıyla lafzı aşan bir anlamlandırma yapılmaktadır. Geliştirmeci yorumda ise kanun koyucunun hüküm altına aldığı normun, kanun koyucunun tam olarak gerçek iradesini yansıtmamasına ve normun amacının bütünü ifade etmesine rağmen, hem normun yaşamını sürdürmesi hem de toplumsal hayatta öngörülmesi mümkün olmayan değişimler, geliştirmeci yoruma başvurulması sonucunu doğurmaktadır. Yani geliştirmeci yorum ile normda yer alan sözlerin ötesine geçilmemektedir.

Sosyo-ekonomik yaşam, küreselleşme olgusunun etkisiyle hızlı ve

²⁹⁹ Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 28.09.2011 Tarih ve E. 2011/376, K. 2011/493 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4Ip-MX%2B7Nmt2gFWlnEsBd88JGeW2r88C6JGQPw~>, [Erişim Tarihi: 21.06.2017].

³⁰⁰ Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s. 177.

³⁰¹ Kaneti, **a.g.e.**, s. 40.

köklü değişiklikler geçirmekte; yeni yapılar oluşmakta ve sosyal ilişkiler dönüşmektedir. Teknolojik ilerlemenin de hız kazanmasıyla, vergi hukukunda bazı durumlar için, kanun koyucunun genel çerçeve çizdiği soyut normların ve fakat değişim-dönüşümün hızı yüzünden öngöremediği somut uyumsuzluklar nezdinde uygulanma kabiliyeti kazanabilmesi için geliştirmeci yorum çeşidinin uygulanması gerektiğini söyleyebiliriz³⁰². Bu açıklamalardan sonra, daha önce mücbir sebeple ilgili yaptığımız açıklamada kanunî olarak izin verilen genişletici yorum faaliyeti dışında, genişletici yorum ile ilgili diğer uygulamaların vergi hukukunda kanunun çizdiği çerçevenin dışına çıkılacağı için verginin kanunîliği ilkesi ile bağdaşmayacağını düşünmekteyiz. Ancak kanaatimize göre, genişletici yorum faaliyetinin alanını işgal etmeyen geliştirmeci yorum türü, vergi hukuku için uygulanabilmektedir ve hatta uygulanmak zorundadır. Zira geliştirmeci yorum türünde yoruma maruz kalan, kanun koyucunun öngörmesinin mümkün olmadığı durumlardır ve bu vergi hukukunda eşyanın doğasından kaynaklanmaktadır. Yine kanaatimize göre vergi hukukunda yapılan yorum türleri arasında geliştirmeci yorum, şimdilik zaferini ilan etmiştir. Bu temelde uluslararası ekonomik örgütlerin (OECD, Avrupa Birliği), vergi planlaması ve agresif vergi planlamasının bir aracı olan matrah aşındırma ve kâr aktarımı [Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)] hakkında devam eden yoğun çalışmaları bulunmaktadır ki bunlar geliştirmeci yorumun birebir özelliklerini taşımaktadır³⁰³.

Son olarak vergi hukukuna mahsus olan ekonomik yaklaşım ilkesi ile ilgili açıklama yapılmakta fayda görülmektedir. Vergi hukukunda, kanunun amacından hareket edilmesi suretiyle yorum faaliyeti yapıldığında ekonomik yaklaşım ilkesi uygulanmaktadır. Bu ilke ile vergiyi doğuran olayların belirlenmesinde, hukukî formlar aşılarak bunların gerçek ekonomik nitelik ve içerikleri dikkate alınmaktadır³⁰⁴.

Ekonomik faaliyetlerle çok yakın ilişki içinde bulunan vergi hukukunda, ekonomik verilere ulaşabilecek yöntemler geliştirilmesi doğal bir du-

³⁰² Batun, a.g.e., s. 88.

³⁰³ Daha fazla bilgi için bkz.: Yeliz Neslihan Akel, “Vergi Hukukunda Yorum Yapan Kaynak Perspektifinde Değişim ve Agresif Vergi Planlaması Üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 337, Ekim 2016, ss. 91-109.

³⁰⁴ Batun, a.g.e., s. 24.

rumdur³⁰⁵. Bu bağlamda vergi hukukunda kanunların yorumlanması faaliyetinde, Anayasa'nın 73. maddesi ile 213 sayılı Kanun'un 3. maddesi için yaptığımız açıklamalar çerçevesinde yorum faaliyetlerinde ekonomik yaklaşım ilkesine ağırlık verilmiştir³⁰⁶.

Vergi hukukunda amaçsal yorum yöntemi ve geliştirmeci yorum türü ile ekonomik yaklaşım arasında benzerlik kurulabilir ve ekonomik yaklaşım yorum yöntemi, amaçsal yorum yönteminin sonucu ve devamı olarak düşünülmektedir³⁰⁷. Zira vergi hukukunda amaçsal yorum yönteminin diğer yüzünün ekonomik yaklaşım ilkesi ile yansıtıldığı ileri sürülmektedir. Ancak amaçsal yorum yöntemi başlığı altında belirtildiği üzere, amaçsal yorum yöntemi bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu bağlamda, vergi hukukunun kendine has özellikleri sebebiyle, ekonomik yaklaşım ilkesi bir amaç olma niteliği kazanmıştır³⁰⁸.

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran olay ile bu olay hakkında tesis edilen işlemlerin hukuk dünyasına yansımış olan formunun, olay hakkında tesis edilen işlemlerin ekonomik özü veya ekonomik anlamı ile çeliştiği hâllerde kullanılmaktadır. Şekil ve öz örtüştüğünde sorun olmamaktadır; ancak tersi durumda hukukî formdan başka bir alana geçiş söz konusu olup ekonomik yaklaşım ilkesi temelinde yapılan yorum faaliyetiyle tespit edilecek olan ekonomik öze veya amaca uygun vergilendirme yapılmaktadır. Bu imkânın, vergi hukukunun kendine has özellikleri nedeniyle, işlerliğini devam ettirebilmesi ve amacını gerçekleştirebilmesi için geliştirdiği bir çözüm, savunma mekanizması olarak değerlendirilmektedir³⁰⁹.

SONUÇ

Yorum faaliyetini gerçekleştiren kaynağa göre yasama, idarî, yargısal ve bilimsel yorum türlerinin bulunduğunu daha önce belirtmiştik. Vergi hukukunda hukukî ve dolayısıyla mümkün olan yorum türleri, idarî, yar-

³⁰⁵ Kaneti, **a.g.e.**, s. 46.

³⁰⁶ **A.e.**, s. 47.

³⁰⁷ Saygılıoğlu, **a.g.e.**, s. 95.

³⁰⁸ Memiş, **a.g.m.**, s. 103.

³⁰⁹ Batun, **a.g.e.**, s. 106.

gısal ve bilimsel yorum türleri olmaktadır. Bu kaynaklar, vergi hukukunda yorum yöntemlerini kullanarak bir vergisel normu anlamlandırmaya çalışacak olup sonuç olarak da niteliklerine göre açıklayıcı, düzeltici, genişletici, daraltıcı ya da geliştirmeci yorum türleri oluşturacaklardır.

Vergi hukukunda, Anayasa'nın 73. maddesi ile 213 sayılı Kanun'un 3. maddesinde dayanaklarını bulabildiğimiz yorum yöntemleri bulunmaktadır. Durum bu olmakla birlikte, aslında Anayasal ve kanunî referansların salık verdiği her yorum yöntemi tüm özellikleri ile birlikte, vergi hukukunda uygulanma kabiliyetine sahip değildir. Zira bu yöntemler ile oluşturulan niteliklerine göre yorum çeşitleri, verginin kanuniliği ile vergi hukukunda kıyas yasağı ilkeleri sebebiyle, tarihî yorum yönteminde olduğu gibi yöntemlerin uygulanmasını tamamen, amaçsal yorum yönteminde olduğu gibi kısmen uygulanamaz kılmaktadır. Ancak aynı hukukî normlar ile ortaya çıkarılabilen ve yargısal kararlarda da yerini bulan ve vergi hukukuna mahsus olan ekonomik yaklaşım ilkesi de bulunmaktadır ki yorum faaliyetinde yorum yöntemlerine başvurulurken bu durum ,ayrıca göz önüne alınması gerekmektedir.

Yorum yöntemlerinin ortaya çıkış sebeplerine bakıldığında görüşler arasındaki çekişmenin genel olarak tarihî ve amaçsal yorum yöntemleri (sübjektif teori ve objektif teori) arasında cereyan ettiği anlaşılmaktadır. Durum bu olmakla birlikte tarihî yorum yönteminin vergi hukukunda uygulanma kabiliyeti olmamasının da etkisiyle kanaatimiz, vergi hukukunda yorum yöntemleri arasında asıl çekişmenin lafzî ve amaçsal yorum yöntemleri ve bu yöntemlerin niteliklerine göre yorum türlerinde karşılığını bulduğu açıklayıcı ve geliştirici, daraltıcı ile geliştirmeci yorum türleri arasında olduğu yönündedir. Mahkeme kararlarında ve metin ile yorum faaliyeti ulaşılan anlamın sonuçları temelinde her iki yöntemin farklılaştığı gözlemlenmektedir. Ancak bu durum, daha da net bir şekilde uluslararası örgütlerin vergisel uygulamalar için yaptığı çalışmalar ile bu çalışmaların sonucunda yapılan *uluslararası örgüt yorumlarından* tespit edilebilmektedir³¹⁰.

Daha önce belirttiğimiz üzere, iradede verilen önceliğe göre sübjektif, objektif ve karma (birleştirici görüş) olmak üzere üç adet yorum teorisi

³¹⁰ Daha fazla bilgi için bkz.: Akel, **a.g.m.**, ss. 91-109.

bulunmaktadır. Bu teoriler çerçevesinde lafzî, tarihî, amaçsal ve sistematik yorum yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yöntemlerden tarihî yorum yöntemi, sübjektif yorum teorisinin alanında yer almaktadır ve yöntem ile teori genel olarak örtüşmektedir. Buna karşılık bu yorum teorisinin eksik ve zayıf yönlerini eleştirmiş olan ve bu sebeple varlık kazanan objektif yorum teorisinin alanında da amaçsal yorum yöntemi bulunmaktadır; ancak teorisinin görüşleri belli noktalarda ortak olsa da birbirinden ayrı düşünceler de mevcuttur.

Objektif yorum teorisi alanında yer alan amaçsal yorum yöntemi de bu farklı görüşlerden etkilenmektedir. Şöyle ki nasıl objektif yorum alanında bazı görüşlerde birleşmesine rağmen, birbirinden farklı yorum görüşlerini salık veren düşünceler mevcut ise, bu durumun amaçsal yorum yönteminde de geçerli olduğunu düşünmekteyiz. Zira amaçsal yorum yönteminin, niteliklerine göre yorum türlerinden düzeltici, genişletici, daraltıcı ve genişletici yorum türlerine elverişli olduğu kanaatindeyiz; ancak bu kanaat getirildiğinde genişletici ve geliştirmeci yorum türleri için elverişli olan ve vergi hukukunda yorum için başvurulmak istendiğinde, amaçsal yorum yöntemine ilişkin görüşlerde ister istemez farklılaşma olmaktadır.

Ancak her zaman genişletici ve geliştirmeci yorumun kesin çizgilerle birbirinden ayırt edilmesinin mümkün olmadığını da belirtmek gerekmektedir. Durum bu olmakla birlikte, diğer hukuk dallarında bu kadar olmasa da vergi hukukunda bu sınırın tespiti son derece önemlidir; kanaatimize göre vergi hukukundaki birçok ihtilafın nedeni, bu yorum türleri arasındaki sınırın tam olarak tespit edilememesinden kaynaklanmaktadır. Hatta iddiamız odur ki vergi hukukunda yorum faaliyetinin sahip olduğu ve diğer hukuk dallarından net bir şekilde ayrılan kendine has özellikleri, geliştirmeci yorumu her zaman besleyecek ve başlı başına bu yorumun varlık sebebini oluşturacaktır. Özellikle idarî yorum faaliyeti sebebiyle hakları etkilenen ilgililerin yasal yollara başvurmaları sonucunda yapılan yargısal yorum, bu ihtilafın nedenleri ve sonuçları hakkında direkt bilgiler edinebileceğimiz veriler olmaktadır. Bu sebeple de vergi hukukunda yorum yapan kaynakların, yorum faaliyetinin bu noktadaki hassasiyetini dikkate alması gerekmektedir.

Vergi hukukuna egemen ve vergi hukukuna özgü olan *ekonomik yaklaşım ilkesi* bulunmaktadır ve amaçsal yorum yöntemi ile bu ilke arasında

kayda değer bir bağlantı mevcuttur. Zira bu ilkenin varlığı, amaçsal yorum yönteminin geliştirilmiş olmasındandır ve kanunîlik ilkesi ile kıyas yasağının egemen olduğu vergi hukukunda, yorum yapılırken vergisel normların konuluşundaki maksadın göz önüne alınması gerekliliğinin hem Anayasal hem de kanunî dayanak ile hüküm altına alınmış olması karşısında, bu çatışmaya rağmen uygulanabilirliğini sağlayan vergi hukuku, bunu ekonomik yaklaşım ilkesine borçludur. Bunun dışında niteliğine göre yorum türleri arasında yer alan geliştirmeci yorum türü bulunmaktadır ki, bu yorum türünün kullanabileceği yorum yöntemi de amaçsal yorum yöntemi olmaktadır ve bu yöntem vergi hukukunda yorum faaliyetinde bir araç iken, ekonomik yaklaşım ilkesi bir amaç hâline gelmiştir. Bu sebeple, vergi hukukunda, asıl çekişmenin lafzî ve amaçsal yorum yöntemleri arasında olduğu yönündeki kanaatimize, ayrıca amaçsal yorumun içinde de bir çekişme olduğu düşüncemizi ekleyebiliriz. Bu çekişmenin varlığı, özellikle de idarî ve yargısal yorum türlerinde gözlemlenebilmektedir. Ancak bu çekişmenin varlığını kabul ettikten sonra, var olan ya da oluşabilecek vergisel ihtilafları en aza indirmek için öneriler de geliştirilebilir. Bu temelde bizim bir önerimiz bulunmaktadır.

Buraya kadar yapmış olduğumuz açıklamaların, salt vergi hukukunda bir anlamı bulunduğunu belirtmeliyiz. Vergi hukukunun diğer hukuk dallarında olmayan özellikleri, vergi hukukunda yorum faaliyeti ile ilgili irdelemeyi başka bir boyuta taşımaktadır. Önerimiz şudur ki vergi hukukunda bir amaç hâline gelen ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi hukuku özelinde müstakil ve lafzî, tarihî, amaçsal ve sistematik yöntemlerinin yanı sıra beşinci bir yöntem olarak ele alınmalıdır; bu bağlamda amaçsal yorum yönteminin alanından çıkarılarak başlı başına bir araştırma yöntemi olmasıdır. Zira amaçsal yorum yönteminin kendi birtakım özellikleri ile bu yöntemin kullanılması ile ulaşılabilecek genişletici ve daraltıcı yorum türleri, vergi hukukunda yorum için hukukî ve dolayısıyla uygun değildir. Ayrıca ekonomik yaklaşım yöntemi ile ulaşılabilecek geliştirmeci yorum türü de yalnızca ekonomik yaklaşım yöntemine özgülenmeli ve yine amaçsal yorum yönteminin alanından çıkarılmalıdır. Kanaatimize göre, bu bakış açısı hâkim olduğunda daha önce belirttiğimiz genişletici ve geliştirmeci yorum türleri arasındaki sınırların tespitindeki problemler bir nebze azaltılabilecektir. Aslında uluslararası örgüt yorumu olarak da ifade edilen kaynağına göre bir yorum türü bulunmaktadır ki bu örgütlerin öncülüğünde gerçek-

leştirilen çalışmalar ve çalışmaların sonucunda yapılan yorumlar, tam da önerimize paralel bir ereve çizmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Adal, Erhan: **Hukukun Temel İlkeleri El Kitabı**, İstanbul, Marmara Üniversitesi Yayın No. 428, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No. 372, Fatih Yayınevi Matbaası, 1985.

Akıntürk, Turgut; Karaman, Derya Ateş: **Medenî Hukuk**, Onsekizinci (26. Baskı), İstanbul, Beta Yayınları, 2013.

Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişiklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.

Akyılmaz, Bahtiyar; Sezginer, Murat; Kaya, Cemil: **Türk İdare Hukuku**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

Aral, Vecdi: **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2007.

Arslan, Mehmet: **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul, Alfa Basım, 2000.

Artuk, Mehmet Emin; Gökçen, Ahmet; Yenidünya, Ahmet Caner: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yeniden Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011.

Atay, Ender Ethem: **İdare Hukuku**, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016

Balta, Tahsin Bekir: **İdare Hukuku I: Genel Konular**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No. 326, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1970/1972.

Batun, Mehmet: **Vergi Hukukunda Yorum ve İspat**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012.

Bilge, Necip: **Hukuk Başlangıcı Dersleri**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 358, 1975.

Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 30. Bası (Tıpkı Basım), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012.

Centel, Nur; Zafer, Hamide: **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 6. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2008.

Dönmezer, Sulhi; Erman, Sahir: **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt:1, 14. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 1997.

Dural, Mustafa; Sarı, Suat: **Türk Özel Hukuku, Temel Kavramlar ve Medeni Kanununun Başlangıç Hükümleri**, Cilt: I, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2011.

Duran, Lûtfi: **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1982.

Giritli, İsmet; Bilgen, Pertev; Akgüner, Tayfun; Berk, Kahraman: **İdare Hukuku**, Altıncı Basımdan Yedinci Tıpkı Basım, İstanbul, Der Yayınları, 2015.

Gözler, Kemal: **Hukuka Giriş**, 1. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 1998.

Gözler, Kemal: **Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu**, Ankara, US-A Yayıncılık, 1998.

Gözler, Kemal; Kaplan, Gürsel: **İdare Hukuku**, Güncellenmiş ve Düzeltilmiş Onsekizinci Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2016.

Gözübüyük, A. Şeref: **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 32. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010.

Gözübüyük, A. Şeref: **Yönetim Hukuku**, 34. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016.

Gözübüyük, A. Şeref; Tan, Turgut: **İdare Hukuku: Genel Esaslar**, Cilt: I, Güncelleştirilmiş 11. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016.

Günday, Metin: **İdare Hukuku**, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2015.

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

Işıқтаç, Yasemin: **Hukuk Başlangıcı**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.

Kalabalık, Halil: **İdare Hukukunun Temel Kavram ve Kuramları**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Konya, Sayram Yayınları, 2014.

Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.

Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Ankara, 2014.

Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2004.

Musaballı, Hakkı: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Selçuklu Matbaası, 1978.

Mutluer, M. Kâmil: **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 121/9, 2006.

Oğuzman, Kemal: **Medeni Hukuk Dersleri**, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1990.

Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 12. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2017.

Onar, Sıddık Sami: **İdare Hukukunun Umumî Esasları**, Cilt: 1, Üçüncü Bası, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966.

Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 24. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2015.

Özay, İl Han: **Günışığında Yönetim**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004.

Özyörük, Mükbil: **İdare Hukuku Dersleri**, Ankara, Teksir, Daktilo, Fotokopi, 1972-1973.

Saygılıoğlu, Nevzat: **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gmrk Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, Ankara, 1987.

Sözer, Ali Nazım: **Hukukta Yöntembilim**, İzmir, Beta Yayınları, 2008.

şeker, NeziĖ: **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, 1. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, şubat 1994.

Turhan, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998,

Yıldırım, Turan; Melikřah, Yasin; Nur, Kaman; zdemir, H. Eyüp; s-tn, Gl; Okay Tekinsoy, zge: İdare Hukuku, Güncellenmiş 6. Baskı, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, Yayın No: 60, 2015.

Yılmaz, Binhan Elif: **Maliye**, İstanbul, Der Yayınları, 2015.

Yüce, Turhan Tufan: **Ceza Hukukunun Temel Kavramları**, Ankara, 1985, s. 12.

MAKALELER

Akel, Yeliz Neslihan: “Vergi Hukukunda Yorum Yapan Kaynak Perspektifinde Değişim ve Agresif Vergi Planlaması zerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 337, Ekim 2016, ss. 91-109.

Akın, Yeliz Neslihan: “6545 Sayılı Kanun Değişiklikleri Sonrasında Vergi Yargısı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 329, Yıl: 39, şubat 2016, ss. 180-196.

Aktaş, Sururi: “Hukukta Yorum abaları”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, S. 3–4, 2011, ss. 1-33, s. 1.

Dündar, Durmuş: “Bilim, Araştırma ve Uygulamalı Hukukta Yöntem”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:1, Sayı: 1-2, 2001, ss. 57-81, s. 71.

Kaufmann Hrsg. A.; Hassemer W.: Einführung in Rechtsphilosophie und Rechtsheorie der Gegenwart, 3. Auflage, Heidelberg/Karlsruhe 1981,

s. 89-111, Çev.: Nevhis Deren Yıldırım, “Hukuk Felsefesine Giriş ve Günümüz Hukuk Teorisi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi - Prof. Dr. Ergun ÖNEN’e Armağan**, s. 629-650.

Kaya, Asım: “Amaçsal Yorum”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2014/4, ss. 365-383, s. 367.

Memiş, Emin: Anayasanın “Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir ve Kaldırılır’ Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan ‘Alt ve Üst Sınırları Belirleme’ ve ‘Usul ve Esasları Maliye Bakanlığınca Belirlenir’ Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu**, 11-12 Mayıs 2006, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 76, Danıştay Matbaası, 2008, ss. 33-107, s. 102.

Otaç, Cengiz: “Hermeneutik (Yorum Bilim) ve Ceza Kanunlarının Yorumu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2010 (89), ss. 439-490, s. 451.

Yaşar, Halis: “Objektif Zamana Uygun Yorum İle Objektif Tarihi yorum Arasındaki Farklar”, **Leges Hukuk Dergisi**, Yıl:4, Sayı:38, Şubat 2013, ss. 23-39, s. 38.

MAHKEME KARARLARI

*Anayasa
Mahkemesi;*

10.07.2013 Tarih ve E. 2012/104, K. 2013/87 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/7de1befd-66be-4d00-b759-70b794ef7e24?highlight-Text=%3B%22ama%C3%A7sal%20yorum%22&excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, [Erişim Tarihi: 20.08.2017].

03.04.2013 Tarih ve E. 2011/142, K. 2013/52 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/696d5229-e476-4b5f-a45f-cc0923693995?highlight-Text=%3B%22lafzi%22&excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, [Erişim Tarihi: 20.08.2017].

18.12.1979 Tarih ve E. 1979/22, K. 1979/45 Sayılı Karar; (Çevrimiçi), <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/6cc98fda-d93b-426e-9697-05acccef29f2?highlight-Text=%3B%22yasama%20yorumu%22&excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, [Erişim tarihi: 20.05.2017].

*Danıştay
İçtihadı
Birleştirme
Genel
Kurulu;*

12.06.1980 Tarih ve E. 1977/1, K. 1980/2 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3F-J52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeVyEZqtOb-SOXA~~>, [Erişim Tarihi: 08.09.2017].

*Yargıtay
İçtihadı
Birleştirme
Genel
Kurulu;*

18.02.2000 Tarih ve E. 1997/1, K. 2000/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3F-J52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeVmuhHYeFcS3w~~>, [Erişim Tarihi: 22.08.2017].

*Yargıtay
Hukuk
Genel
Kurulu;*

08.06.2005 Tarih ve E. 2005/12-357, K. 2005/363 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#-1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88J-GeWU8KBsp!6v3g~~>, [Erişim Tarihi: 08.09.2017].

*Vergi Dava
Daireleri
Genel
Kurulu;*

07.06.2000 Tarih ve E. 2000/10-928, K. 2000/955 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#-1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeUtPMQtAWQ-D9g~~>, [Erişim Tarihi: 19.06.2017].

14.01.1994 Tarih ve E. 1993/143, K. 1994/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://www.emsalyargi.com/danistay.php?page=b26e91c5ae43cf2c&page=211689e36e0aff4f&karar=9f-705c7fd035bd56&search=%22Geni%C5%9Fletici+Yorum%22>, [Erişim Tarihi: 19.06.2017].

- 06.12.1996 Tarih ve E. 1996/320, K. 1996/410 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://www.emsalyargi.com/danistay.php?search=&daire=b26e91c5ae43cf2c&eyil=&eno1=&eno2=&kyil=&kno1=&kno2=&ktarih1=&ktarih2=>, [Erişim Tarihi: 06.09.2017].
- Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu;* 20.12.1996 Tarih ve E. 1996/217, K. 1996/420 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMT2gFWlnEsBd88JGeUyMiNpOv-Gskg~>, [Erişim Tarihi: 21.08.2017].
- 28.09.2011 Tarih ve E. 2011/376, K. 2011/493 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMT2gFWlnEsBd88JGeW2r88C6J-GQPw~>, [Erişim Tarihi: 21.06.2017].
- Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu;* 12.12.2012 Tarih ve E. 2012/327, K. 2012/429 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMT2gFWlnEsBd88JGeUIUqZZ-M%2BwWCQ~>, [Erişim Tarihi: 19.08.2017].
- Sayıştay Daireler Kurulu;* 06.12.2000 Tarih ve K. 1051/10 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMT2gFWlnEsBd88JGeV-MIBe211QTZg~>, [Erişim Tarihi: 04.08.2017].

*Danıştay 3.
Dairesi;*

31.01.1992 Tarih ve E. 1990/2543, K. 1992/348 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://www.emsalyargi.com/danistay.php?search=&daire=b26e91c5ae43cf2c&eyil=&eno1=&eno2=&kyil=&kno1=&kno2=&ktarih1=&ktarih2=>, [Erişim Tarihi: 19.08.2017].

05.02.1997 Tarih ve E. 1995/2843, K. 1997/441 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <http://khyk.kazancihukuk.com/#-1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeXZJ0!W-kOwO4w~~>, [Erişim Tarihi: 19.06.2017].

DİĞER KAYNAKLAR

Çilingir, Ali İhsan Özgür: **Vergi Hukukunda Yorum**, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Doktora Tezi, 2012.

Karabatak, Rüstem: **Hukukun Anlam Bakımından Uygulanması (Yorum ve Nitelendirme)**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 1996.

| | |
|---|---|
| <i>Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı;</i> | 17.08.2017 tarih ve 64597866-105[267-2016]-15442 sayılı <i>Özelge</i> , (Çevrimiçi), http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat , [Erişim Tarihi: 07.07.2017]. |
| | 12.09.2017 tarih ve VUK-95/ 2017-8 sayılı <i>Vergi Usul Kanunu Sirküleri/95</i> , (Çevrimiçi), http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat , [Erişim Tarihi: 07.07.2017]. |
| | 26.01.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.28/2810-13-986 sayılı <i>Genel Yazı</i> , (Çevrimiçi), http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat , [Erişim Tarihi: 08.07.2017]. |
| | |
| <i>Türk Dil Kurumu Güncel Sözlük;</i> | (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.574ce3405200e4.23466420 , [Erişim Tarihi: 28.06.2017]. |