

VERGİ HUKUKUNDA KIYAS YASAĞI YOLUYLA HUKUK GÜVENLİĞİ Mİ?

*Yrd.Doç.Dr. Hakan BİRSENOĞUL**

I. GİRİŞ

Başlangıç için bir tespit: Vergi yargıçları ve vergi memurları yasayı münferit olaya uygulamak zorundadırlar; yasayı extra legem ya da contra legem genişletemezler; ancak onu yorum ya da atılma yoluyla somutlaştırabilirler. Yasanın bu şekilde “genişlemesi” vergi hukuk uygulaması açısından geçerli ve gereklidir.

Ancak bilinçsiz ya da bilinçli yasa boşluklarının kıyas uygulaması (argumentum a simile) yoluyla doldurulup doldurulamayacağı tartışmalıdır. Bilinçsiz yasa boşlukları, plana aykırı, yasanın amacıyla bağdaşmayan yasa metni noksanlıklarında oluşur. Yasa koyucunun belirli bir planı olmuştur; belirli bir yasa amacını gerçekleştirmek istemiştir; ancak bunda başarılı olmamıştır. Yasa ya da yasal kurallar, onlara temel teşkil eden sistematik plan ya da amaca oranla, bilinçsiz olarak boşluklu kalmıştır; güdülen amaç yasanın metni tarafından eksik ya da hiç kapsanmamıştır. Bu, ister yasa koyucunun tüm olguları göz önünde bulundurmasından kaynaklansın, ister bunları yasa koyma sırasında oluşmadıklarından düşünmemiş olsun, isterse de bunları ifadede veya yazıya dökmede yetersiz kalmış olsun burada planın ya da amacın yasal unsura dönüştürülmesinde bir kaza yaşanmıştır¹. Bilinçli boşluklar, yasa koyucunun bilinçli olarak bir kural koymaması, özellikle olguyu yasal açıdan olgun görmemesi ve olguyu hukuksal sonuç kurallarını o an için yargılamaya ve doktrine bırakmasından doğar.

Bu durumda oluşan yasa boşlukları kıyas yoluyla doldurulabilir mi?

Metnin ve ratio legisin hukukun çekirdek alanlarında bulunmadığı yerlerde kanun uygulaması kanunun lafzı çerçevesiyle sınırlanabilir mi?

* Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Öğretim Üyesi.

¹ TIPKE, Die Steuerrechtsordnung Bd. III Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung, Köln 1993, s. 1297-1298.

Vergi kanun koyucusunun sustuğu yerde, kanun uygulayıcısı artık vergi yasasının adaletsizliğinin ardına mı saklanmalıdır? Yoksa objektif amaca uygun bir yorumu ön planda tutarak, keyfilik yasağını çiğnemediği vergi eşitliğini mi sağlamalıdır?

İncelemede bu soruların cevapları araştırılacaktır. Öncelikle hukukta kıyas kavramı ve kıyas çıkarımının koşulları üzerinde durulacak, ardından vergi hukukunda kıyas yasağı irdelenecektir.

II. HUKUK BİLİMİNDE KİYAS UYGULAMASI

1. Kıyas Uygulamasının Görünüm Biçimleri

Hukuk biliminde kıyas özellikle yasadaki boşlukların doldurulmasının metodudur². Bunun uygulama alanı praeter legem³ hukuk yaratımı ve yasa-ya içkin⁴ hukuk yaratımıdır. Kıyas, bir yasaya, bir kurala ya da kurallara temel teşkil eden bir ilkeyi, yasal kavramın muhtemel lafzi anlamını aşar surette, yasanın metninde öngörülen doğrultuda benzer bir olaya uygulanmasıdır⁵. Kıyas çıkarımının başlangıç noktasını “benzerlik/aynılık” oluşturur⁶.

2 “... Muhtemel lafız ve yorum alanındaki kıyas/analoji çıkarımı yasal unsur içi analoji çıkarımı olarak nitelendirilir. Bu ifade, normun kavramsal formüle edilmiş olan olması gereken düzleminde/boyutunda bulunduğu ve olayın/olgunun ise buna karşın ampirik gerçeklik düzleminde/boyutunda bulunduğu gerçeğine dayanır. Bir olayın/olgunun bir norma bağlanması, normatif tanımlamanın gerçek somut yaşamsal olgu ile bir karşılıklı ilişki içine sokulmasını, “ortak bir değerlendirme düzleminin/boyutunun kurulmasını” gerektirir. Bununla birlikte yasal unsur içi analoji çıkarımı her şeyden önce, bir olayın kullanılan kavramların belirsizliği nedeniyle zorluklar çıkardığı durumlarda da uygulanır. Zira bir normun “kural özü”nün araştırılması, uygulama olaylarının karşılaştırılması yapılmaksızın mümkün değildir. Bu tür “İstisna durumları”nda bağlanmanın meşruiyeti “somut karara bağlanacak olayın yasal unsur tarafından şüphesiz olarak belirtilen olaylarla eşit kılınması”nda ve bu şekilde bir analogik işlemde görmek gerekir.” (BARTH, Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht, Berlin 1996, dpn. 282, s. 80).

3 “Praeter legem ifadesi, yasanın yanında, uyuşma olmadan, ancak aynı zamanda yasayla çelişkisiz” gibi geniş anlamlara gelir. Praeter legem hukuk uygulamasında, somut olayın – yasanın içerdiği teleolojiye, (yargıcın) hukuku uygulamadan kaçınma yasağına, eşitlik ilkesine ve diğer hukuk ilkelerine göre-, yargıcı eksik yasal normu benzer “menfaatler değerlendirmesi” ya da başka yollarla şahsen oluşturmak (yasa tamamlanması) zorunda bırakacağı; ancak yasanın lafzından doğrudan doğruya çıkarılmayan bir karar (yasanın eksikliği ya da susması) verilmesi söz konusudur”. (BİRSENOĞUL, “Vergi Hukukunda Yorum” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2001, s. 156.)

4 “Yasaya içkin hukuk yaratımı boşluk doldurmaktır, yani metodolojik olarak yürütülen sınırı aşan, ama halen yasanın başlangıçtaki planı, amacı dairesindeki hukuk yaratımıdır” (BİRSENOĞUL, s. 159.)

5 Benzer tanımlar için bkz. BİLGE, Hukuk Başlangıcı, Ankara 1983, s. 180; DÖNMEZER-ERMAN, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, Cilt 1, 11. Bası, İstanbul 1994, s.

TIPKE, kıyası “hukuk kuralından çıkarılması gereken ilkelerin yasadaki düzenlenene olaya benzer, yani onlara karar nedeni için önemli olan kısımlarda yapısal benzerlik arz eden olaylara genişletici uygulamasıdır”⁷ şeklinde tanımlar. Bu durumda kıyas, klasik yorum metodlarıyla o ana kadar karara bağlanmamış bir olayı yasal unsur kapsamına almak, bir başka anlatımla yeni bir normatif olay kurulması eylemidir.

LARENZ, kıyası “yasada bir olay ya da birden fazla birbirleriyle benzer olaylar için mevcut bir kuralı, yasa tarafından düzenlenmemiş, “benzer” bir başka olay için uygulanmasıdır”⁸ biçiminde tanımlar.

Uygulamada geçerli olan yasal kıyas ve hukuksal kıyas arasında ayırım yapmak gerekir⁹. Yasal kıyas, münferit yasal normların “benzer”, daha açık bir anlatımla o normca düzenlenmemiş olaya uygulanması, “belirli bir olay için mevcut kuralın başka, ona benzer, yani değerlendirme açısından aynı olarak düşünülen” olaya uygulanmasıdır¹⁰. Örnek olarak, hazine tarafından ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonolarının kaybolması durumunda Türk Ticaret Yasası’nın ilgili maddelerinin kıyas yolu ile bu tür menkul değerlere de uygulanması verilebilir¹¹. Hukuksal kıyas da “farklı olaylara bağ-

175; EDİS, Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Ankara 1989, s. 143; GÖZLER, Hukukun Genel Teorisine Giriş, Ankara 1998, s. 173; GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul 1998, s. 142; KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, Ankara 2003, s. 113; KÖPRÜLÜ, Medeni Hukuk Genel Prensipler- Kişinin Hukuku, 2. Bası, İstanbul 1984, s. 102; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 11. Bası, Ankara 2003, s. 29; ÖZSUNAY, Medeni Hukuka Giriş, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, İstanbul 1984, s. 211; SAYGILIOĞLU, Vergi Hukukunda Yorum, Ankara 1987, s. 101; TUNCER, “Vergi Hukukunda Kıyas”, Yaklaşım, Sayı 73, Ocak 1999, s. 16.

6 “Bir boşluğun doldurulmasına yol açan istisnai kuralın kıyas yoluyla uygulanışı ancak, hukuksal nitelendirme için önemli ve esaslı özelliklerinde bir uygunluk mevcut olduğunda meşru olabilir.” (BVerwGE 12, 119 [123]).

7 “Kıyas, bir yasaya ya da yasanın bir ya da birden fazla kurallarına temel oluşturan ilkenin lafzı aşan şekilde yasa tarafından ilke olarak tutulan doğrultudan daha da ileriye doğru düşünülmesidir. Bu ilke teleolojik yorumun da temeli olduğundan yorum ve kıyas yasa uygulaması eşit oranda prensiplerin yönlendirdiği ve teleolojik hukuk uygulaması durumlarıdır.” (TIPKE, s. 1302). Bu düşüncenin özellikle vergi hukuku açısından kabulü olanaklı değildir. Teleolojik yorum, ancak muhtemel kelime anlamı dairesinde yapıldığı sürece meşrudur. Muhtemel lafzı aşan bir yorum, yasanın amacını aşan boşluk doldurma tasarrufu biçimine dönüşür, sonuçta yeni bir kural yaratılmış olur.

8 LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl., Berlin/Heidelberg/New York 1991, s. 381.

9 ÇAĞIL, Hukuka ve Hukuk İlmine Giriş, 4. Bası, İstanbul 1971, s. 246; TUNCER, s. 17.

10 TIPKE, s. 1303; ÇAĞIL, s. 246.

11 TUNCER, s. 17.

lanıtı kuran birden fazla yasal normdan, yasada düzenlenmemiş olay için, değerlendirme açısından geçerli olan bir genel hukuk kuralı çıkarılır¹². İş ortaklıklarında ortakların birbirine karşı olan hak ve borçlarının, işbu ortaklık türünün özel nitelikleri ile bağdaşmayanlar bir yana, diğer ticaret şirketi ortakları arasındaki haklara ve borçlara göre belirlenmesi durumu hukuksal kıyasa örnek olarak verilebilir¹³. Bu durumda yasal ve hukuksal kıyası şu şekilde birbirinden ayırmak mümkündür: Birincisinde yasal plan tekil bir kuraldan çıkarılır, ikincisinde ise birden fazla kurala temel teşkil eden düzenleme planı boşluk doldurma amacıyla değerlendirmeye alınır.

2) Kıyas Çıkarımının Koşulları

Kıyas çıkarımı, iki olayın farklılıklarına rağmen eşit muameleye tabi tutulması sonucunu doğurur. Bu eşit muamele, “iki olayın belirli norm açısından benzer olduklarında, yani önemli özelliklerinde uyuştuklarında” ancak meşrudur. Kıyasın ön şartı olayların “hukuksal açıdan” benzer olmalarıdır.

İki olayın hukuksal benzerlikleri ilk olarak yararlar durumunun eşitliğinden çıkabilir. Kıyas çıkarımının bu ön şartı menfaatler içtihatçılığı tarafından ortaya çıkarılmıştır. Yargıç, yasa koyucunun “benzer” ya da benzetilebilen yarar çatışmalarını nasıl karara bağladığını araştırmalı ve sonra bu kararı düzenlenmemiş uyumsuzluğa uygulamalıdır. Yasal bir değer hükmünün uygulanması için; düzenlenen ve düzenlenmeyen olaylar arasında yeterli bir benzerlik, hukuk toplumunun üst yararı vasıtasıyla eşit değerlendirme gerektiren bir “yararlar durumunun eşitliği” söz konusu olmalıdır. Yasal değer hükümlerinin tamamen yokluğu durumunda ancak hukuk toplumunda egemen değer yargılarına ve ikincil olarak yargıcın kendi öznel değerlendirmesine göre bir yararlar dengelenmesine başvurulabilir¹⁴.

Yasa koyucunun yararlar değerlendirmesinin yasa koyucu tarafından “görülen” olayların ötesinde eşit yarar ifade eden olaylara da uygulanması kıyas işlemi lehine anlam ifade eder. Yine de menfaatler içtihatçılığı tarafından uygulanan kıyas uygulamasının sınırları ortadadır. İlk olarak menfaatler içtihatçılığının tarihi yarar araştırılmasına yönelmiş metotları, değerler değişimi sonucu ortaya çıkan boşluklar karşısında çaresizdirler¹⁵. Diğer taraftan burada da ölçüt sorunu ortaya çıkar. Zira kıyas çıkarımının meşruluğu üzerine karara bağlanan, ne za-

¹² TIPKE, s. 1303; ÇAĞIL, s. 247.

¹³ TUNCER, s. 17.

¹⁴ BİRSENOĞUL, s. 176-177.

¹⁵ Bu boşluklar yargıcın söz konusu olan bir olay için mevcut bir normu özellikle yeni yasalardan yasa koyucunun farklı bir yaklaşımının ortaya çıkması dolayısıyla artık “uygun” görmemesi nedeniyle oluşurlar (BARTH, s. 92).

man yararların yeterli benzerliğinin var olduğu ve bir olayın hangi ortak özellikleri bir kıyas çıkarımının meşruluğu için önemli olması gerektiği sorusudur, ki bunu yararlar içtihatçılığı metotları cevaplandıramaz¹⁶.

Bu sorun nedeniyle kıyas uygulaması meşruluğunu bugün hakim görüşe göre yararlar durumunun eşitliğinde değil, aksine oldukça eşit olanı eşit değerlendirme şeklindeki üst düzey adalet duygusunda bulur¹⁷. Çünkü kıyas vasıtasıyla A olayı için geçerli olan düzenleme, düzenlenmemiş B olayına öyle uygulanır ki, kıyas uygulaması iki farklı olayın eşit olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurur. Böyle bir işlem tarzı, hukuk uygulamasında, ancak iki olayın hukuksal açıdan benzer oldukları ya da hukuksal değerlendirmeye ilgili yönlerden uygun oldukları ve aynı hukuksal sonuçlarının olması gerektiği durumda geçerli olan üstün öncüllerin geçerli kabul edilmesi durumunda uygun olur. LARENZ¹⁸ bu nedenle kıyas çıkarımında şu usulü tavsiye eder: “A olayı için geçerli olan kuralın yasada düzenlenmemiş ancak ona benzer B olayı için, her iki olayın eşit olarak değerlendirilmesi durumunda uygun olur. Bu, yapılan tam hukuksal değerlendirmeye ilgili kısımlarda birbirlerine uygun olma durumudur. Bu nedenle ilk önce düzenlemenin temel tercihinin ve amacının araştırılması vasıtasıyla yasal normda ifadesini bulan değerlendirme için ölçü niteliğine haiz olan veya zamanında bu niteliğe haiz olan nedenlerin açığa çıkarılması gerekir. Buna, bu nedenlerin kıyasa konu olan olay için geçerli olduğuyla ilgili pozitif tespit ve yasa tarafından düzenlenen ve karara bağlanacak olaylar arasındaki farkların yasal bir değerlendirme aktarımını olanaksız gösterecek bir ağırlıkta olmadığıyla ilgili negatif tespit ile bağlanır.”

III. VERGİ HUKUKUNDA KIYAS YASAĞI

1. Çeşitli Hukuk Sistemlerine Toplu Bakış

a) Amerikan Hukuku

ABD’de vergi koyma erki anayasal olarak yasa koyucuya aittir¹⁹; ancak buna rağmen genel üst kuraldan somut olaya ilişkin üst kurala, kompleks realiteden nesnel tespit edilebilir altlanabilir olaya giden yolda, yani hukuku uygulamada mahkemelerin geniş taktir alanları vardır²⁰. Vergi hukukuna dair mahkemeler lafzın ardındaki yasa amacını araştırıp yorumlarına esas almaktan çekinmezler. Her ne kadar açık lafzı değiştiremezlerse de –ki bu

16 BARTH, s. 92.

17 TIPKE, s. 1303.

18 LARENZ, s. 381

19 U. S. Const. Art. I § 2 cl. 3; I § 8 cl. 1; 16.

20 WALZ, “Berichte über auslaendisches Recht”, DStJB. 5, s. 382.

yetki sadece Kongreye aittir- ancak lafzi anlamda ısrar etmek, yasada istenen amacı sonuçsuz kılmaz²¹.

b) İngiliz Hukuku

İngiliz vergi hukukunda, yargılamanın yasa boşluklarını kıyas yoluyla doldurma yetkisinin olup olmadığı sorusuna karşı başvurulacak literatür neredeyse yoktur. Bir vergi yükü, ancak bir yasada öngörüldüğünde söz konusu olabilir. Lord Summer'in ifadesiyle "Devlet kıyasa dayanarak vergilendiremez, aksine yasaya dayanarak vergi koyar"²².

Belirsiz olarak biçimlendirilmiş vergi kaçırma önlemeye yönelik normlarda mahkemelerin biraz fazla takdir imkanları vardır. Hatta zamanında Lord Donavan, "statutes" in kelimelerine "doğal anlamlar" verilmesi gerektiği ve yalnızca yasanın amacının vergi kaçırma engel olduğu için bir başka anlam vermek zorunluluğu olmadığına karar vermiştir²³. Daha yeni diğer bir olayda²⁴ Lordlar Kamarası (Lord Wilberforce) iki olası yorumda dar ve vergi yükümlüsünü koruyanına öncelik vermiştir. Bu iki karar ve "esnek paragraflarda" ki iki anlamlı kelimeler ve normlarda kıyas metodunun -uygulandığı yerde- en azından vergi yükümlüsünün aleyhine uygulanmaması gerektiği ortaya çıkar. Hatta burada vergiden kaçınmayla mücadele yasalarının yorumunda, vergi yükümlüsü "Fairness" tarafsızlık ile muamele görmelidir.

İngiliz vergi hukukunda -özel hukukun aksine- kıyas için çok dar bir alan vardır. Uygulamada ne vergi koyucu, ne vergi ağırlaştırıcı, ne de vergi muafiyeti sağlayan kıyasa yer verilmez.

c) Belçika Hukuku

Belçika'da yasa uygulayıcısı boşluk doldurma ya da yasa koyucunun hatalarını düzeltmek yetkisine sahip değildir. Vergi yükümlüsünün lehine ya da aleyhine ancak her halükarda bir kıyas yasağının mevcut olduğu görüşü e-

21 Learned Hand Cabell v. Markham kararında, "kullanılan kelimelerin, hatta sözcük anlamlarında, her bir metnin -ister yasa olsun isterse de sözleşme ya da başka bir şeyin- yorumunun asli ve normal olarak en emin kaynağı olduğu "elbette doğrudur" der. Ancak bir sözlüğü sağlam bir kale yapmayıp, yasaların daima bir konusu ya da gerçekleştirmeleri gereken bir amacının olduğunu unutmamak olgun ve gelişmiş bir içtihadın en güvenli özelliğidir; yasanın amacının hissedilerek-dengeli ve düşünsel anlamda zengin bir şekilde ele alınıp değerlendirilmesi, yasanın anlamına götüren en güvenilir kılavuzdur" der. (WALZ, s. 386)

22 WEISFLOG, Über Auslegung und Rechtsfortbildung im britischen Steuerrecht, StuW 2/1982, s. 142

23 "Margin v. I. R. Comrs. ", 1971, A. C. 739, s. 746.

24 "Vestey v. I. R. C. (Nos. 1 & 2)", 1980, S. T. C. 10.

gemendir. Bu ise yasallık ilkesinden çıkarılmaktadır, zira kıyas metodu yasaya eklemeler yapmaktadır. Yasallık ilkesi vergi yükümlüsünün lehine dahi kıyas uygulamasına müsaade etmez²⁵.

Bazı yazarlar kıyas yasağını vergi yasalarının doğasından çıkarmaktadırlar. Vergi yasaları “kişilerin ve nesnelerin özgürlüğünü” sınırlamaktadır. Bunlar için şu geçerlidir: *Odiosa sunt restringenda* (yasalar sınırlı yorumlanmalıdır). Yine ceza hukuksal *nulla poena sine lege* (cezanın yasa tarafından gösterilmesi) ile olan benzerlikler de bu doktrin tarafından sıkça ifade edilmektedir²⁶.

d) İtalyan Hukuku

İtalya, İspanya, Portekiz, Arjantin, Brezilya ve Meksika hukukları arasında akrabalık ilişkileri vardır. Bu aynı şekilde vergi hukuku için de söz konusudur. Benzerlik/ortaklık İspanyol-Portekiz-Latin Amerikan vergi hukuku günlerinde de ve bir vergi yasası model taslağında da dile getirilmiştir. Bu model, çoğu Latin Amerika ülkelerinin vergi yasalarında kabul edilen ilkeleri içermektedir. Bu modelin 6 ncı maddesine göre: “Kıyas, yasa boşluklarının doldurulmasının olağan bir yoludur; ancak kıyas yoluyla ne vergiler ne de vergi muafiyet ve istisnaları yaratılabilir”²⁷.

İtalya’da yargılama kıyası sıklıkla reddeder. Yargılama, her halükarda vergilendirilebilir olayların ve vergi serbestilerinin kıyas yoluyla yaratılamayacağını kabul eder. Bununla birlikte gerçekten uygulamada kıyasa yer verse de, bunu genişletici yorum olarak kabul eder. Anlamlı bir bilimsel akım buna karşın (E. Vanoni, M. S. Giannini, A. Amatucci, G. A. Micheli, G. Abbamonte) kıyası/analojiyi hukuka uygun olarak görürler²⁸.

Hem yargılama hem de adı geçen doktrin Anayasanın 2, 3, 23, 53 üncü maddeleri ve Medeni Yasanın 12, 14 üncü maddelerine dayanırlar, ancak bu normları farklı değerlendirirler. Kıyas yasağının kabulünde, vergi hukukunun vatandaşların haklarına müdahale eden özel bir hukuk dalı olduğu geleneksel anlayışı rol oynar.

25 Belçika Anayasasının 112 inci maddesi, Anayasanın 110 ununcu maddesine paralel olarak, vergi muafiyetleri ve vergi indirimleri sadece yasa vasıtasıyla kararlarla bilineceğini belirtir.

26 SCHOLSEM, “Belgien”, DSJB. 5, s. 398 vd.

27 GARCÍA, “Romanische und lateinamerikanische Laender” “In Italien”, DSJB. 5, s. 400.

28 GARCÍA, “In Italien”, s. 400.

e) Alman Hukuku

RFH (Reichfinanzhof) içtihadında vergi hukukuna ilişkin olarak kıyas yasağı yoktur²⁹. Günümüz Alman vergi hukukunda dahi genel kıyas yasağı mevcut değildir.

BFH içtihadı ağırlıklı olarak açıkça kıyas/analoji yasağını kabul etmiştir. Şöyle ki: Yasa koyucu iradesini açıkça ifade etmişse, vergi mahkemeleri yasa koyucunun tercih özgürlüğüne müdahale edemez; şayet müdahale ederse, bununla yargı erkinin sınırlarını aşır yasa koyucunun yerine geçmiş olur³⁰. Bir yasal kuralın lafzından ve tarihçesinden bu tarz net bir biçimde açıklanmış yasa koyucu iradesi ortaya çıkıyorsa, bu durumda mahkemeler “yasanın lafzında ifadesini bulan yasa koyucu iradesine” rağmen yasal bir kuralın kıyasen uygulanmasına girişemezler³¹. Aynı şekilde yasa kuralı “tüketici sayımda” bulunularak düzenlenmişse, kıyasen hukuk uygulaması mümkün değildir³². Bundan başka, yasa koyucunun bir olayı bilinçli olarak düzenlemediği durumda kıyas ile boşluk doldurma olanaksızdır³³. Bir durum yasada açıkça yasaklanmamış ya da emredilmemişse, yasanın susmasından bir düzenleme alternatifinin önceliğini çıkarmak vergi hukuku alanı için yasallık ilkesinde sınırını bulan genel yorum kurallarına aykırı olur. Daha çok bu tür olaylarda kuralın tarihi oluşumunun, vergisel ve ekonomik amacının, vergi sistemi içindeki yerinin dikkate alınması suretiyle yasanın susmasının muhtemelen hangi anlama geleceği araştırılmalıdır³⁴.

Günümüz Alman vergi hukukunda da baskın görüş, kıyasın hukuksal durumun ağırlaştırılmaması, yani vergi yükünün arttırılmaması koşulu ile uygulanabileceği yönündedir. Oysa TIPKE, “Kıyasın, yasaya tabi olan ilkelerin tutarlı bir biçimde düşünülerek geliştirilmesi yoluyla eşitlik ilkesine hizmet ettiğini, bu şekilde vergi adaletinin sağlanabileceğini” belirtir. TIPKE’ye göre “Kıyas yolu ile boşluk doldurma, demokrasi ilkesine uygundur; yani boşluklu ya da dilsel olarak noksanlı bir şekilde ifade bulan demokratik yasa koyucu iradesine uygundur. Boşluk dolduran uygulamacı yasa koyucunun

²⁹ Geniş bilgi için bkz. BARTH, s. 123-125.

³⁰ BFH, 17. 8. 1960 tarihli kararı, BStBl. 1960 III, s. 447 (449).

³¹ “ ... Bununla birlikte diğer taraftan vergi mahkemeleri ve vergi idaresinin yasada öngörülmemeyen bir olayı kendiliklerinden yaratma ve kesin olarak formüle edilmiş bir yasal olayı –bir muafiyet unsurunu dahi- kendi değer yargıları nedeniyle kıyas ile genişletme yetkisine sahip olmadıkları gerçeğini değiştirmez. (BFH, 20. 2. 1957 tarihli kararı, BStBl. 1957 III, s. 152 [153]).

³² BFH, 24. 8. 1989 tarihli kararı, BFHE 158, s. 250 (253 vd.).

³³ BFH, 11. 2. 1966 tarihli kararı, BStBl. 1966 III, s. 272 (273).

³⁴ BFH, 7. 7. 1961 tarihli kararı, BStBl. 1961 III, s. 433 (434).

yetkisini tartışma konusu yapmaz, onu güçler ayrımına aykırılık noktasına itmez, onunla rekabet etmez, bilakis 'düzeltici bir şekilde' yasa koyucunun iradesi anlamında işlem yapmış olur. Noksan yasanın ilkesel olarak net bir konsepte tamamlanması, akli ve düşünceli bir itaat gerçekleştiren hukuk uygulayıcısının görevidir... . Vergi hukukunda yasallık ilkesinin demokratik kaynağı bakımından kıyas yasağı aslında vergiyi hafifleştirici, vergi kayırcı olaylara da uygulanmalıdır... . Yasallık ve yasal unsura uygunluk ilkesi ya da yasal unsurun belirliliği ilkesi veya norm açıklığı ilkesi kıyasa engeldir diyenin, aynı zamanda vergi yükümlüsü lehine kıyasa da karşı çıkması gerekir"³⁵.

Alman Anayasa Mahkemesi'nin 30. 1. 1985 tarihli kararında yer alan, "yargı erki kıyas yoluyla vergi unsuru koyamaz veya ağırlaştıramaz...; zira vergi hukuku yasa koyucunun iradesinde hayat bulur"³⁶ ifadesiyle vergi ağırlaştırıcı kıyas yasağını kabul ettiği anlaşılır.

2. Türk Vergi Hukukunda Kıyas

1982 Anayasasının 73/ 3 hükmü "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. " şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile vergi hukukunda pozitivist geleneğe uygun "yasasız vergi olmaz" ilkesi ortaya konmaktadır.

Yine 2365 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin madde başlığı ve metni değiştirilmiş; 'bu hükümle vergi hukukumuzda, yorum ve uygulama konusunda "Bilimsel Yorumlama Metodu" esas getirilmiş bulunmaktadır. İlgili yasa değişikliğine dair 143 Seri No'lu Genel Tebliğde "... Diğer yandan, kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadiselerle teşmil edilmemesi gerekir. Kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmalıdır. Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı göz önünde tutularak yorum yapılması esastır. Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyacak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz. "³⁷ ifadesiyle; yasallık ilkesine uygun, vergi hukuku uygulamasında "kıyas yasağı" nı getirmiştir.

³⁵ TIPKE-LANG, Steuerrecht, 14. Völlig überarbeitete Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, 1994, s. 107.

³⁶ BVerfG, NJW 1985, s. 1891.

³⁷ 143 Seri No'lu Vergi Usul Kanununun Genel Tebliği, Resmi Gazete No 17402, Resmi Gazete Tarihi 14/07/1981

Türk vergi hukukunda kıyas yoluyla yorum yapılması, hukuk devletinin hukuksal güvenlik ilkesine ve vergilerin yasallığı ilkesine aykırı olur. Aksi halde idare ve yargı organları bu yol ile yeni vergi doğurucu olaylar yaratabilir ya da vergi yükünü arttırma olasılığı doğabilir³⁸. Hukuksal güvenlik ilkesi muhtemel lafız sınırında son bulan yorumla yetinilmesi gerektiğini belirtir³⁹. Buna göre yorumun ötesinde başlayan kıyasın yasak olması gerekir. Bu şekilde muhtemel lafız sınırını aşan bir düşünce ve sonuç çıkarımı yasağı tesis edilmiştir⁴⁰.

Vergilendirmede kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlamaktadır. Belirlilik ilkesi⁴¹, yargıcın yasaya ve hukuka bağlılığı ve devletin müdahale hakkı için geçerli olan yasallık formülüne uyma zorunluluğunu beraberinde getirir; yani *lex scripta* (yazılı hukuk) ötesinde vergi hukuku ve kıyas yoluyla hukuk yaratma yoktur⁴². Aksi halde bu durum kamu hukukunda görev gaspına yol açar⁴³. Vergi yasalarındaki boşlukların doldurulmasında bir diğer engel ise, yasal idare ilkesidir⁴⁴.

Vergi, ancak yasanın vergilendirdiği kişilerden ve konulardan alındığına göre, amaca bakılarak kıyasen ve öncelik (evleviyet) yargısı ile yasada düzenlenmemiş kişiler ve konular vergi kapsamına alınamaz⁴⁵.

38 ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982, s. 174; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 29; KIZILOL, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara 1999, s. 276.

39 AKKAYA, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Ankara 2002, s. 54-55.

40 TIPKE-LANG, s. 107.

41 "... Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa koyucu, her çeşit mali yükümlüğün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve taktiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlüğün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlüğün, matrah ve oranları, tarih ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanlaşımı, yukarı ve aşağı sınırlar gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yükümlüğün bu yönleri dolayısıyla yasayla yeterince çerçevesizlenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümlüğün belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçevesi kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir..." (Anayasa Mahkemesi, 31. 03. 1987, E. 1986/20, K. 1987/9, AYMKD. S. 23, 190); karar ve konu ile ilgili olarak bkz. SABAN, Genel Kısım Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 2 Basım, İstanbul 2003, 61-62.

42 FİSCHER, "Grundlagen und Grenzen der Rechts(fort)bildung im Steuerrecht", StVj. 1992, s. 16.

43 ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 29.

44 ÇAĞAN, s. 174.

45 BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, Son Vergi Kanunları, (Açıklama-yorum-uygulama), Fakülteler Matbaası, İstanbul 1981, s. 152; ÇAĞAN, s. 175-176.

Vergi hukukunda kıyas uygulaması ancak yasanın açıkça öngördüğü durumlarda uygulanabilir. Nitekim Kurumlar Vergisi Yasasının 45 inci maddesi⁴⁶, gelirin Türkiye’de elde edilmesi, Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması, diğer kazanç ve iratlar deyimlerinin kapsamlarının belirlenmesinde Gelir Vergisi Yasasının 7, 8, 80 inci maddeleri hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştir.

Vergi hukukunda kıyas yasağı amaçsal yorum ve ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını ortaya koymaktadır⁴⁷. Yorumda muhtemel lafzı yasa yorumunun sınırı olarak kabul edip de vergi yasalarının ekonomik yaklaşım tarzını dikkate alan yorumunda bunu uygulamamayı haklı gösterebilecek bir neden görünmemektedir. Eğer vergi tesisinin söz konusu olduğu durumlarda ekonomik yaklaşım tarzı yardımıyla bir yasa muhtemel lafzi anlamla uyuşmayacak biçimde anlamlandırılırsa, artık yasa yorumlanmamış olmakta, aksine yasada sabit olarak yasal unsur hukuk uygulayıcısı tarafından kıyas yapılarak genişletilmiş olmaktadır. Vergi unsurunun bu şekilde genişletilmesi ise geçerli değildir; zira vergilendirilebilir olayların çerçevesini belirlemek yalnızca yasa koyucunun görevidir, bu vergilendirmenin yasallığı ilkesi gereğidir. Örneğin Gelir Vergisi Yasasının 31 inci maddesinde yer alan sakatlık indirimi, sadece ücretli hizmet erbabının yararlanacağı bir indirimdir. Sakat olmalarına rağmen diğer gelir vergisi yükümlüleri bu indirimden yararlanamayacaklardır.

Danıştay’ın uygulamada vergilendirmede kıyas yasağına mutlak surette uyduğu görünür. Yasada açık hüküm bulunmadıkça, kıyas yoluyla istisna hükümlerinin genişletilmesine de olanak bulunmamaktadır⁴⁸. Danıştay’ın 9 uncu Dairesi, bir davada, 5237 sayılı Belediye Gelirleri Yasası’nın 30 uncu maddesinde düzenlenen akaryakıt resmi konuları içinde likitgaz tüketimi üzerinden bu resmin alınamayacağına sonucuna varırken, “vergilendirmede

⁴⁶ KVK nun 45 inci maddesi “Kıyas yoluyla uygulanacak hükümler” başlığını taşır. Maddeye göre, “Bu Kanunda sözü geçen;

a) “Kazanç veya iradın ve gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi” ve “Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması” hususlarında, Gelir Vergisi Kanununun 7 nci ve 8 inci maddelerinin hükümleri cari olur.

b) “Gayrimenkullerin ve hakların satışından, iştirak hisselerinin devir ve temlikinden doğan kazançlar” ve “diğer kazançlar ve iratlar” tabirleri Gelir Vergisi Kanununun 80 inci maddesi şumulüne giren kazanç ve iratları ifade eder. Ancak, bu kazançlarla ilgili sözü edilen maddelerde yer alan vergilendirmeme konusundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.”

⁴⁷ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 30.

⁴⁸ Danıştay 4. D. , 15. 1. 1981, 1720/139, DD. , Ankara 1982, S. 44-45, s. 197.

kıyasın geçerli olmadığı” gerekçesine dayanmıştır⁴⁹. Yine aynı Daire, Denizcilik Bankası’na ait yüzer havuzun, ulaştırma aracı olmaması nedeniyle liman işgal resmine tabi tutulamayacağını hükmederek, kıyas yasağını titiz bir biçimde uygulamıştır⁵⁰.

Yukarıda belirtildiği gibi asıl olan, kıyasın yasanın açıkça öngördüğü durumlarda geçerli olmasıdır. Bu ilke maddi vergi hukuku hükümleri için mutlak anlamda geçerlidir. Oysa yöntem kurallarını içeren Vergi Usul Yasası’nda yer alan boşlukların doldurulması için yorum ve kıyasa başvurulması olanaklıdır⁵¹. Böylece vergilendirme ilişkisinin özüne, kurucu temel öğelerine kıyas yasağı ile dokunulmamakta, buna karşılık vergilendirme işlemleri ile vergi yargılamasına dair boşlukların kıyas yolu ile doldurulmasına yasalık ilkesi engel oluşturmamaktadır⁵².

SONUÇ

Vergi hukukunda pozitivist gelenek geçerliliğini korumaktadır. Bu nedenle anayasal hukuk devleti ilkesi, yasaya ve yasal unsura uygunluk ilkesi, hukuksal güvenlik ilkesi, yasal unsurun ve normun belirliliği, öngörülebilirlik ilkesi kıyas yasağının dayanağını oluştururlar⁵³.

Uygulayıcı vergi yasasından doğan adaletsizliği ancak objektif amaca uygun bir yorumun olanak tanıdığı sınır içinde giderebilir; yoksa vergi adaleti ve benzeri gerekçelerle yasaya olası kelime anlamı dışında bir anlam vererek yasa sınırlarının aşılması vergi hukukunda mümkün değildir.

Yargıcın ve idarenin anayasal açıdan yasaya sıkı bağılılığı yasalılık ilkesinin gereğidir. Dolayısıyla bu ilke, vergi yükümlüsünün öznel alanına müdahalenin dayanağı olarak yasama tarafından çıkarılmış biçimsel ve yasal unsur açısından belirli bir yasanın varlığını gerektirir. Hukuk devletine uygun bir vergi hukukunun bu vazgeçilmez yapısal unsuru, uygulamada yorum

49 Danıştay 9. D. , 30. 09. 1971, 1228/2382, ÇAĞAN, s. 178.

50 Danıştay 9. D. , 13. 04. 1966, E. 1965/1453, K. 1966/1295, ÇAĞAN, s. 178; kıyas yasağına dair karar örnekleri için bkz. Danıştay 9. D. , 19. 11. 2002, E. 2000/2321 K. 2002/4767; Danıştay 3. D. , 07. 10. 1987, E. 1986/3762, K. 1987/2195; Danıştay 9. D. , 29. 12. 1992, E. 1992/4260, K. 1992/3420, Danıştay 4. . D. , 08. 04. 1993, E. 1990/2620, K. 1993/1569 (Bu kararlar yayımlanmamıştır).

51 KANETİ, “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, Vergi Dünyası, Sayı 123, Kasım 1991, s. 38; GÜNEŞ, s. 144.

52 KUMRULU, “Uzlaşmaya İlişkin Bir İctihatların Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, DD. , Ankara 1989, Sayı 72-73, s. 15.

53 TIPKE-LANG, s. 106.

yolu ile yeni vergi yükümü koymaya ya da varolan yükümü ağırlaştırmaya veya azaltmaya olanak tanımaz.

Girişte sözünü ettiğimiz ve hukukun her alanında olduğu gibi vergi hukukunda da gerçek yasalastırma olgunluğuna ulaşmamış hukuksal olaylar vardır. Vergi hukukunda, vergi yükümünün öznel olarak bağlanması örneğinde olduğu gibi eşyanın tabiatı gereği düzenlenmesi çok güç ya da global bir şekilde düzenlenebilecek alanlar vardır. Bu gibi durumlarda yasa koyucu düzenlenmesi gereken tüm yaşamsal olayları ve onlarla ilgili olay gruplarını öngörüp değerlendirmeli; vergilendirilebilirliğin özüne ilişkin kavramları soyutlama işlemine tabi tutmalı ve soyutlama işleminin sonuçlarını normatif açıklıktan taviz vermeyecek tarzda ifade etmeye çalışmalıdır. Böylece şekle ve usule dair hükümlerde kıyas uygulaması mümkün olsa da, istisna teşkil eder. Mutlak bir kıyas yasağı görüşü, bizi hukuk düzeni ile yazılı hukuku aynı sayarak kuvvetler ayrılığı ilkesinin aksine, günümüzde terkedilmiş bir güçler birliği düşüncesine doğru götürür.

