

VERGİ HUKUKUNDA YORUM KURALLARININ VE EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİNİN KULLANILMASI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Erşah TOPRAK*

Ramazan ARMAĞAN**

ÖZ

Vergi hukuku, mükellefler ile devlet arasında vergilendirmeden dolayı ortaya çıkan ilişkileri düzenleyen bir hukuk dalıdır. Vergi hukukunun kendine özgü kuralları yorum konusunda da kendini göstermekte ve yorum konularının vergi hukuku özelinde değerlendirilmesini gerektirmektedir.

Vergi hukukunda yorum yapılırken yorum türlerinden ve yorum yöntemlerinden faydalanılır. Bu yöntemlerin birbirlerini destekleyici şekilde kullanılmaları hukuk kurallarının yorumlanması ve anlamlandırılması açısından önemlidir. Vergiyi doğuran olayların belirlenip yorumlanmasında ve bu olaylara uygulanacak hukuk normunun saptanmasında, yoruma yardımcı bir ilke olan ekonomik yaklaşım ilkesi kullanılmaktadır. Ayrıca, vergi hukukunda yorum yapılabilmesi için verginin kanuniliği ilkesine ve vergi hukukunda kıyas yasağına da uyulması gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı, verginin kanuniliği ilkesi, kıyas yasağı ve ekonomik yaklaşım ilkesi kavramlarını ele alarak, vergi hukukunda yorumu ve yorumun yasal dayanaklarını incelemek ve değerlendirmektir.

***Anahtar Kelimeler:** Vergi Hukuku, Yorum Türleri ve Yöntemleri, Verginin Kanuniliği İlkesi, Kıyas Yasağı, Ekonomik Yaklaşım İlkesi*

AN ASSESSMENT OF THE USE OF INTERPRETATION RULES AND THE PRINCIPLE OF ECONOMIC APPROACH IN THE TAX LAW

ABSTRACT

The tax law is branch of law that embodies the taxpayers-state relations that arise from taxation. The specific rules of the tax law also show itself in interpretation and require the interpretation of the tax law in particular.

* **Av.**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi, **E-Posta Adresi:** av.ersahtoprak@gmail.com

** **Prof.Dr.**, Celal Bayar Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Ekonomi ve Finans Bölümü, **E-Posta Adresi:** ramazan.armagan@cbu.edu.tr

Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih : 08/08/2017

Yayınlanmasının Uygun Görüldüğü Tarih: 07/06/2017

While interpreting the Tax Law the interpretation types and interpretation methods are utilized. The use of these methods in support of each other is important in terms of interpretation and meaning of the legal rules. In the determination and interpretation of taxable events and in the determination of the legal norm to be applied to these events, the principle of economic approach that helps to the interpretation in the Tax Law is used. In addition, in order to be able to make interpretation in the Tax Law, it is necessary to comply with the principle of the legality in Tax Law and with the prohibition of analogy in the Tax Law.

The aim of the study is to examine and assess the interpretation in the Tax Law and the legal bases of interpretation by taking the concepts of the principle of legality in taxation, the prohibition of analogy and the economic approach principle into account.

Keywords: *Tax Law, Interpretation Types and Methods, Principle of Legality in the Tax Law, Prohibition of Analogy, the Principle of Economic Approach*

GİRİŞ

Hukuk kurallarının soyut ve genel nitelikte olması, ekonomik ve sosyal hayattaki gelişme ve değişimler hukuk kurallarının yorumlanmasını gerekli kılmaktadır. Her hukuk dalının kendine münhasır belirli özellikleri vardır. Bağımsız bir hukuk dalı olan vergi hukukunun da kendi özgü kuralları mevcuttur. Vergi hukukunun kendine özgü kuralları yorum konusunda da ortaya çıkmakta ve bu durum yorum konularının vergi hukuku özelinde değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

Vergi hukukunda yorum konusu özel olarak ele alınmalıdır. Vergi hukukunda uygulanan yorum türleri ve yorum yöntemleri diğer hukuk dallarındakilerle aynı olmasına karşın, bazı noktalarda farklılıklar içermektedir. Vergi hukukunda yorumun yasal dayanağı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin A fıkrasının 2'nci bendinde yer alan "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır*" şeklindeki hükümdür. Ancak vergi hukukunda yorum yapılabilmesi için verginin kanuniliği ilkesine ve vergi hukukunda kıyas yasağına uyulması gerekmektedir. Yorum konusunda vergi hukukuna özgü olduğu kabul edilen bir başka konu ise ekonomik yaklaşım ilkesidir.

Çalışmada, öncelikle vergi hukuku kavramı ele alınarak, verginin kanuniliği ilkesi ve kıyas yasağı üzerinde durulmuştur. Sonrasında vergi hukukunda yorumun yasal dayanakları, vergi hukukunda yorum türleri ve yorum yöntemleri incelenerek; vergi hukukunda amaçsal yorumun bir uzantısı olan ekonomik yaklaşım ilkesi ele alınmıştır. Son olarak vergi hukukunda yoruma etki eden unsurlar irdelenmiş, bu kapsamda aksi ile kanıt, hâkimin takdir yetkisi, evleviyet ve kanun boşluğu doldurma konuları ele alınarak değerlendirilmeler yapılmıştır.

1. VERGİ HUKUKU KAVRAMI

Vergi, devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşları tarafından, fert ve kurumlardan hukuki cebir altında, belirli kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir. Görüldüğü üzere, vergilendirmede bir tarafta aktif vergi öznesi olan devlet, diğer tarafta pasif vergi öznesi olan fertler ve kurumlar bulunmaktadır. Devletle kişiler arasındaki bu ilişki hukukun meşru otoriteler tarafından ve usulüne uygun olarak konulmuş hukuk kurallarıyla düzenlenmiştir. Vergi hukuku, mükellefler ile devlet arasında vergilendirmeden dolayı ortaya çıkan ve bunlar arasındaki ilişkileri düzenleyen, kuralları inceleyen hukuk dalıdır¹.

Vergi hukukunun en çok ilişki ve bağıllık gösterdiği hukuk kolu özel hukuktur. Gerçekten vergi hukuku, kamu hukuku içerisinde olmakla birlikte özel hukukun sözleşme, alım-satım, ikametgâh, hukuki ehliyet, temsil, borcun nakli ve benzeri birçok kurumuna başvurur². Ayrıca vergi hukuku; anayasa hukuku, idare hukuku ve ceza hukukunun ilke ve kavramlarını da sıklıkla kullanmaktadır.

2. VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİ VE KIYAS YASAĞI

2.1. VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN TANIMI VE KAPSAMI

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerini ancak kanunla konulması, kaldırılması ve değiştirilmesini ifade eden verginin kanuniliği ilke-

¹ Şerafettin AKSOY, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5.Baskı., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.3; Erdoğan ÖNER, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, 4.Baskı, Ankara, Ağustos 2014, s.43.

² Mehmet BATUN, “Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat”, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul 2012, s.68; Osman PEHLİVAN, *Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, Şubat 2016, s.27.

si, Batı demokrasilerinde mücadeleler sonucunda elde edilmiş, devletin keyfi vergi uygulamalarına karşı hukuki güvence sağlayan ve pek çok ülkede anayasa ile tanınmış bir ilkedir.

Anayasamızın 7'nci maddesi uyarınca yasama yetkisi Türk Milleti adına TBMM'nindir ve bu yetki devredilemez. Dolayısıyla, verginin kanuniliği ilkesi esasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali hükümlülüklerin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi konusunda, halkın temsilcilerinden oluşan TBMM'nin yetkili kılındığı anlamına gelmektedir³. Verginin kanuniliği ilkesinin kimi zaman, "Temsilsiz vergi olmaz" sözü ile ifade edilmesinin sebebi de bunda dolaydır⁴.

Kişilerden tek taraflı olarak alınan ve mükellefler açısından önemli tutarlara ulaşan vergi gibi ağır bir yükümlülüğün ne üzerinden, ne zaman, hangi esasa göre, ne kadar alınacağı ve bu verginin kimi ilgilendireceği hususları birey özgürlüğü ve güvenliği açısından çok hassas noktalar. Bu nedenle vergi kanunlarının vergilerin başlıca ana kavramlarını, ana unsurlarını içermesi, vergi ile ilgili temel özellikleri açıkça bünyesinde barındırması gerekmektedir⁵.

Bu kapsamda verginin kanuniliği ilkesi, vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülükleri yanında, bu yükümlülüklerin ana öğelerinin de kanun ile belirlenmesi gereğini ifade eder. Düzenlemeye ilişkin sınırlar kanunla belirlenmedikçe, yürütme organı, tüzüklerle ve yönetmeliklerle vergilendirmenin ana öğelerine ilişkin düzenlemelerde bulunamaz⁶.

Dolayısıyla bir verginin kanun ile konulmuş sayılabilmesi için onun ana öğelerinin kanun ile belirlenmiş, saptanmış olması gerekir. Böylece, verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarife, istisnalar, muafiyetler, indirimler ile vergi ödevine ve vergi yöntemine ilişkin tüm düzenlemelerin hep kanunlarda yer alması gereklidir. Kanunlarla belirlenecek

³ Yusuf KARAKOÇ, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı 2013, Basım Yılı: 2014, ss.1259-1308, s.1264-1267; Onur EROĞLU, "Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Aralık 2013, 8(3), ss.157- 179, s.159.

⁴ Mehmet BATUN, "Döviz Kazandırıcı Faaliyetlere İlişkin Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Anayasa'ya Aykırıdır", **Vergi Dünyası**, Sayı:336, Ağustos, 2009, s.152.

⁵ Gülşen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı ilkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008, s. 117.

⁶ GÜNEŞ, s.120; Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 133.

bu ana ögelere ilişkin olarak yürütmeye ve vergi yönetiminin takdirine ilişkin hiçbir açık nokta bırakılmamalıdır⁷.

2.2. VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN İSTİSNALARI

2.2.1. BAKANLAR KURULU'NUN DÜZENLEME YETKİSİ

Verginin kanuniliği ilkesinin anayasada düzenlenmiş bazı istisnaları mevcuttur. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi verilebileceği belirtilmiştir. Bu yetki sadece Bakanlar Kurulu'na verilmiştir.

Bakanlar Kurulu'na belirli sınırlar dâhilinde yetki veren bu hüküm sayesinde hızla değişen ekonomik koşullara vergisel açıdan daha uyum sağlanmasına olanak tanınmıştır. Yasama organının yavaş çalışmasının yol açabileceği dezavantajlar verginin yasallığı ilkesi bu şekilde esnetilmek suretiyle giderilmeye çalışılmıştır⁸.

2.2.2. SIKIYÖNETİM VE OLAĞANÜSTÜ HALLERDE YÜRÜTMENİN VERGİLENDİRME YETKİSİ

Olağanüstü hal ve sıkıyönetim süresince, Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, olağanüstü hal ve sıkıyönetimin gerekli kıldığı konularda, kanun hükmünde kararnameler çıkarabilir. Bu kararnameler, Resmî Gazetede yayımlanır ve aynı gün TBMM'nin onayına sunulur. Anayasa'nın 91'inci maddesine göre sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde siyasal haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenebilir. Vergi ödevi, Anayasa'da siyasal haklar ve ödevler bölümünde yer almaktadır. Dolayısıyla, olağanüstü hâl ve sıkıyönetim ilan edilmesi halinde vergilendirmeye ilişkin yürütme organı tarafından kanun hükmünde kararnamelerle düzenleme yapılabilmesi mümkündür.

Anayasa'nın 148'inci maddesine göre sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerin şekil ve esas bakımından anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'nde dava açılmaz. Dolayısıyla, sıkıyönetim veya olağanüstü hallerde çıkarılan kanun hükmünde

⁷ Mualla ÖNCEL / Ahmet KUMRULU / Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 31.

⁸ BATUN, **2012**, s.71-72.

kararnameler Anayasa'ya açıkça aykırı olsa bile yargısal denetime tabi olmayacaktır⁹.

Dolayısıyla, sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen verginin yasallığı ilkesi olağanüstü hâl ve sıkıyönetim zamanında çıkarılan kanun hükmündeki kararnameler ile adeta esnetilebilmektedir. Bu durum ise verginin kanuniliği ilkesi ters düşmektedir.

2.3. VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN SONUÇLARI

Verginin kanuniliği ilkesinin iki temel sonucu vardır; geriye yürümezlik ve kıyas yasağı.

Geriye yürümezlik ilkesi, kanunların zaman bakımından uygulanması konusunda geçerli olan bir ilkedir. Hukukun temel ilkelerinden olan kanunların yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanması, vergi hukuku alanında da uygulanmaktadır. Kanunların geriye yürümemesi esasında hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olan hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir. Ancak, verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirmeye ilişkin temel konuların kanunla belirlenmesini gerektirdiğinden, geriye yürüme yasağı vergi hukukunda kanunilik ilkesi ile de ilişkilendirilmektedir¹⁰.

2.4. VERGİ HUKUKUNDA KIYAS YASAĞI

Verginin kanuniliği ilkesi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin hükümleri koyma, değiştirme veya kaldırma konusunda sadece yasama organının yetkili olduğunu anlatan bir ilkedir. Dolayısıyla, vergi hukukunda kanun boşluklarını doldurmak için kıyas yoluna başvurulması, öncelikle verginin kanuniliği ilkesine ters düşer¹¹. Buna rağmen, kıyas yoluna başvurulduğunda kanun koyucunun düzenlemediği ancak düzenlemesi gereken hukuki olay, durum ve ilişkilere de benzer olaylar için konulmuş kuralların uygulanması söz konusu olabilecektir. Vergi koyma açısından yetkisiz olan yürütme ve yargı organları tarafından vergi doğurucu yeni olaylar yapılabilecek veya mevcut vergi yükleri değiştirilebilecektir. Bu durumda, kanun koyucu tarafından konulmamış yeni vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin hükümler ortaya çıkacaktır. Bu durum verginin kanuniliği ilkesi

⁹ BATUN, 2012, s.73.

¹⁰ BATUN, 2012, s.74-75.

¹¹ PEHLİVAN, s.42.

bakımından olmaması gereken bir durumdur¹².

Türk vergi hukukunda kanunun açıkça izin verdiği haller dışında vergiyi doğuran olay, konu, matrah, istisna, muafiyet, oran, tarife, indirim gibi verginin özünü etkileyen ve vergilemenin temel öğelerini düzenleyen hükümlerde kıyasa başvurulamaz.

3. VERGİ HUKUKUNDA YORUMUN YASAL DAYANAĞI

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin A fıkrasının 2'nci bendinde yer alan "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır*" şeklindeki hüküm, vergi hukukundaki yorumun yasal dayanağıdır. Bu hüküm kanun metnine 2365 sayılı Kanun'un¹³ 1'inci maddesiyle eklenmiştir.

Kanunun lafzı (sözü), kanunun açık metni ve kanun metnindeki maddelerin açık anlamı demektir. Kanunun ruhu (özü) ise kanunun bütününe egeyen olan esaslara göre belirli bir maddenin ifade ettiği anlamdır. Kanunun ruhunu ortaya çıkarabilmek için onu yorumlamak gerekir¹⁴. Kanunun lafzından ilk bakışta bir anlam çıkarılamıyorsa ya da çıkarılan anlam ciddi bir kuşku ve duraksamaya yol açıyorsa kanunun ruhu araştırılmalıdır¹⁵.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin A fıkrasının 2'nci bendinde lafzın açık olmadığı hallerde, diğer ifade ile lafzi yorumla bir sonuca ulaşılmadığı durumlarda izlenecek yol belirtilmiştir. Madde metninde yer alan "*konuluştaki maksat*" ibaresi tarihi yoruma gönderme yaparken; "*hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı*" şeklindeki ifade sistematik yoruma işaret etmektedir. Böylelikle, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin A fıkrasının 2'nci bendi ile vergi hukukunda; lafzi yorum, tarihi yorum ve sistematik yorum yöntemleri yasal dayanağa kavuşturulmuşlardır¹⁶.

¹² ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 29-30.

¹³ 31.12.1980 tarihli ve 17207 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴ Turgut AKINTÜRK, **Medeni Hukuk**, 13. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s. 69-70.

¹⁵ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 23.

¹⁶ Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku-Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi**, 18.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s.46.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B fıkrasında; vergilendirilmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hükme bağlanmıştır. Bu madde, kanun hükmünün zamanla oluşan anlamına ve değişen içeriğine göre yorumlanmasına veya başka bir deyişle amaçsal yorumun vergi hukukunda uygulanmasına olanak tanımaktadır¹⁷.

Vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceğini belirtilen Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin A fıkrasının 2'nci bendinin ilk cümlesi, esasında Medeni Kanun'un 1'inci maddesinde yer alan; "*Kanun, sözüyle ve özüyle değiştiği bütün konularda uygulanır...*" hükmü ile benzer şekildedir. Vergi Usul Kanun'undan farklı olarak Medeni Kanun'da yorum yöntemleri tek tek sayılmamıştır. Bununla birlikte lafzi, tarihi, sistematik ve amaçsal yorumdan oluşan yorum yöntemleri Medeni Kanun'un yorumlanmasında da uygulanmaktadır.

4. VERGİ HUKUKUNDA YORUM TÜRLERİ

4.1. YORUMU YAPANLAR YÖNÜNDE YORUM TÜRLERİ

Yasama organı tarafından yapılan yoruma yasama yorumu denir. Yasama yorumu, "teşrii" ya da "resmi" yorum olarak da adlandırılmaktadır. Yasama yorumu, bir kanun hükmünün anlamını, en iyi şekilde kanun koyucunun bileceği varsayımına dayanmaktadır¹⁸. Bu yorum türünde, yürürlükte bulunan kanun hükümlerinden ne anlaşılması gerektiği yasama organı tarafından karara bağlanılmaktadır¹⁹.

Mahkemelerin önlerine gelen uyuşmazlık konusu olayla sınırlı olarak bir hukuk kuralını yorumlamasına yargısal yorum denilmektedir²⁰. Yargısal yorum, somut olayın özellikleri göz önüne alınarak yapıldığından yalnız ilişkin bulunduğu olay açısından bağlayıcıdır; sonraki benzer olaylardan başka mahkemeleri ne de aynı mahkemeyi bağlar²¹. Ancak, yüksek mahkemelerin içtihadı birleştirme kararı ile ilgili olarak yapmış oldukları yargısal yorum yargı organlarını ve idareyi bağlar²².

¹⁷ S. Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 54.

¹⁸ Adnan GÜRİZ, **Hukuk Başlangıcı**, 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2005, s. 61.

¹⁹ PEHLİVAN, s.39.

²⁰ M. Emin ARTUK / Ahmet GÖKÇEN / A. Caner YENİDÜNYA, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009, s. 140.

²¹ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s.18.

²² PEHLİVAN, s.39.

Doktrin yorumu olarak da isimlendirilen bilimsel yorum, bilim adamları, hukukçular tarafından yapılan yorumdur. Bu çeşit yorumlar genellikle yargısal yorumların aksine, olay dolayısıyla yapılmaz. Hukukçular mevzuatın anlaşılması ve uygulamadaki aksaklıkların giderilmesi için çeşitli ihtimalleri düşünürler ve mevzuatı bu bakımdan yorumlarlar²³.

Bir kanunun hükümlerini uygulamakla görevli idari birimler tarafından yapılan yoruma “idari yorum” denilmektedir. Vergi hukuku açısından; vergi idaresinin, vergi ile ilgili kanun hükümlerine verdikleri anlam ve bu hükümleri uygulama biçimleri idari yorum kapsamındadır²⁴. Vergi idaresinin yorumu, oluşturduğu genel tebliğ, iç genelge, sirküler, özgelge (mukteza) gibi kaynaklarla ortaya çıkmaktadır. Bu yorum türü yargı mercileri için bağlayıcı değildir²⁵.

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi bugün itibariyle yasama yorumuna, vergi hukukunda da başvurulması olanaklı değildir. Diğer yorum türleri olan yargı yorumu, idari yorum ve bilimsel yorum ise vergi hukukunda uygulama alanına sahiptir. Diğer hukuk dallarından farklı olarak, vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin düzenlemelere ve görüş bildiren yazılara vergi idaresi tarafından çokça başvurulmakta ve dolayısıyla sıklıkla idari yorum yapılmaktadır.

4.2. NİTELİĞİ BAKIMINDAN YORUM TÜRLERİ

4.2.1. AÇIKLAYICI YORUM

Sadece vergi normunun anlamının ortaya çıkarılmasına yönelik yapılan yoruma açıklayıcı yorum denilmektedir. Açıklayıcı yorum, lafzi, tarihi, sistematik veya amaçsal yorum yöntemlerinden herhangi biriyle veya birkaçıyla yapılabilir. Vergi hukukuyla ilgili bilimsel ve idari yorum yapılırken genellikle bu yorum türü kullanılmaktadır. Vergi idaresinin, vergi kanunlarının uygulamalarına ilişkin yayımladığı ve vergi kanunlarından ne anlaşılması gerektiği konusunda, vergi idaresinin görüşlerinin bulunduğu açıklayıcı genel tebliğler ile sirkülerlerde bu yorum türünün örneğine rastlanabilir²⁶.

²³ ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 141.

²⁴ Abdurrahman AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 8. Baskı., Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.32.

²⁵ OKTAR, s. 51.

²⁶ BATUN, 2012, s.83.

4.2.2. GENİŞLETİCİ YORUM

Genişletici yorum, kıyas oluşturmayacak şekilde kullanılırsa verginin kanuniliği ilkesiyle ters düşmeyecektir. Ancak, bu durum, her vergi normunun genişletici bir şekilde yorumlanabileceği sonucuna ulaştırmaz. Genişletici yorum, kanun metninin izni ölçüsünde ve kanun metninin sınırları dâhilinde yapılmalıdır. Hukuk metinlerinde yer alan ve özellikle “gibi” edatı kullanılarak kaleme alınmış olan “örnek verici hükümler” metnin geniş yorumlanacağını gösterir. Zira örnek verme kavramında zaten genişletme düşüncesi, arzusu vardır²⁷.

Genişletici yoruma Vergi Usul Kanun’undan bir örnek verilebilir. Vergi Usul Kanunu’nun 13’üncü maddesinde mücbir sebep halleri dört bent halinde sayılmış ve maddede “gibi hallerdir” ibaresine yer verilmesiyle mücbir sebeplerin maddede sayılan bu hallerle sınırlı olmadığı, bunlara benzer diğer durumların da bu kapsamda değerlendirileceği belirtilmiştir. Örnek verici tarzda kaleme alınmış olan bu madde hükmünü genişletici bir şekilde yorumlamak gerekir.

4.2.3. DARALTICI YORUM

Bir kanun metninin lafzına çok bağlı kalmadan, kanunun amacına uygun şekilde kanun metnini yorumlanmasına daraltıcı yorum denir²⁸. Bu yorum türü vergi hukukunda da uygulanır.

Örneğin; Gelir Vergisi Kanun’unun 23’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında yer alan ve toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde çalışanların ücretlerinin gelir vergisinden istisna tutulmasına yönelik hükme ilişkin kararında, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, maddenin amacından hareketle daraltıcı bir yorumla, mühendislerin ücretlerinin bu istisnadan yararlanamayacağına hükmetmiştir²⁹.

Daraltıcı yorumda dikkat edilmesi gereken husus, bu yorum yapılırken vergi normunun işlemez hale getirilmemesidir. Daraltıcı yorumla kanun hükmü amacına uygun olarak daraltılmaktadır; ancak kaldırılmamaktadır. Aksi taktirde, kanun koyucunun kanun yapma ve kanunları ilga etme gücünü yo-

²⁷ Nevzat SAYGILIOĞLU, *Vergi Hukukunda Yorum*, Maliye Bakanlığı APK Yayınları, Ankara, 1987a, s. 41.

²⁸ Ali Nazım SÖZER, *Hukukta Yöntembilim*, Beta Yayınları, İzmir, 2008, s. 77.

²⁹ DANIŞTAY İBK’nın 14.06.1979 tarihli ve E. 1970/7, K. 1979/9 sayılı kararı, *Danıştay Dergisi*, Sayı: 52-53, s.98.

rum yapan kendi tekeline almış anlamına gelir ki, hukuk devletinde bu işlemlerin yorum yoluyla değil yasama faaliyeti içerisinde yapılması gerekir³⁰.

5. VERGİ HUKUKUNDA YORUM YÖNTEMLERİ

5.1. LAFZİ YORUM

Vergi hukukunda kanunilik ilkesinin geçerli olması sebebiyle, yorum yapılırken öncelikle kanunun lafzından hareket etmek gerekir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin A fıkrasının 2'nci bendinde; önce lafzi yoruma, lafzın açık olmadığı hallerde diğer yorum yöntemlerine başvurulacağı belirtilmiştir³¹. Bu hüküm, vergi hukukunda yorum yöntemleri kullanılırken, ilk sıraya lafzi yorumu koymakta ve lafzi yorumla kesin bir sonuca ulaşılamaması halinde diğer yorum yöntemlerinin uygulanmasına olur vermektedir. Bu ilke, Danıştay'ın bir kararında “...*madde hükmünden de anlaşılacağı üzere kanunun ruhuna gitmek, kanunun lafzının açık olmaması halinde mümkündür*” şeklinde ifade edilmiştir³².

Vergi kanunlarında diğer hukuk dallarına ait birçok kavram ve deyim kullanılır. Bu kavram ve deyimler ait oldukları hukuk dallarındaki anlamlarına göre değerlendirilir. Ancak, vergi kanunları bazı kavramlara farklı tanımlar vermiş ise lafzi yorum yapılırken bu kavramlara artık farklı tanımlar çerçevesindeki dikkate alarak yorum yapılmalıdır³³. Örneğin gayrimenkul kavramı Gelir Vergisi Kanun'unun 70'inci maddesinde Medeni Kanun'daki hükümlerden farklı olarak düzenlenmiştir. Gelir vergisi uygulamasında bu düzenleme esas alınacaktır.

Vergi kanunlarında yer alan kavramlar sadece hukuk kavramları değildir. Üretim, tüketim, yatırım, öz sermaye, amortisman, değerlendirme vb. kavramlar ekonomi ve muhasebenin kavramlarıdır. Lafzi yorum sırasında bu kavramlar kendi bilimsel ve teknik anlamlarına göre değerlendirilmelidir³⁴.

Noktalama işaretleri, dilbilgisi kuralları ve cümle yapısının analizi lafzi yorumda çok önemli hususlardır. Bazen bir virgül, cümlenin ve dolayısıyla

³⁰ BATUN, 2012, s.87-88.

³¹ M. Kâmil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, 2.Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s.60.

³² DANIŞTAY 7. D.'nin 13.11.1984 tarihli ve E. 1984/509, K. 1984/1718 sayılı kararı, (Çevrimiçi <http://www.danistay.gov.tr>, 10.06.2016).

³³ ÖNER, s.43.

³⁴ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 19.

kanun hükmünün anlamını değiştirebilme gücüne sahiptir. Bunun yanında maddede “ve” bağlacı kullanılmışsa başka bir anlam “veya” bağlacı kullanılmışsa başka bir anlam ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi kanunları kaleme alınırken çok dikkatli olunmalı ve yüksek derecede özen gösterilmelidir³⁵.

5.2. TARİHİ YORUM

Vergi hukukunda tarihi yorum, Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinde yer alan ifadeyle vergi kanunlarının, konuluşundaki maksadın ortaya konulmak suretiyle anlamlandırılması olarak tanımlanabilir. Dolayısıyla tarihi yorumda; kanunların hazırlık çalışmaları yani, kanunların gerekçeleri ve kanunların görüşülmesi sırasındaki meclis tutanakları sıklıkla kullanılmaktadır³⁶.

Kanunların gerekçeleri lafızlarına göre genellikle daha uzundur. Gerekçelerde kanun değişikliğinin hangi sebepten yapıldığı, bu kanun değişikliğiyle amaçlanan hususlar, bazen hangi ülke kanunundan esinlendiği ve ilgili ülkedeki uygulamanın ne olduğu, dünyadaki gelişmelerin nasıl gittiği, mükelleflerin önceki kanun hükmünü nasıl kötüye kullandıkları ve bunun ortaya çıkardığı sakıncaların neler olduğu gibi hususlar, bazen de somut bir örnek yardımıyla anlatılır. İşte tüm bu hususlar ilgili kanun maddesinin niçin çıkarıldığını, nasıl uygulanması gerektiğini, neyi amaçladığını ve neyi amaçlamadığını ortaya koyar³⁷.

Belli bir hükmün yorumunda o hükmün zaman içinde geçirdiği değişikliklerin incelenmesi, bu değişikliklerin amacından belli sonuçlara varılması da tarihi yorum yönteminin kapsamına girmektedir³⁸.

Genel olarak hukukun tüm dallarında belirli ölçüde geçerli olan bu yorum yöntemi, vergi hukukunda da geçerlidir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin A fıkrasının 2’nci bendinde, kanunun lafzının açık olmadığı durumlarda vergi kanunlarının yorumlanmasında tarihi yoruma gidilmesine imkân tanımıştır. Ancak, vergi kanunlarını sadece tarihi yorum yöntemiyle yorumlamak doğru sonuçlar vermeyebilir. Tarihi yorum yöntemini diğer yorum yöntemleriyle destekleyerek sonuca ulaşmak hukuki açıdan

³⁵ BATUN, 2012, s.89-90.

³⁶ PEHLİVAN, s.40.

³⁷ T. Tolga KALKAN, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi (I)”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 310, Haziran 2007, s. 79.

³⁸ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 21.

daha doğru olacaktır³⁹.

5.3. SİSTEMATİK YORUM

Vergi hukukunda sistematik yorum, dar anlamda kanun hükmünün ait olduğu kanundaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısının araştırılmasına dayanır. Daha geniş anlamda ise hükmün, vergi kanunları içindeki yeri ve en geniş anlamda ise hukuk bütünü içindeki yeri ve diğer hukuk kurallarıyla olan bağlantısının ortaya konulması ve böylece ilgili kanun hükmünün anlamlandırılmasıdır⁴⁰.

Sistematik yorumda yararlanılan en önemli araçlardan birisi kitap, kısım ve bölümlerin başlıkları ile maddelerin kenar başlıklarıdır. Zira bunlar, maddelerin konusunu ve maddeler arasındaki sıralama ve bağlantıyı göstermektedirler.

Sistematik yorumda, ilgili hükmün, kanunun neresinde düzenlendiğinin tespitinin yanında, kanun maddelerinin birbirleriyle olan bağlantısı da önemlidir.

Yargı kararlarında sıklıkla yer alan “*kanun hükümlerinin birlikte incelenmesi sonucunda...*” ifadesi sistematik yorum yöntemine başvurulduğunu göstermektedir. Bu durumda mahkeme, olaya uygulanacak kanun hükmünün anlamını belirlerken, birden fazla kanun maddesi arasındaki bağlantıyı dikkate almaktadır.

Vergisel bir normun Anayasa’ya uygunluk açısından ele alınarak anlamlandırılması; diğer bir ifadeyle, bir kanun maddesinin, üst norm niteliğindeki Anayasa hükümleri ile olan bağlantısı dikkate alınarak ve ona aykırı olmayacak şekilde yorumlanması da geniş anlamda sistematik yoruma örnek teşkil etmektedir. Benzer şekilde vergisel konuları düzenleyen tüzük, yönetmelik ve düzenleyici nitelikteki genel tebliğlerin, üst hukuk normu olan vergi kanunlarına uygun bir şekilde yorumlanması da sistematik yorum olarak değerlendirilmelidir⁴¹.

Sistematik yorumun özel bir türü olarak konumlandırılan anayasaya uygun yorum yönteminde; diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da gerek Anayasa Mahkemesi, gerekse diğer mahkemeler ve hatta tüm yo-

³⁹ BATUN, 2012, s.91-97.

⁴⁰ PEHLİVAN, s.41.

⁴¹ BATUN, 2012, s.97-100.

rumcular, vergisel bir normu yorumlarken, ilgili normun birden fazla yoruma elverişli olması ve bu yorumlardan bazılarının anayasa ile bağdaşmaması halinde, anayasaya uygun yoruma itibar etmek durumundadırlar. Bunun nedeni; normlar hiyerarşisinin gereği anayasanın üstünlüğüdür.

Anayasaya uygun yorum yöntemine vergi hukukunda bir örnek olarak Anayasa Mahkemesi'nin 20.05.2010 tarihli ve E. 2009/51, K. 2010/73 sayılı kararı⁴² gösterilebilir.

5.4. AMAÇSAL YORUM

Vergi hukukunda amaçsal yorum denildiğinde, vergisel bir normun anlamının, bugünün şartlarında hizmet ettiği amaç dikkate alınarak yorumlanmasıdır. Amaçsal yorum yönteminde ekonomik şartlara bağlı olarak değişen olay ve durumlara uygulanan vergi kanununun, değişen ekonomik ve sosyal şartlar altında kazandığı objektif anlam anlaşılmaktadır⁴³. Bu yorum yönteminde kanun ile ulaşılmak istenen sonuçlar ve amaçlar, günün şartlarına ve toplumun ihtiyaçlarına uygun olarak değerlendirilmektedir⁴⁴.

Hukukun dinamik olması ve değişen ihtiyaçlara cevap vermesi vergi hukukunda da geçerlidir. Sürekli değişen ve gelişen ekonomik yaşamın ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için vergi hukuku da amaçsal yorumdan yararlanmalıdır. Vergi hukukunda amaçsal yorum yöntemi benimsense de kanun sınırları dışına çıkılması mümkün değildir; zira vergi hukukunun temel özelliklerinin başında verginin kanuniliği gelmektedir. Amaçsal yorum ile sadece kanun metninin ifadesi açılıp, açıklanmak istenmektedir⁴⁵.

Yargı kararlarında zaman zaman amaçsal yoruma başvurulduğuna şahit olunmaktadır. Danıştay 9. Dairesinin bir kararında, amaçsal yorumun vergi hukukundaki önemi ve gerekliliği “...*vergi kanunlarının en genel amacı öde-me gücünü tespit etmektir. Dolayısıyla herhangi bir vergi normunun yorumlanmasında bu temel ilke göz önünde tutulmalıdır*” ifadesiyle anlatılmıştır⁴⁶.

⁴² 02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴³ Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 72-73.

⁴⁴ PEHLİVAN, s.39, KARAKOÇ, 2002, s. 72-73.

⁴⁵ Nevzat SAYGILIOĞLU, “Türk Vergi Hukukunda Yorum Biçimi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 70, Haziran 1987b, s.12.

⁴⁶ DANIŞTAY 9. D.’nin 02.04.2003 tarihli ve E. 2002/6234, K. 2003/1083 sayılı kararı, (Çevrimiçi <http://www.danistay.gov.tr>, 26.05.2016).

6. VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIM

6.1. VERGİ KANUNLARININ YORUMLANMASINDA EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİNİN KULLANILMASI

Vergi hukukunda, amaçsal yorumun bir uzantısı olan ekonomik yaklaşım ilkesi vergi kanunlarının amaca göre uygulanması sağlar⁴⁷. Ekonomik yaklaşım, vergi kanunlarının yorumlanmasında ve vergiyi doğuran olayların tespitinde vergisel normlardaki hukuki tanımlardan ve biçimlerden ayırarak gerçek ekonomik nitelik ve niceliklerin esas alınması anlamındadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay tespit edilip nitelendirilirken ekonomik anlamda gözün yani iktisadi boyutun esas alınması gerekmektedir⁴⁸.

Ekonomik yaklaşımın yasal dayanağı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B fıkrasında yer alan "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" şeklindeki hükümdür. Bu hüküm, bir ispat kuralının haricinde; vergiyi doğuran işlem, olay ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri ile değil, aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve içerikleri ile değerlendirileceğini ifade eden ve böylelikle ekonomik yaklaşıma izin veren bir hükümdür⁴⁹.

Bir üst kavram olan ekonomik yaklaşımın "ekonomik irdeleme" ve "ekonomik yorum" olmak üzere iki alt kavramı vardır. Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre tespit edilmesine ve değerlendirilmesine ekonomik irdeleme; vergiyi doğuran olayın esas ekonomik mahiyetinin bulunmasına ve uygulanacak hukuk kuralının vergiyi doğuran olayın esas ekonomik mahiyete göre belirlenip yorumlanmasına ise ekonomik yorum denir⁵⁰.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin görünen şekli ile bu işlemlerin ekonomik özü arasında uyumsuzluk varsa ekonomik yaklaşım ilkesi önem kazanmakta ve bu olaya ilişkin işlemlerin ötesine geçilerek gerçekleşen ekonomik sonuca göre vergilendirme yapılmasına imkân vermektedir. Dolayısıyla ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi kanunlarının, kendisini korumaya yönelik geliştirmiş olduğu bir refleks veya savunma mekanizması olarak değerlendirilebilir. Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi kanunlarını muvazaalı iş-

⁴⁷ Doğan ŞENYÜZ, "Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım", **İstanbul Barosu Dergisi Vergi Hukuku Özel Sayısı**, ss.17-22, Özel Sayı 7, Mart 2008, s.20.

⁴⁸ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 24.

⁴⁹ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 25; PEHLİVAN, s.41.

⁵⁰ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 24.

lemlerle veya özel hukuktaki şekil serbestisi ilkesinden faydalanmak suretiyle vergi kanunlarının bertaraf edilmesini engeller.

Dolayısıyla ekonomik yaklaşımın vergi hukukundaki asıl işlevi, mali güce göre vergilendirme temel ilkesinin özel hukuk işlemleriyle işlemez hale getirilmesini önlemek ve aynı iktisadi güce sahip olanları aynı biçimde vergilendirerek vergilendirmede eşitliği sağlamaktır⁵¹.

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşımın gerek idare tarafından gerekse yargı organları tarafından göz önüne alındığını gösteren örneklerden biri de “para faizsiz-ev kirasız” sözleşmeleridir. Bu sözleşmeler, tarafların gelir vergisi yükümlülüklerine ilişkin muvazaa yaptıklarına bir örnektir. Bu sözleşme ile taraflardan biri, diğerine bir gayrimenkulün kullanılmasını kirasız olarak devretmekte, karşı taraf ise ona faizsiz ödünç para vermeyi üstlenmektedir. İki taraf da vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini önlemektedirler ve iki tarafın amacı da vergiden kaçınmaktır. Ancak sözleşmenin tarafları, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde birbirlerine karşılıklı olarak para ile ölçülebilir çıkar sağlamaktadır. Tarafların özel hukukun karma sözleşme biçimini kullanmaları, gerçek ekonomik durumun gizlenmesi sonucunu doğurmaktadır. Ancak; idare ve yargı organları paranın faizsiz evin kirasız olduğunu kabul etmeyerek taraflar adına gelir vergisi tarh edilmesine karar vermektedirler⁵².

Türk vergi yargısı mercilerinin kararlarında açıkça ekonomik yaklaşım ilkesinden hiç bahsedilmemiştir. Ancak, yargı kararlarının metinlerinde, mahkemelerin vergilendirmeye ilişkin olayları ve vergi kanunlarını yorumlarken dolaylı da olsa ekonomik yaklaşım ilkesini benimseyen çok sayıda kararlarına rastlamak mümkündür. Ekonomik yaklaşıma örnek teşkil etmesi bakımından önemli bir karar da Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen E. 1970/6217, K. 1970/6217 sayılı karardır. Bir ticari işletmeye ait kamyonun mülkiyeti muhafaza kaydıyla noterde satılması, ancak fatura düzenlenmemesi nedeniyle yargı kararına konu olan uyuşmazlıkta, vergi idaresi, fatura düzenlenmemiş olması nedeniyle vergi cezası kesmiş; kamyonu satan ticari işletme sahibi de mülkiyeti muhafaza kaydıyla satışın özel hukuk anlamında kesin satış sayılamayacağı, dolayısıyla da fatura kesilmesini gerektiren bir işlem olmadığı gerekçesiyle kesilen cezaya itiraz etmiştir. Danıştay 4. Dairesi kararında, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışın özel hukuk anlamında kesin bir satış

⁵¹ Mustafa AKKAYA, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 35; BATUN, 2012, s.107.

⁵² ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 25.

olmadığını kabullenmekle beraber, bu tür satışın ticari ve mali bilanço üzerindeki etkilerini de dikkate alarak, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satış vergi hukuku açısından kesin satış olarak değerlendirmiş ve cezayı onamıştır. Karar, bir özel hukuk kavramının vergi hukukunda, özel hukuktaki anlamından bağımsız olarak iktisadi içeriği ile anlaşılacağını vurgulaması bakımından önemlidir⁵³.

6.2. YASAL VE ANAYASAL SINIRLARIYLA EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİ

Anayasa'nın 73. Maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergi, resim, harç gibi mali yükümlülükler kanunla konulur, kaldırılır veya değiştirilir. Vergi hukukunda vergiyi doğuran olaylar yorum yöntemleri kullanılarak değerlendirilir. Ancak, bu durumda kanunun belirttiği sınırın dışına çıkılmamalıdır. Ekonomik yaklaşım ilkesinin yorum sırasında kullanıldığı durumlarda da yine kanunun belirttiği sınırın dışına çıkılmaması gerekir. Ekonomik yaklaşım ilkesi, verginin kanuniliği ilkesi ile sınırlandırılmış bir ilkedir⁵⁴. Dolayısıyla ekonomik yaklaşım ilkesinin verginin kanuniliği ilkesi ile arasındaki sınırın çok iyi belirlenmesi gerekmektedir⁵⁵. Ayrıca, vergi hukukundaki kıyas yasağı da ekonomik yaklaşım ilkesini sınırlandıran diğer bir ilkedir⁵⁶.

6.3. EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİNİN PEÇELEME İŞLEMLERİNİN TESPİTİNDE KULLANILMASI

Vergi hukuku alanında; mükellefler, iktisadi sonucunu istemedikleri bir vergiyi doğuran olay karşısında vergiden kaçınmak veya vergi kanunlarınca tanınan olanaklardan yararlanmak yerine, vergisel avantajlara ulaşmak için vergi kanunlarının konuluşundaki amaçlarla uymayacak şekilde özel hukuk sözleşme ve biçimlerini kullanmaktadırlar ve ortaya çıkan bu durum hem bizim vergi sistemimizde hem de tüm dünyadaki vergi sistemlerinde kabul görmemektedir⁵⁷.

⁵³ AKKAYA, s. 71; BATUN, 2012, s.109.

⁵⁴ AKKAYA, s.33; Yasemin TAŞKIN, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış," **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 109, ss. 69-76, Ocak-Şubat 2012, s.72.

⁵⁵ TAŞKIN, s.72; Mualla ÖNCEL / Ahmet KUMRULU / Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, s.30.

⁵⁶ OKTAR, s.57; TAŞKIN, s.72.

⁵⁷ TAŞKIN, s.74; AKKAYA, s.95, Şerif Emre GÖKÇAY, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları", **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler**

Vergi mükelleflerinin vergiyi kaçırma amacıyla özel hukuk sözleşme ve biçimlerini olağan kullanımları dışında kötüye kullanmaları sonucunda yapılan sözleşmelere, peçeleme sözleşmeleri denilmektedir⁵⁸. Peçeleme işlemiyle vergi kanunlarının lafzı ve amacı arasındaki görünüşteki farktan yararlanılması ve vergiyi doğuran olayda bu durumun uygulanarak verginin kaçırılması söz konusu olmaktadır⁵⁹.

Yapılan peçeleme işlemi ile gerçek iktisadi ilişki gizlenmeye çalışılmakta ve vergiyi doğuran olayın da gizlenmesi amaçlanmaktadır. Ancak vergileme açısından, gizlenen iktisadi sonuçlar dikkate alınmaktadır⁶⁰. Gizlenmek istenen gerçek iktisadi ilişkiler, ekonomik yaklaşım ilkesi ile yorumlanarak, peçeleme işlemi yapıldığı sonucuna ulaşılmaktadır⁶¹. Vergi kanunlarının amacına göre yorumlanması sonucunda vergiyi doğuran olay ve işlemlerde ekonomik yaklaşım ilkesinin dikkate alınması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Peçeleme işleminde, gerçek iktisadi ilişkinin vergilemede kullanılmasının nedeni, yapılan işlemdeki iktisadi içerik ve özün hukuksal biçimden üstün tutulmasıdır⁶².

Kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki yansımaları olan peçeleme işlemleri, vergilendirmedeki temel ilkelerden olan mali güç ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Çünkü, peçeleme işlemleriyle aynı mali güce sahip kişilerin aynı ekonomik ilişkiyi yapmaları sonrasında birinin vergilendirilmemesi, diğerinin ise vergilendirilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durum vergi hukukundaki mali güç ve eşitlik ilkelerine aykırıdır⁶³.

Ekonomik yaklaşım ilkesiyle idare ve yargı organları, vergilendirme işlemlerinde gerçek ekonomik durumu dikkate alacaklar ve peçeleme işlemi tespit edeceklerdir. Peçeleme işleminde ispat yükü idareye aittir ve idare, yemin hariç her türlü delil ile bu durumu ispat edebilecektir⁶⁴.

Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2017, s.149-151.

⁵⁸ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **2010**, s.26; TAŞKIN, s.74; GÖKÇAY, s.149-151.

⁵⁹ GÖKÇAY, s.151.

⁶⁰ TAŞKIN, s.74; Doğan ŞENYÜZ, “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 185, Mayıs 2008.

⁶¹ TAŞKIN, s.74; Selim KANETİ, “Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme”, **Makaleler**, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2011, ss.257-266, s.257.

⁶² KANETİ, s.263; TAŞKIN, s.74.

⁶³ TAŞKIN, s.75; AKKAYA, s.96; GÖKÇAY, s.149.

⁶⁴ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **2010**, s.26-27; TAŞKIN, s.75.

7. VERGİ HUKUKUNDA YORUMA ETKİ EDEN UNSURLAR

Vergi hukukunda yoruma etki eden unsurlar; aksi ile kanıt, hâkimin takdir yetkisi, evleviyet ve kanun boşluğu doldurmaktır. Bu unsurlardan evleviyet ve aksi ile kanıt vergi hukukunda yoruma yardımcı olarak kullanılabilirken, kanun boşluğu doldurma ve hâkimin takdir yetkisi ise vergi hukukunda yoruma yardımcı olarak kullanılamamaktadır.

• Aksi ile Kanıt:

Vergi kanunlarının uygulanmasında kanunun lafzının dolaylı olarak yorumlanmasında kullanılan aksi ile kanıt, namı diğer mefhumu muhalif, vergi hukukunda geniş bir uygulama alanına sahiptir.

Vergi hukuku hükümlerinin, meydana gelen her somut olaya uygulanabilmesi için genel ve soyut nitelikli düzenlemeler yapılması gerekir. Bu düzenlemeler içinde, mefhumu muhalif yolu geniş bir uygulama alanı bulabilmektedir. Dolayısıyla az sayıda hüküm ile çok sayıda olayın yorumlanması kolaylaşır. Ancak, aksi ile kanıt yoluna her konuda başvurmamak ve çok dikkatli olmak gerekir. Zira vergilerin kanuniliği ilkesi temel kuraldır ve yorum yaparken bu kural ile çelişmemek gerekir.

Katma Değer Vergisi Kanun'unun 1'inci maddesine göre Türkiye'de sınai, ticari, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Dolayısıyla maddenin mefhumu muhalifinden, Türkiye'de yapılmış olsa bile sınai, ticari, zirai veya mesleki nitelik taşımayan işlemlerin verginin konusuna girmediği anlaşılmaktadır. Bu sonuca ulaşmak için kanunun verginin konusuna girmeyen işlemleri tek tek sayması gerekli değildir. Zaten böyle bir durum mümkün de değildir. Maddenin zıt hükmünden bu sonuca varılmaktadır⁶⁵.

Aksi ile kanıt kuralı, özellikle vergilerin kanuniliği ilkesini ihlal etmemelidir. Dolayısıyla, yeni vergiyi doğuran olaylar ya da vergide muaflık, istisna, indirim ve benzerleri oluşturmamalıdır.

• Hâkimin Takdir Yetkisi:

Günün değişen şartlarını ve toplumun ihtiyaçlarını karşılayabilmek için vergi kanunlarının bazı hükümlerinde, bu hükümlerin uygulanmasından doğan uyuşmazlıkları çözen hâkimlere belirli konularda takdir yetkisi veril-

⁶⁵ BATUN, 2012, s.127.

miştir⁶⁶. Vergi kanunlarının bazı hükümlerindeki bu belirli konular dışındaki diğer konularda vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince hâkimin takdir yetkisi mevcut değildir.

Hâkimin takdir yetkisine Vergi Usul Kanunu'nun özellikle vergi cezalarına ilişkin hükümlerinde yer verildiği görülmektedir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde hâkime takdir yetkisi tanınmıştır. Bu maddede düzenlenen kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında hükmolunacak hapis cezası, maddede alt ve üst sınırlar belirlenmek suretiyle hâkimin takdir yetkisine bırakılmıştır⁶⁷.

• Evleviyet:

Çoğun içinde azın da bulunacağı, bütün için doğru olanın parçalar için de doğru olacağı ilkesine dayanan evleviyet yolu, daha önemli bir durum için kabul edilen bir hükmün daha az önemli olan bir durum için de uygulanabilmesi anlamına gelir. Görüldüğü gibi burada birisi kanunla düzenlenmiş, diğeri ise kanunla düzenlenmemiş birbirine benzer iki ilişki söz konusudur⁶⁸.

Vergi hukukunda evleviyet yolu vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşmesi sebebiyle uygulanması mümkün olmayan bir yoldur. Vergiyi doğuran iki benzer olayın varlığı vergi hukukunda yeterli değildir, her işlem ve olayın açık bir şekilde kanuna dayanması gerekmektedir. Dolayısıyla verginin kanuniliği ilkesi ve vergi kanununun amacı gereğince kıyasla veya evleviyet yoluyla bir verginin konusu ve yükümlülüğü genişletilemez veya daraltılamaz⁶⁹. Vergi idaresinin ve vergi yargısının kararları ve uygulamalarında bu yola başvurulmadığı görülmektedir⁷⁰.

• Kanun Boşluğu Doldurma:

Kanun boşluğu kavramı özel hukukta çokça bulunan bir kavramdır. Özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde başta Medeni Kanun'un 1'inci maddesinde belirtilen temel ilkeden yararlanmak üzere, çeşitli yollarla kanun boşluğunun doldurulması yoluna gidilmektedir⁷¹. Vergi

⁶⁶ KARAKOÇ, 2002, s. 85.

⁶⁷ BATUN, 2012, s.125.

⁶⁸ SAYGILIOĞLU, 1987a, s.103.

⁶⁹ SAYGILIOĞLU, 1987a, s.104, ÇAĞAN, s.175-176.

⁷⁰ SAYGILIOĞLU, 1987a, s.104.

⁷¹ KARAKOÇ, 2002, s. 84.

hukukunda ise vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergilendirme alanında düzenleme yapma ve norm koyma yetkisinin münhasıran yasama organına aittir. Dolayısıyla, vergi hukukunda kanun boşluklarının yargı tarafından doldurulması mümkün değildir⁷².

SONUÇ

Hukuk kuralları yorum faaliyeti sonucunda anlam bakımından uygulanabilir hale gelmektedir. Hukuk kurallarının soyut ve genel nitelikte olması, zaman içerisinde dilde yaşanan değişimler, ekonomik ve sosyal hayattaki gelişmeler hukuk kurallarının yorumlanmasını gerekli kılmaktadır.

Yorumu yapana göre yorum türleri; yasama yorumu, yargı yorumu, idari yorum ile bilimsel yorum şeklinde belirtilebilir. Yapılan yorumun niteliği esas alınarak yapılan sınıflandırmaya göre ise yorum türleri; açıklayıcı, genişletici ve daraltıcı yorum olarak sıralanmaktadır.

Vergi hukukunda yorum yöntemlerinin belirlenmesi bir ihtiyaçtır. Yorum yöntemleri; lafzi, tarihi, amaçsal ve sistematik yorum olarak genel kabul görmektedir. Her yorum yöntemi, hukuk kurallarının farklı yönlerini esas alarak onu anlamlandırmayı amaçlamaktadır. Bu yorum yöntemlerinin hepsi belirli sınırlamalar içinde her hukuk dalında uygulanabilmektedir. Bu yöntemler birbirlerine alternatif değillerdir. Bu yöntemlerin birbirlerini destekleyici şekilde kullanılmaları hukuk kurallarının yorumlanması ve anlamlandırılmasında daha iyi sonuçlar verecektir.

Hukukta yorum ile boşluk doldurma kavramları zaman zaman karıştırılabilmektedir. Bunun nedeni, bu kavramların bazı özelliklerinin ortak olmasıdır. Mevcut olan yani, var olan bir kanun hükmü yorumlanabilir. Ancak, kanun boşluğu varsa yani bir konuda kanunda herhangi bir hüküm ve düzenleme mevcut değilse yorum yapılamaz. Hâkimin takdir yetkisi de yorumla karıştırılmamalıdır. Yorumdan farklı olarak takdir yetkisi, kanun koyucunun bilerek ve isteyerek bıraktığı kural içi boşlukların doldurulmasında kullanılır.

Vergi hukukunda yorum konusu özel olarak ele alınmalıdır. Vergi hukukunda uygulanan yorum türleri ve yorum yöntemleri diğer hukuk dallarındakilerle aynı olmasına karşın, bazı noktalarda farklılıklar içermektedir. Vergi hukukunda yoruma imkân sağlayan Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü madde-

⁷² İdris Hakan FURTUN, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 173.

sinin A fıkrasının 2'nci bendinde yorum yöntemlerinin uygulanmasında bir sıralama öngörülmüştür. Buna göre vergisel norm yorumlanırken önce lafzi yoruma başvurulmalıdır. Vergisel normun anlamlandırılması ve somut olaya uygulanması, lafzi yorumla sağlanamaz ise diğer yorum yöntemlerinin (tarihi, sistematik ve amaçsal yorum) uygulanması gerekmektedir. Bu sıralama vergi hukukuna özgüdür. Yorum konusunda vergi hukukuna özgü olduğu kabul edilen bir başka konu ise “ekonomik yaklaşım ilkesi” ve bu ilkenin alt kavramları olan “ekonomik yorum” ve “ekonomik irdeleme”dir.

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi kanunlarının uygulanmasında ekonomik gerçeklerin esas alınmasını savunan, amaçsal yorumun vergi hukukuna özgü bir türü olarak kabul edilen bir yöntemdir. Bu yöntemde başvurulurken kanunun lafzı aşılmamalı ve kıyasa gidilmemelidir. Zira kıyas yasağı ekonomik yorumun sınırını teşkil etmektedir. Ekonomik irdeleme, vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesinde biçimsel içeriğin değil ekonomik özün esas alınmasını savunmaktadır. Bu açılarından bakıldığında ekonomik yaklaşım ilkesi, özel hukuktaki dürüst davranma kuralını düstur edinmiştir ve kanuna karşı hile durumunda vergi hukukunun kendisini koruma mekanizması olarak işlev görmektedir.

Vergi kanunlarının yorumlanması çeşitli açılardan güçlükler arz etmektedir. Vergi kanunları kaleme alınırken kullanılan dil ve noktalama işaretleri konusunda gerekli özen gösterilmemektedir. Bunun neticesinde, lafzi yorumla sonuca ulaşmak zorlaşmaktadır. Bunun yanında, gerekçelerin çoğu zaman kanun maddesinin tekrarı şeklinde olması veya gerekçelerde sadece belirli matbu ifadelerin bulunması veyahut kanun ile gerekçede birbiriyle çelişen ifadelere yer verilmesi, tarihi yoruma başvurulması imkânını sınırlamaktadır. Vergi kanunlarının sık sık değişmesi ve bu değişikliklerin kanunun sistematikliğini ve terminolojisini gözetmeksizin yapılması da sistematik yorumla sonuca ulaşmada engel teşkil etmektedir.

Vergi hukukunda geçerli olan verginin kanuniliği ilkesinin sonuçlarından birisi, kıyas yasağıdır. Kanun boşluklarının doldurulmasında kullanılan kıyasa başvurma yolu vergi hukukunda geçerli değildir. Kanun boşluklarının doldurulmasında kullanılan diğer bir yol ise evleviyet yoludur. Fakat vergi hukukunda, bu yola da başvurulamamaktadır. Ancak, hukuk metinlerinin yorumlanmasında kullanılan aksi ile kanıt yani mefhumu muhalif kavramı, vergi hukukunda geniş sayılabilecek bir uygulama alanına sahiptir.

KAYNAKÇA

- 02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı Resmi Gazete.
- 31.12.1980 tarihli ve 17207 mükerrer sayılı Resmi Gazete.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı., Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.
- AKINTÜRK, Turgut, **Medeni Hukuk**, 13. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2008.
- AKKAYA, Mustafa, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.
- AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5.Baskı., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- ARTUK, M. Emin/ GÖKCEN, Ahmet/YENİDÜNYA, A. Caner, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009.
- BATUN, Mehmet, “Döviz Kazandırıcı Faaliyetlere İlişkin Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Anayasa’ya Aykırıdır”, **Vergi Dünyası**, Sayı:336, ss.148-157, Ağustos, 2009.
- BATUN, Mehmet, “Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul 2012.
- BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku-Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi**, 18.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008.
- ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- DANIŞTAY 7. D.’nin 13.11.1984 tarihli ve E. 1984/509, K. 1984/1718 sayılı kararı, (Çevrimiçi <http://www.danistay.gov.tr>, 10.06.2016).
- DANIŞTAY 9. D.’nin 02.04.2003 tarihli ve E. 2002/6234, K. 2003/1083 sayılı kararı, (Çevrimiçi <http://www.danistay.gov.tr>, 26.05.2016).
- DANIŞTAY İBK’nın 14.06.1979 tarihli ve E. 197017, K. 1979/9 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 52-53.
- EROĞLU, Onur, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, **Eskişehir**

Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Aralık 2013, 8(3), 157- 179.

FURTUN, İdris Hakan, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.

GÖKÇAY, Şerif Emre, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi**, İstanbul, 2017.

GÜNEŞ, Gülsen, **Verginin Yasallığı ilkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008.

GÜRİZ, Adnan, **Hukuk Başlangıcı**, 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2005.

KALKAN, T. Tolga, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi (I)”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 310, Haziran 2007.

KANETİ, Selim, “Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme”, **Makaleler**, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2011, ss.257-266.

KARAKOÇ, Yusuf, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı 2013, Basım Yılı: 2014, ss.1259-1308.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.

MUTLUER, M. Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, 2.Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.

OKTAR, S. Ateş, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.

ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.

ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010.

ÖNER, Erdoğan, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 4.Baskı, Ankara, Ağustos 2014.

PEHLİVAN, Osman, **Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, Şubat 2016.

SAYGILIOĞLU, Nevzat, **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye Bakanlığı APK

Yayımları, Ankara, 1987a.

SAYGILIOĞLU, Nevzat, “Türk Vergi Hukukunda Yorum Biçimi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 70, Haziran 1987b.

SÖZER, Ali Nazım, **Hukukta Yöntembilim**, Beta Yayınları, İzmir, 2008.

ŞENYÜZ, Doğan, “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 185, Mayıs 2008.

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

TAŞKIN, Yasemin, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış,” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 109, ss. 69-76, Ocak-Şubat 2012.

