

ISSN: 1304-0251

MALİYE
ARAŞTIRMA MERKEZİ
KONFERANSLARI

Altmışikinci Seri - Yıl 2017 (2)

MALİYE ARAŞTIRMA MERKEZİ YAYIN NO : 106

ISSN : 1304-0251

MALİYE ARAŞTIRMA MERKEZİ KONFERANSLARI

Altmışikinci Seri - Yıl 2017 (2)

İstanbul 2018

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları—İstanbul: İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakóltesi Maliye Araştırma Merkezi, 1955-

c.: Şekil, grafik, tablo; 24 cm.

Yılda iki sayı.

ISSN 1304-0251

Elektronik ortamda da yayınlanmaktadır:

<http://dergipark.gov.tr/iuamamk>

1. EKONOMİ – SÜRELİ YAYINLAR. 2. MALİYE – TÜRKİYE.

Baskı-Cilt:

Hamdioğulları İç ve Dış Tic. A. Ő.

www.hamdiogullari.com

Sertifika No: 35188

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

MALİYE ARAŞTIRMA MERKEZİ KONFERANSLARI
LECTURES OF PUBLIC FINANCE

EDİTÖR / EDITOR-IN-CHIEF

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü
Öğretim Üyesi

EDİTÖR YARDIMCISI / ASSOCIATE EDITOR

Dr. Öğr. Üyesi Yasemin TAŐKIN

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü
Öğretim Üyesi

YAYIN KURULU / EDITORIAL BOARD

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR

Prof. Dr. Nagihan OKTAYER IŐIKLAR

Prof. Dr. Binhan Elif YILMAZ

Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ

Dr. Öğr. Üyesi Yasemin TAŐKIN

DANIŐMA KURULU / ADVISORY BOARD

Prof. Dr. şahin AKKAYA

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Pınar AKKOYUNLU

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Haluk ALKAN

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Figen ALTUĞ

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Erkan AYDIN

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Turgay BERKSOY

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Mustafa ÇELEN

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Nilgün ÇİL

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Mithat Zeki DİNÇER

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Esra EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Mustafa ERDOĞDU

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Jarko FIDRMUC

Zeppelin University

Doç. Dr. Jan FIDRMUC

Brunel University

Prof. Dr. Gülsen GÜNEŐ

Bahçeşehir Üniversitesi

Prof. Dr. Ahmet İNCEKARA

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Ahmet KALA

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Muhittin KAPLAN

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Halim KAZAN

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Halil İbrahim SARIOĞLU

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Elif SONSUZUOĞLU

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Nazan SUSAM

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Ahmet TABAKOĞLU

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Nihal TUNCER

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Gülden ÜLGEN

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÖRK

Galatasaray Üniversitesi

Prof. Dr. Billur YALTI

Koç Üniversitesi

Prof. Dr. Serhat YANIK

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Turan YAY

Yıldız Teknik Üniversitesi

Prof. Dr. Habib YILDIZ

İstanbul Üniversitesi

- Maliye Araştırma Merkezi Konferansları hakemli bir dergidir. Gönderilen makaleler en az üç hakeme gönderilerek değerlendirilmektedir.
- Bu dergide yayımlanan makalelerin içerdiği görüşler ile bilim ve dil bakımından sorumluluğu yazarlarına aittir.
- Dergide yayımlanan makaleler kaynak gösterilmeden kullanılamaz.

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları'nın 62. Serisi'nde yer alan makaleler için hakemlik yardımında bulunan değerli öğretim üyelerine teşekkür ederiz.

Yayın Kurulu

SUNUŞ

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları dergisinin 62'nci serisini oluşturan bu sayısında, hakem değerlendirme sürecinden geçerek yayın kurulunca uygun görülen c makale yer almaktadır.

Prof. Dr. Nihat FALAY'ın "Asya'da Eski Türklerin Ortaçağdaki Sosyo-Ekonomik Yapıları ve Yaşamları", Talha GEZGİN ile Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ'un "Obezite Vergisinin Kabul Edilebilirliği: Anket Araştırması", Arş. Gör. Yeliz Neslihan AKEL'in "Vergi Hukukunda Yorum" konulu makalelerinin okurlarımızın ilgisini çekeceğini umuyoruz.

Dergimiz için zaman ayırarak hakemlik katkısında bulunan çok değerli ğretim üyelerine sayęı ve Őukranlarımı sunuyorum. Yayına hazırlık sürecinde özveriyle alışan Dr. Őerif Emre Gökçay'a ayrıca teşekkür ederim.

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR
Maliye Araştırma Merkezi Müdürü
ve
Dergi Editörü

İÇİNDEKİLER

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Serisi 62. SERİ

- **SUNUŞ**
- **Prof. Dr. Nihat FALAY**
Asya'da Eski Türklerin Ortaçağdaki Sosyo-Ekonomik Yapıları ve Yaşamları 1-43
- **Talha Gezgin, Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ**
Obezite Vergisinin Kabul Edilebilirliği:
Anket Araştırması 45-78
- **Arş. Gör. Yeliz Neslihan AKEL**
Vergi Hukukunda Yorum 79-148

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

ASYA'DA ESKİ TÜRKLERİN ORTAÇAĞDAKİ SOSYO-EKONOMİK YAPILARI VE YAŞAMLARI

Prof. Dr. Nihat FALAY*

* İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
E. Öğretim Üyesi

ASYA’DA ESKİ TÜRKLERİN ORTAÇAĞDAKİ SOSYO-EKONOMİK YAPILARI VE YAŞAMLARI

ÖZET

Ekonomilerin kendi iç yapılarınınca artığa elkoyma süreci ile ilkel birikim kavramı, ana akım iktisat yaklaşımının dışındaki yaklaşımların üzerinde ençok durdukları konudur. Türk kabile toplumlarında eşitlikçi, dayanışmacı bir yaşam tarzı vardır. Bu örgütlenmeye dayalı toplum biçimi önemli ölçüde fetih-yağma ekonomisine bağlıdır. Asya toplumlarında yöneticilerin iç talan (yağma ve vergi) yani maliye, dış talan yani savaş ve ganimet elde etme ve kamu işleri gibi üç temel işlevi vardır. Bu toplumlarda kutsallık (kut), savaşçılık (küç) ve iktisadî üretkenlik (ülüg) süreçleri vardır. Hun, Avar, Göktürk, Uygur, Moğol vb. topluluklarda stepokrasiler hep bu dönüşüm ve çevrimlere uygun olarak doğmuş, gelişmiş ve sona ermişlerdir. Dolayısıyla, Göktürkler’den sonra yeni bir oluşum, gelişim ve genişleme evresi sürecinde Uygurlar’ın Ötüken’e yerleşmeleri ile karşışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Türkler, Asya, Orta Çağ, Sosyo-ekonomik yapı.

SOCIO-ECONOMIC STRUCTURES AND LIFE IN OLDER TURKS IN THE MEDIEVAL ASIA

ABSTRACT

The concept of the primitive one with the process of disposing of the economy by their own internal structures is the issue that they are most concerned with about approaches other than the mainstream economic approach. Turkish tribal societies have a lifestyle of equality, solidarity. This form of organized society depends on the economics of conquest and loot. In Asian society, rulers have three basic functions: internal plundering (spoilage and tax), external plundering, the acquisition of war and loot, and public works. In these societies there are processes of sacredness (kut), warrior (küç) and economic productive (ülüg). Hun, Avar, Göktürk, Uygur, Mongol and so on. In all of these, stepocracies have always been born, developed, and end up in accordance with these transformations and cycles. Therefore, a new formation after the Göktürks was encountered

with the Uighurs settlement in Ötüken in the process of development and expansion.

Key Words: Turks, Asia, Middle Age, Socio-economic structure.

I. GİRİŞ

Ekonomilerin kendi iç yapılarınınca artığa elkoyma süreci ile siyasal ege-menliğin ve şiddetin bir arada oluşunu belirten “ilkel birikim” kavramı, ana akım iktisat yaklaşımının dışındaki yaklaşımların üzerinde en çok durdukları konudur. Bu kavramın anlaşılabilir hale gelmesinde K.Marx’ın ve R. Luxemburg’un belirleyici bir payı vardır (Öztepe.2014.15-16):

K.Marx bu süreçte her toplumda farklı şekillerde ortaya çıkan üretim ve geçim araçlarının sermaye haline dönüşünü ve kullanılan emek gücünün de meta haline gelmesini temel alır. Ona göre bu süreç “.....ilkel olarak görünür, çünkü sermaye ve buna uygun düşen üretim tarzının tarih önce-si aşamasını oluşturur” (Marx.2000.678) ve ilkel birikim, üreticiyi üre-tim araçlarından ayıran bir süreçtir. İlkel birikimin iç süreçlerine yakından bakılırsa, bunun için gerekli üretim araçlarını boyunduruk altına almaya yönelik bir dizi toplumsal ve düşünsel ilişkiler ağı ile karşılaşılır (Gözte-pe.2014.18,20; Durant.1942. Chap.1). Ayrıca bu yolla insanların denetim altına alınması Antik Yunan ve Romada da amaçlanmıştır (Braidwood. 2008.205).

R. Luxemburg’a göre de, ilkel birikim, kapitalist olmayan üretim bi-rimlerinin bulunduğu bir ortamın varlığını gerektirir. Bu ortamda, ilkel birikim farklı ad ve sıfatlar altında olsa da, sermayenin doğal ekonomiyle ve meta ekonomisiyle mücadelesi ve kendi dışında bulunan tüm öğelerle rekabeti geçerlidir.

Doğal ekonomiyle mücadelede; üretim güçleri, kaynaklara sahip ol-makta, emeği kendi hizmetine sokmakta, meta ekonomisini temel almak-tadır ve şiddet unsuru esastır. Öte yandan da, tür ve çap olarak gücün ve sermayenin genişlemesi için anlaşmazlıklar karşısında gerekirse saldırgan-lık ve şiddet yöntemlerine başvurulması gündeme gelmektedir (Luxem-burg.2004.280-282,342).

Bu niteliklerinden anlaşılacağı üzere; ilkel birikim, yeniden üretime dayalı toplumsal yapılara, toplumların geçirdiği tarihsel evreye tekabül eden (karşılıyan) bir süreçtir. Bu süreçler toplumun niteliğine göre sayısız biçimlere sahiptir. Herbir biçim de kendi içinde çok sayıda ekonomi-dışı yeni düğüm ve uzantılara sahiptir (Glassman.2014.190).

1. TARİH VE TARİHÇİ

Bu iki kavramın yakın bağını konumlandırmak için söylenmesi gereken şey; “tarih” in, günümüzde yaşayan “ tarihçi” nin geçmişte yaşamış olan “başkası” nı okuyarak yaptığı bir bilim olduğudur. Tarihçi için bu başkası, uzaklarda olan ve araya mesafe ve zamanın girdiği bir yabancıdır. O’nun hakkındaki bilgiler ise arşiv, anı, tanıklık, kronik ve belgeler ile elde edilebilir. Bu verili bilgiler ile tarihçi, kendi kültür ve ideolojisi ile çağdaş tarihsel, antropolojik birikimle, bir paradigma çerçevesinde, geçmişte yaşamış olanların yaşantısını anlamaya ve yorumlamaya çalışır. Bu açıdan tarih, geçmişteki durum ile “hal” in bitişiğindeki bir sosyal (insanî-kültürel) bilimdir (Divitçioğlu.2001.13-14). Tarihçi için, elde edilen belge ve bilgiler, sanki tarihçinin kendisi tarafından yapılmış birer gözlem niteliğini taşır. Öte yandan, geçmişteki bir yapıya yönelik araştırmaya adım atmak için o yapının “istikrar” göstermesi gerekir. Ancak bu durumda istikrar, ele alınan yapının doğasını veren tüm öğelerin kendi kendilerine “ilmik” atmalarıyla mümkündür (Divitçioğlu.2001.15-16).

Tarih biliminin görevi; topluluk, toplum veya kurumların bir dönemden ötekine devinirken, bu süreç içinde bir sonrakine aktarılan sabit veya değişken öğelerin ve olayların doğasını ve değişimini araştırmak ve gerekirse elemektir (Sander. 1973.61). Bunun için ilk yapılacak şey, başlangıç yapı koşullarını saptamak, sonraki yapılar içindeki değişikliklerin nedenlerini belirlemektir. Unutulmamalıdır ki, tarihsel analizde durağan ve kısa dönemin aşılması; ancak savaş, devrim, yönetici hanedanda değişiklik, doğal afet, göç, din değiştirme, üretim-teknoloji-mülkiyet ilişkileri vb. içsel ve dışsal olayların etkisi altında bazen ağır bazen de çok hızlı bir şekilde gerçekleşebilir (Divitçioğlu.2001.20-21).

Öte yandan; tarih, bilimin “olmazsa olmaz” (sine qua non) ı sayılan soyutlama işlemini ancak model, yapı, fonksiyon, kategori vb. aletleri

kullanarak gerçekleştirebilir. Bunun için de, sonuç doğuran olguların nedenlerini kronolojik olarak tarihselleştirmek gerekir. Sonra, tarihsel olgu ve belgelerle tarihi genelleştirmek, ancak tarihi yorumlamak ve onu anlamakla mümkündür (Sander. 1973.62).

Öyleyse tarihçi, yorum yaparak tarihi yeniden kurmalı (bazılarına göre ise kurgulamalı), onu nesne haline getirmelidir. Bunun için de tarihsel olgular arasında anlamlı ilişkiler aramalı ve ilişkilerin arkasındaki koşulların anlamını açıklamalıdır. Çünkü tarihçi, öngörücü rolünde olamaz, yani tarih, sadece geçmişten çıkarsama yapmaya, onun söylemini anlatmaya onu incelemeye yarar (Oakshott.1983.95). Bu açıdan tarihin eğilimleri “belirli ve sınırlı bir dönem için, belirli ve incelenen olaylara dayanan... eğilimlerdir” (Sander.1973.65).

2. GENEL OLARAK DEVLET VE ESKİÇAĞ TARİHİ

Tarih-öncesi dönem dışında devlet genel olarak, biri üretimle doğrudan uğraşan “çoğul” insanlardan, diğeri ise üretimle doğrudan uğraşmayan “azıl” kimselerden olmak üzere iki temel sınıfa bölünmüş halkın ve toplumun ürünüdür. Doğrudan üretici olan halkın, devletin oluşmasından doğrudan ve yakın bir çıkarı yoktur, tersine bunlar devletin kurulmasından çok önce de oluşmuş ve gelişmiş birçok eski kurumları, yani soy, sop, klan ve akrabalardan oluşan köy ve benzeri oluşumları geçirmiştir. Bu yönetilenler, toplumda herşeyi kuşatan bir erk olarak toplumun biçimlenişinden çok sonraları da varlıklarını sürdürürler. Bu kurumlar arasında barışı sürdürme, çatışmaları çözme, savunma ve gerekirse çatışma işlevlerini çok eskiden beri yerine getirmişlerdir. Sonraki yüzyıllarda devletin ajan ve kurumları ortaya çıkınca, toplumsal sınıfların çıkarları birbirinden ayrılmıştır. (Krader.1993.135-136).

Ancak “devletli toplum”, insanların kendi tarihsel uzun dönemleri içinde çok kısa ve küçük bir bölümünü oluşturur. Devletli toplum, insanlık tarihinin, arkeolojik ve antropolojik bulgularına göre 5.000 yıldan daha eski olmayan çok kısa bir geçmişini oluşturan ve yakın sayılabilecek bir oluşumdur. Ne var ki, bu kurum, insanlığın neredeyse bütününe içine almış ve insanlık tarihine adeta hükmetmiştir.

İnsanlık tarihinin en eski gelişme evresi ve bunun kalıcı etkileri, dev-

let kavram ve örgütlenmesinin gelişmesi ve buna paralel zihinsel, siyasal yapıların ve kültürün ortaya çıkması ile devam eder (Durant.1942.72 ve devamı).

Bu gelişmelere paralel olarak “eskiçağ tarihi”, esas itibariyle Akdeniz ve Önasya kültür çevrelerinin ve onunla bağlantılı komşu ülkelerin yazı ile başlayan en eski çağlarından itibaren geçmiş olan süreyi kapsamaktadır. Bu uzun süre içinde oluşmuş Eskiçağ kültürleri ise kendi niteliklerine göre genellikle ikili bir ayrıma tabi tutulur:

Kronolojik olarak daha eski olan ve genel olarak “Eskidoğu” diye adlandırılan grupta Eski Önasya (Mezopotamya, Suriye, Filistin, İran ve Anadolu) ve Eski Mısır kültürleri, yine genel olarak “Eskibatı” diye adlandırılan grupta Ege-Helen kültürleri ve İtalya ve Roma kültürleri yer alır (İplikçioğlu.1992.12; Durant.1942.90 ve devamı).

Bilimsel anlamda “Eskidoğu” kavramı ile bugün Önasya ve Mısır’ın M.Ö.3000 yıllarından başlayan ve M.Ö. 332-327 yılları arasında Büyük İskender tarafından fethine kadar uzanan dönemi tanımlamaktadır. Bu kavram kesin biçimi ile 19. yüzyılın sonlarında ve 20. yüzyılda ortaya çıkmıştır (İplikçioğlu.1997..15; Durant.1942.Chap.VIII).

Türklerin iktisadi ve toplumsal tarihlerine yakından göz atılması halinde ise bu tarihin M.Ö. 800’ lerde İskitlerle başladığı söylenebilir (Hasan.1987.137 ve devamı). Yine Türklerin tarihinin başlıca evreleri; önce 6. ve 7. yüzyıllarda Hunlar, Göktürkler, Uygurlar, Karahanlılar, Sir-i Derya Oğuzları’nda kabile toplumu, askeri demokrasi ve proto-feodalizm nitelikleriyle göze çarpar (Durant.1942.422-454). Sonra Büyük Selçuklular ve Anadolu Seşçukluları ile Türklerde devlet yapısına esas sıçrayış, Türk-İslam devletleri ve erken feodalizm denilebilecek özelliklerin ortaya çıkışı, daha sonra da 14-16. yüzyıllarda Osmanlılarda merkezileşme ögesinin temel alındığı dönem ile karşılaşılr (Berktaş.1987.131-132).

Eskidoğu ve Eskibatı kavramlarına ilaveten “doğu” kavramının, tarihsel ve özellikle Asya’ya ilişkin çalışmalarda dikkatle ele alınması gerekir. Çünkü Avrupa ve batıdan ayrı, onunla ilgisiz bir doğu ve Asya tarihi yoktur (Sezer.1979,9; Durant.1942.113 ve devamı). Öte yandan, “batı” kavramını sadece Avrupa’yı kapsamadığı gibi, “doğu” kavramını da sadece Asya’yı

kavramaz. Batı için Amerika'da A.B.D. ve Avusturalya, doğu için ise Afrika'da Mısır ve Fas örnek gösterilebilir.

3. YÜZYILLAR BOYUNCA YAŞAM ŞARTLARI, GÖÇ VE HAYVAN VE BİTKİLERİN EVCİLLEŞTİRİLMESİ

a) Arkeolojik buluntular ve belgeler göstermiştir ki, Yakın Doğu'da besin üretiminin ilk adımlarının atıldığı dönem Neolitik Dönem olarak adlandırılır. İnsanlar, orta cüsseli hayvanların, tahılların ve baklagillerin habitatına (yaşam ortam ve şartlarına) müdahale ederek besin kaynaklarını kendilerine yakın tutmuşlar ve onlar üzerinde denetim kurabilmişlerdir.

Yakın Doğu topluluklarının M.Ö. 10.300-8.800 arasında kültürel ve teknolojik açıdan birbirlerine yakınlaştıkları görülür. Bunun nedeni mal takas ağlarının yaygınlaşmasıdır. Çünkü topluluklar, sahip olmadıkları tuz, deniz kabukları ve obsidyen taş gibi metalleri başka topluluklardan almaya başlamıştır. Örneğin; Göbekli Tepe başta olmak üzere Yakın Doğu'nun birçok noktasında inşa edilen merkezler avcı-toplayıcıların eseri olup, çiftçiliği ve çobanlığı öncelemektedir (Çıvgın.2017.38).

M.Ö. 8.800-7.000 yıllarına bakılırsa; besin üretiminin öncelikli merkezi haline gelen bölgelerde buğday, arpa, mercimek, bezelye, nohut, burçak, keten gibi bitkilerin ve keçi, koyun, sığır, domuz gibi hayvanların tümü bu dönemde evcilleştirilmiştir. İnsanoğlu, yeni gereksinimlerine uygun olarak çakmaktaşıdan oraklar ve ok uçları üretmiştir. Bununla birlikte, bu dönemin ortalarında iklim değişiminin etkisiyle bazı yerleşimlerde besiciliğin ve ekimin uygulandığını kanıtlayan tahıl ve hayvan kalıntılarında rastlanmıştır. Çünkü hammaddelere ulaşma arzusu bu dönem topluluklarını kaynağa doğrudan gitmeye zorlamıştır ve bunun uzantısı olarak insanoğlu bakir toprakları iskân etmeye başlamış, sulak bölgelerde çiftçilik ve besicilik yapmış, kurak arazide ise hareketli çobanlığı tercih etmiştir. Bu da, topluluklar arasında eşitsizlik yönünde ciddi adımlara neden olmuştur (Çıvgın.2017.40-41).

M.Ö. 7.000'lerde ise maddî kültürde anı ve önemli kopuşlar yaşanmıştır. Çünkü takas ağları zayıflamış, yerleşim yerleri (köyler) küçülmüş, bazı bölgelerde ise yerleşiklik, hayvanların otlaklara götürülmesi sonucu, yerini hareketli besicilik formuna bırakmıştır. Bu önemli gelişmenin en akla

yakın olan nedeni küresel iklim değişikliğidir.

M.Ö. 7.000'deki ekonomik / teknik dönüşümler sadece iklim değişikliğine dayandırılmaz. Yalnız, bu tip dönüşümler ile iklim olayları zamansal açıdan örtüşmeler bile eş-zamanlılık bir nedenselliğe işaret etmeyebilir. Kurak bölgelerde ekim faaliyetlerini zaten güçlülükle sürdüren topluluklar daha nemli bölgelere göçetmek ya da hareketli çobanlığa yönelmek zorunda kalmışlardır. Bunun sonucu M.Ö. 7.000'e kadar düşük yoğunluklu besin üretimi ve avcı-toplayıcılık, M.Ö. 6.300-6.200'de geçim ekonomisinin temel iki alanını oluşturmuştur. M.Ö. 6.200 sonrasındaki iklim değişiklikleri, toplulukları yeni koşullara uyum sağlamaya zorlamış ve çevre, geçim stratejilerini sürdürme ya da değişikliklere gitme kararını derinden etkilemiştir.

Yarı-kurak bölgelere yerleşmiş toplulukların sert kış ve yağışsız yaz gibi nedenlerle yiyecek bulmakta zorlanmaları insanların bir bölümünü göçe zorlamıştır. Ama iklim değişikliğine karşı takınılan tek tutum, her zaman yeni-yurt arayışı olmayıp, yeni çevre koşulları, insanların doğayla ve çevredeki topluluklarla yeni bir geçim ve ilişki pratiğine girişmelerine, yani değiştirme / uyum / zorlamayı denemeye yöneltebilmiştir (Çıvgın.2017.42-45).

b) Göç; her türlü canlının, yaşadığı bölgeden ayrılarak başka bir ortam / çevre / bölgeye gitmesi olarak tanımlanır. Göç olayına, kuraklık gibi herhangi bir olumsuz çevresel faktörle, buldukları yerde yaşamlarını sürdüremeyecek olan bir insan ya da hayvan topluluğunun o yeri terkederek yeni yaşam alanlarına yerleşmesi de neden olabilir (Güleç.2016.29).

Göç, sadece bir topluluğun bir daha geri dönmek üzere başka bir bölgeye gitmesi olarak tanımlanamaz. Bu nedenle günümüzde de yarı-göçebe, mevsimlik göçebe gibi olguları ve tutumları gözönünde tutmak gerekir.

Öte yandan, topluluktaki yaşam düzenini ve bu düzenin dayandığı ekonomi ve teknolojisini geliştirenler, çevreleri için birer çekim odağıdır. Gelişmiş topluluklar işgücü, hammadde, doğal besin, boya, değerli taş ve tuz gibi birçok maddeyi çevresindeki topluluklardan sağlar. Bu nedenle, "çekim merkezi" niteliğindeki "çekirdek" ile onun çeperi / çevresi arasın-

da kurulan ilişki, toplulukların birbirlerini tanımayı ve ilişki kurmalarını sağlar. Örneğin; Mezopotamya kültür / topluluklarının Kafkaslar ve Orta Asya'dan bakır ve kalay gibi madenleri alıp, o bölge veya topluluğa kalay alışımından yapılmış tunç silahları vermesi veya yün alıp karşılığında dokunmuş kumaş vermesi kurulan bu ilişkiler için örneklerdir (Özdoğan.2016.48-51).

c) İnsanlar ile hayvanlar arasındaki ilişki, temelde hayvanların insanlar tarafından evcilleştirilmesiyle başlar. Hayvanlar, hem bir anlamda sınırsız güçleri, cesaretleri ve büyüleyici / renkli görünüşleriyle insan zihnini harekete geçiren önemli bir obje / enerji kaynağı olmuşlardır. Bu ilişki bir yönüyle özgürlükten tutsaklığa, öte yönüyle tanrısallıktan günlük / gündelik evcilleşmeye yol almış bir nitelik taşır. Yani, bazen gücünden ve yırtıcılığından korkulan hayvanların fiziksel bedenleri içerisinde gizlenmiş güçlü tanrılar olduğu fikrine dayalı “zoomorfizm” adı verilen hayvan biçimli tanrılar dönemi vardır, bazen de insanın hayvan üzerindeki egemenliğinin artmasıyla bazı hayvan türlerinin tümüyle evcilleştirilmesi ile karşılaşırız. Yani, hayvandan daha akıllı ve insan biçimli tanrıların varlığı gündeme gelmiştir, ki buna da “antropomorfizm” adı verilmektedir (Armutak.2015.26).

Orta Asya Türklerinde en önemli hayvan attır. Mitolojik önemi bu toplumda bozkurt (asena) ile eşdeğerdir. Hem günlük yaşamda, hem savaşta ve hem de törenlerde atın öneminin büyük olduğu görülür (Taşağıl.2017.31 ve 37). Çünkü atın etini yiyen, kısırağın sütünü (kıımız) içen Türkler, bir anlamda atın üzerinde doğar ve üzerinde ölürlür. Buna ilaveten atları konu alan çok sayıda efsane ve masallar vardır. Hakanlarının ve ünlü askerlerinin ölmesi halinde, onların yanında atlarını da gömen Türklerde, attan sonra en sevilen hayvanlar koyun ve sığırdır. Ayrıca Türklere ait 12 hayvanlı Türk takviminde her yıl bir hayvanla temsil edilir.

Tarıma pek elverişli olmayan Orta Asya'daki topraklarda hayvancılıkla yaşayan Türk toplulukları, besledikleri sürülerinin sık sık yerini değiştirmişlerdir. Hayvanların çoğunu at, sığır, koyun ve eşekler oluşturmuştur (Armutak.2015.34).

Hayvanlar, yanında bitkilerin de evcilleştirilmesi insanlık tarihinin en önemli gelişimlerinden biridir. Çünkü bu yolla tarımsal faaliyet içinde ele

alınabilecek yabani bitkilerle, hayvanların evcilleştirilmesi yanında önemli tarımsal hamleler görülmüştür. Bunda evcilleştirilen bitkilerin üretiminde evcilleştirilen hayvanların da atbaşı ve tamamlayıcı etkilerin varlığı gözardı edilemez. Elbette ki tarım ve hayvancılığın ortaya çıkışında iklimsel değişimlerin, nüfus artışının ve doğal kaynakların kısıtlı hale gelmesi gözardı edilemez (Bertram.2015.58).

d) İnsanlar varlıklarını önce avcılık, balıkçılık ve bitki toplayıcılığına dayalı olarak sürdürmüşlerdir. Yaklaşık M.Ö.10 binde ilk bitki ve sonra da hayvan türlerinin “evcilleştirilmesi” ile yerleşik bir yaşam tarzı oluşturmuşlardır (Durant.1942,65). Avcı-toplayıcı-göçebe-çiftçi tarzındaki yaşam tarzı gibi birbirinden farklı gibi düşünülen bir kronolojik doğrusal ve tarihsel sıralama fikri ise pek doğru değildir. Çünkü tarımsal faaliyete geçildiğinde toplayıcılık, avcılık veya balıkçılık faaliyetleri hemen terk edilmemiştir. Yalnız, bitkilerin evcilleştirilmesinin, hayvanların evcilleştirilmesinden önce geldiği hususunda etnologlar arasında bir fikir birliği vardır. Çünkü göçebe bir yaşam tarzının ortaya çıkabilmesi için sonradan bazı hayvanların evcilleştirilmesi gerekmiştir.

Zamanla, evcilleştirilen bitki ve hayvan sayısı arttıkça, ürettikleri yiyecek kaynaklarına daha az bağımlı bir hale geldiler ve bitkilerin evcilleştirilmesi sonucu daha fazla yiyecek ise daha az çaba ile elde edilir oldu. Bunun uzantısı olarak yiyecek üretimi daha etkili hale geldikçe, zaman içinde köyler (ve kentler) oluşmaya başladı. Bu ise ilk büyük uygarlıkların doğuşu demektir (Baskıcı.1998.73-74; Durant.1942.5-20).

Eldeki bulgulara göre; M.Ö.8.000'den önce insan sadece vahşi tahılların toplayıcısı iken , M.Ö.7000' lerde tahıl yetiştirmekte ve evcilleştirilmiş hayvan beslemek durumunda idi. M.Ö. 6.500'den sonraki arkeolojik katmanlarda Yakın Doğu'da yetiştirilen bitkiler ve evcil hayvan buluntuları elde edilmiştir. Doğaldır ki, Eski Dünya'nın benzer başka tarım merkezleri de bu arada gelişmiştir (Heiser.1973.6; Güleç.2016.30-31; Durant.1942.113-116).

Doğaldır ki, sürü hayvanlarının evcilleştirilmesinde dinsel ve mitolojik güdüler de sözkonusu idi. Bazı hayvanların totemik özelliği kurt'un (Asena) eski Türklerin ve günümüzde sığırın Hindistan'daki kutsal hayvan olarak kabulü bunu gösterir (Durant,1942,61). Hatta “animizm” kavramının ve

totemciliğin bunun uzantısı olduğu unutulmamalıdır (Durant,1942,57-59). Buna ilaveten, öldürülmesi yasak olan totem hayvanlarının evcilleştirildiği söylenebilir (Baskıcı,1998,77).

At, binicilik deney ve tekniklerinin ilk uygulandığı hayvan olup, onun bilinen ilk kemik buluntularının olduğu yerler OrtaAsya'da Aral Gölü'nün kuzeyindeki bozkırları idi (Isaac.1970,93). Buradan giderek, at biniciliğinin Orta Asya göçebeliliğinin kökeninde olduğu kabul edilmektedir.

Göçebelik açısından hareketlilik, Avrasya toplumlarını dönüştüren ve ona bir sosyal ve kültürel üstünlük sağlayan bir olgudur. Bu nedenle, tarihte atları olmayan veya yaşamında atı yaygın ve etkili şekilde kullanmayan yerleşik toplumlar saldırılara hep açık hale gelmişlerdir. At, Mezopotamya'ya da M.Ö. 2.000'den önce büyük ihtimale Türkistan ve İran üzerinden gelmiştir.

Eski Dünya'da Sahra'dan ve Atlantik kıyılarından Moğolistan bozkırlarına kadar uzanan kurak kuşak, 3.000 yıldır vaha çiftçileri ve göçebeler tarafından yerleşim yeri olarak kullanılmaktadır ve buralarda baskın yaşam tarzı ve siyasal güç ortamı olarak kalmıştır (Taşağıl.2017.30, 37 ve 55).

Avrasya bozkırlarındaki göçebeliliğin yükselişinde önemli bir öge olan at biniciliği, göçebelere, yerleşik insanlar üzerinde önemli bir askeri üstünlük sağlamıştır. Çünkü Moğol kökenli yerli çobanlar, ata binmeyi öğrenmiş ve M.Ö. 4. ve 3. yüzyıllarda Çin için ilk kez ciddi bir tehdit oluşturmuşlardır (Durant.1942.764-766).

II. İKTİSAT TARİHİ-SİYASAL TARİH

Siyasal olayların ve aktörlerin tarihinin yakından irdelenmesi halinde; iktisadın ve iktisat tarihinin belirleyici ve başat faktör, diğer öğelerin ise yan ve tâlî (ikincil) faktör olduğunun kabulü, tarihsel bakış açısından önemlidir. Bu açıdan iktisat tarihi her zaman siyasal tarihten önce gelir ve belirleyici bir öneme sahiptir.

Her bilim gibi, tarih de, ilk teorik hipotezlerinin hamlığı bilinmekle beraber, her bilgi dalı gibi teorileşme denemelerine giriştikçe olgunlaşmakta

ve giderek bilim kimliğine bürünmektedir. Tüm bilimlerin ilerleyişinde, eski-yeni teoriler arasında bazı noktalarda benzeşmeler, bunun yanında keskin çatışmalar olabilir (Durant.1942,5-10).

Tarih bilimi açısından kabul edilen ve bilinen şey; toplumların kronolojilerinin çıkartılması gereğidir. Öncülüğü birbirine devreden Orta Asya, Çin, Mezopotamya, Mısır, Yunan, Roma vb. uygarlıkların kendi çevrelerindeki kavimlere dair bilgileri arttıkça, bu kronolojilerin genişliğine ve derinliğine gelişmesi, tamamlanması ve birbirleriyle senkronize edilmesi sözkonusudur.

Biliniyor ki oluşturulan kronolojileri meydana getiren ögeler, uzun yüzyıllar boyunca sadece siyasi-askeri olaylar olarak ele alınmıştır. Burada aktörler olarak lider, komutan, kahraman, peygamber ve hükümdarlar ele alınmış ve tarih bu dar alana sıkıştırılmıştır. Oysa iktisadi ve sosyal tarihe daha farklı açı ve derinliklerden bakıldığında, bir yandan milyonlarca ve dağınık küçük üreticilerin, kölelik ve serflik gibi ağır boyunduruk ve baskılar altında ama herhangi bir tarihsel inisiyatife sahip olamayan, kaydı dahi olmayan milyonların bulunduğu açıktır. Öte yandan ise bu kitlelerin üstünde, çok küçük sayıdaki egemen bir sınıfın veya azınlığın varlığı görülür. Çünkü yönetim erki çoğul yönetilenlere karşın tekil yönetenlerde kristalizasyona uğramıştır (Durant.1942,21-24). O zaman, 1380’lerde İngiltere’deki köylü ayaklanmasının lideri John Ball’ın şu parolası akla gelmektedir (Denis.1973,94):

Neredeydi söyleyin bir,
Adem tarlayı bellerdi,
Havva iplik eğirir,
Soylu kişi neredeydi?

Tarihçiler, sınıflar arasındaki zıtlıkların, ekonomi alanında geçen mücadelelerle türeyerek siyasal olayların gerçekleştiğini ortaya koydular. Yani, insan “topluluk” larını “toplum” yapan süreç, ekonomi olarak görüldü ve bu alan bir dönem “sivil toplum” olarak anıldı (Berktaş.1987,25)

K.Marx, ekonomik olan/olmayan yapılar ayrımının, aslında insanlık tarihinin tümüne uyarlanabileceğini gösterdi. Marx’ın bu ayrımı, tarihi maddecilik teorisinin “üretim tarzı” terimini oluşturdu. Ne var ki, belli

bir üretim tarzına dayalı tüm toplumlarda üst yapıların (hukuksal, siyasal, ideolojik vb.) birbirinin aynı olacağı anlamı da çıkarılamaz. Uygulamada hangi sonuç, yansıma ve olasılıkların gerçekleşeceği ise felsefi anlamda rastlantılara bağlıdır. Henüz sınıfların ve modern devletin varolmadığı ve kandaş birimlerin ilkel kolektivizmine bağlı kabile düzeninin evrenselliği, bazı yerlerde köleci üretim tarzının hakim olmasına karşılık, yeryüzünün diğer bölgelerinde sınıfsızlığın yerini köylü toplumları almıştır. Köleci toplumların da daha sonra belli bir köylü toplum türüne dönüştüğü görülür. Öyleyse günümüz tarihçiliğinin ortak bakış tarzı; “iktisadi tarih” dip akıntısını yakalamak, bu esas üzerinde bir “bütünsel tarih” yazmaktır. Burada esas hareket noktası; toplumun üretim temelini oluşması ve değişmesi (Berktaş.1987,25-33) ve buna paralel siyasal süreç ve kurumların oluşmasıdır.

Jeolojik çağlar, zamanımızdan 15 milyar yıl öncesi “azoik çağ” ile başlamış, “holocene” döneminde 2 milyar yıl önce insan ortaya çıkmış olmasına rağmen, tüm ekonomik ve siyasal oluşumları doğuran ve yaşayan ilk uygarlıklar ise, günümüzden sadece 6.000 yıl önce belirmiştir (Türkcan.1981,1.Bölüm; Maiseler.1999,43).

Uygarlık-öncesi dönemde insanlar son derece ilkel aletler kullanan, sadece kendi tüketimleri için mal ve hizmet üreten, içlerinde henüz toplumsal işbölümü mevcut olmayan, kandaş ve doğal ilişkilere dayalı küçük ve dağınık topluluklar halinde yaşamışlardır. En basit şeklini ilkel insan sürülerinin oluşturduğu, daha sonra kabile veya klanların bulunduğu bu toplulukların üretim faaliyetlerini düzenleyen ve topluluğun başka topluluklarla çarpışma ve mücadele işlerinde başı çeken, bazen kutsal bazen de savaşçı, güçlü ve doğal birer önderleri vardı (Durant.1942,25-28)

Sözkonusu bu aktörler genel “kamu” nun önderi ve otoritesi idi. Bu doğal hal yanında, günümüzde devletin vazgeçilmez unsurları olan bir ordu ve bürokrasi henüz yoktu. Çünkü uygarlık öncesinin klan ve kabilelerinde herkes silahlıydı ve avlanırken ve günlük sıradan üretim işlerini sürdürürken, diğer topluluklarla heran çıkabilecek çatışmalara bireysel ve kabilenin tümüyle birlikte katılmaya hazır durumda idi. Bu anlamda topluluğun tümü “ordu” ile özdeş idi. Aynı şekilde bürokrasi yoktu. Göç, savaş, barış, yabancılarla kandaşlığı kabul veya onun öldürülmesi gibi kararlara ve bu kararların alındığı kurullara herkes katılabilmekteydi. Burada, yine eko-

nominin siyasetten daha eski, belirleyici ve sürekliliği göze çarpar (Berk-tay.1987,33-34).

III. GÖÇEBE ASYA TOPLUMLARINDA DEVLET

Merkezi ve Orta Asya’da göçebe toplumlar, 3.000 yılı aşan tarihleri içinde, devleti hem soyut hem de somut biçimleriyle kurup geliştirmişlerdir. Bu devletler M.Ö. 1000 yıl içinde Çin, Hindistan, İran gibi tarımcı halkların ülkelerinin sınırlarında görülmüştür. Zaman zaman Türklerin, Moğolların ve Asya’nın iç bölgelerindeki göçebelerin devlet kuramadıkları görüşü hakimdir. Ancak, bunların, tarımcı halkların devletlerinden 1.000-1.500 yıl kadar sonra kendi devletlerini kurdukları kesindir. Bu topluluklar önce Avrasya’da ve Afrika’da devletlerini, marjinal ve yeni bir tarihsel olgu olarak kurmuş ve sonra yerleşik olmaları durumunda onu geliştirmişlerdir. K.Marx’ın da belirttiği üzere; iklim ve bölgesel şartlar, kanal ve su yolları ile yapılan yapay sulama Doğu toplumlarındaki tarımın temelini oluşturur. Bu nedenle geliştirilen “Asya üretim” tarzı kavramına göre, tüm Asya hükümetlerine düşen iktisadi görev, kamu işleri yapmaktır (Divitçioğlu.1967,7; Sezer.1979.bölüm II; Braidwood.2008.204).

Orta Asya göçebeleri M.Ö. ki (bin yıl) ın ikinci yarısında erken (Ch’in) hanedanı Çinlileriyle çatışmalarında tarih sahnesine çıkarlar. M.S. (bin yıl) ın daha sonraki dönemlerinde Çinliler ile Türkler, Moğollar, Mançular arasındaki ilişkiler sağlamaştırılıp genişletilmiştir (ki göçebe Türk ve Moğol halklarının adı Tatarlar olarak da geçmektedir). Bunlar, Altay dilleri konuşan toplumsal gruplar olup, bunların arasında Uygur, Göktürk, Kırgız, Moğol ve Mançu toplulukları da bulunmaktadır. Bunlar arasındaki ilişkilere ilişkin literatürün gelişmesiyle bu göçebelerin, diğerleri hakkındaki görüşlerini öğrenmek mümkün olmuştur (Krader.1993.139-140; Afet.1932).

Moğolların ve Türklerin temel ekonomik faaliyeti göçebe-çobanlık olmuştur. Moğollar ek olarak da avcılık ve toplayıcılıktan elde ettikleri ürünleri, tarımcı komşularının ürünleriyle değiştiriyorlardı. İç ve dış güçler Türkleri ve Moğolları, asıl ekonomik faaliyetleri olan çobanlıkta tutuyordu. Burada, içteki güçten kasıt, geleneğin ve göreneğin ağır basması; dıştaki güçten kasıt ise tarımcı komşularının üretim gücü ve onlarla yapılan mal değişimidir (Berk-tay.1983.146-154; Taşağıl.2017.37).

Bu mal değişiminin arkasında, Asya toplumunda görülen geniş bir işbölümü yatmaktaydı. Asya göçebelere belli bir yerleşim yerleri olmadan çadırlarda yaşıyor; koyun, keçi, sığır, at, deve gibi evcil hayvanları besliyor ve bu varlıklarıyla da bir otlaktan diğerine göçüyorlar, ellerindeki ürün fazlasını tarımsal faaliyet gösteren halkların ürün fazlasıyla takas ediyorlardı. Bu takas özellikle Çinlilerle yapılıyordu. Çünkü Kuzey Çin’de ve Orta Asya’da Çin Seddi’nin iki yanının toplumsal üretimlerinde ileri bir uzmanlaşma vardı. Aynı şeyleri Orta Asya’nın Kazakları ve Özbekleri için de söylemek mümkündür (Krader.1983. 141-142). Tabii ki bu ürünlerin takasına ilişkin vergi kayıtları Türklerin ta göçebe oldukları döneme ilişkin teşkilatlı bir vergi ve gümrük sistemi kurmalarına engel teşkil etmemiştir (Morawitz.1978,1; Atan. 1990.3).

Asya’da görülen, kıt’a çapındaki bu büyük mal değişimi ve işbölümü sisteminin sık sık kesintilere uğraması, bu sistemin başlıca olumsuz niteliğini ve yapısını oluşturuordu. Büyük mal değişimi hareket ve taleplerinin kesintiye uğraması, yağma olaylarına ve savaşlara yol açıyordu. Bu kesintiler, bir tarafın karşı tarafı yenilgiye uğratmasına ve onun egemenlik alanını fethetmesine, bu yolla da sıkça görülen fetih hanedanlarının yükselmesine neden oluyordu. Örneğin; Moğol ve Çin hanedanları böyle ortaya çıkmışlardı. Ana ilgi alanları ise, göçebe Türk ve Moğollar ile Moğollar arasındaki fetih savaşları idi (Evliyaoğlu.1972,41), oysa bu her zaman karşılaşılmayan bir durumdu. Çünkü geleneksel durum, bu ulusların ürün fazlalarını birbirleriyle değiştirmeleri idi ve bu gelenek yüzyıllarca böyle sürüp gidiyordu.

Türkler ve Moğollarda doğrudan üretimi sağlayan çobanların ve onların aile üyelerinin çabalarının yöneldiği şey, bir bölümü kendi geçim olanaklarının, bir bölümü ise bir artının (bugünkü kavramla artı-ürünün veya artı-değerin) üretimidir. Moğolca “arat” denilen, doğrudan üreticilerin ürettiği artı’nın bir bölümü ise yönetici sınıfın (han, askeri önder ve maiyeti vb.) geçimi için kullanılıyordu (Krader.1993.142-143).

Tarihsel kayıtlarda; Hunlar, Gök (Kök) Türkler, Orhun ve Yenisey Türkleri, Moğollar, Uyğurlar, Hazarlar, Kumanlar vb. hakkında oldukça ayrıntılı bilgiler bulunmaktadır. Bu devletlerden göçebe Türkler ve Moğollar arasında, eskiçağda ve ortaçağda sınıflara bölünmüş toplumların

varolduğu tarihsel olarak kanıtlanmıştır ve bu toplumlar devletlerini kendi iç dinamikleriyle kurmuşlardır (Krader.1993.151-152; Barthold.1981). Bunun en belirgin göstergelerinden biri; Göktürkler ve Uygurların kullandığı, çevresi yuvarlak, ancak ortasında kare şeklinde dörtköşe bir boşluk bulunan “runik” harfli sikkelerdir (Sertkaya ve Alimov.2006.1x ve 1). Bu gelişimin bir başka belirgin ve gelişmiş örneği ise Büyük Hun, Göktürkler, Uygurlar, Hazarlar ve Kumanlarda geliştirilmiş gümrükler ve gümrük vergileridir (Atan.1990,15-53, 85-92).

Temelde bu iktisadi düzene karşın, henüz göçebe olan ve 6. ilâ 10. yüzyıllar arasında Asya'da yaşayan tüm kabile ve uluslar arasında birçoğunun bugünkü siyasal anlamda bir devlete sahip olmadığı, yani devletsiz olduğu bilinmektedir. Belgeler göstermektedir ki, bu yüzyıllar arasında buralarda toplumsal katmanlar pek oluşmamıştır. Kabilenin başında bulunan ve seçilen başkanına “bey” denilirdi ve bunlar genellikle kağanın yakın akrabaları olurdu. Sadece Çin, yüzyıllardan beri devlet geleneğini kurmuş ve yerleştirmiş bir ülke idi. Bunların yanında sadece Kırgızların göçebe çoban milleti kendine özgü bir devlet aygıtı ve devlet nüvesi oluşturmuşlardı. Türgişler ve Onoklar'ın da İstemi Han döneminden beri Doğu Göktürkler'inkine benzer bir devlet aygıtı vardı, hatta sikke bastırmışlardı (Sertkaya ve Alimov.2006.115-127).

Öte yandan Uygurlar 640 yılından sonra devlet kurmuşlardır. Göktürklerin devlet yapısına yakından bakıldığında ise bunların tüm kağanlarına kutsal imparatorluk sıfatı verilmiştir. Savaşlarda elde edilen ganimetlerin dağıtılması, kağanlığın varlık nedeni ödülleme/karşı ödülleme ilkesine dayanır. Önemli olan, devlet yönetim kadrosunun bir aşiret veya kabilenin tekelinde oluşu ve bunun verasetle babadan oğla geçmesidir. Göktürk dilinde “budun” (millet) sözcüğünün boy, rütbe ve devlet anlamına gelmesi, bu sözcüğün farklılaştırılmadan kullanılıyor olduğunu gösterir. Aralarındaki ilişkilerde, ortak ideolojinin karşılıklı temel ilişkiyle meşrulaştığı toplumlarda karmaşık ilişkileri düzenlemek üzere ortaya çıkan sosyo-politik örgütlenmeye “erken devlet” denir (Claessen ve Skalnik.1993). Bu özellikler ise Göktürk devletinin erken devlet olarak sıfatlandırılmasına nedendir.

IV. OSMANLILIK ÖNCESİNDE TÜRKLER

Türk kabile toplumlarında “kandaş kabile” biriminde eşitlikçi, dayanışmacı bir yaşam tarzı vardır. Ne var ki bu örgütlenmeye dayalı toplum biçimi önemli ölçüde fetih-yağma ekonomisine bağlıdır.

Eski Türkler’in ve Asya’nın diğer kandaş topluluklarının davranış türü “toplulu eylem” e dayanır. Birlikte üreten, savaşan, tören yapan, şölen veren Eski Türklerdeki düşünce de kamusal ve kolektiftir ve toplulu eylem mantığıyla bütünleşir. Eski Türklerde kutsal olmayan hiçbir şey bulunmadığı için, kamusal düşünce de kutsallıkla örtüşür ve hatta aynışır. Kandaşların diğer topluluklarla savaş-ışını yürütmeleri ilk bakışta bir dış dinamik olarak görülebilirse de, bu iş aynı zamanda bir geçim tarzı olduğundan bir iç dinamiktir de. Dolayısıyla kandaşlıklarını sürdürdükleri diğer kandaş topluluklarla ve özellikle Çin, Hind ve İran toplumları ile ilişkide bulunma yol ve yöntemleri, törelerinin bir parçası biçimindedir (Hassan.1987.285-287).

İç ve dış dinamikler açısından genel olarak Asya toplumlarında yöneticilerin üç temel işlevi vardır: İç talan (yağma ve vergi) yani maliye, dış talan yani savaş ve ganimet elde etme ve kamu işleridir (Divitçioğlu.1967.14). Çoğunlukla aynı olarak tahsil edilen vergiler ve iç talan toplumun tek gelir kaynağıdır.

Çin, Hind, İran, Roma ve Bizans uygarlıklarının, tarihlerini Türkleri içermeden yazmanın mümkün olmadığı genel kabul görmüş bir bakıştır. Çünkü bu gibi yerleşik, alfabeye ve yazıya sahip eski halkların ve uygarlıkların tarihini yazarken, Türklerin kökeni olan kavimler kendilerinden hep sözetmektedirler (Afet.1932.408, 411-419).

Örneğin, Kuzeyli Hunların komşularının kim olduğunu saptamadan Çinlilerin tarihini anlatmak da olanaksızdır. Ayrıca, 6.yüzyılda Bizans ve İran uygarlıklarının tarihini yazarken, olayların odak noktasında Göktürklerin yer aldığı gözardı edilemez.

Türk dilindeki yazılı belgeler M.S. 8. yüzyılda başlar ve bugün Moğolistan’ın sınırları içinde kalan Orhun Vadisi’ndeki anıt kitabeler bunun kanıtıdır ve Türk yazılı edebiyatının başlangıcı sayılır. Öte yandan bugün bu bölgede bulunan Kırgızların, Oğuzlardan olduğu ileri sürülmektedir. Öyleyse Türk tarihinin, dünya tarihinin önemli ve dışlanamaz bir dalı ol-

duğu, dolayısıyla Türklerin genç bir tarihsel topluluk olmadığı açıktır (Ortaylı.2015.13-16, 39).

Türkler 1.200'lerde bugünkü Çin ile sınırlarından Tuna boylarına kadar göçeden ve dünyanın bu bölgelerinde bir anlamda gezinen bir kavim olup (Afet.1932.418-419), Anadolu'ya gelişleri II. yüzyıldadır. Anadolu ise II. yüzyılda İmparator Diyogenes ile yapılan Malazgirt Savaşı'ndan sonra Türkleşmeye başlamıştır. Daha önce de Peçenekler gibi Hıristiyan Türkler Anadolu'ya yerleşmiş idi, ne var ki 11-12. yüzyıllar, dünya tarihi ve Akdeniz ve Avrupa tarihi açısından geç sayılan bir devreyi kapsar, bu nedenle Anadolu'nun Türkleşmesi oldukça geç bir tarihe rastlar. Oysa o yüzyıllarda Fransa, Almanya ve İspanya ulusal ve o dönem için "muasır" bir coğrafyanın temellerini oluşturmuşlardı. Dolayısıyla Türkiye, bir fetihle vatanını engeç kuran ülkelerden birisidir (Ortaylı.2015,17-19).

Dünya tarihine bakılırsa, Türklerin tarihte her zaman rol aldıkları görülmekle beraber, tarih yazımındaki yerleri pek berrak değildir. Bu nedenle, tarihimizin tam olarak saptanması için sıkça o zamanın Çince yazılmış kaynaklarına başvurmak gerekir. Bu kaynaklar, döneme ilişkin seyahatnameler, yıllıklar vb.dir. Bu kaynakları ilk defa inceleyen ise 18. yüzyılda Fransız bilgin Joseph de Guignes'tir. Daha sonra da Avrupalı diğer bilginler (V.Thomson, W.Radoff ve A.von Gabain vb.) konuyla ilgili çalışmalar yapmışlardır (Ortaylı.2011.54).

Türklerin tarih sahnesine çıkmasına ilişkin Ergenekon Destanı'nda, "demirdağı" eriterek kendilerine fütihat (fetih) yollarını açtıkları anlatılır. M.Ö.220'de Büyük Türk Hakanlığının temelini atan Türkler, efsanede belirtilen Mete öncülüğünde imparatorluklarını Hazer Denizi kıyılarına kadar genişletmiş ve bir yandan Ötüken'deki tarımsal faaliyetlerden, öte yandan çevrede idareleri altında bulunan göçebe topluluklardan aldıkları vergilerle ekonomik yaşamlarını sürdürmüşlerdir. M.Ö.48 yılında Hun Türkleri "Türk Birliği" ni kurmuş ve Anadolu'dan Uzak Doğu'ya kadar uzanan İpek Yolu'nu tümüyle denetim altına almışlardır. Moğolistan'dan Karadeniz'e kadar geniş bir bölgeyi siyasal ve iktisadi denetim altına alarak Orta Asya'ya ticaret merkezleri kurmuşlardır. Örneğin, M.Ö.130'da Fergana kenti civarında 50'den çok Türk yerleşim birimi kurulmuştur. Ayrıca Seyhun ve Ceyhun vadilerinde yerleşik tarımın temelini atmışlardır (Evliyaoğlu.1972.42-43).

M.Ö. I.yüzyılda Hun imparatoru Çiçi Yabgu da bir nutkunda “Atalarından miras olarak sadece ülkeyi ve imparatorluğu değil, hürriyet ve bağımsızlık ülküsünü de aldığını” söylemiştir. Alman Hirth’e göre ise “dünya tarihinde milliyet ve bağımsızlık ülküsünü politikaya temel yapan ilk devlet adamı Çiçi Yabgu’dur” (Evliyaoğlu.1972.47-48).

Türklerin devlet anlayışı ve İslamiyet öncesi devirlerine bakılırsa, “şaman” geleneği çok belirgin olarak ortaya çıkmakta, ayrıca Budizm ve monoteist (tektanrıcı) dinlerden etkilendiği görülmektedir. Günümüzde Asya’nın Turanî ve Türk kavimlerinin İslam camiasına giriş süreçleri kesin olarak bilinmemekle beraber, Musevilik ve Nasturilik islamiyetin yayılışını uzatmıştır. Çünkü İç Asya’nın doğusunda da islamiyetin izlerine bol rastlandığı söylenemez. Türklerin Müslümanlığı, 10. yüzyılda bile başat bir özellik değildi.

11.yüzyıl sonu ve 12. yüzyıl başında Anadolu’da Selçuklular ortaya çıktığı zaman, ilk Türk devleti bugünkü Doğu Türkistan’da çoktan ortaya çıkmıştı ve bunlar Karahanlılar idi. Karahanlılar’ın yaşadığı yer, Kırgızistan ile Sincan arasındaki bölgedir. Aynı dönemde ayrıca Gazneliler vardı ve onların fethettikleri yerlerde de Müslümanlar azınlıktı (Ortaylı.2015.40, 113-115).

Osmanlılar öncesinde Türkler bağlamında Oğuzlar, Karahanlılar’ın batı komşusu olan bir Türk kavmidir. Bu kavim daha sonra Türkiye Türklerinin atası olarak kabul edilir, çünkü Anadolu yarımadasını açan, buralarda yurt kuran ve diğer kavimlerle beraber Türkiye’yi yaratan kavim Oğuzlardır.

Oğuzlar 10. yüzyılda Siri Derya (Seyhun) boyları ile aynı ırmağın kuzeyindeki topraklarda yaşıyorlardı ve gelişkin bir yönetim altında çeşitli unvanlarla sıfatlandırılan kamusal görevlilerin başında bulunduğu bir örgütlenmeye sahipti. 11. yüzyılın ikinci yarısında Azerbaycan ve Doğu Anadolu Oğuzlar tarafından fethedilmiştir. Oğuzlar İran’a girdiklerinde de Gazneli tarihçiler onlara “Türkmen” adını vermişlerdi. Zaten bu sıfat ve yakıştırma daha sonraları kabul görmüş ve geç dönemlerde Oğuzların kendileri de bu adı benimsemişlerdir.

Oğuzlar, savaş-ışi ve çobanlık ekonomisiyle belirlenen, temelde göçebe hayat tarzını sürdürmüş ve Oğuz geleniğinin asıl temsilcileri olarak kabul

edilmiştir. Bu göçebe kandaş Oğuzlar, yerleşik bir yaşama geçmiş olan Oğuzlara, aşağılayıcı bir gözle bakıp onlara “yatuk” (tembel) (yat-yatmak) (Ergin.2012.121) diyorlardı. Göçebe Oğuzlar Malazgirt Savaşı'ndan sonra Önyasya'nın Türkleşmesinde başlıca aktör olmuşlar, göçebe kandaş geleneklerini böylece batıya doğru taşıma işlevini görmüşlerdir (Özdoğan.2016.59).

Oğuz federasyonunda siyasal ve toplumsal kararlar ya “kıngış” (kurul) denilen toplantılarda ya da “toy” (günümüzde düğün) denilen şöenlerde beyler tarafından alınırdı (Divitçioğlu.2000.45).

Oğuzlarda “armağanlar aracılığı ile armağanlar tüketmek” (Hyde.2008) sürecinin kendine özgü bir şekli olan “potlaç” (yağma) geleneği vardır. Boy ve “oğuş” (kabile) (Ergin.2012.106) üretilen ve “ulca” (ganimet) olarak alınan malları davetlilere bazen üleştirerek (bölüştürerek), bazen bunların yakılıp-yıkılmasına göz yumarak yağmalatırlardı. Burada amaç, bir yandan biriktirilmiş malların bu yolla tüketimini yakınlarına kadar yaymak, diğer yandan beyin toplumdaki itibarını sağlamlaştırmaktır (Divitçioğlu.2000.18).

Oğuzlarda bu yağma konusunu işleyen tek metin Dede Korkut Efsaneleridir. Efsanedeki ”İç Oğuz Dış Oğuz aşı olup Beyrek'in öldürdüğü boyu” adlı hikayede potlaç örneği şöyle anlatılır:

“Hanım hey! Kazan üç yılda bir İç-Oğuz, Dış-Oğuz beylerini toplardı, Üçok, Bozok yığmak olsa Kazan evini yağmalardı. Kazan Bey'in âdedi bu idi ki, kazan evini yağmalatsa helalinin elini alır, evinden dışarı çıkardı. Bundan sonra evinde nesi var, nesi yoksa yağma ederlerdi” (Gökyay.2013.245)

Gerek armağan verme , gerek yağma, biriktirilen malın yeniden bölüş-türülmesi demektir. Bu da toplumda ödünleme/karşı ödünleşme sürecine yol açar (Divitçioğlu.2000.19). Çünkü Hyde'ın Walt Whitman' dan aktardığı üzere “Armağan verenindir, en ziyade de ona döner-bu şaşmaz” (Hyde.2008.38). Çünkü her armağan, ona karşı mukabil bir armağanı gerektirir, bu da armağanı verenin üstünlüğünü kabuldür (Hayd.2008.47).

Zaten ilkel ve klan topluluklarında mübadele, toplumsal bir incelik, gö-

reli olarak yabancı olanlar arasındaki karşılaşmaya uygun düşen cömert bir ekonomik karşılık olup, bu da basit anlamda diplomasıyla belirlenmektedir (Sahlins.2010.289). Çünkü bu işlemlerden elde edilen kazanç ise artan bir şan ve şöhrettir. “ Amaç ne zengin olmak, hatta ne de yalnızca zenginlerin davranabileceği gibi davranmaktır; amaç, zengin olarak bilinmektir” (Sahlins.2010.137’de Reay.1959. 96’dan naklen). İlkel de olsa örgütlenmiş toplumun temelinde yatan, hediye alıp-verme konusundaki mutabakattır. Daha da ileri giderek söylenebilecek şey şudur: “Toplum sözleşmesinin ilkel dünyadaki karşılığı Devlet değil, hediyedir.” (Sahlins.2010.167). Yani hediye veya armağan , güvence altına alınan barışı sağlamanın ilkel yoludur ve bir siyasal sözleşme biçimi olarak görülebilir. Ancak böylece zenginliğin biriktirilmesi ve dağıtılması yoluyla daha üst toplumsal ve sosyal kademelere erişmek mümkündür.

Eski Türklerdeki armağan kültürüne göre, Tanrı kavime bolluk vermekte ve verilen bu bolluğun tohumu veya özü yine Tanrı’ya geri verilmektedir. Doğurganlık da Tanrı’nın bir armağanıdır, dolayısıyla doğurganlığın devam edebilmesi için ilk semerelerin, ona mukabil (karşılık) olarak yine Tanrı’ya verilmesi gerekir. Tüm tek tanrılı din kitaplarında (Tevrat, İncil ve Kur’an) ilk doğan hayvanların kurban olarak Tanrı’ya veya belli bir oranının tapınağa teslim edilmesi bu eski inanişe dayanır (Falay.1989.26-28).

İlk bakışta armağan mübadelesi veya değiş-tokuşu, bir paradoks gibi görünse de, şu temel mantık yürütülür: “Armağan kullanıldığında tüketilmiş olmaz.... Kullanılmayan armağan zayi olurken, elden ele geçen ise bereket getirmeye devam eder.” (Heyd.2008.49). Hatta denilebilir ki, armağan mübadelesi grup veya topluluklar düzeyinde denge ve tutunum ve kendini idame (sürdürme) gibi bir çeşit “anarşist istikrar” (Heyd.2008.115) oluşturur. Çünkü bağlılığını armağan dolaşımından elde eden bir toplulukta, armağanların metaya dönüşmesi ile grup veya topluluğun bölünmesi belki de giderek yok olmasına yol açacağı ve neden olacağı söylenebilir. Çünkü armağan mübadelesi (veya ülüş/yağma) yoluyla bir araya gelen topluluklarda mübadele, statü/prestij/itibar sağlar.

“Mal atma dansı” olarak da nitelenen (Heyd.2008.120) ve toplumu tanımayı, kurmayı ve korumayı amaçlayan bu yağma (potlaç) türü ödünleşme veya karşı ödünleşme töreni ve şölenleri bazen çevresindeki grubun,

büyük adamın görkeminden beslenmesi, bazen de halkın önüne “kemik atan” büyük adamlar arası yaman bir yarışma olarak da yorumlanmaktadır (Maiseler.1999.400-401, 406). Belki de bu eylemi, iç-yağma ve dış-yağma diye ikiye ayırmak gerekir. Yukarıda belirtilen ödünleme veya karşı ödünleşme şeklindeki yağmayı “iç-yağma”, fakat göçebe halklar tarafından yerleşik gruplar üzerine yapılan saldırıların sonucu olan yağmayı ise “dış-yağma” olarak ayırtırmak veya sıfatlandırmak mümkündür. Birincisinde topluluk içi ekonomik gerilimi yumuşatmak amaçlanır, ikincisinde ise yerleşik halklar üzerine yapılan saldırıların amacı, yerleşik uygarlığın nimetlerinden yararlanmaktır. Bu evrensel kural Antik Çağ Yunan ve Roma toplumları için de geçerlidir (Finley.2006.246).

Bu saldırılar her zaman yağma görünümünde değildir, çünkü bu saldırılar bazen fetihle de biter. Ayrıca barışçı yollarla da göçebeler, yerleşik imparatorluklara katılmayı ve onun zenginliğinden yararlanmayı isterler ve genellikle ve zamanla bu göçebeler yerleşik halklardan ayrılmaz ve onun içinde kaybolurlar (Falay.1989.42-48). Eğer başarı tam olmazsa veya imkansızlaşırsa, o zaman bir vurgun halini alır ve yağmaya dönüşür (Sezer.1979.106-107).

Açık olan şudur ki, yağma mantığı üzerine kurulmuş imparatorluklar uzun süre yaşayamaz ve başarıları da geçicidir. Çünkü devamlı yağma mümkün değildir, eğer yağma süreklilik kazanırsa, hiçbir üretici, üretimine devam edemez, çünkü onlar da zamanla yağmacılara katılır. Örneğin, yağmaya devamlılık kazandıramadığı için Cengiz Han, tüm ömrünü çorak toprakların fethiyle geçirmiştir. Yağma büyük bir toplulukla gerçekleşebilir, ancak göçebelerin toprağa ve ürünlerine büyük saygısı vardır ve ortak yağmanın ürünü özel tüketim malı olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle de göçebelerde “ülüş” kurumu ve uygulaması görülmektedir (Sezer.1979.106-108).

Yağma ve ülüş bağlamında göçebe-çoban niteliğinin uzantısı olarak Orta Asya’ya ilişkin yapılan gözlemlere göre;

“ilkel kabileler devlete veya hukuka ihtiyaç kalmadan toplumsal yaşamlarını düzenleyen geleneksel içgüdülere sahiptir...dayanışma ve ‘karşılıklı yardım’ın insanın doğal durumu

olduğunu ortaya koymaktadır...düzenli ve uyumlu bir yaşam için kazanmak için yasalara ihtiyaç duymayan... toplum açısından faydalı geleneklerdir.” (Heyd.2008.135).

V. TÜRK DÜNYASI'NIN SOSYO-EKONOMİK YAŞAMINI YANSITAN BELGELER

Eski Türklerin devlet yönetiminde ekonomik, sosyal ve siyasal yaklaşım ve ilkelerini yansıtan temel belge ve eserler şunlardır:

Orhun Kitabeleri (Abideleri-yazıtları); Karahanlılar döneminde Kaşgarlı Mahmut'un yazdığı Divanı Lügat-it-Türk (D.L.T.); ve yine Karahanlı vezirlerinden Yusuf Han Hacib'in yazdığı Kutadgu-Bilik (K.B.), ayrıca yüzyıllardır söylenen Dede Korkut Hikayeleri (D.K.)'dir. Bunlarda eski Türklerin devlet yapısı, ekonomik ve sosyal yaşamı yansıtılır. Bunların yanında, Oğuznameler de Oğuzların yaşam tarzını ve fethedici özelliklerini betimleyen ve sanki “yeniden söylenmiş” birer belge niteliğini taşırlar.

1. Orhun Kitabeleri (Abideleri-Yazıtları)

Muharrem Ergin'e göre; Orhun Abideleri “Türk adının, Türk milletin'in isminin geçtiği ilk Türkçe metin. İlk Türk tarihi” niteliğindedir (Ergin.2012.xiv).

Bu abideler 6. yüzyıl ilâ 8.yüzyıl arasında hüküm süren Göktürk devletinden kalan kitabeler olup, 6. yüzyılın ilk yarısında Türk devletinin başında Avarlar bulunuyordu. 552 yılında Bumin Kağan, Avarların idaresine son vermiş ve Göktürk hanedanı devrini açmıştır. O zaman kağanlığın merkezi, devletin doğu kısmında bulunuyordu. Bumin Kağan' ın kardeşi İstemi ise 576'ya kadar devletin batı kısmının başında idi.

Bumin Kağan, Göktürk hakimiyetini kurduğu yıl öldü ve üç oğlu kağanlık (hakanlık) yaptılar. Birincisi 553, ikincisi 553-572, üçüncüsü 572-581 olmak üzere, 553-581 yılları arasında hüküm sürdüler. 630 yılında ise devletin önce doğu, sonra da batı kısmı Çinlilerin egemenliğine girdi. Fakat sonra Kutluğ (İltirış) Kağan, Çin egemenliğine son verdi ve 680-682 arasında devleti yeniden topladı. Kutluğ Kağan'ın , Kül Tigin ve Bilge

adlı iki oğlu vardı. Bu kardeşler devlete hakim oldular ve Bilge Kağan hükümdarlığa geçti. İki kardeş, babalarının yaşlı veziri Tonyukuk'un yardımıyla devletin yapısını daha güçlendirdiler.

731'de Kül Tigin ve 734'de Bilge Kağan öldü. 745'de ise Uygurlar Göktürklerin egemenliğine son verdiler (Ergin. 2012. xv-xvı).

Orhun abideleri işte bu kağanların ve vezir Tonyukuk'un kitabelerinden oluşmaktadır. Bunlardan Kül Tigin abidesi 732'de abisi Bilge Kağan tarafından, Bilge Kağan abidesi ise onun ölümünden bir yıl sonra 735'de, Tonyukuk abidesi de 720-725 yıllarında kendisi tarafından dikilmiştir (Ergin.2012.xvı).

İnsanlık tarihi açısından önemli bir keşif olan Orhun abideleri 1899'da Rus bilgini Yadrinsev tarafından saptanmıştır. Daha sonra Orhun Türkçesinin gramerini ve kitabelerin metninin yayını T.Tekin yapmıştır (Ergin.2012.xxvıı).

Yadrinsev yanında, daha çok V.Radov ve V. Thomsen gibi Türkologların bilim dünyasına tanıttıkları Orhun Abideleri, Türklerin bilinen ilk yazılı anıtlarıdır. Bu kitabelerdeki ilk alfabe, kullananlar Göktürkler olduğu için "Göktürk alfabesi" olarak tanımlanır. Yalnız, sözkonusu kitabeler çözüldüğünde, içinde sadece (dört) sesli harfin bulunduğu görülmüştür. Bu nedenle bu alfabenin bürokratik yazışmaya pek uygun olmadığı da ortaya çıkmıştır. Ayrıca 8. ve 14. yüzyıllar arasında sadece Uygurlarca değil Orta Asya'nın diğer Türk toplumları tarafından Uygur alfabesi Göktürk alfabesine kıyasla daha yaygınlaşmıştı. Aynı yaygınlık Moğol İmparatorluğu döneminde de görülmüştür, çünkü Türk ve Moğol alfabesinin ses yapıları da aynı şekilde ifadeye elverişli değildi (Ortaylı.2015.73-75).

Dil konusu ele alınmışken, Orhun kitabelerinde de geçen "bitik" kelimesi tüm Türk lehçelerinde sık sık rastlanan bir kelime olup, "mektup" anlamına gelir ve daha sonraki yüzyıllarda Osmanlı-Türk diplomatik yazışmalarında da kullanılmıştır. Bunun yanında "yarlık" kelimesi sonraki yüzyıllarda yine kullanılmıştır. ve Osmanlı-Türk kançılara (maslahatgüzar) dilinde "ferman" anlamına gelir (Kurat.1940.3-4).

Orhun abidelerinde hükümdarın esas görevi; halkı (karabudunu) doyurmak ve giydirmek, onu zengin etmektir (Ergin.2012.15). Orada Bilge

Kağan der ki;

“Kağan olup yoksul fakir budunu (halkı) hep bir araya getirdim, fakir budunu zengin yaptım, az kavmi çok kıldım...Amcam Hakan (tahta) oturarak Türk milletini...doğrulttu. Fakiri zengin kıldı, azı çok eyledi...Ölecek olan milleti diriltip doğrulttum, çıplak kavmi elbiseli, fakir kavmi zengin yaptım, az kavmi çok kıldım.“ (Ergin.2012.39 ve 43).

Bilge Kağan devletin gücünü anlatırken, “böyle kazanılmış, tanzim edilmiş ülkemiz ve törümüz vardı” (Ergin.2012.41) demektedir. Hemen belirtelem ki, törü’nün temel kuralları Orta Asya toplumunda hakim olan örfî hukuktur. Örfî hukuk, kurucu kağanın iradesi ile törü halini alır, törü hükümdarı da bağlayan nesnel hukuk kurallarının tümüdür.

Cengiz Han yasası da, temelde Türk devletlerindeki törü anlayışına dayanır. Törü’nün devlet içindeki yeri K.B. de şöyle belirtilir: “Beylik iyi bir şeydir, fakat daha iyi olan kanundur ve onu doğru tatbik etmek gelir.” (Hacib.1994).

Öyleyse, devlet kurucusu Türk hükümdarlarının birer kanunnâme çıkarmış olmaları bir raslantı değildir, çünkü daha sonra Osman Gazi, Fatih ve Kanunî de kanunnameler çıkarmışlardır. Bu kanunnamelerin şeriatla bir ilgisi yoktur ve daha önceki yüzyıllarda kurulan Türk devlet geleneğinin bir uzantısıdır.

2. Divân-I Lûgât-İt Türk (D.I.t.)

Türklerle ilgili bir başka tarihsel belge, Karahanlılar devletinde Kaşgarlı Mahmut’un 1072-1074 yıllarında tamamladığı bir eserdir. Aynı zamanda bir etnolog, folklorcu ve sözlükçü olan Kaşgarlı Mahmut o zaman Türklerin oturduğu Çin Seddi çevresinden başlayarak batı illerine ve “Rum” ellerine gelmiş ve Hazar Denizi ve Kafkas Dağları’na kadar uzanan bölgeyi gezmiştir. Türk, Türkmen, Oğuz, Kırgız boylarının dillerinin özelliklerini öğrenerek onlardan yararlanmışır. Ama K.Mahmut, temelde Karahanlı soyluların saray ve edebiyat diline ayrı bir yer ve önem vermiş ve Ka-

rahanlı Türkçesi'ne ve Oğuzca'ya ayrı bir ağırlık tanımıştır. Bu ayrıcalık tanıma, Oğuzlar'ın 10. ve 11. yüzyıllarda Orta Asya'daki önemleri ile orantılıdır (Hassan.1987.321-322).

D.L.T. Türk boylarının tarihini yazacaklara ve Türk dilini öğrenecek ve irdeleyeceklerle, hem verdiği somut bilgiler hem de bazı nirengi noktaları bakımından önde gelen bir kaynak eser olma niteliğini taşır. Çünkü K. Mahmut, Orta Asya_kandaş yaşam tarzının kendi zamanına yansımalarının önemli bir tanığıdır. Oğuz Destanı'nın temelini oluşturan Şu ve Alp Er Tunga (Tonga) rivayetlerini ancak D.L.T. aracılığıyla öğrenmek mümkündür. Çünkü bu rivayetlerde İran hükümdarları ile savaşan Türk hakanları başrolde. Rivayetler, çoban-fetihçi bir ekonomiye dayalı yaşam tarzının birçok destan figürüne , Türk rivayetlerine ve efsanelerine bu yolla sızmıştır (Sezer.1979.112-115).

Bu rivayetlerde dünyayı tutmuş bir Türk egemenliğinden söz edilmektedir ve bu egemenliğin merkezinde Ruyindiz (Tunçkale) ve Ordukent bulunmaktadır. Bu rivayetlerde Alp Tunga (Efrasiyab) İranlılarla savaşır.

Kaşgarlı Mahmut'a göre; Türk cihan haritası, Türklerle iskân edilmiş alanlar ile onlarla uzak-yakın ilişkide bulunan uluslara yer verir. Ayrıca 11. yüzyıl Türk kavim ve kabilelerinin konumunu işaretlemek açısından önemlidir (Hassan.1987.323-325, 328).

3. Kutadgu-Bilik (Bilig) (K.b.)

Orta Asya'da 1060 da, ilk Türk devleti olarak kabul edilen Karahanlılar'da ayrıca hükümdar için yazılmış olan bu eserde eski İran ve Türk devlet anlayışı belirtilmiştir. Bu eseri yazan Yusuf Has Hâcib, hükümdarlara yönelik nasihatla bulunmuş ve adalet dairesi çerçevesinde davranmasını telkin etmiştir (Ortaylı.2015.17). Bu telkini;

“Ülkeyi elde tutmak için, çok asker ve ordu lâzımdır, askerini beslemek için de çok mal ve servete ihtiyaç vardır, bu malı elde etmek için, halkın zengin olması gerekir. Halkın zengin olması için de doğru kanunlar konulmalıdır. Bunlardan biri ihmal edilirse dördü de

kalır. Dördü birden ihmal edilirse beylik
çözülmeye yüz tutar”
şeklinde formüle etmiştir (İnalcık.2011.37).

Bir tür “siyasetname” olan K.B. in tanımladığı devlette, hükümdar (ilig) (Ergin.2012.96), ne bir zorba ne de bir despottur. Hükümdarın bilginler başta olmak üzere birçok danışmanı vardır. Burada hükümdar “adil kanun” (köni törü) yapar ve merhametlidir. Bu haliyle yüzyıllar sonra Batı’da “aydın kral” olarak sıfatlandırılan hükümdar tipini çağrıştırır.

Y.Has Hacib bu eserinde gelecekteki Türk devletlerinin hükümdar ve devlet adamlarına bir ahlak ve siyaset öğretisi bırakmak istemiştir. K.B. in dayandığı öğretisi ve sistem başlıca (dört) ilkeye dayanır: “bilig” (bilgi), “kılgı” (eylem), “könilik” (adalet) ve “kut” (egemenlik) (Hacib.1994.2; Kafesoğlu.1980.13-30):

Bilig’de; toplumsal ve siyasal ahlâk ile bireysel ahlâkta bilginin oynadığı rol anlatılmaktadır ve bilgiye, ahlâkî bir değer verilmektedir. Böylece 11 yüzyılda topluma, tıpkı Sokrat, Platon, Konfüçyüs ve Buda gibi, yeni ahlaki ve siyasal hedefler göstermiştir. Sosyal yapıyı yeni bir düzene ve istikrara kavuşturmak için bilgi temeline dayalı bir anayasa bırakmak istemiştir.

Kılgı’nın mantığı; bilmekle kalmamak ve bilinen şeyi uygulamaya dayalı sınamaya geçmektir. Bu mantığa göre, eylem yapan kişi tecrübelidir ve daha üstündür.

Könilik; âdil olmak demektir. Hükümdarın halkı yönetmesinin en önemli aracı kanundur ve bununla varılmak istenen amaç ise adalettir.

Kut; devlet yönetme bilgisi anlamına gelir. Siyasal egemenlik gücü ve devlet yönetme yetkisi hükümdarın temel özelliğidir. Kut, K.B. in temel konusu ve köküdür (Aslan.1986.26-30, 41-42; Dıvıçioğlu.1987.54-60). Zaten “kut” kelimesi eski Türklerde ve Asya kandaşlığında “şaman” inanç sisteminde yaşam unsurlarını toplayıp birleştirmek, canlandırmak anlamına da gelmektedir (Hassan.1986.106).

Tüm bu öğelerden ve ilkelerden, Kutadgu-Bilig adının, doğrudan “kut” kavramında biraraya geldiği veya düğümlendiği anlaşılmaktadır.

Aslında araştırmacıların çoğunun “kut” kavramını kolayca ve hemen “saadet, talih, baht” anlamlarına bağladığı izlenmektedir. Oysa bu kavram aslında “siyasal egemenlik” kavramını ifade etmekte olup, bu anlam değişikliği ve genişliği İslamî çevrenin etkisi sonucu ortaya çıkmıştır.

D.L.T. de “kut” kelimesine önce “devlet” anlamı verilmiştir. Bu nedenle K.B., tümüyle ve doğrudan “hükümlerlik bilgisi”, “siyasal egemenlik bilgisi” veya “devlet olma” veya “devletli olma” bilgisi anlamlarına gelmektedir (Kafesoğlu.1980.33-34).

Karahanlılar'da , tahmin edileceği üzere, otorite ve hiyerarşi önemlidir, bu nedenle de ilke (ümde) ve yasakları olan bir kavim veya toplum ile karşı karşıya bulunmaktayız (Ortaylı.2015.38-41).

Bu bağlamda Nizâmülmülk'ün Siyasetname'si ile, hükümdarın sayılan görevleri açısından (Nizâmü'l-mülk.1990) K.B. in pek farklı olduğu söylenemez.

K.B. deki devlet anlayışı, siyaset ve ahlak kuralları temelde Hint-İran kaynaklarına dayanır. Karahanlılar islamla birlikte köken olarak kendilerinin doğusundaki Uygur kültürüne de bağlıydılar. K.B. de kullanılan dil tümüyle Türkçedir ve Uygur bölgesinde işlenmiş bir dildir. Bu nedenle K.B. Türk devlet geleneğini açık ve belirgin şekilde ortaya koyar. Orada hakimiyetin kanun ve nizamdan (törüden) ayrılmaması ve hatta onlardan ibaret sayılması esastır. Bunu “Beylik, kanun ile ayakta durur” ifadesi de vurgular, bunun için de özellikle devlet kurucu Türk bir kağanın mutlaka bir kanun koymasında arar. Zaten Göktürklerin tarihinin en eski ve Türkoloji biliminin anahtarı (Evliyaoğlu.45) sayılan Orhun Abidelerine göre de; Göktürk devleti kurucusu Bumin Kağan tahta oturunca önce Türk milletinin ülkesini tanzim etmiş, sonra hakimiyetini yaymış ve imparatorluğu kurmuştur (İnalçık.2011.41).

K.B. de iktisadi açıdan mal ve hizmet elde etmenin üzerinde durulur ve hazine egemenliği vurgulanır. Şöyle ki; hazinenin açılmasını, servetin dağıtılmasını, adamların sevindirilmesini, adamların çok ve kalabalık olmasını, asker için olunca gazâ yaparak hazineyi dolduracağını, cömert olunacağını öğütler ve “ ben dünyadan gidiyorum, sen beni dinle, ibret al ve gözünü aç” (Hacib.1994.7) denilir.

Yine Uluğ-kent beyi, halkın mutlu olması için karnının doyması gerektiğini, çünkü kara budunun (halkın) kaygısının hep kendi karnı olduğunu ve onların yiyecek ve içeceklerini eksik etmemesini belirtir (Hacib.1994). Toplumun yaşamına bağlı olarak bey'in görevinin, halkın karnını doyurmak olması nedeniyle, Farsçadaki "hân-i yağma" olarak geçen "toy" kavramı ve uygulaması Osmanlılara kadar Türk devletlerinde dikkatle uygulanan bir gelenektir (Hacib.1994; İnalçık.2011.42-44).

İ. Kafesoğlu'nun saptamalarına göre; Kutadgu-Bilig'i, H. Vambéry, Türk dünyasına hakim anlayışın yer aldığı bir ahlakî tâlim; J.Thury , Çince bir eserin bir tercümesi; Reşid Rahmeti Arat, tümüyle orijinal bir eser; A.Bombacı, İslam kültürünün olgun bir ürünü; Sadri Maksudi Arsal da 11. yüzyıl Türk kültürünün bir anıtı olarak yorumlamıştır (Kafesoğlu.1980.5-10).

4. Dede Korkut Kitabı (Ve Hikayeleri) (D.k.)

Bu belge, Oğuzlar'ın Yakın Doğu'ya gelmeden önceki yaşamlarına ilişkin hatıralardan oluşmaktadır. Bu hatıraların bazı olaylar çerçevesinde toplanması ise 9.-11. yüzyıllarda Oğuzlar'ın Siri Derya kuzeyindeki yurtlarında geçen yaşamları ile ilgilidir. Bu olaylar Oğuzlar'ın ilkel devirlerinde oluşmaya başlamış, sonra onların bu yüzyıllarda başlarından geçen büyük mücadeleler etrafında toplanmış ve bu yolla bir tür destan niteliğini kazanmıştır.

Dede Korkut hikayelerinin saptanmasının ise 15. yüzyılın ortalarında veya ikinci yarısında olduğu anlaşılmaktadır. Bu hikayelerin, biri 1800'lerde Dresden (Almanya) diğeri Vatikan'da iki nüshası bulunmuştur (Ergin.1994.55-56, 61). Dede Korkut adındaki ozanlar pirinin, bir Oğuz hikayeleri toplamı olan bu eserin bir anlamda yazarı olduğu kabul edilir.

Kitabın bir girişi ve (oniki) destansal hikayesi bulunuyor ve hikayeler, aynı dönemde ve bölgede yaşayan Oğuz beyleri tarafından toplanmıştır. Hikayelerde anlatılmak istenen şey; Oğuz kavmi ve yaşamıdır. Hikaye kahramanları ise bu yaşama birer örnek olmak üzere seçilmişlerdir. Olayların geçtiği alan, Kuzeydoğu Anadolu ve Azerilerin olduğu yerdir. Dede Korkut ise bölgenin ve kahramanların akıl hocasıdır (Güleç.2016.30-31; Özdoğan.2016.54).

“Oğuz elleri” (illeri) olarak bilinen bu bölgede geçen bu hikayelerde, yaşam tarzının göçebelik olduğu açıktır. Dolayısıyla bu göçebe ulusun başlıca varlıkları hayvanlar olup, her bey’in büyük tavlaları ve ağılları vardır. Besledikleri hayvanlar at, deve ve koyunlardır. Hayvancılık yanında, geçimlerinde yağmacılığın ve avcılığın da payı vardır. Tüm bu nedenlerle, hikayelerde doğa büyük bir yer tutar. Bu hikayelerden anlaşılan, insanda aranan temel sıfat kahramanlıktır. Zaten hikayeler, şekil bakımından destan (epope) ile halk hikayesi arasında bir yere sahiptir (Ergin.1994.28-29).

D.K. hikayeleri “Resül aleyhi’s-selam zamanına yakın... Bayat boyundan Korkut Ata dirler bir er kopdı. Oğuzun ol kişi tamam biliçisi-y-idi. Ne dir-ise olur-idi” girişiyle başlamakta ve

“Kanı didüğüm big erenler
Dünya menüm diyenler
Ecel aldı yır gizledi
Fani dünya kime kaldı
Gelimli gidimli dünya
Son uçı ölümlü dünya” (Ergin.1994.73,251)

sözleriyle ve nasihat ile bitmektedir.

D.K. Kitabı, Türk halk deyişlerinin ilk ve sözlü edebiyat geleneğinin uzantısıdır. Oğuzlar ile onların Asya’daki rakipleri olan Peçenek ve Kıpçaklar arasındaki anlaşmazlıkları içerir ve 13. yüzyıldan sonraki olayları yansıtır. Bu dönemde Oğuzlar İslamiyet uygarlığı ile karşılaşmışlar, fakat kendilerini daha çok “Türkmen” olarak tanımlamışlardır(Meeker.1992.395).

D.K. hikayelerinin kişisel ve sosyal değerler olmak üzere iki ayrı yönü vardır. Buna göre; kişisel kimlik o kişinin kahramanlık yönünü ortaya koyar, ki buna “alp” olma özelliği denilebilir. Öte yandan, kişilerin tüm eylemlerinin toplumun birliğini sağlayacak yönde olması beklenir. Dolayısıyla her hikaye, böylece toplum ve kişinin bütünleşmesi ile sonuçlanır. Yani bağımsız ve otonom birey, kırsal yaşam tarzında karşılıklı dayanışma ve işbirliği normuyla karşı karşıyadır (Meeker.1992.398). Dede Korkut’taki bu anlayış günümüz Türkiye’sinde de hala geçerli olup, milliyetçiliğin göze çarpan siyasal bir özelliği ve sorunudur (Meeker.1992.412-413).

Bu destan ve hikayelerin toparlanmasını ancak 13. yüzyıl başları-

na kadar götürmek mümkün olabilmekte ve bunların yazıya geçirilmesi tarihinin ise 15. yüzyılın ikinci yarısında olduğu bilinmektedir (Gök-yay.2013.10-11).

5. Oğuznameler

Oğuzların yaşam tarzının ve Oğuz Han'ın fethedici özelliğinin hikayesi "Oğuzname" de bulunur. Oğuzname, Oğuzların yönetim etkinliği açısından sivrilmeleriyle ve kabilelerin federatif bir kimlik kazanmasıyla varılan aşamada kendi içinde bir kalıplaşma göstermiştir. Burada rivayetler ve hikayelerde bir örtüşme görülmüş, böylece farklı metinler bir anlamda "yeniden söylenmiş" bir içerik ve uslûba dönüşmüştür.

Tektanrıcılık ve islam uyarlaması, Oğuzname (veya Oğuz Han Destanı) daha ilk cümlelerinde kendini gösterir. Çünkü rivayete göre, Türklerin ilk hükümdarı Nuh Peygamber'in oğlu Yafes'tir ve Yafes'in Türkçe, Ülçay Han adını taşıdığı söylenmektedir. Ülçay Han da, Kara Kurum kışlağında yaşayan bir göçebedir. Onun haleflerinin ve bu arada Oğuz Han'ın yurdu burası olmuştur. İşte bu yolla sivrilmiş yönetim örgütlenmesinin ve siyasaşlaşmaların bir anlamda "meşrû" temeli yaratılmıştır. Böylece kandaş toplumun saray ve tahtı içermeyen töresi, devlet ideolojisinin payandası olarak değiştirilmiş ve bir sülaleye kavuşturulmuştur. Ancak, bu yeni söylem, yönetimin siyasallaşmasını gösteriyor ve sağlıyordu, fakat kandaş federasyon düzenini ortadan kaldırmıyordu. Çünkü bir örgütü ve düzeni yadsıyarak devlet kurmak, destan mantığı ve geleneği çerçevesinde bile mümkün değildi (Hassan.1987.332-334).

Oğuz Han, Kara Han'ın oğlu olup, bir yaşında konuşmaya başlayıp, sarayda doğmuştur. Birliği sağlayan Oğuz Han, Maveraünnehir ve Harezmi'den sonra Çin ve Hindistan'dan başlayıp Doğu Anadolu'ya kadar olan doğu dünyasını egemenliği altına almıştır. Buradan da anlaşılacağı gibi, Türk Oğuzların atası olan Oğuz Han, bir kurucu kahraman haline dönüştürülmüştür.

Akrabaları ise, kandaşlıkta kalmakta ısrarlıdırlar ve bunlar da uygarlığın mevcut kültürünü yerle bir etmekte tereddüt etmeyen ve hatta Türklere çok çektiren Moğollar olmuştur.

Oğuzname bize, Oğuz Han'ın Oğuz federatif örgütlenmesinin ta kendisi olduğunu gösterir. Kandaş örgütlenmesi Oğuz Han'ın kişiliği ile simgelemektedir (Hassan.1987.335-336).

VI. GÖKTÜRKLER (KÖKTÜRKLER) BAĞLAMINDA SOSYAL VE İKTİSADİ SÜREÇ

Göktürk'lerin sosyal, düşünsel, askerî ve iktisadî yapısı; bu toplumun kutsallık (kut), savaşçılık (küç) ve iktisadî üretkenlik (ülüg) başlıkları altında toplu olarak verilecektir:

1. Kutsallık (Kut)

Orhun abidelerinde “tengri” sözcüğü sık sık geçer. Tüm kutsal kavramlar da bu kavram ekseninde oluşturulmuştur. Bu bağlamda, Göktürk kitabelerinde dört kavramla karşılaşılr: Kök tengri, umay, yağız yir ve iduk yir sub.

Kök tengri, kitabede ”üstte Kök Tengri, altta Yağız yer yaratıldığında, ikisi arasında insanoğlu yaratılmış” (Ergin.2012.32 ve 41) şeklinde yansıtılmıştır. Göktürkler Tengri'yi hep mutlak deyimiyile kullanmış olup, Kök Tengri (mavi gök-tanrı) kavramı, sonradan mavi sıfatını kaybederek soyut bir “tengri” kavramına dönüşmüştür. Buradan hareketle de kut, küç ve ülüg, Göktürklerin Tengri'sinin üç asal niteliğidir.

Daha önce de ele alınan “kut” kavramı, toplumun bir arada yaşaması amacına yöneliktir (Taşağıl.2017.180-181).

Umay kavramı, “dişi ilahe” ve “ana” (Ergin.2012.119) özelliklerini taşır (Taşağıl.2017.184) ve toplumun başat kişilerinin doğmasına, sağlıklı büyümesine ve erginleşmesine yardım eder (Divitçioğlu.1987.54-60).

Yağız Yir (Kara Yer) ve İduk (bereket, bolluk) Yir Sub ; Gerek Göktürkler'de gerekse Uygurlar'da Kök Tengri'nin daima Yağız Yir'in karşısında / yanibaşında yer aldığı görülür. “Üstte Tengri bastırmasa, altta Yer delinmese Türk milleti ülkeni ve töreni kim bozmaya yol açacaktı” (Ergin.2012. 9 ve 17) deyişi bunun en belirgin ifadesidir.

Bereketi temsil eden Yağız Yer (kara yer-toprak) (Ergin.2012.120 ve 123) yerini sulara ve ormanlara bırakmaktadır ve Kaşgarlı Mahmut bunu

“iduk” (uğurlu) anlamına almıştır.

Toplumun yeniden üretimini sağlayan öğelerin hepsini birden kendinde bulunduran Tanrı, egemen olan Tengridir (Divitçioğlu.1987.66-69).

2. Savaşçılık (Küç-Kuvvet, Güç)

Bu, insanların akrabalarıyla ve doğal yakınlarıyla, rakip ve yabancılara karşı korunma, savunma ve saldırmada fiziksel güce (küç) dayanarak giriştiği askeri örgütlenmelerinin bir sonucudur. Burada Göktürk kağanına, düzenlenen askeri seferlere katılma görevi verilmektedir. _

Savaşın amacı, sosyal ve iktisadi olarak “fakirin zengin, azın çok kılınması”dır. Dolayısıyla siyasal/sosyal/askeri olarak savaş, toplumda dününevî (acunsal) bir süreçtir. Yani, savaş ülkenin, törenin ve ulusun düzenini sağlamak için yapılmaktadır, öyleyse hem kutsal bir öge hem bir amaç hem de bir araçtır.

Savaş ve kutsallık kavramı, iktisadî bir işlev de görmekte, maddi ve gerçek olarak bereketi artırmakta, nüfusu çoğaltmakta, böylece halkın ülkede tutulmasını mümkün kılmaktadır. Aksi halde, toplumun genel yeniden-üretimi tökezlenecek, askeri güç azalacak ve ülkede barınmak zorlaşacaktır (Divitçioğlu.1987.137, 200-203; Finley.2006.246-247). Bu anlayış, eylem ve yapı karşımıza “stepokrasi” kavramını getirir.

Stepokrasi; Hun, Göktürk, Uygur ve Moğol vb. bir göçebe-çoban-asker ulusun konfederasyon kurarak Orta Asya çöl ve bozkırlarına egemen olması, giderek federasyona bağlı göçebe-çoban uluslarla birlikte yerleşik ulusları gasp (elkoyma) yoluyla sömürmesidir.

Orta Asya’da bu amaca, ancak kağanın başında olduğu, çobanların asker, askerlerin de çoban olabileceği bir orduyla varılabilir.

Stepokraside baskın ve talanın hayli önemli ve belirgin olduğu ve bunun gerekirse konfederasyona bağlı ulusların olağan haraçlarını göndermemeleri halinde de yapıldığı anlaşılmaktadır (Divitçioğlu.1987.214-219).

3. Üretkenlik (Ülög)

Göktürk kitabelerinde bereket, doğurganlık ve üretim kavramlarını birlikte kapsayan “ülög” (veya kismet, pay) kavramı, yalın sözcük ve deyimlerle ifade edilmektedir. Örneğin, “çıplak budunu donlu, yoksul budunu zengin, az olan budunu çok kıldım” (Ergin.2012.19) şeklinde somutlaşmaktadır.

Koyun ve at, göçebe-çoban Göktürklerin doğadan doğrudan elde ettikleri ve hem üretim aracı hem de tüketim ürünü olarak kullandıkları iktisadi kaynaklardır. Yani insanlar ile koyun ve at gibi hayvanlar birlikte ve içiçe yaşıyorlardı (Krader.1993). Buradan Göktürkler göçebe-çobanlık yanında, doğayı elde etmek için örgütlenmelerini “oba” lar şeklinde gerçekleştirmişlerdir. Oba, bir çadır kümesinden oluşan üretim birimidir. Obalar hem doğanın ürünlerini edinmek hem de edinilenleri işlemek sürecini gerçekleştiren, yani emek kullanarak yeniden-üretim sürecini devam ettiren üretim birimidir.

Oba esaslı üretim/tüketim birimlerinin kendine özgü iktisadî otarşileri, aralarında mal ve ürün değişimlerine engel değildir, aksine üretilen mallar daima değişime ve dolaşıma tabi kılınmıştır. Öyle ki, 12. yüzyılda Kimekler’de bazen obalar arası “sessiz değiş-tokuş” ilişkisine bile girilmiştir ((Divitçioğlu.1987.234).

Değişimin önemli bir ögesi de “yağma” dır. Bu sistemde yağma, beyler tarafından yapılır, belli zaman aralıklarıyla tekrarlanır ve yağmalattıran, yağmadan sonra mal ve mülkünden geriye hiçbir şey kalmayacağını bilir, yağmada herşey (elbise ve mal) yok edilir.

Savaşla aynı sonucu doğurur, yani yıkıcıdır. Bu sürece diğer beylerin çağrılmaması en büyük hakaret sayılır ve bu durum, çağırmayana düşman ve rakip olmak için yeterli bir nedendir. Hasımlık ve düşmanlık sonucunda açılan savaşlar da yine yağma ile biter.

Oğuz Türkçesinde yağma, “çapul” anlamına da gelir. Yağmadan amaç, evde bereketin olduğunu göstermek, bu bolluğu yabancılara paylaştırmak, üleştirmektir (Heyd.2008). Ne var ki yağma olayı savaş niteliği de kazanabilir. Çapul ise tersidir, yani burada niyet savaştır ve hatta ta başından beri savaşla başlar, zaferle biterse bolluk paylaşılır. Açık olan şudur ki,

yağma veya çapula çağrılmayanların kendilerini hakarete uğramış saymalarının asıl nedeni, onlardan üleşmenin esirgeniyor olmasıdır ((Divitçioğlu.1987.237-238).

Göktürklerde, yağma yanında bazen kağanlar, boy'larının bolluk içinde yaşıyor olmaları nedeniyle, yüksek vergi konulmasını istememeleri de sözkonusu olurdu. Öte yandan da, kağanlar bazen, masraflarını karşılayamadıkları zaman, kendi kabilelerinden de devamlı vergi talep ediyor ve bu yüzden uyruğunun yaşamı zorlanıyordu ve hatta bu nedenle isyanlar oluyordu.Bu da bazen egemen boy'un ve kağanın iktidarının sona ermesi sonucunu yaratıyordu.

Çin kaynaklarından, Göktürklerin ve daha önceki toplulukların devlet yapısında önemli mevkiye bulunan memurlardan biri de maliye işlerine bakan ve "tudun" denilen kişilerdi. Bu, Uygurlar ve daha sonraki topluluklarda sistemli bir ekonomik ve malî yapının olduğunu gösterir (Taşağıl.2017.206). Nitekim arkeolojik buluntular, Uygur şehirlerinde sözleşme, senet, kağıt paralarla ticaret ve ekonomik hayatını aydınlatmıştır. Örneğin, borçlu için "birimci", makbuz için "buşunk", hisse için "ülüş" ve alacak için "alımci" gibi kavramlar kullanılmıştır (Evliyaoğlu.1972.49, 52-53).

Göktürklerde iktisadi süreçte dış-boylara salınan vergi veya haraçı denetleyen ve toplayan, devletin batı ve doğu kısmının başkanı olan ve kağanın "sad" veya "yabgu" dediği temsilcileri vardı. Bu yöneticiler daha sonra Uygurlar'da da bulunmaktadır (Ergin.2012.112 ve 120).

Kağanlık tarafından alınan vergi/haraç/ganimetin ak budun veya kara budun arasında üleştirilmesi olan "savga", Bilge Kağan'ın Turgışlerden bahseden şu ifadesiyle açıklanır:

"...başlıya baş eğdirdim, dizliye diz çöktürdüm
...sarı altınını, beyaz gümüşünü, kenarlı
ipeğini, ipekli kumaşını, binek atını, aygırını,
kara samurunu, mavi sincabını Türküme, milletime
kazanı verdim, tanzim edi verdim...kedersiz
kıldım" (Ergin.2012.61).

Aynı şeyleri Tanyukuk da söylemiştir. Burada Göktürk kağanlarının ta-

sarruflarından hayalî ve manevî olanı “ülüg”, reel ve maddi olanı ise “savga” olarak nitelenir, ama ikisi de bir “üleştirme” sürecidir.

Bu üleştirmeler sonucunda Göktürk stepokrazisinde bir “kağanlık hazinesi” kavramı ve uygulamasının olması beklenemez. Bulunan belgelerden de savga'nın bir zorunluluk olduğu açıktır. Çünkü kağanın cömert ve hatta olumlu anlamda savurgan olması beklenir. Böylece savga'nın bir ödülleme/karşı-ödülleme biçiminde gerçekleştiği ortaya çıkar (Divitçioğlu.1987.250-251).

VII. SONUÇ: ESKİ TÜRK DEVLETLERİNİN GENİŞLEMESİ VE SONA ERMESİ

Eski çağlarda Asya Türklerinin, göçebe-çobanlık-yerleşiklik nitelikleri temelde ak budun- kara budun şeklinde bir toplumsal yapıya dayanır. Kağan ile ak budun ve kara budunun bulunduğu model, bunların yanyana ve içiçe bulunuşları, birliktelikleri ve bağlaşımları ile sembolleşir. Tanrısal, insanî ve mertebe gibi açılardan bu toplumsal ögeler birbirinden kopuk olmayıp, kağan ile budunlar genelde kut, güç ve ülüg açısından içiçedirler.

Kök Tengri ve kağanın dışında ak ve kara budun da ortak inanış, zihin ve sevgi paydasının öznelidir. Bu iki farklı düzey veya ögeler birlikte yaşarlar ve birbiriyle özdeşleşmiştir. Ne var ki, birinin ülkeyi yöneten, diğerinin ise yönetilen olduğu bu durum, toplumun bir yandan sıradüzenli (hiyerarşik) öte yandan bütünsel (holist) olduğunu gösterir (Divitçioğlu.1987.270).

Göktürklerin bu özellikleri, bir devletin başlangıç aşamasında olmalarının temel özelliğini ve bir “erken devlet” yapısını gösterir. Çünkü bir ülkedeki yönetenlerin ve yönetilen ulusun aralarındaki ortak bir ideolojinin meşrulaştığı toplumlara ve ortaya konulan sosyal-siyasal örgütlenmeye “erken devlet” (Claessen ve Skalnic.1993) denileceği üzerinde fikir birliği vardır. Bu özelliklere sahip olması Göktürk devletinin de erken devlet olarak nitelendirilmesini haklı kılar.

Kağan ile ak ve kara budun ögeleri; kutsallık, savaşçılık ve üretkenlik anlayışı; üleş, savga, yağma, haraç, ganimet, ödülleme/karşı ödülleme süreçleri ve kağanın ülke halkı karşısındaki siyasi ve ekonomik yeri açısın-

dan bakılınca, bu toplumların da oluşması, gelişmesi, genişlemesi ve sona ermesi doğaldır. Belirtilmek istenen; yüzyıllık değişim ve sosyo-ekonomik çevrimlerin uzantılarının ortaya çıkması ve bunun iç ve dış yansımalarıdır.

Tarihsel süreçler ve veriler göstermiştir ki, yüz yıllara yayılı şekilde oluşan Hun, Avar, Göktürk, Uygur, Moğol vb. stepokrasiler hep bu dönüşüm ve çevrimlere uygun olarak doğmuş, gelişmiş, genişlemiş, büyümüş ve sonradan küçülmüş ve nihayet sona ermişlerdir.

Göktürklerdeki inanışa göre, sadece bazı nesep ve soylardan gelen kağanlar tanrının (tengrinin) sözcüsü veya habercisi oldukları için kutsallık, savaşkanlık ve üretkenlik özelliğinden nasiplerini almışlardır. Bu niteliklerden yoksun olan kağanı, siyasal olarak değil fakat ve ancak sosyal-tarihsel olarak veya bu sürecin sonucunda benimserler. Çünkü ancak kut, güç ve ülügle donatılmış olan bir kağan, Göktürk kavim veya ulusunun varoluşunun “olmazsa olmaz” (sine qua non) temsilcisi veya simgesidir. Ne var ki, armağanların dolaşımıyla oluşan sosyal bağlar, topluluğun alt birimleri arasında oluşturulan sözleşmeler, merkezileşmiş iktidar yoluyla ve tepeden inmece otoriteyle örgütlenen gruplardaki bağlardan farklılık gösterir. Çünkü bazen de mübadeleye katılımcıları birbirinden ayırır (Heyd.2008.127).

Sözkonusu süreç uzun bir zaman dilimi içinde ortaya çıkar. Şöyle ki; önce Göktürk federasyonunun (birliğinin) ilk dirilişini ve oluşumunu açıklar. Bir il/ülke/vatan/halk somutlaştıktan sonra, tüm öğelerin bir konfederasyon halinde gerçekleşmesi üç aşamada ortaya çıkabilir:

İlk aşamada, komşu kağanların kut-güç-ülüg alanlarında boşluk yaratılır. İkinci aşamada, ana budun/ kavim/ ulusa tâbi olan diğer insanlar vergi/haraç/ ganimet sistemine bağlanırlar. Üçüncü ve son aşamada, tâbi durumda bulunan kavim veya halk ve diğer göçebeler arasındaki iktisadi iş bölümü stepokrasi olarak pekiştirilir. Burada amaç; göçebe konfederasyonun özünü oluşturan temel Türk kavim/ kabile/ halkın beylerine ve halka yönelik sürekli artı-ürünün ve iktisadî düzenin sürdürülmesidir.

Oysa; kıtlık ve bolluk, elde ne miktarda ürün veya varlık bulunduğuyla olduğu kadar, toplumda mevcut mübadelelerin biçimiyle ve bölüşümüyle doğrudan ilgilidir. Servet veya varlığın akışının sağlanamaması durumun-

da kıtlık ortaya çıkar (Heyd.2008.51).

Yerleşiklerle göçebeler arasında vergi/ haraç şeklinde ortaya çıkan iktisadî işbölümünün göçebe-çobanlara sağladığı olanak ve yararlar bir süre siyasal birliğin (burada Göktürk erken devletinin) giderek güçlenmesine yolaçacaktır. Ama sonradan, sonu gelecek olan stepokrasiden artakalan Türklerin, sadece devletlerini değil, kağan veya başkanlarını da zihinsel ve iktisadî-sosyal olarak yitirmeleri doğal ve olasıdır. Çünkü kurulu optimum ve katılımlı durumdan sapmalar, mevcut süreç ve ilişkileri zayıflatacaktır. Bu da kaçınılmaz şekilde stepokrasiyi sarsarak, onun gelişmesini, sürdürülmesini ve mevcut temellerini zayıflatacak ve nihayet devletin veya boy'un varlık nedenini ortadan kaldıracaktır. Bu ortadan kalkışı hazırlayan temel bir somut gösterge, özü oluşturan kağanlığın yerel töreleri yadsınması veya onlara müdahalesidir. Diğer bir somut gösterge ise, bu süreç ve ilişkiden memnun kalmayan diğer boyların başkaldırmasıdır (Divitçi-oğlu.1987.276-277). Aynı şey, yerleşik düzende olsalar da batının antik devletlerinde de görülür (Finley.2006.210).

Gözardı edilmemesi gereken bir ihtimal ve öge ise doğal çevreye ilişkindir. Bozkırların çoğu göçebe halklarının hayvan sürülerini besleyememesi ve belli aralıklarla kuraklık yıllarının başgöstermesidir. Örneğin, Çin üzerine yapılan Türk-Moğol akınları Orta Asya'daki kuraklık yıllarına bağlanmaktadır. Öte yandan zaten bozkır imparatorlukları hiçbir zaman yerleşik halkların devlet kavramına erişememiş veya sadece "erken devlet" düzeyini ve niteliğini taşımışlardır ve bir anlamda geçicidirler.

Doğal olarak beklenen şey, yeni bir oluşum, gelişim ve birleşimin yeniden ortaya çıkmasıdır. Zaten Göktürkler'den sonra yeni bir oluşum, gelişim ve genişleme evresi sürecinde Uygurlar'ın Ötüken'e yerleşmeleri ile karşılaşılmıştır.

KAYNAKÇA

Afet (İnan) (1932): “Orta Kurun tarihine umumi bir bakış”. Birinci Türk Tarih Kongresi. (Ankara). Maarif Vekaleti

Armutak, Altan (2015): “Özgürlükten tutsaklığa hayvan”. Aktüel Arkeoloji. Sayı 44. Mart-Nisan.

Aslan, Mahmut (1986): “Kutadgu-Bilig’deki ahlâk ve siyaset felsefesi.” İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Sosyoloji Konferansları. 21.kitap.

Atan, Turhan (1990): Türk Gümrük Tarihi. 1.cilt: Başlangıcından Osmanlı Devletine Kadar. Ankara. Türk Tarih Kurumu.

Barthold, V.V. (1981): Moğol İstilasına Kadar Türkistan. (Haz: H.D. Yıldız). İstanbul.Kervan Yayınları.

Baskıcı, M.Murat (1998): “Evcilleştirme tarihine kısa bir bakış”. Ankara Üniversitesi. S.B.F. Dergisi. c.53. Ocak-Aralık.No.1-4.

Bertram, Gülçin İlgezdi (2015) : “Anadolu’da hayvan evcilleştirme”. Aktüel Arkeoloji. Sayı 44. Mart-Nisan.

Berktaş, Halil (1983): Kabilelerden Feodalizme. İstanbul. Kaynak Yayınları.

Berktaş, Halil (1987): “ İktisat tarihi: Osmanlı devletinin yükselişine kadar Türklerin iktisadi ve toplumsal tarihi”.Türkiye Tarihi I; Osmanlı Devletine Kadar Türkler. (Y.yönetmeni :S.Akşin). İstanbul. Cem Yayınevi.

Braidwood, Robert J. (2008): Tarih Öncesi İnsanları (Çev: B. Altınok). İstanbul.Arkeoloji ve Sanat Yayınları.

Claessen,H.J. ve P.S. Skalnic (1993): Erken Devlet : Kuramlar- veriler- yorumlar. (Ed: Claessen ve Skalnic). (Çev: A.Şenel). Ankara. İmge Kitabevi.

Çıvıncın, İzzet (2017): “Karmaşıklık yönünde ilk adımlar”. Aktüel Arkeoloji. Sayı 58. Temmuz-Ağustos.

Denis, Henri (1973): Ekonomik Doktrinler Tarihi-I. (Çev: A.Tokatlı).

İstanbul. Sosyal Yayınları.

Divitçioğlu, Sencer (1967): Asya Üretim Tarzı ve Osmanlı Toplumunu. İstanbul. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi.

Divitçioğlu, Sencer (1987): Kök Türkler (kut,küç ve ülüg). İstanbul. Ada Yayınları.

Divitçioğlu, Sencer (2000): Oğuz'dan Selçuklu'ya : boy, konat ve devlet. İstanbul.Yapı Kredi Yayınları.

Divitçioğlu, Sencer (2001): Ortaçağ Türk Toplumlari Hakkında. İstanbul. Yapı Kredi Yayınları.

Durant, Will (1942): The History of Civilization: I. Our Oriental Heritage .Newyork. Simon and Schuster.

Ergin, Muharrem (1994): Dede Korkut Kitabı I. Ankara. Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu.

Ergin, Muharrem (2012): Orhun Abileri. İstanbul. Boğaziçi Yayınları.

Evlıyaoğlu, Gökhan (1972): Türk İktisat Tarihi (bilimsel milliyetçiliğe giriş: ikinci kitap-iktisadi milliyetçilik). İstanbul. Hareket Yayınları.

Falay, Nihat (1978): İbni Haldun'un İktisadi Görüşleri. İstanbul. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü.

Falay, Nihat (1989): Maliye Tarihi (Ders Notları). İstanbul. Filiz Kitabevi.

Finley, M.I. (2006): Antik Çağ Ekonomisi (Çev: H.P. Erdemir). İstanbul. Arkeoloji ve Sanat Yayınları.

Glassman, Jim (2014): "İlkel birikim, mülksüzleştirme yoluyla birikim, ekonomi-dışı araçlar vasıtasıyla birikim". İlkel Birikim: Sermayenin Kaldıracağı (Ed: Ö. Göztepe). Ankara. NotaBene Yayınları.

Gökyay, Orhan Şaik (Haz.): Dede Korkut Hikayeleri. İstanbul. Kabcacı Yayıncılık.

Göztepe, Özay (2014): “Sermayenin kaldıracı: ilkel birikim”. İlkel Birikim: Sermayenin Kaldıracı (Ed: Ö. Göztepe). Ankara. NotaBene Yayınları.

Güleç, Erksin Savaş (2016) : “İnsanlığın en uzun göçü”. Aktüel Arkeoloji. Kasım-Aralık. No. 54.

Hacıb, Yusuf Has (1994): Kutadgu Bilig (Çev: R.R. Arat). Ankara. Türk Tarih Kurumu.

Hassan, Ümit (1986): Eski Türk Toplumunu Üzerine İncelemeler. Ankara. V Yayınları.

Hassan, Ümit (1987): “Siyasal tarih: Açıklamalı bir kronoloji”. Türkiye Tarihi I: Osmanlı Devletine Kadar Türkler. (Y. Yön.: S. Akşin). İstanbul. Cem Yayınevi.

Heiser, Jr. C.B. (1973): Seed to Civilization. The History of Man's Food. San Fransisco. W.H. Freeman.

Hicks, J. (1979): Causality in Economics. Oxford. Basil Blackwell.

Hyde, Lewis (2008): Armağan (sanatsal yaratıcılık dünyayı nasıl değiştirir?). İstanbul. Metis Yayınları.

Isaac, E. (1970): Geography and Domestication . New Jersey. Prentice Hall.

İnalçık, Halil (2011): Kuruluş ve İmparatorluk Sürecinde Osmanlı devlet, kanun, diplomasi. İstanbul. Timaş Yayınları.

İplikçioğlu, Bülent (1997): Eskibatı Tarihi I. Ankara. Türk Tarih Kurumu.

Kafesoğlu, İbrahim (1993): Kutad-Gu Bilig ve Kültür Tarihimizdeki Yeri . İstanbul. Kültür Bakanlığı.

Krader, Lawrence (1993): “Devletin Asya göçebeleri arasındaki kökeni”. Erken Devlet : Kuramlar- veriler- yorumlar. (Ed: Claessen ve Skalnic). (Çev: A.Şenel). Ankara. İmge Kitabevi.

Kurat, Akdes Nimet (1940): Topkapı Sarayı Müzesi Arşivindeki Altın Ordu, Kırım ve Türkistan Hanlarına Ait Yarlık ve Bitikler. İstanbul. Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi.

Luxemburg, Rosa (2004): Sermaye Birikimi. (Çev:T.Ertan). İstanbul. Belge Yayınları.

Maiseles, Charles Keith (1999): Uygarlığın Doğuşu. (Çev:A.Genel). Ankara. İmge Yayınevi.

Marx, Karl (2000): Kapital I. (Çev: A.Bilgi). Ankara. Sol Yayınları.

Meeker, Michael (1992) : “The Dede Korkut ethic”. International Journal of Middle East. .24.

Morawitz, Charles (1978): Türkiye Maliyesi. Ankara. Maliye Tetkik Kurulu.

Nizam’ül-Mülk (1990): Siyâset-nâme. (Haz: M.A. Köymen). İstanbul. Kültür Bakanlığı.

Oakshott.M. (1983): On History. Oxford. Basil Blackwell.

Ortaylı, İlber (2015): Türklerin Tarihi. İstanbul. Timaş Yayınları

Özdoğan, Mehmet (2016) : “Arkeolojik veriler açısından bir değerlendirme” Aktüel Arkeoloji. Kasım-Aralık. No.54.

Reay, Marie (1959): The Kuma. Carlton. Melbourne University Press.

Sahlins, Marshall (2010): Taş Devri Ekonomisi. (Çev: T. Doğan ve Ş.Özgün). İstanbul. bgst Yayınları.

Sander, Oral (1973): “Tarihte yöntem”. A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi. c.28, _Mayıs-Haziran. No. 1-2.

Sertkaya, Osman F. ve Rysbek Alimov (2006): Eski Türklerde Para-Göktürklerde, Uygurlarda ve Türgişlerde. Ankara. Ötüken Neşriyat.

Sezer, Baykan (1979): Asya Tarihinde Su Boyu Ovaları ve Bozkır Uygarlıkları. İstanbul İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi.

Taşağıl, Ahmet (2017): Kök Tengri'nin Çocukları (Avrasya bozkırlarında islam öncesi Türk tarihi).İstanbul Bilge Kùltür Sanat Yayınları.

Türkcan, Ergun (1981): Teknolojinin Ekonomi Politigi. Ankara. Ankara İ.T.İ.A. yayını.

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

OBEZİTE VERGİSİNİN KABUL EDİLEBİRLİĞİ: ANKET ARAŞTIRMASI*

Talha GEZGİN**
&
Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ***

** İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü
Mezun Yüksek Lisans Öğrencisi
&

*** İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü

* Bu çalışma Talha Gezgin'in "Obezite Vergisinin Toplumsal Kabul Edilebilirliği" adlı yüksek lisans tez çalışmasının üçüncü bölümünden türetilmiştir.

OBEZİTE VERGİSİNİN KABUL EDİLEBİRLİĞİ: ANKET ARAŞTIRMASI

ÖZET

Obezite hastalığı son yıllarda hem hızla yayılması hem de neden olduğu dolaylı ve dolaysız maliyetleri sebebiyle önemli sağlık sorunu haline gelmiştir. Bu sebeple obezite hastalığını önlemek için ülkeler çeşitli politikalar geliştirmişlerdir. Bu politikalardan bir tanesi obezite vergisidir. Obezite vergisi, cips, kola vb. yüksek oranda yağ, şeker ve tuz içeren sağlıksız ürünlerin vergilendirilmesidir. Bu çalışmanın amacı obezite vergisinin kabul edilebilirliğini anket analiz yöntemi ile araştırmaktır. Anket sonucuna göre ürünler üzerine uygulanacak bir obezite vergisinin kabul edilmediği ancak sağlıksız gıda üretimi yapan şirketlere ve bu tarz reklamlara uygulanacak verginin kabul edildiği görülmüştür. Ayrıca devletin obezite hastalığı hakkında farkındalık oluşturması beklenmektedir

Anahtar Kelimeler: Obezite Vergisi, Ülke Uygulamaları, Anket Araştırması

Acceptability Of Obesity Tax: Survey Research

ABSTRACT

Obesity has become an important health problem in recent years due to its rapid spread and its direct and indirect costs. For this reason, countries have developed various policies to prevent obesity. One of these policies is obesity tax. Obesity tax is the taxation of unhealthy products, chips, cola etc., containing high fat, sugar and salt. The purpose of this study is to investigate the acceptability of obesity tax by questionnaire analysis method. According to the survey results, it was seen that the obesity tax on the products was not accepted. However, obesity tax have been accepted the companies that produced unhealthy food and the kind of advertisement. In addition, the state is expected to raise awareness about obesity.

Keywords: Obesity Tax, Country Practices, Survey Research

1.Giriş

Vücutta fazla yağ birikmesi sonucu oluşan obezite hastalığı 21. yüzyılda hem hızla yayılması hem de neden olduğu ekonomik maliyetler nedeniyle önemli bir sağlık sorunu haline gelmeye başlamıştır. Obezite hastalığının neden olduğu bu problemler sebebiyle ülkeler çeşitli çözüm yolları geliştirmişlerdir. Bu çözüm yollarından biri obezite vergisidir. Sağlıksız ürünlerin vergilendirilmesi olan obezite vergisi, bugün birçok ülke tarafından uygulanmaktadır. Bu çalışmada obezite vergisinin kabul edilebilirliği ile ilgili bir araştırma yapılmıştır. Anket, İstanbul ilinin Süleymaniye Mahallesi'nde yapılmıştır. Ankette yüz yüze anket yöntemi ve kolayda örnekleme metodu kullanılmıştır. Araştırma sonuçları SPSS 20 anket analiz programında değerlendirilmiştir.

2. Obezite Vergisi

İnsanlar yaşamlarının devam etmesi için gereken enerjiyi yiyecek ve içeceklerden sağladığı için gıda ürünlerine olan talepleri inelastiktir. Ancak ürün fiyatlarındaki değişiklik bireylerin ikame ürünleri tercih etmesine neden olmaktadır. Örneğin kahvenin fiyatındaki aşırı yükseliş bireylerin çayı tercih etmesine neden olmaktadır.

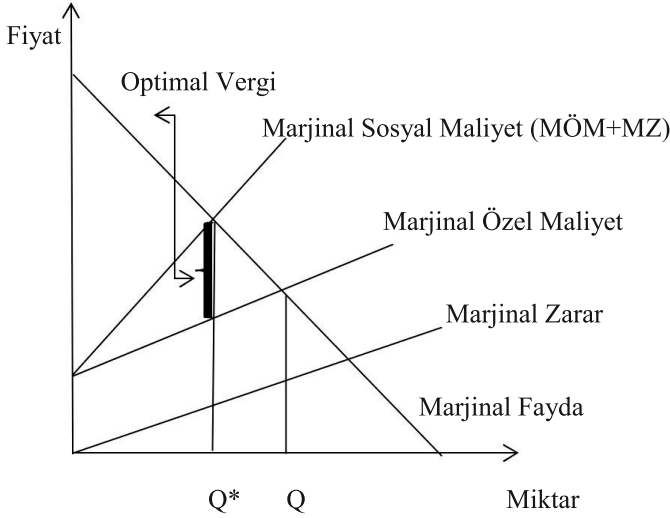
Yaşam için gereken enerji sadece yüksek enerji yoğunluğuna sahip ürünlerden sağlandığında veya bu tarz ürünlerden vücuda gerekenden fazla alındığında obezite hastalığı meydana gelmektedir (Nederkoorn ve ark., 2011: 760) Bireylerin daha sağlıklı ürünleri tercih etmesi için sağlıksız ürünlere vergi getirilerek sağlıksız ürünlerin tüketimi azaltılacağı gibi alternatif bir yol olarak sağlıklı ürünler sübvansede edilebilmektedir.

Teorik olarak vergiler, bireyleri, satın alma noktasında onları tekrardan alacağı meta üzerine değerlendirmeye teşvik etmektedir. Bu nedenle bireylerin kararları fiyatlardaki değişikliklere karşı duyarlı olmaktadır. Bu durumda sağlıksız ürünlere uygulanacak obezite vergisi hedefindeki ürünün tüketimini azaltacaktır (Hawkes ve ark. 2015: 2414). Obezite vergisinin amacı, sağlıksız ve enerji yoğunluğu yüksek ürünlerden alınan vergilerle bunların tüketimini azaltmak ve bu vergiden elde edilen gelir obezite hastalığı ile mücadelede kaynak olarak kullanmaktır. Ayrıca bu tarz bir vergi tıpkı Piguo Vergisi gibi obezite hastalığının neden olduğu dışsal maliyetle-

ri içselleştirmede de kullanılmaktadır (Saruç, 2014: 138).

Obezite vergisinin ne kadar olacağını pratik olarak belirlemek zordur. Ancak bu vergi tipi Pigou Vergisi'ne benzediği için teorik olarak miktarının neden olduğu sosyal maliyetten özel maliyeti çıkardığımızda elde edilen negatif dışsallık kadar olması gerekir.

Şekil 1: Optimal Obezite Vergisi



Kaynak: Saruç, 2014: 141

Şekil 1'de görüldüğü gibi sağlıksız ürünlerin marjinal sosyal maliyeti marjinal özel maliyetlerini geçmektedir ve bu ürünlerin vergi uygulanmadan önceki talebi Q seviyesinde, yani optimum miktarın üzerinde olmaktadır. Bu tüketimi optimal seviyeye, yani marjinal sosyal maliyet ile marjinal faydanın çakıştığı yer olan Q^* seviyesine çekmek için devlet obezite vergisi uygulayabilir. Bu obezite vergisinin optimal miktarı ise marjinal özel maliyet ile marjinal zararının toplamı veya başka bir söylem ile marjinal sosyal maliyetten marjinal özel maliyeti çıkararak bulunmaktadır (Saruç, 2014: 141).

Obezite vergisini savunanlara göre bu verginin avantajları şunlardır;

- Obezite vergisi, obezite hastalığı nedeniyle ortaya çıkan dışsal ma-

liyetleri içselleştirmede bir araç olarak kullanılabilir. Özellikle sağlıklı yiyecek ve içeceklerle böyle bir vergi uygulandığında bunların fiyatı yükseleceği için bireylerin bu ürünleri tüketimi azalacaktır.

- Obezite vergisinin de tıpkı sigara ve alkole uygulanan vergiler gibi obezitenin yayılmasını durdurma konusunda başarılı olacağını düşünen taraftarları vardır (Efrat, 2012: 248).
- Obezite vergisi, sağlıklı ve sağlıklı ürünler arasında ayırım yaptığı ve sağlıklı ve sağlıklı ürünler arasındaki fiyat farklılığının sağlıklı ürünler aleyhine olmasını sağladığı için uzun dönemde bireylerin tüketim alışkanlıklarını değiştirmesine neden olur.
- Obezite vergileri tıpkı devletin gelir kalemlerindeki diğer cezalara benzemektedir. Obezite vergisinin de başlıca amacı devletin gelir sağlaması değil, sağlığa zarar veren ürünlerden bireyleri uzak tutmaya çalışmasıdır.
- Obezite vergisinden elde edilen gelir yine obezite ile mücadelede toplumu bilinçlendirmek için kullanılabilir (Saruç, 2014: 144).
- Obezite vergisi şirketleri içeceklerdeki şeker oranını düşürerek, sağlıklı ürünleri üretmeye sevk edebilir (Roberto, Brownell, 2011: 593).
- Literatürde yapılan bazı çalışmalara göre obezite vergisinin en çok etkilediği grup gençler olmuştur. Bu bağlamda obezite vergisi sayesinde çocuklarda ve gençlerde obezite prevalansı önlenir.

Obezite vergisinin dezavantajları ise şunlardır;

- Obezite hastalığı ile sigara bağımlılığının yapısal olarak bezer olmalarından kaynaklı olarak sigara vergi uygulamasındaki gibi bir başarının obeziteye neden olan ürünlerin tam olarak tasnif edilemeyeceği için sağlanamayacağı düşünülmektedir (Efrat, 2012: 249).
- Obezite vergilerinin azalan oranlı olması (regresif) nedeniyle toplumda gelir dağılımını bozacağı düşünülmektedir.
- Gazlı içecek, hamburger vb. ürünleri nadiren tüketen normal kilo-

daki bireyler için bu verginin adaleti bozacağı öngörülmüştür.

- Obezite vergisinin tam olarak uygulanmasında yaşanacak zorluklardan dolayı bireylerin alternatif olan diğer sağlıksız ürünleri tüketeceği ve ayrıca bu verginin kaçakçılığa neden olacağı düşünülmektedir (Saruç, 2014: 148-149).

Teorik açıdan obezite vergisinin belirlenmesi aşağıdaki şekildeki gibi olsa da gerçekte bu verginin miktarı ve uygulaması konusunda bir fikir birliğine varılamamıştır. Birçok ülke Tablo 1’de görüldüğü gibi bu vergiyi farklı oranlarda ve farklı gıda maddeleri üzerinde uygulamaktadırlar.

Tablo 1: Obezite Vergisi Uygulayan Ülkeler

Ülke	Uygulama Yılı	Vergilendirilecek Ürünler	Vergi Oranı
İrlanda	1980	Kola türü gazlı içecekler	Galon başına 0.58\$
Norveç	1981	Şeker veya tatlandırıcı kullanılmış alkolsüz içecekler, çikolata, şeker	İçeceklerde litre başına 0.48\$, şurup konsantrelerinde litre başına 2.99\$, çikolatada kilogram başına 2.48\$, şekerde kilogram başına 1.21\$
Samoa	1984	Şekerli içecekler	Litre başına 0.18\$
Avusturalya	2000	Şekerli içecekler, şekerleme, kurabiye ve unlu mamüller	%10 vergi
Fransız Polinezya’sı	2002	Şekerli içecekler, şekerleme ve dondurma	Litre başına 0.66\$
Fiji	2006	İthal gazlı şekerli içecekler	%5 vergi

Nauru	2007	Şeker, şekerleme, gazlı içecekler ve aromalı süt	%30 ithalat vergisi
Finlandiya	2011	Gazlı içecekler ve şekerleme	Litre başına ve kilogram başına 0.10\$
Danimarka	2011	Şekerli içecekler, %2.3'den büyük doymuş yağ içeren ürünler	Şekerli içeceklerde litre başına 0.64\$, doymuş yağ içeren ürünlerde 2.84\$
Macaristan	2011	Şekerli içecekler ve enerji yoğun yiyecekler	Şekerli içeceklerde litre başına 0.01\$, enerji içeceklerinde 1.12\$, enerji yoğun yiyeceklerde 0.44\$
Fransa	2012	Yapay tatlandırıcı veya şekerli bütün şekerli içecekler ve enerji içecekleri	Yapay tatlandırıcı veya şekerli bütün şekerli içeceklerde litre başına 0.09\$, enerji içeceklerinde litre başına 0.64\$
ABD	Çeşitli	38 Eyalette şekerli içecekler	%1.225-7 arasında değişmektedir

Kaynak: Pan American Health Organization, 2015 (2015: 29)

Obezite vergisi Tablo 1'de görüldüğü her ülkede farklı ürünler üzerinde ve farklı oranlarda uygulanmaktadır. Ülkelerin obezite vergisi uygulamalarına bakıldığında, ABD'de obezite vergisi içecekler ve şekerlemeler üzerinden alınıp aynı zamanda kafeteryaları, fastfood restoranlarını da kapsamına alarak hem bireysel hem de genel bir etki oluşturmaktadır. ABD'nin Minnesota eyaletinde dondurma ve şekerlemede satış vergisi

uygulanırken, Teksas'ta şekerleme vergisi uygulanmaktadır. Ayrıca Connecticut'ta öğrenci merkezlerinde, kafeteryalarda ve kantinlerde şekerleme ürünlerinde % 6 satış vergisi uygulanmaktadır (Gökbunar, Doğan, Ut-kuseven, 2015: 596). ABD'de şekerli içecekler San Francisco, Oakland ve Albany şehirleri de ons (28.34 gram) 1 penny, Boulder'da ons başına 2 penny ve Philadelphia'da ons başına 1.5 penny vergi uygulanmaktadır (Gostin, 2017: 20).

Meksika, obezite oranının 2-18 yaş arasındaki gençlerde % 33, yetişkinlerde ise % 70 seviyelerine ulaşması ve ayrıca OECD ülkeleri arasında diyabet sıklığının ve iskemik kalp hastalığı sebebi ile ölüm oranının en yüksek olduğu ülkedir (Clochero ve ark. 2016: 1). Meksika obezite hastalığı ile mücadele amacıyla 2014 yılında şekerli içecekler üzerinde uygulanacak spesifik vergiyi kabul etmiştir. Bu vergi kapsamında alkol içermeyen şekerli içecekler litre başına 1 peso spesifik vergi uygulanmıştır. Yapay tatlandırıcılı diyet sodalar, saf meyve suları ve süt ürünleri (şeker içeren ürünler dahil) bu verginin kapsamı dışında tutulmuştur. Ayrıca kalori yoğunluğu 100 gramda 275 kaloriden fazla ürünlere % 8 advalorem vergi uygulaması yapılmıştır (Grogger, 2017: 484)

Danimarka şekerli içecekler, doymuş yağ içeren vb. ürünlere uygulanacak ek vergi uygulamasına 2011 yılında başlamış, ancak bu uygulamayı 2014 yılında kaldırmıştır. şekerli ürünlere kilogram başına eklenmiş şeker için 0.48, dondurmada 0.11 ve içeceklerde 0.04 Euro vergi getirilmiştir. Ayrıca doymuş yağ içeren ürünlerde kilogram başına doymuş yağ için 2.15 Euro vergi uygulanmıştır (Yavan, Sarı, 2015: 99).

Fransa'da 1997 yılından 2009 yılına kadar obezitenin % 8.5'ten %15'e çıkması hükümetin bu konuda tedbirler almasını gerektirmiştir. Bu amaçla obeziteye yol açan ürünlerin fiyatını arttırmak ve sağlık sigortası maliyetlerini azaltmak için şekerli içecekler 2012 yılında vergi uygulamaya başlamıştır. Bu kapsamda şekerli içecekler 100 litre başına 7,15 euro vergi getirmiştir (https://powerupforhealth.files.wordpress.com/2015/09/2015-07-13_case-study-taxing-sweetened-drinks-in-france.pdf, 2015: 1). Vergi uygulamasından sonra meyveli içeceklerin fiyatının % 60 ve gazlı içeceklerin fiyatının % 100 artması bu içeceklerin tüketimi yıllık, kişi başına 3.4 litre azalmıştır (Obesity Update OECD, 2014: 6).

Bütün gazlı içeceklere ve şişelenmiş sulara 1940'dan beri vergi uygulayan Finlandiya 2001'de maden sularını bu verginin kapsamından çıkarmıştır. İçecekler ve şekerlemeler üzerinden alınan vergiler 2011 yılında birleştirilerek şekerlemeler, dondurma ve alkolsüz içeceklerden tek bir tüketim vergisi alınmaya başlanmıştır. Bu vergi kapsamında şekerli içeceklerden alınan vergi, 2011 yılında litre başına 0.045 Euro'dan 0.075 Euro'ya çıkartılmış, 2014 yılında ise % 0.5'den fazla şeker içeren şekerli ve tatlandırıcı içeceklerden alınan vergi litre başına 0.22 Euro olmuştur (An Roinn Slainte Department of Health, 2016: 16).

Macaristan, Macar halkının sağlıklı ürünlere yönelmesi, kamu sağlık hizmetlerinin ve sağlıklı ürün üretiminin desteklemesi amacıyla 2011 yılında şeker, kafein ve tuz içeren ürünlere uygulanacak halk sağlığı ürün vergisi adında bir uygulama başlatmıştır (Gergerlioğlu, 2016: 155). Bu vergi kapsamında 100 mililitrede 8 gramdan daha fazla şeker olan gazlı içeceklere litre başına 7 forint, 100 gramında 25 gramdan daha fazla şeker olan şekerli gıdalara kilogram başına 70 forint vergi uygulanmıştır (ECORYS, 2014: 19). Vergi uygulamasından sonra sağlıksız gıda üreticilerinin % 40'ı ürettikleri ürünlerdeki sağlıksız içerikleri azaltmıştır. Vergi uygulamasından sonra ankete katılan tüketicilerin %16'sı sağlıklı ürünleri daha fazla tercih ettiklerini beyan etmişlerdir (WHO Europe, ty, http://www.euro.who.int/__data/assets/pdf_file/0004/287095/Good-practice-brief-public-health-product-tax-in-hungary.pdf).

Obezite vergisi üzerine yapılan birçok çalışmada ise bu verginin bireylerin tüketim karar mekanizmalarını etkilediği görülmektedir. Örneğin; Fletcher ve arkadaşları, (2010) yetişkinler için 1990-2006 yılları arasında Davranışsal Risk Faktörü İzleme Sistemi'nin (Behavioral Risk Factor Surveillance System) ve gençler için 1989-2006 yılları arasında Ulusal Sağlık ve Beslenme İnceleme Anketleri'nin (National Health and Nutrition Examination Surveys) verilerini kullanarak şekerli içeceklerdeki fiyat değişikliğinin tüketime etkisini araştırmışlardır. Araştırmanın sonuçlarına göre ise şekerli içeceklerin vergisindeki %1 oranındaki artış bu ürünlerin gençlerde günde 6 kalori daha az tüketilmesine neden olmuştur. Aynı orandaki vergi artışının yetişkinlerde etkisi ise beden kitle endekslerinde 0.003 birim ve obezite de ise %0.01 oranında azalmaya neden olarak çok küçük olmuştur. Başka bir araştırmada Finkelstien ve arkadaşları, (2013) tarafından şekerli

içecekler üzerine %20 vergi uygulanmasının insanlarda ortalama olarak ilk yıl 0.73 kg, daha sonraki on yıllık dönemde ise 1.32 kg kilo kaybına neden olduğu belirlenmiştir (Cawley, 2015: 257).

Nederkoorn ve arkadaşları, (2011) internet süpermarketini kullanarak enerji yoğunluğu yüksek olan ürünlerin vergilerinin kalori alımı üzerindeki etkilerini incelemiştir. Yapılan deneyin sonuçları ise, yüksek enerji yoğunluğuna sahip ürünlere vergi uygulandığında bu ürünlerin alımında %16 oranında azalma olduğu belirlenmiştir. Vergi uygulanmadan önce insanların her euro başına 1199 kalori aldığı; ancak vergi uygulandıktan sonra bu kalori miktarının 992'ye düştüğü görülmüştür. Ayrıca verginin protein, yağ ve karbonhidrat üzerindeki etkisine bakıldığında ise, uygulanan % 50 oranında verginin sadece karbonhidrat alımını (4000kcal'dan 3500kcal'e) azalttığı görülmektedir.

Briggs ve arkadaşları, (2013) İrlanda'da şekerli içecekler üzerine % 10 oranında vergi uygulamasının potansiyel etkilerini incelemiştir. Şekerli içeceklere %10 oranında vergi konulduğunda tüketimin kişi başına günlük 2.1, haftalık 1.5 ve yıllık 770 kalori denk gelecek miktarda azaldığı görülmüştür. Bu orandaki verginin ayrıca 18-24 yaş grubu arasındaki bireylerde obezite oranının % 2.9, 25-34 yaş grubunda % 2.1 ve tüm yaş gruplarının toplamında ise %1.3 azalmasına neden olduğu belirlenmiştir. Bu çalışmada dikkat çeken diğer bir nokta ise %10 oranındaki verginin etkilerinin gençlerdeki hem kalori hem de obezite veya aşırı kiloluluk oranlarındaki azalma yetişkinlere göre daha fazladır. Yetişkinlerde bu verginin obezite üzerindeki etkisi 35-44 yaş arasında % 1.4, 45-54 yaş arasında % 0.8 olarak tahmin edilmiştir.

3. Türkiye'de Obezite Vergisinin Kabul Edilebilirliği

Obezite hastalığının sebebi, obezite hastalığının önlenmesinde kullanılacak araçlar, obezite vergisinin kabul edilebilirliği, obezite vergi gelirinin kullanımı ve gıda ürünlerinde obezite vergisi uygulaması hakkında 274 kişi ile yüz yüze anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Anketin amacı halkın obezite vergisinin kabul edilebilirliğinin araştırmaktır.

Anket kolayda örnekleme yöntemi ile yapılmıştır. Kolayda örnekleme metodu olasılığa dayalı örnekleme yöntemlerine göre çok daha hızlı ve

daha az maliyetli bir yöntemdir (Akalin, 2015: 91). Ayrıca bu örnekleme yöntemi bir fikrin veya varsayımların incelenmesi amacıyla kullanılabilir (Özmen, 2000: 40). Anket, İstanbul ilinin Süleymaniye Mahallesi'nde bulunan bir kafede uygulanmıştır. Kafe, merkezi bir konuma ve farklı sosyal ve ekonomik altyapıya sahip geniş bir müşteri kitlesine sahiptir.

Anket sonuçları SPSS 20 programında T-testi ve Anova testi yapılarak değerlendirilmiştir. Anova testi için gereken normallik dağılımında basıklığın ve çarpıklık değerlerinin +1 ile -1 arasında yer alması gerekmektedir. Ancak bu değerlerin +2 ile -2 yer alabileceği de normal dağılım için kabul edilmektedir (George, Mallery, 2003: 98-99).

4. Anket Cevaplarının Sonuçları

Tablo 2'de ankete katılan kişilerin cinsiyet, yaş, kilo, eğitim seviyesi, aylık ortalama hane halkı gelirinin frekans sonuçları gösterilmektedir.

Ankete katılanların cinsiyet dağılımına bakıldığında 90'ı kadın 179'u kişi erkektir. Yaş dağılımında ise 25 yaş ve altı 134 kişi, orta yaş sınırında 109 kişi ve 41 yaş üzeri 26 kişi vardır. Bu soruya yanıt vermeyen 5 kişi vardır. Kilo dağılımında 70 ile 79 kilo arasında 63 kişi, 60 ile 69 kilo arasında 60 kişi, 90 ve üzerinde ise 47 kişinin olduğu görülmektedir. Ankete katılan 9 kişi ise bu soruyu boş bırakmıştır. Ankete katılanların eğitim seviyesinin en çok üniversite olduğu tablo görülmektedir. Eğitim seviyesi sorusuna ankete katılanlardan 5 kişi yanıt vermemiştir. Aylık ortalama hane halkı gelir seviyeleri incelendiğinde 2001-3000 arasında 53 kişi, 4001-5000 arasında 41 kişinin olduğu görülmektedir. Bu soruya 67 kişinin ise cevap vermediği görülmektedir.

Ankete katılan 274 kişiden 69 kamu sektörü çalışanı (akademisyen, öğretmen ve memur) 94 kişi öğrenci, 7 kişi ev hanımı ve 93 kişi özel sektör çalışmaktadır. Bu soruya 11 kişi yanıt vermemiştir. Ankete katılanların hane halkı sayısına dağılımına bakıldığında ise hane halkısı 4 olan 77 kişi, 5 olan 44 kişi vardır. Bu soruya ise 28 kişi yanıt vermemiştir.

Tablo 3: Sizce Obezite Hastalığının Sebebi Nedir? (Soru 1)

Seçenekler	Yanıtlar	Frekans	Oran (%)
Fiziksel aktivite yetersizliği	Evet	197	71,9
	Hayır	77	28,1
Dengesiz beslenme	Evet	238	86,9
	Hayır	36	13,1
Hormonal bozukluk	Evet	128	46,7
	Hayır	146	53,3
Şekerli içecek ve/veya yiyeceklerin ucuz olması	Evet	47	17,2
	Hayır	227	82,8
Obezite hastalığı konusunda yetersiz bilgilendirme	Evet	64	23,4
	Hayır	210	76,6
Ürün içerikleri ile ilgili bilgi eksikliği	Evet	43	15,7
	Hayır	231	84,3

Teknolojik gelişim	Evet	43	15,7
	Hayır	231	84,3
Obezitenin önlenmesi için uygulanan politikaların etkili olmaması	Evet	55	20,1
	Hayır	219	79,9

Tablo 3’de ankete katılan 274 kişinin ‘obezite hastalığının sebebi nedir?’ sorusuna verdiği yanıtlar gösterilmektedir. Katılımcıların 238 obezite hastalığının sebebini dengesiz beslenme olarak belirtmiştir. Obezite hastalığının sebebi olarak belirtilen ikinci durum fiziksel aktivite yetersizliği ve üçüncü durum ise hormonal bozukluktur. Obezite hastalığını etkileyen en az durum ise ürün içerikleri ile ilgili bilgi eksikliği ve teknolojik gelişimdir.

Tablo 4: Obezitenin Önlenmesinde Kullanılabilecek Aşağıdaki Araçları En Önemlisi 1’den En Önemsizi 5’e Doğru Sıralayınız? (Soru 2)

Seçenekler	Yanıtlar	Frekans	Oran (%)
Vergi politikaları	En önemlisi	40	14,6
	Önemli	16	5,8
	Kararsızım	20	7,3
	Önemsiz	36	13,1
	En önemsizi	159	58,0
Kamu spotu, broşür vb. yollarla bilgilendirme	En önemlisi	64	23,4
	Önemli	52	19,0
	Kararsızım	49	17,9
	Önemsiz	82	29,9
	En önemsizi	24	8,8
Yüksek oranda yağ ve şeker içeren ürünlerde uyarıların olması	En önemlisi	126	46,0
	Önemli	71	25,9
	Kararsızım	46	16,8
	Önemsiz	17	5,2
	En önemsizi	11	4,0

Menülerdeki yiyeceklerin kalori değerinin yazılması	En önemlisi	23	8,4
	Önemli	87	31,8
	Kararsızım	53	19,3
	Önemsiz	64	23,4
	En önemsizi	44	16,1

Katılımcılara obezitenin önlenmesinde kullanılabilir araçları önemliden önemsiz doğru sıralayın sorusuna verilen yanıtlar Tablo 4’de gösterilmiştir. Katılımcılardan 126 kişi obezitenin önlenmesinde en etkili yolu yüksek oranda yağ ve şeker içeren ürünlerde uyarıların olması olarak yanıtlamıştır. İkinci sırada 87 kişi menülerdeki yiyeceklerini kalori değerinin yazılmasını önemli olarak cevaplamıştır. Katılımcıların yanıtlarına göre obezitenin önlenmesinde kullanılabilir en önemsiz araç vergi politikaları olmuştur. Katılımcılardan 3 kişi bu soruya cevap vermemiştir.

Ankete katılan 274 katılımcının ‘devletin obezite ile mücadelede rol almasının ister misiniz?’ sorusuna 163 kişi kesinlikle isterim, 95 kişi isterim yanıtı verirken sadece 5 kişi kesinlikle istemem yanıtını vermiştir.

Katılımcıların obezite vergisi hakkında görüşleri Tablo 5’de gösterilmektedir.

Tablo 5: Obezite Vergisinin Kabul Edilebilirliği

Soru	Yanıtlar	Frekans	Oran (%)
4.Obezite ile mücadele için obezite vergisinin alınmasını ister misiniz?	Kesinlikle isterim	29	10,6
	İsterim	55	20,1
	Kararsızım	61	22,3
	İstemem	85	31,0
	Kesinlikle istemem	44	16,1

5.Obezite ile mücadelede şekerli içecek ve/ veya yiyeceklerden alınan vergilere ek olarak ayrı bir obezite vergisinin alınmasını ister misiniz?	Kesinlikle isterim	29	10,6
	İsterim	61	22,3
	Kararsızım	62	22,6
	İstemem	80	29,2
6.Obezite ile mücadelede şekerli içecek ve/veya yiyeceklerden içerdiği şeker miktarına bağlı olarak vergi oranı değişen bir obezite vergisinin alınmasını ister misiniz?	Kesinlikle isterim	37	13,5
	İsterim	73	26,6
	Kararsızım	54	19,7
	İstemem	71	25,9
7.Obezite ile mücadelede şekerli içecek ve/ veya yiyecek üreten şirketlerin örneğin fast food ve meşrubat şirketlerinin vergilendirilmesini destekler misiniz?	Kesinlikle desteklerim	83	30,3
	Desteklerim	103	37,6
	Kararsızım	31	11,3
	Desteklemem	37	13,5
	Kesinlikle desteklemem	20	7,3

8.Şekerli içecek ve/veya yiyecek reklamları üzerine getirilecek yüksek oranlı vergiyi obezite ile mücadelede destekler misiniz?	Kesinlikle desteklerim	71	25,9
	Desteklerim	125	45,6
	Kararsızım	24	8,8
	Desteklemem	41	15,0
	Kesinlikle desteklemem	13	4,7
9.Şekerli içecek ve/veya yiyeceklere uygulanacak obezite vergisini obezite hastalığının tedavisinde kullanılmasını adil bulur musunuz?	Kesinlikle katılıyorum	85	31,0
	Katılıyorum	115	42,0
	Kararsızım	31	11,3
	Katılmıyorum	34	12,4
	Kesinlikle katılmıyorum	9	3,3
10.Obezite hastalığının neden olduğu maliyetlerin obezite hastası bireylerden alınmasını destekler misiniz?	Kesinlikle desteklerim	15	5,5
	Desteklerim	49	17,9
	Kararsızım	64	23,4
	Desteklemem	84	30,7
	Kesinlikle desteklemem	62	22,6
11. Obezitenin önlenmesi için şekerli içecek ve/veya yiyeceklerden alınacak bir obezite vergi gelirisinin sağlıklı yaşamı teşvik eden politikalarda kullanılmasını destekler misiniz?	Kesinlikle isterim	98	35,8
	İsterim	130	47,4
	Kararsızım	20	7,3
	İstemem	18	6,6
	Kesinlikle istemem	8	2,9

Ankete katılan 274 kişinin obezite vergisi hakkındaki görüşleri Tablo 5'e göre incelendiğinde, katılımcıların obezite vergisini kabul etmedikleri görülmektedir. Ancak gelir vergisi gibi veya pigou vergisi gibi uygulanacak bir obezite vergisini kabul ettiği anket sonuçlarından görülmektedir. Katılımcıların 4. ve 5. sorulara verdiği yanıtlar incelendiğinde obezite ile mücadelede obezite vergisini kabul etmediği görülmektedir. Ancak ürünlerin içerdiği şeker miktarına bağlı olarak değişen bir obezite vergisi uygulamasını katılımcılardan %26.6'sının kabul ettiği görülmüştür. Obezite hastalığını etkileyen fast food ürünlerini üreten firmaların ve reklamların vergilendirilmesini ankete katılanların büyük bir çoğunluğu kabul etmiştir. Obezite hastalığının neden olduğu dolaylı ve dolaysız maliyetlerin hastalardan alınmasını ise ankete katılanların yaklaşık %54'ü desteklememektedir. Obezite vergisinin obezite hastalığının tedavisinde kullanılmasını ise katılımcıların %73'ü kabul etmektedir.

Obezite vergisinin sağlıklı yaşamı teşvik eden politikalarda kullanılmasını ankete katılan kişilerin yaklaşık %83'ü desteklemektedir. Bu soru ile bağlantılı olarak sorulan 12. soru ise bu verginin ankete katılanlara göre hangi alanda kullanılmasının faydalı olacağını göstermektedir.

Tablo 6: Obezitenin Önlenmesi için Alınacak Obezite Vergi Gelirinin Aşağıdakilerden Hangisinde Kullanılmasının Daha Faydalı Olacağını En Önemlisi 1'den En Önemsizi 5'e Doğru Sıralayınız.

Seçenekler	Yanıtlar	Frekans	Oran (%)
Şekersiz, yağsız yiyecek ve içeceklerin tüketiminin teşvikinde	En önemlisi	40	14,6
	Önemli	38	13,9
	Kararsızım	44	16,1
	Önemsiz	62	22,6
	En önemsizi	88	99,3
Obezitenin önlenmesi için yapılacak eğitim ve reklamlarda	En önemlisi	26	9,5
	Önemli	35	12,8
	Kararsızım	66	24,1
	Önemsiz	79	28,8
	En önemsizi	66	24,1

Spor salonlarının, yürüyüş yollarının vb. faaliyet alanlarının yapımında	En önemlisi	60	21,9
	Önemli	80	29,2
	Kararsızım	56	20,4
	Önemsiz	44	16,1
	En önemsizi	32	11,7
Obezite hastalığının tedavisinde	En önemlisi	72	26,3
	Önemli	54	19,7
	Kararsızım	53	19,3
	Önemsiz	38	13,9
	En önemsizi	55	20,1
Sağlıklı gıda üretimine teşvikte	En önemlisi	73	26,6
	Önemli	66	24,1
	Kararsızım	53	19,3
	Önemsiz	49	17,9
	En önemsizi	31	11,3

Tablo 6’da obezitenin önlenmesi için obezite vergi gelirinin faydalı olacağı alana göre ankete katılan bireylerin sıralama sonuçları yer almaktadır. Bu soruyu 2 kişi yanıtı bırakmıştır. Bu sonuca göre katılımcılar obezite vergi gelirinin sağlıklı gıda üretimini teşvikte kullanılmasının obezite ile mücadele en etkili yol olacağını düşünmektedir. Spor salonları vb. faaliyet alanlarının yapımında obezite vergi gelirinin obezite ile mücadele kullanılması anket sonuçlarına göre ikinci etkili yöntem olduğu düşünülmektedir. Katılımcıların obezite vergi gelirinin obezite ile mücadelede kullanılması en etkisiz olduğunun düşündüğü alan ise şekerli, yağsız yiyecek ve içeceklerin tüketiminin teşviki olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 7: Aşağıdaki Gıdalardan Hangilerinde Obezite Vergisinin Uygulanmasını İstersiniz?

Seçenekler	Yanıtlar	Frekans	Oran (%)
Kola	Evet	216	78,8
	Hayır	58	21,2
Fast food	Evet	207	75,5
	Hayır	67	24,5

Cips	Evet	186	67,9
	Hayır	88	32,1
Alkollü içecekler	Evet	166	60,6
	Hayır	108	39,4
Enerji içecekleri	Evet	140	51,1
	Hayır	134	48,9
şekerlemeler	Evet	139	50,7
	Hayır	135	49,3
Margarin	Evet	135	49,3
	Hayır	139	50,7
Tatlılar	Evet	94	34,3
	Hayır	180	65,7
şeker	Evet	93	33,9
	Hayır	181	66,1
Pasta	Evet	84	30,7
	Hayır	190	69,3
Pastane ürünleri	Evet	82	29,9
	Hayır	192	70,1
Meyve suyu	Evet	78	28,5
	Hayır	196	71,5
Çikolata	Evet	73	26,6
	Hayır	201	73,4
Un	Evet	56	20,4
	Hayır	218	79,6
Meyveli soda	Evet	54	19,7
	Hayır	220	80,3
Ekmek	Evet	52	19,0
	Hayır	222	81,0
Bisküvi	Evet	51	18,6
	Hayır	223	81,4
Sıvı yağ	Evet	51	18,6
	Hayır	223	81,4

Makarna	Evet	46	16,8
	Hayır	228	83,2
Şarküteri	Evet	34	12,4
	Hayır	240	87,6
Tereyağı	Evet	29	10,6
	Hayır	245	89,4

Obezite vergisinin ankete katılanların cevaplarına göre hangi ürünlerde uygulanmasının kabul edilebilir olduğu Tablo 7’de gösterilmiştir. Bu tabloya göre katılımcıların yaklaşık %78’i obezite vergisinin kola, fast food ve cips ürünlerinde uygulanmasını kabul ettiği görülmektedir. Meyve suyu, meyveli soda, ekmekek, makarna, bisküvi, sıvı yağ, tereyağı, şarküteri ve unda uygulanacak bir obezite vergisini ankete katılan yaklaşık %72 kabul etmediği anket sonuçlarında görülmektedir. Obezite vergisinin en çok kabul edilmediği ürün grupları şarküteri ve tereyağı olmuştur. Enerji içecekleri, alkollü içecekler ve şekerleme ürünlerinde ise obezite vergisini kabul edenler yaklaşık % 53 iken kabul etmeyenler ise % 47’dir. Margarine de uygulanacak bir obezite vergisini kabul edenler ile etmeyenler arasında bir denge olduğu ankete sonuçlarında görülmektedir.

Obezite vergisinin kabul edilebilirliğinin cinsiyet, yaş, eğitim seviyesi, kilo ve gelir seviyesi ile anlamlı bir fark olup olmadığını belirlemek için t-testi ve Anova testi uygulanmıştır. Obezite vergisinin kabul edilebilirliği ile cinsiyet arasında anlamlı bir fark olup olmadığını belirlemek için t-testi analizi kullanılmıştır. Obezite vergisinin kabul edilebilirliği ile yaş, eğitim seviyesi, kilo ve gelir seviyesi arasındaki anlamlı bir farkın olup olmadığını belirlemek için ise anova testi uygulanmıştır.

Obezite vergisinin kabul edilebilirliği ile cinsiyet arasında anlamlı farklılığı belirlerken hipotezler şunlardır: H0: ‘obezite vergisinin kabul edilebilirliği ile cinsiyet arasında anlamlı bir farklılık yoktur’ H1: ‘obezite vergisinin kabul edilebilirliği ile cinsiyet arasında anlamlı bir farklılık vardır’.

Tablo 8: Obezite Vergisinin Kabul Edilebilirliği ve Cinsiyet Anlamlılık Testi T-testi

	Cinsiyet	Frekans	Ortalama	Sig.(p)
Obezite vergisinin kabul edilebilirliği	Kadın	90	2,3963	,017
	Erkek	179	2,6344	

Tablo 8’de cinsiyet ile obezite vergisinin kabul edilebilirliği arasında anlamlılık testi sonucu gösterilmiştir. Test %95 güven aralığına göre yapılmıştır. Sonuca göre p değeri %5’den küçük olduğu için obezite vergisinin kabul edilebilirliği ile cinsiyet arasında anlamlı farklılık vardır. Bu farklılık erkeklerin ortalaması kadınlardan daha büyük olduğu için erkekler obezite vergisini kadınlara göre daha fazla kabul etmektedir.

Tablo 9: Obezite Vergisinin Kabul Edilebilirliği ile Gelir, Eğitim, Yaş ve Kilo Anlamlılık Testi (Anova Testi)

	Bağımsız Değişken	Sig.(p)
Obezite vergisinin kabul edilebilirliği	Gelir seviyesi	,202
Obezite vergisinin kabul edilebilirliği	Eğitim seviyesi	,602
Obezite vergisinin kabul edilebilirliği	Yaş	,099
Obezite vergisinin kabul edilebilirliği	Kilo	,941

Obezite vergisinin kabul edilebilirliği ile gelir, eğitim seviyesi, yaş ve kilo arasında anlamlılık testi sonuçları Tablo 9’da gösterilmiştir. Tablodaki p değerleri %5’den büyük olduğu için obezite vergisinin kabul edilebilirliği ile gelir seviyesi, eğitim seviyesi, yaş ve kilo arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Obezite hastalığının sebebi, obezitenin önlenmesinde uygulanabilecek politikalar, obezite vergisinin kabul edilebilirliği, obezite vergi gelirinin kullanılması ve ürünlerin vergilendirilmesi sorularına öğrenciler ile diğer meslek grupları arasında verilen yanıtlarda farklılık olmadığı görülmekte-

dir. Sadece obezite vergi gelirinin kullanılmasında öğrencilerin sıralaması diğer meslek gruplarından farklılık göstermektedir.

Tablo 10: Obezitenin Önlenmesi için Alınacak Obezite Vergi Gelirinin Kullanımının Alanına Göre Sıralamasında Öğrenci ve Diğer Meslek Grupları Arasındaki Sıralama Farkı

Seçenekler	Yanıtlar	Öğrenci	Diğer Meslek Grupları	Toplam
Şekersiz, yağsız yiyecek ve içeceklerin tüketiminin teşvikinde	En önemlisi	15	25	40
	Önemli	13	25	38
	Kararsızım	14	30	44
	Önemsiz	22	40	62
	En önemsizi	30	58	88
Obezitenin önlenmesi için yapılacak eğitim ve reklamlarda	En önemlisi	3	23	26
	Önemli	13	22	35
	Kararsızım	26	40	66
	Önemsiz	30	49	79
	En önemsizi	22	44	66
Spor salonlarının, yürüyüş yollarının vb. faaliyet alanlarının yapımında	En önemlisi	22	38	60
	Önemli	28	48	80
	Kararsızım	18	38	56
	Önemsiz	16	28	44
	En önemsizi	10	22	32
Obezite hastalığının tedavisinde	En önemlisi	28	44	72
	Önemli	22	32	54
	Kararsızım	12	31	53
	Önemsiz	10	28	38
	En önemsizi	22	33	55
Sağlıklı gıda üretimine teşvikte	En önemlisi	26	47	73
	Önemli	18	48	66
	Kararsızım	24	29	53
	Önemsiz	16	33	49
	En önemsizi	10	21	31

Tablo 10'da görülebileceği gibi öğrenciler ile diğer meslek grupları-

nın obezite vergi gelirinin kullanılması alanına göre sıralaması farklılık göstermektedir. Genel yanıtlara bakıldığında obezitenin önlenmesinde vergi gelirinin sağlıklı gıdaların üretimine teşvikte kullanılması en faydalı alan olarak düşünülmüştür. Ancak ğrencilerin cevaplarında ise vergi gelirinin obezite hastalığının tedavisinde kullanılması en faydalı alan olarak görülmüştür.

5. Anketin Değerlendirilmesi

Obezite vergisinin kabul edilebilirliği ile ilgili yapılan anket sonuçlarına göre katılımcıların çoğunluğu obezite hastalığının nedenini dengesiz beslenme ve fiziksel aktivite yetersizliği olarak belirtmiştir. Aynı şekilde ankete katılanların çoğunluğu devletin obezite ile mücadelede rol almasını istemektedir. Ancak devletin obezite ile mücadelede ürünler üzerine getireceği obezite vergisini kabul etmediği anket sonuçlarında görülmektedir. Katılımcılara göre devletin obezite ile mücadeledeki rolü obezite hastalığı ile ilgili toplumu bilinçlendirme olduğu sonuçlarda görülmektedir. Katılımcıların %70'i devletin obezite ile mücadelede vergiyi fast food şirketlerine ve obeziteye sebep olan gıda reklamlarına uygulamasını desteklediği görülmektedir. Ayrıca katılımcıların %85'i obezite hastalığının tedavisinde veya sağlıklı yaşamı destekleyici unsurlarda kullanılması amacıyla obezite vergisini desteklemektedir. Obezite vergi gelirinin kullanılacağı faydalı alan ise sağlık gıda üretimini teşvik ve spor vb. faaliyet alanları olarak katılımcılar belirtmiştir.

Literatürde yapılan benzer çalışmaların sonuçları Tablo 11'de gösterilmiştir.

Tablo 11: Literatürdeki Benzer Çalışmalar ve Sonuçları

Yazarlar	Örneklem, Araştırma Tekniği	Sonuç
Colleen L. Barry, Jeff Niederdeppe, Sarah E. Gollust (2013)	Şekerle tatlandırılmış içeceklere vergiler ile ilgili Ocak-Mart 2011 yılında 1026 kişi ile yapılan anket.	Katılımcıların çoğunluğu şekerli içeceklere uygulanan vergi diğer sağlıksız gıdaların tüketimini etkilemediğinde (%60), politikacılara güvenmediklerinden (% 58), hükümetin insan yaşamına karışmasının kabul edilemez olduğundan(%53,8),yoksullar için zararlı olduğundan (%51) şekerli içeceklere uygulanacak vergiyi kabul etmemiştir.
Sarah E. Gollust, Colleen L. Barry, Jeff Niederdeppe (2014)	ABD’de şekerli içeceklerin tüketimini azaltmak için kamu desteğinin düzeylerini değerlendirmek amacıyla 1319 kişi ile internet tabanlı anket.	Katılımcıların %65’i kalori etiketledirmesini ve %62’si okullardan şekerli içeceklerin kaldırmasını desteklemiştir. Katılımcıların sadece %22’si vergiyi desteklemiştir.

<p>Rebecca J Beeken, Jane Wardle (2013)</p>	<p>Aşırı kiloluğu ve Büyük Britanya'daki politikaları değerlendirmek için 1986 kişi ile anket.</p>	<p>Katılımcıların çoğunluğu aşırı kiloluğun sebebini % 61 gıdalara, %57'si irade eksikliğine ve %45'i genlere bağlamıştır. Katılımcıların %71 sağlıklı yaşam kampanyalarını, %66'sı gıda etiketlendirmesini ve %32'si sağlıksız gıdaların vergilendirmesini desteklemiştir.</p>
<p>Dragos C. Petrescu, Gareth J. Hollands, Dominique-Laurent Couturier, Yin-Lam Ng, Theresa M. Marteau (2016)</p>	<p>İngiltere ve ABD'de şekerli içeceklerin tüketimini azaltmak için devlet müdahalesinin kabul edilebilirliği ile ilgili İngiltere'den 1093 ve ABD'den 1082 kişi ile yapılan anket.</p>	<p>Her iki ülke içinde devlet müdahalesinin kabul edilebilirlik sıralaması; eğitim, içeceklerin raflarda yerinin değişmesi, porsiyon miktarının azaltılması, kutularının kaplarını değiştirmek ve en az kabul edilen vergi müdahalesidir.</p>
<p>Yasar Ayyıldız, Yunus Demirli (2015)</p>	<p>Türk halkının obezite vergisi hakkındaki algısını araştırmak için 1126 kişi ile anket.</p>	<p>Katılımcılar devletin vergi harici bir yolla obezite ile mücadelede rol almasını istemektedir. 35 yaş üzeri, eğitim seviyesi düşük, evli ve kilolu kesim obezite vergisinin faydalı olacağını dşnmştir.</p>

6. Sonuç

Devletin obezite ile mücadelede uyguladığı politikalardan bir tanesi obezite vergisidir. Sağlıksız ürünlerin vergilendirilmesi olan ve piguo vergisine benzeyen obezite vergisi birçok ülkede uygulanmaktadır. Obezite hastalığının dışsal maliyetlerinin içselleştirilmesi, sağlıksız ürünlerin daha az tercih edilmesi, şirketlerin gıda üretimini düzeltmesi gibi olumlu özellikleri vardır. Ancak obezite vergisi uygulamasının tartışmalı olduğu ve yapılan birçok çalışmada bu verginin halk tarafından kabul edilmediği görülmektedir. Bu verginin kabul görmemesinde iki neden vardır. Birinci neden obezite vergisinin regresif bir vergi olması ve vergilendirilecek ürünler arasında net bir ayırımın yapılamamasıdır. İkinci neden ise halkın obezite vergisinden elde edilecek gelirin obezite hastalığının tedavisinden kullanılacağına inanmamasıdır.

Çalışmamızın sonucunda ise katılımcıların çoğunluğunun devletin obezite ile mücadele rol almasını istediği görülmüştür. Ancak obezite ile mücadele sağlıksız ürünlere vergi konulmasının istenmediği, verginin sağlıksız yiyecek ve içecek üretimi yapan şirketlere ve bu gıdaların reklamlarına uygulanmasının istendiği görülmüştür. Obezite vergi gelirinin ise sağlıklı gıda üretimine teşvikte kullanılmasının ilk sırada istendiği daha sonra ise spor salonları gibi faaliyet alanlarında kullanılmasının istendiği görülmüştür. Anket katılımcılarımızın çoğunluğuna göre obezite vergisinin kola, pizza gibi fast food yiyeceklerinden alınılması desteklenmektedir.

KAYNAKÇA

Akalın, Mehmet: **Örnek Açıklamalarıyla Sosyal Bilimlerde Araştırma Tekniği Anket**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015.

An Roinn Slainte Department of Health: “Introducing a Tax on Sugar Sweetened Drinks Health Rationale, Options and Recommendations,” 2016, pp. 1-42.

Ayyıldız, Yaşar, Demirli Yunus: “Obezite Vergisine İlişkin Halkın Düşünceleri: Türkiye’de Bir Alan Araştırması” **Business and Economics Research Journal**, Vol. 6, 2015, pp. 59-78.

Barry, Colleen L., Niederdeppe, Jeff, Gollust, Sarah E. “Taxes on Sugar-Sweetened Beverages Result from a 2011 National Public Opinion Survey” **American Journal of Preventive Medicine**, 2013, pp.158-163.

Beeken, Rebecca J., Wardle, Jane “ Public Beliefs About the Causes of Obesity and Attitudes towards Policy Initiatives in Great Britain” **Public Health Nutrition**, Vol.16, 2013, pp.2132-2137.

Briggs, Adam Dm. Mytton, Oliver T., Madden, David, O’shea, Donal, Rayner, Mike, Scarborough, Peter: “The Potential Impact on Obesity of A 10% Tax on Sugar-Sweetened Beverages in Ireland, An Effect Assessment Modelling Study,” **Bmc Public Health**, 2013, pp. 1-9.

Cawley, John: “An Economy of Scales: A Selective Review of Obesity’s Economic Causes, Consequences, and Solutions,” **Journal of Health Economics** 43, 2015, pp. 244-268.

Colchero, M Arantxa, Popkin, Barry M, Rivera, Juan A, Ng, Shu Wen: “Beverage Purchases from Stores in Mexico Under the Excise Tax on Sugar Sweetened Beverages: Observational Study,” **BMJ Publishing Grup**, 2015, pp. 1-9.

ECORYS: “Food Taxes and Their Impact on Competitiveness in the Agri-Food Sector Final Report,” 2014, p: 1-78.

Efrat, Meraw, Efrat, Rafael: “Tax Policy and The Obesity Epidemic,” **Journal of Law and Health**, Vol.25, No:233, 2012, pp. 233-263.

George, Darren, Mallery, Paul: **SPSS for Windows Step by Step A Simple Guide and Reference 11.0 Update**, United State of America, Pearson Education, 2003, Vol: 4, pp. 98-99.

Gergerlioğlu, Ufuk: “Bazı OECD Ülkeleri Bağlamında Obezite Vergilerinin Değerlendirilmesi,” **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, 2016, s. 149-166.

Gollust, Sarah E., Barry, Colleen L., Niederdeppe, Jeff: “Americans’ Opinions About Policies to Reduce Consumption of Sugar-Sweetened Beverages” **Preventive Medicine**, Vol. 63, 2014, pp. 52–57.

Gostin, Lawrence O.: “2016: The Year of the Soda Tax,” **The Milbank Quarterly**, Vol: 95, No: 1, 2017, pp. 19-23.

Gökbunar, Ramazan, Doğan, Alper, Utkuseven, Ahmet: “Obezite İle Mücadelede Bir Kamu Politikası Aracı Olarak Vergilerin Değerlendirilmesi,” **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt: 22, Sayı: 2, 2015, s. 581-602.

Grogger, Jeffrey: “Soda Taxes and The Price of Sodas and Other Drinks: Evidence from Mexico,” **Oxford University Press**, 2017, pp. 481-498.

Hawkess, Corinna: “Regulating Food Marketing to Young People Worldwide: Trends and Policy Drivers,” **American Journal of Public Health**, Vol: 97, No: 11, 2007, pp. 1962-1973.

Nederkoorn, Chantal, Havermans, Remo C., Giesen, Janneke C.A.H, Jansen, Anita: “High Tax on High Energy Dense Foods and Its Effects on The Purchase of Calories In A Supermarket. An Experiment,” **Appetite**, Vol.56, 2011, pp. 760-765.

Nederkoorn, Chantal, Havermans, Remo C., Giesen, Janneke C.A.H, Jansen, Anita: “High Tax on High Energy Dense Foods and Its Effects on The Purchase of Calories In A Supermarket. An Experiment,” **Appetite**, Vol.56, 2011, pp. 760-765.

Organisation for Economic Co-operation and Development: “Obesity Update,” OECD Directorate for Employment, Labor and Social Affairs, 2014, pp. 1-8.

Özmen, Ahmet: **Uygulamalı Araştırmalarda Örnekleme Yöntemleri**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Fen Fakültesi Yayınları, No: 17, 2000.

Pan American Health Organization Mexico Representative Office: “Taxes On Sugar-Sweetened Beverages As A Public Health Strategy: The Experience Of Mexico,” **Pan American Health Organization**, 2015. <http://iris.paho.org/xmlui/handle/123456789/18391>

Petrescu, Dragos C., Hollands, Gareth J., Couturier, Dominique-Laurent, Ng, Yin-Lam, Marteau, Theresa M. “ Public Acceptability in the UK and USA of Nudging to Reduce Obesity: The Example of Reducing Sugar-Sweetened Beverages Consumption” **Plos One**, 2016.

Roberto, Christina A., Brownell, Kelly D.: “The Imperative of Changing Public Policy to Address Obesity,” **The Oxford Handbook of The Social Science of Obesity**, Ed. by. John Cawley, Oxford University Press, 2011, pp. 587-608.

Saruç, Naci Tolga: **Obezite Ekonomisi ve Obezite ile Mücadelede Kamu Politikaları**, Ankara, Sonçağ Yayın Evi,2014.

Taxing Sweetened Drinks in France:https://powerupforhealth.files.wordpress.com/2015/09/2015-07-13_case-study-taxing-sweetened-drinks-in-france.pdf

Yavan, Sercan, Sarı, Ekrem: “Yeni Bir Maliye Politikası Aracı Olarak “Obezite Vergisi” ve Örnek Ülke Uygulamaları,” **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt: 52, Sayı: 606, 2015, s. 89-102.

World Health Organization Europe: “Public Health Product Tax in Hungary: An Example of Successful Intersectoral Action Using a Fiscal Tool to Promote Healthier Food Choices and Raise Revenues for Public Health,” http://www.euro.who.int/__data/assets/pdf_file/0004/287095/Good-practice-brief-public-health-product-tax-in-hungary.pdf

Ekler

EK-1 Obezite Anketi

Bu anket akademik amaçla yapılmaktadır, doğru veya yanlış cevap yoktur. Obezite vergisi, obezite hastalığına neden olan ürünler (fast food, cips, kola vb.) üzerinden alınan bir vergidir. Anketimizde ise Türkiye’de yaşayan insanların obezite hastalığının maliye politikaları ile önlenmesi konusundaki düşüncelerini öğrenmeyi amaçlanmaktadır.

Anket sonuçları danışmanlığını Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ’un (İstanbul Üniversite’si Maliye Bölümü) yürüttüğü “Obezite Ekonomisi ve Davranışsal Maliye” yüksek lisans tezinde kullanılacaktır. Sonuçlar bireysel olarak değil toplu şekilde analiz edilecektir. Lütfen isim belirtmeyiniz.

1. Sizce obezite hastalığının sebebi nedir? (Birden fazla seçenek seçilebilir.)

- A) Fiziksel aktivite yetersizliği
- B) Dengesiz beslenme
- C) Hormonal bozukluk
- D) Şekerli içecek ve/veya yiyeceklerin ucuz olması
- E) Sağlıklı ürünlerin pahalı olması
- F) Obezite hastalığı konusunda yetersiz bilgilendirme
- G) Ürün içerikleri ile ilgili bilgi eksikliği
- H) Teknolojik gelişim
- İ) Obezitenin önlenmesi için uygulanan politikaların etkili olması

2. Obezitenin önlenmesinde kullanılacak aşağıdaki araçları en önemlisi 1’den en önemsizi 5’e doğru sıralayınız.

- () Vergi politikaları
- () Kamu spotu, broşür vb. yollarla bilgilendirme
- () Ürün içeriklerinin daha büyük yazılması
- () Yüksek oranda yağ ve şeker içeren ürünlerde uyarıların olması
- () Menülerdeki yiyeceklerin kalori değerinin yazılması

3. Devletin obezite ile mücadelede rol almasını ister misiniz?

- A) Kesinlikle isterim
- B) İsterim

- C) Kararsızım
D) İstemem
E) Kesinlikle istemem
4. Obezite ile mücadele için obezite vergisinin alınmasını ister misiniz?
A) Kesinlikle isterim
B) İsterim
C) Kararsızım
D) İstemem
E) Kesinlikle istemem
5. Obezite ile mücadelede şekerli içecek ve/ veya yiyeceklerden alınan vergilere ek olarak ayrı bir obezite vergisinin alınmasını ister misiniz?
A) Kesinlikle isterim
B) İsterim
C) Kararsızım
D) İstemem
E) Kesinlikle istemem
6. Obezite ile mücadelede şekerli içecek ve/veya yiyeceklerden içerdiği şeker miktarına bağlı olarak vergi oranı değişen bir obezite vergisinin alınmasını ister misiniz?
A) Kesinlikle isterim
B) İsterim
C) Kararsızım
D) İstemem
E) Kesinlikle istemem
7. Obezite ile mücadelede şekerli içecek ve/veya yiyecek üreten şirketlerin örneğin fast food ve meşubat şirketlerinin vergilendirilmesini destekler misiniz?
A) Kesinlikle desteklerim
B) Desteklerim
C) Kararsızım
D) Desteklemem
E) Kesinlikle desteklemem
8. şekerli içecek ve/veya yiyecek reklamları üzerine getirilecek yüksek oranlı vergiyi obezite ile mücadelede destekler misiniz?
A) Kesinlikle desteklerim
B) Desteklerim

- C) Kararsızım
- D) Desteklemem
- E) Kesinlikle desteklemem

9. Şekerli içecek ve/veya yiyeceklere uygulanacak obezite vergisini obezite hastalığının tedavisinde kullanılmasını adil bulur musunuz?

- A) Kesinlikle katılıyorum
- B) Katılıyorum
- C) Kararsızım
- D) Katılmıyorum
- E) Kesinlikle katılmıyorum

10. Obezite hastalığının neden olduğu maliyetlerin obezite hastası bireylerden alınmasını destekler misiniz?

- A) Kesinlikle desteklerim
- B) Desteklerim
- C) Kararsızım
- E) Desteklemem
- E) Kesinlikle desteklemem

11. Obezitenin önlenmesi için şekerli içecek ve/veya yiyeceklerden alınacak bir obezite vergi gelirinin sağlıklı yaşamı teşvik eden politikalarda kullanılmasını destekler misiniz?

- A) Kesinlikle isterim
- B) İsterim
- C) Kararsızım
- D) İstemem
- E) Kesinlikle istemem

12. Obezitenin önlenmesi için alınacak obezite vergi gelirinin aşağıdakilerden hangisinde kullanılmasının daha faydalı olacağını en önemlisi 1'den en önemsizi 5'e doğru sıralayınız.

- () Şekersiz, yağsız yiyecek ve içeceklerin tüketiminin teşvikinde
- () Obezitenin önlenmesi için yapılacak eğitim ve reklamlarda
- () Spor salonlarının, yürüyüş yollarının vb. faaliyet alanlarının yanında
- () Obezite hastalığının tedavisinde
- () Sağlıklı gıda üretimini teşvikte

13. Aşağıdaki gıdalardan hangilerinde obezite vergisinin uygulanmasını istersiniz?

- () Kola () Meyve suyu () Meyveli soda () Enerji içecekleri
() Alkollü içecekler () Ekmek () Pasta () Makarna
() Fast food () ikolata () Cips () Bisküvi
() Pastane ürünleri () Şekerlemeler () Margarin () Sıvı yağ
() Tereyağı () Tatlılar () Şeker () Şarküteri
() Un

Yaşınız: Kilonuz: Boyunuz:

Cinsiyetiniz: Eğitim seviyeniz: Mesleğiniz:
.....

Aylık ortalama hane halkı geliri:..... Hane halkı sayısı:

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 ulaşımlı 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 görmekteyler.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 diğere 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 diğere hukuk alanlarından farklı olarak güçlükler ve kendine has özellikler içermektedir. Vergi kanunları, diğere 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 yaptırımını 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 olmadığına 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 kanunîlik 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 gözetken 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 ziyasının 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. Sistemantik yorum yönteminde, vergi kanunu hükmünün tayin edilen tasnif içinde, hangi konumda ve nerede yer aldığı önem kazanmaktadır¹²³.

Sistemantik 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.

Sistemantik 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.

Sistemantik yorum yöntemi ile ilgili bir görüşe göre bu yöntem, lâfzî yorum yöntemini tamamlayıcı niteliktedir¹²⁷. Çünkü sistemantik 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, sistemantik 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 sistematiği 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 özalgeler (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 nesnelliğini 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/gib-mevzuat>, [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 vergilendirmenin 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 aşılıarak 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, Neziğ: **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; Melikşah, 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].