

# **TÜRK VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASI (YORUMU) ve YÖNTEMLERİ**

Ömer Lütfi YALÇIN  
Vergi Kontrol Memuru

**T**ürk Vergi Hukukunda, vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleyen V.U.K.'nın 3. maddesi, 2365 sayılı Kanunun 1. maddesiyle değiştirilmiş ve bu değişiklik 1981 yılından itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. V.U.K.'na 2365 sayılı Kanunun 1. maddesiyle getirilen değişiklikten önceki dönemlerde de vergi kanunlarının uygulanması sırasında yorum yapılmakla beraber vergi hukukunda yorum konusunda bir hüküm bulunmadığından, vergi idaresi, kanun metinlerine sıkı sıkıya bağlı kalarak lafzi yorum yapmış bazen de olayların özelliğine göre amaçsal yorum yaparak mükellefler aleyhine sonuçlar doğuracak kararlar vermiştir.

Sözkonusu kanun değişikliğinin yürürlüğe girmesinden önceki dönemde vergi yargısınca da aynı şekilde bazen kanun metnine sıkı sıkıya bağlı kalınarak lafzi yorum yapıldığı bazen de kanunun amacına aykırı genişletici yorumlar yapıldığı bu nedenle de benzer konularda mükellefler leh ve aleyhinde kararlar verildiği görülmüştür.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz yorum konusunda bu eksiklikleri giderecek ve vergi kanunlarının uygulanması (yorumu)nda uyulması gereken temel prensipleri belirleyecek kanun değişikliği ile ilgili açıklamalara geçmeden önce

hukukta yorum ve yorum yöntemleri hakkında kısaca bilgi vermekte yarar vardır.

## I. YORUM KAVRAMI

### A - Tanım ve Yorum Yöntemleri

Sözlük anlamıyla yorum, açıkça anlaşılmayan bir sözü veya davranışı açıklığa kavuşturma olarak tanımlanırken, genel olarak "Yorum"; hukuk kuralının veya kanunun tam anlamının araştırılması ya da kanun maddesinin metnine ve ruhuna göre anlamlandırılması şeklinde tanımlanmaktadır<sup>1</sup>.

Yorum, çeşitli vergi hukuku yazarlarınca aşağıdaki şekillerde tanımlanmıştır.

- Kanun koyucunun kanun metninde belirtilmiş olan iradesinin saptanması ve bu iradeye göre kanun metninin gerçek anlamının belirlenmesidir<sup>2</sup>.
- Bir kanunun objektif anlamının ortaya konulmasıdır.
- Kanun koyucunun iradesinin günün koşulları da gözönüne alınarak değerlendirilmesidir.
- Kanun koyucunun gerçek maksadını bulmak ve bunu objektif olarak belirtmektir.

Yorumla ilgili olarak yapılan bu tariflerden sonra başlıca yorum yöntemlerini ise aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz<sup>3</sup>.

1 — Deyimsel (Lafzî) Yorum: Yasa kuralının anlamını açıklamada ilk başvurulacak yöntem olan deyimsel yöntemde, yasa hükmünde yer alan kelimelerin, deyimlerin ve ifadelerin dilbilgisi kuralları yönünden kanun metni içerisindeki anlamlarının açıklanmasıdır. Bu yorum yönteminde kanun hükümleri; maddeler, fıkralar, bentler, cümleler, sözcükler ve bölüm başlıkları dikkate alınarak dış görünüşleriyle yorumlanırlar.

2 — Tarihi (Subjektif) Yorum: Bu yorum yöntemi, yasa koyucunun yasanın yapıldığı andaki iradesinin ve amacının araştırılarak bir sonuca va-

---

1. Saygılıoğlu, Nevzat: Vergi Hukukunda Yorum. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, Ankara 1987, s. 18.

2. Erginay-Akif: Vergi Hukuku - Ankara 1984 - 11. Baskı, s. 54.

3. Ayrıntılı Bilgi için: ÖNCEL, Mualla. ÇAĞAN, Nami. KUMRULU, Ahmet. Vergi Hukuku C.1. Genel İlkeler. A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları No: 474, Ankara-1984, KIRBAŞ, Sadık. Vergi Hukuku, Ankara-1984.

rılmaya çalışılmasıdır. Bu yöntemde; yasa tasarısı veya taslakları ile yasa gerekçelerine meclis komisyonlarındaki ve genel kuruldaki görüşmelere ait tutanaklara başvurularak bir sonuca varılır.

3 — Sistematik Yorum: Sistematik yorumda kanun hükmünün anlamı belirlenirken bu hükmün kanun yapısı içerisindeki yeri ve diğer mevzuat hükümleri ile olan bağlantısı ve ilişkisi araştırılır. Bir vergi kanunu hükmünün bir taraftan sözkonusu kanun içindeki konumu diğer taraftan da bir bütün oluşturan vergi sistemi içerisindeki diğer kanun hükümleri ile olan bağlantısı açısından gerçek anlamı araştırılır.

4 — Amaçsal (Mantıki, Ruhsal, Objektif) Yorum: Amaçsal yorumda, kanunların zamanın gereksinmelerine göre yorumlanması esası mevcuttur. Bu yorum yönteminde yasama organının iradesinden ziyade kanunun amacı ön planda tutulur. Kanunların zamana ve ekonomik koşullara uyması sağlanır. Zira, kanunlar ekonomik ve sosyal koşullara bağlı olarak değişen olaylara uygulanır. Bu da yasa koyucunun yasayı çıkartırken neyi amaçladığından ziyade yasanın değişen ekonomik ve sosyal koşullar altında kazandığı objektif anlam üzerinde durmayı ön plana çıkartır. Amaçsal yorum yönteminde yasa ile varılmak istenen sonuçlar günün koşullarına ve toplumun gereksinmelerine uygun olarak değerlendirilir. Çünkü, yasa yürürlüğe girdikten sonra subjektif anlamını yitirerek bağımsız ve objektif bir anlam taşır.

### **B - Yorumun Gereği :**

Kanunların yorumu, bütün hukuk kollarında başvuru bir yoldur. Çünkü, kanun metinleri, terimleri itibariyle, herşeyin kolaylıkla anlaşılmasına veya metnin bütün olaylara uydurulmasına imkan vermez<sup>4</sup>.

Ayrıca kanunların hazırlanıp yürürlüğe girmesinden sonrada toplumsal ve ekonomik hayatın sürekli değişim ve gelişme göstermesi yeni açıklamaları gerekli kılmaktadır. Kanunların toplumdaki sosyo ekonomik gelişmelere cevap vermesi ise devamlılık gösteren hukuk devletinin gereğidir. Bu durumda da toplumdaki sorunlara çözüm getirme görevi yargıca düşmektedir.

Yargıç bu görevini yerine getirirken, kanunların koymuş olduğu yol gösterici kurallara uyarak gerekli kararları verir. Aynı zamanda yargıç karar verirken, bazı yöntem ve tekniklere başvurmak zorunluluğu ile karşı kar-

---

4. Erginay, Akif. a.g.e. s. 54.

şıyadır. Bu karşı karşıya kalmada ise yorumun gereği ortaya çıkar. Zira soyut ve genel nitelikteki hukuk kurallarının, günlük yaşamda karşılaşılan somut ve özel olaylara uygulanabilmesi için kanun metinlerinin ne anlama geldiklerinin açık ve seçik bir biçimde bilinmesi gerekmektedir.

Kanunların uygulanmasında sürekli şüphe ve duraksamaların ortaya çıkması veya kanun hükümlerinin çeşitli anlamlara gelmesi durumunda bunların anlam ve kapsamının yorum yoluyla açıklanması gerekir<sup>5</sup>. Vergi Hukukunda da yürürlükteki vergi kanunlarının vergiyi doğuran olayların izahında olaya taraf olanların yaklaşımında farklılıklar bulunmaktadır. Aynı şekilde vergi idaresinin hazineci yaklaşımı ve buna karşın bazı mükelleflerin de daha az vergi ödemek veya hiç ödememek istemeleri de, konunun yargı organları tarafından incelenip karara bağlanmasını zorunlu kılmaktadır<sup>6</sup>. Vergi uyumsuzluklarının karara bağlanmasında da yine yorum yapma gereği kaçınılmaz olmaktadır.

## II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YORUM YAKLAŞIMI:

Türk Vergi Hukukundaki yorumla ilgili hükmü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2365 sayılı Kanunun 1. maddesiyle; "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlığı altında değiştirilen 3. maddesinin (A) bölümünde görmekteyiz. Kanun metni aynen aşağıdaki gibidir.

"Vergi Kanunlarının Uygulanması : Bu kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

Vergi Kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır."

Yukarıdaki kanun maddesinin (A) fıkrasının ikinci bendinde vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceğine yer verilmiştir. Kanunun lafzından maksat, kanun maddesinin metni, sözü, kelime anlamı veya onun açık ifadesidir. Kanunun ruhu ise, kanunun bütününde baskın olan esaslar ile maddelerin, hukuk sisteminin ve kanunun tümü içindeki yerlerine ve birbirleriyle olan bağlantılarına göre taşıdıkları anlam demektir<sup>7</sup>.

5. Gagıl, Orhan. M-Hukuka ve Hukuk İlimine Giriş. İ.Ü.H.F. Yayını, Fakülteler Matbaası İstanbul, 1971. s. 181.

6. Aksoy, Şerafettin: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitapevi - İstanbul - 1982, s. 31-32.

7. Şengül, Selami: 213 Sayılı V.U.K.'nda 2365 sayılı Kanunla yapılan Değişiklikler Hakkında Açıklama.

Yasanın sözünden ilk bakışta bir anlam çıkartılamıyorsa ya da çıkartılan anlam ciddi bir kuşku ve duraksamaya yol açıyorsa yasanın amacı ve özü araştırılacaktır<sup>8</sup>. Bu araştırma ise başvurulacak yorum yöntemlerinin tesbiti ile mümkün olacaktır.

#### A - Takip Edilecek Yöntemlerin Tesbiti :

Maddenin ikinci bendine göre; kanun hükümlerinin uygulanmasına ilk aşamada kanunun lafzı ile yani metni ile başlanır. Bunun içinde kanunda belirlenen soyut kuralların yaşamda belirlenen somut maddi olaylara aynen uygunluk göstermesi gerekir. Hukukta tipiklik dediğimiz bu durumu gerçek yaşamda görmek her zaman mümkün değildir. Zira; vergi kurallarının belirlediği soyut çerçevenin içerisine belirsiz sayıda somut olaylar gireceğinden somut olayların hangi vergiyi doğuran olay veya muamele kapsamında olduğunu araştırmak gerekir. Bu da yürütme ve yargı organlarını yorum yapmaya götürecektir.

Madde metninde vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile birlikte hüküm ifade edeceğine yer verilmiş olmasının amacı, kanun metnindeki ifade ile konuluş amacının her zaman aynı olmamasından veya kanun metninden çıkartılan anlam ile kanunun konuluş amacında bir uyumsuzluğun olabileceği düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Zaten bu durumun olması yukarıda değinildiği gibi kaçınılmazdır. Zira kanun metinleri, terimleri itibariyle herşeyin kolaylıkla anlaşılmasına veya bütün olayları açıklamaya yeterli değildir. Bu da kanun metnine kanunun ruhuna uyan bir anlam vermeyi gerekli kılmaktadır.

Kanunun ruhuna uyan bir anlam verilirken de aynı zamanda başvurulacak yorum yöntemleri de madde metninin ikinci bendinin ikinci cümlesinde belirtilmiş bulunmaktadır. Buna göre kanun lafzının açık olmadığı hallerde veya kanun lafzı açık olmakla beraber çıkarılan anlamlar ciddi tereddütler oluşturduğu takdirde vergi kanunlarının hükümleri, ilk önce konuluşundaki maksadın dikkate alınmasıyla yani tarihi (subjektif) yorum yöntemiyle açıklanmaya çalışılacaktır. Bunun içinde yasa gerekçeleri ile komisyon ve meclis görüşme tutanaklarına bakmak gerekecektir. Bu yorum yöntemiyle bir sonuca varılamadığı takdirde ikinci olarak vergi kanunları, hükümlerinin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak sistematik yorum yapılarak konu açıklanmaya çalışılacaktır.

8. Öncel, Çagan, Kumrulu a.g.e. s: 23, H.U.K. Bilim raporu

Lafzî, tarihsel ve sistematik yorumla bir sonuca varılamadığı için kanun metni tam bir açıklığa kavuşturulamıyorsa bu takdir de başvurulacak yöntem ne olacaktır?

Yapılan açıklamalardan sonra bu sorunun cevabını bulabilmek için hukukta vazgeçilmez yorum metodu olan Amaçsal yorumun vergi hukukunda da uygulanıp uygulanmayacağı konusuna eğilmek gerekecektir.

Bilindiği gibi amaçsal yorumda kanunun zamanın gereksinmelerine göre yorumlanması esas alınmakta, kanun koyucunun iradesinden ziyade kanunun amacı ön plana çıkarılmaktadır. Ancak vergi hukukunda amaçsal yorumun yapılacağı ve yapılamayacağı gibi iki ayrı görüş bulunmaktadır.

Vergi kanunlarında yorum yapılırken amaçsal yorum yapılamayacağını savunanlar; "kanunun uygulandığı zamanın ihtiyaçlarına ve anlayışına göre yorumlanması bir anlamda hukuk yaratmak demektir. Vergi hukukunda kanunsuz vergi olamayacağı için kanunun günün şartlarına göre ihtiyaca cevap vermemesi durumunda değiştirilmesi gerekir." görüşünü ileri sürmektedirler.

Yukarıda ileri sürülen görüşe karşı olanların görüşlerine geçmeden önce vergi hukukunda hukuk yaratmanın sözkonusu olamayacağı gerçeğini dile getirerek hukuk yaratmanın ne anlama geldiğine kısaca değinmek gerekir.

Türk Medeni Kanununun 1. maddesinde yargıca, kanunda bir hükmün bulunmadığı meselelerde örf ve adete göre, örf ve adetin de bulunmadığı meselelerde kendini kanun koyucu yerine koyarak o mesele hakkında hüküm verme yetkisi, başka bir deyişle hukuk yaratma yetkisi verilmiştir. Oysa vergi hukukunda; "kanunsuz vergi olmaz" ilkesi gereği hukuk yaratma sözkonusu değildir.

Bu açıklamadan sonra Vergi Hukukunda, hukuk yaratmadan tamamen farklı bir olay olan amaçsal yorumun vergi hukukunda uygulanacağını savunanların görüşüne dönebiliriz. Bu görüşü savunanlar; "Amaçsal yorumda ortada bir kanun metni bulunmaktadır. Oysa hukuk yaratmada ortada bir kanun metni mevcut değilken hakim, kanun koruyucu gibi hareket ederek hakkında hüküm bulunmayan bir konuda karar vermektedir. Vergi hukukunda amaçsal yorumu hukuk yaratma olarak anlama doğru değildir. Hukukun dinamik niteliği ve zamanın ihtiyaçlarına cevap verme olgusu vergi hukuku içinde geçerli olacaktır. Sürekli değişen ve gelişen ekonomik hayatın ihtiyaçlarına cevap verebilmek için vergi hukukuna da aynı imkanları tanımak gerekir. Vergilerin kanuniliği ilkesi vergi hukukunun temel

özelliklerinin başında gelir. Amaçsal yorum yönteminde kanun sınırları dışına çıkmaz, amaçsal yorum yöntemiyle sadece kanun metninin anlamının yetersiz kalması nedeniyle kanunun amacı dikkate alınarak kanunun anlamına açıklık getirilir." görüşünü ileri sürmektedirler.

Vergi hukukunda amaçsal yorumun uygulanmasına karşı olanlarla uygulanmasına taraftar olanların görüşlerini kısaca özetledikten sonra amaçsal yorumun doğal uzantısı olan "ekonomik yaklaşım" konusuna da değinmek gerekmektedir. Zira; amaçsal yorum yöntemi vergi hukukunun özellikleri çerçevesinde ekonomik yaklaşımın kaçınılmaz olduğunu göstermektedir.

### **B - Ekonomik Yaklaşım ve Ekonomik Yorum :**

Ekonomik yaklaşım, vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasaları hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır<sup>9</sup>. Başka bir deyişle vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler gözönüne alınarak saptanmasına ekonomik yaklaşım denir. Vergi hukukundaki ekonomik yaklaşım; ülkemizde de gerek idare ve gerekse yargı organlarıncı başvurulmuş bir yöntemdir. Bunun en bariz örneğini ise "faizsiz para-kirasız ev" sözleşmelerinin geçerliliğinin kabul edilmesinde görmekteyiz. Bu şekilde yapılan sözleşmeler, hem idarece ve hem de yargı tarafından kabul edilmeyerek bu olaylarda taraf olanlar adına gelir vergisi tarhiyatı yapılmasına karar verilmektedir.

Amaçsal yorumun tabii sonucu olarak ekonomik yaklaşım ve ekonomik yorum yapılmamış olduğu takdirde; özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını kötüye kullanarak vergi kaçırma amacıyla "peçeleme sözleşmesi" yapan vergi yükümlülerinin vergilendirilmesi mümkün görünmemektedir. Bu nedenle vergi hukukunda amaçsal yorumun uzantısı olan ekonomik yaklaşım sonucu ekonomik yorum yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Yapılan bu yorum yönteminin Vergi Usul Kanunumuzun 3. maddesinin "A) Vergi kanunlarının uygulanması" başlığı altında açıklandığı gibi aynı zamanda "B) İspat" başlıklı fıkrasında yer alan, "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." hükmü ile de kuvvetlendirildiğini görmekteyiz.

9. Öncel, Çağan, Kumrulu - a.g.e. s: 24-25.

### C - Yorum Konusunda İdarenin Görüşü :

Yorum konusunda idarenin görüşü ise 16.7.1981 tarih ve 17402 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 143 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Söz konusu tebliğde Vergi Usul Kanununda yer alan 3. madde hükmü ile vergi hukukumuzda, vergi ve uygulama konusunda "Bilimsel Yorumlama Metodu" esası getirildiği belirtilerek, yorum metodunda ilk olarak olaya ilişkin metin hükmünün nazara alınacağı, olaya ilişkin kesin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde, önce vergi kanununun konuda takip ettiği maksat, kanun yapısındaki yeri, diğer maddelerle bağlantısının nazara alınarak bir sonuca varılacağı ve bu sonuca göre hükümlerin uygulanması gerekeceği, kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hukuki düşüncelerin sınırını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yoluyla başka hadiselerle teşmil edilmemesi gerektiği hususlarına değinildikten sonra tebliğde; "Ayrıca kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı gözönünde tutularak yorum yapılması esastır. Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyarak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılmaz."<sup>10</sup> denilmektedir.

Vergi idaresi, yorum yapılırken olaya ilişkin metin hükmünün nazara alınacağını (lafzî yorum), olaya ilişkin kesin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde, vergi kanununun konuda takip ettiği maksat, kanun yapısındaki yeri, diğer maddelerle bağlantısının nazara alınacağını (tarihsel ve sistematik yorum), kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde ise objektif hüsnüniyet kuralının gözönünde tutularak yorum yapılacağını (amaçsal yorum) belirtmiş bulunmaktadır.

### III- SONUÇ

Vergi Kanunlarının uygulanması sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun 3/A maddesine göre takip edilecek ilk yorum yöntemi Lafzî (deyimsel) yorum yöntemi olacaktır. Deyimsel yorumda kanunun özüne aykırılık bulunmamalıdır. Kanun metninin açık olmadığı hallerde ise, tarihsel ve sistematik yorum yöntemleri uygulanacaktır. Bu yöntemlerle de herhangi bir sonuca varılamıyorsa vergilerin kanuniliği prensibinden ayrılmaksızın, kıyas yapma yasağını gözönünde bulundurarak amaçsal yorum yapılacaktır ve sonuca ulaşılabilecektir. Sonuca ulaşmada sayılan yorum yöntemlerinin birbirleri yerine değil birbirini tamamlayıcı biçimde kullanılması söz konusu olacaktır.

10. 143 sayılı V.U.K. Genel Tebliği