



Norm Çelişkilerinde Yöntem: KVK Mükerrer Madde 45 ve Bankalar Kanunu Madde 6'da Yer Alan Hüküm Çelişkilerinin Değerlendiril- mesi



Osman ERKAN

Vergi Denetmen Yardımcısı

4008 sayılı Kanunla 24.06.1994 tarihinde yürürlüğe giren, KVK mükerrer Madde 45 indirim ve istisnaların sınırını şöyle düzenlemiştir: "1) Kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazançlarının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklemek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. 2) Uluslar arası hükümler saklıdır." Durum böyle iken 4672 sayılı 12.05.2001 tarihinde Kabul edilen Bankalar Kanununda Değişiklik Yapılmasına ilişkin Kanunun 11. maddesinin 12. bendi şu şekilde değiştirilmiştir: "bankaların bu fıkra uyarınca ayırdıkları özel karşılıkların tamamı, ayırdıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak tespit edilir" Görüldüğü üzere Bankalar Kanununun hükmü KVK mükerrer 45. madde hükmüyle çelişmektedir. Zira KVK kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazançlarının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümler, ancak Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklemek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Bankalar da kurumlar vergisine tabi olduğuna göre bankaların ayırdıkları özel karşılıkların tamamı, ayırdıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak tespit

edilmesine ilişkin düzenleme yukarıda zikredilen vergi kanunlarına göre yine aynı kanunlarda yer alması gerekirdi. Böylelikle Bankalar Kanununun ilgili düzenlemesi KVK hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir. Yani burada bir kanun hükmünün diğer kanun hükmüne aykırılığı söz konusudur.

Anayasaya göre kanunlar anayasaya aykırı olamaz öyle ki, anayasa bir kanun hükmünün diğer kanun hükmüne aykırı olamayacağı düzenlenmemiştir. Hal böyleyken çelişen iki kanun hükmünün hangisi esas alınacaktır. Hukuk normlarının birleriyle çelişmesi, düzenleme alanlarının genişliği, değişen koşulların gerekliliği gibi çok çeşitli nedenlerle, söz konusu olabilmektedir. Burada anayasanın koruduğu, normlar hiyerarşisine aykırılıktır. Yani Yönetmeliklerin, tüzük ve kanunlara, tüzüklerin kanunlara, kanunlarında anayasaya aykırılık teşkil etmemesi gerekir. Buradaki durum aynı hiyerarşide olan hükümlerin çelişmesidir, bu sadece iki ayrı kanun hükmünün çelişmesi şeklinde değil aynı kanun, tüzük, yönetmelik hatta anayasa hükümlerin çelişmesi şeklinde de olabilir. Böyle durumlarda çelişki şu şekilde giderilir:

- 1) Normlar hiyerarşisinde, alt hiyerarşide yer alan norm üst hiyerarşide yer alan norm hükümlerine aykırılık teşkil ediyorsa üst hiyerarşide yer alan norm hükümleri esas alınır.
- 2) Aynı hiyerarşide içinde çelişki mevzuu bahis ise, iki şekilde bu durum bertaraf edilir. Eğer çelişki aynı normda söz konusu ise özel hükmün genel hükme çelişmesi şeklinde ise özel hüküm esas alınır. Çelişki aynı hiyerarşide farklı normda ise tarih itibarıyla hangisi son düzenleme ise o esas alınır. Yönetmeliklerde durum farklılık arz etmektedir. Yönetmelik aynı makamca çıkarılmamışsa, söz konusu idari makamın idare teşkilatı içindeki yerine bakmak gerekecektir. Örneğin bakanlar kurulu tarafından çıkarılan bir yönetmelik bakanlıklar tarafından çıkarılan bir yönetmeliğe üstün sayılacaktır. İdari makamların idare teşkilatı içinde konumları eşitse, söz konusu yönetmeliğin uygulanmasını sağladığı kanunun hangi bakanlığın ve ya kamu tüzel kişiliğinin görev alanına girdiğine bakılacaktır.

Yukarıda zikrettiğimiz çelişki, aynı hiyerarşide yer alan iki ayrı kanun hükmünün çelişmesi şeklindedir. Burada **Bankalar Kanunu tarih itibarıyla yeni bir düzenleme olduğu içindir ki, bu kanun hükmü esas alınacaktır.** Aksi düşünlüğünde Bankalar Kanununun KVK'ye aykırılık teşkil ettiği ve iptali gerektiği şeklindeki bir tez mesnetsiz kalacaktır, zira kanunlar ancak anayasaya şekil ve esas bakımından aykırılık durumunda Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilmektedir. Bu bağlamda Bankalar Kanunu ilgili hükmü anayasaya aykırılık teşkil etmediğinden uygulanmaması söz konusu değildir.