

**GVK. AÇISINDAN VERGİ İDARESİ
İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ
YORUM FARKLILIKLARI VE VERGİ
YARGISI KARARLARININ VERGİ
İDARESİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

**Ahmet AK
(Yüksek Lisans Tezi)**

Eskişehir 1999

**GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN VERGİ İDARESİ İLE VERGİ
YARGISI ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARI VE VERGİ
YARGISI KARARLARININ VERGİ İDARESİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

Ahmet AK

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Maliye (Mali Hukuk) Anabilim Dalı
Danışman : Prof.Dr.Fethi HEPER

Eskişehir
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Haziran 1999

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphane

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARI VE VERGİ YARGISI KARARLARININ VERGİ İDARESİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Ahmet AK

Maliye (Mali Hukuk) Anabilim

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran 1999

Danışman : Prof.Dr.Fethi HEPER

Kanunları uygulayacak olan kişi veya kurumlar, kanun koyucunun gerçek iradesini ve amacını objektif olarak saptamak için yorum yapmak zorundadırlar.

Vergi kanunlarının uygulayıcısı olan vergi idaresi, vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken Anayasa ve kanunlarla belirlenen hukuki çerçeve içerisinde kalmak zorundadır. Uygulamada vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasında vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğu konusunda Ortaya çıkan uyuşmazlıklar, idari çözüm yöntemleriyle sonuçlandırılmaması halinde, idari yargı merci olan vergi yargısına intikal edebilmekte ve uyuşmazlık vergi yargısı tarafından çözümlenmektedir.

Vergi inceleme raporları yoğunlukta olmak üzere, idari uygulamaların vergi yargısınca, kanunlara uygun olmadığı gerekçesi ile, yapılan tarhiyatların ortadan kaldırılmasına yönelik yargı kararlarına sıkça rastlanması, vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılığının belirtisi olarak algılanmış ve bu çalışmaya iten neden olmuştur.

Bu çalışmamızın birinci bölümde vergilendirme işlemlerinde kaynakların anlam bakımından uygulanması başlığı altında, yorum kavramı, hukuki açıdan yorumun anlamı, yorumun vergilendime açısından önemi, vergilendirme işlemlerinde yorum çeşitleri ve yöntemleri, vergilendirme işlemlerinde yorumun özellikleri ve son olarak vergi hukukunda yorumun sonuçları incelenmiştir.

Çalışmamızın esas konusunu oluşturan ikinci bölümde GVK.'nda vergi yargısı ile vergi idaresi arasındaki yorum farklılıkları başlığı altında, muaflik ve istisnalar, gelir unsurlarının saptanması, verginin tarihi ve verginin ödenmesi konularına ilişkin vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılıklarının vergi idaresi uygulamalarına etkileri ile farklı yorumlara esas teşkil eden yorum anlayışları değerlendirilmiştir.

GVK. açısından, vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılıklarının toplandığı temel noktalar ve yorum farklılığının hukuki etkileri sonuç bölümünde belirtilmiştir.

ABSTRACT

Both tax administration and tax courts must interpret tax laws in applying them to tax issues. Sometimes there are different interpretations in the same tax articles. In the thesis we investigate reasons of different interpretations and their effects on tax administration's future decisions.

We limited the subject of different interpretations on individual income tax law articles and the council of state's decisions which are on the individual income tax law articles and different from tax administration decisions in practice.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Ahmet AK'ın "Gelir Vergisi Kanunu Açısından Vergi Yargısı ile Vergi İdaresi Arasındaki Yorum Farklılıkları ve İdari Yargı Kararlarının Vergi İdaresine Etkileri" başlıklı tezi 28/09/ 1999 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca Maliye Anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Adı Soyadı

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr. Fethi HEPER

Üye : *Doc. Dr. Nurten ERDOĞAN*

Üye : *Prof. Dr. Recai BİMER*

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZ	ii
ABSTRACT	iv
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	iv
ÖZGEÇMİŞ	vi
KISALTMALAR	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE KAYNAKLARIN ANLAM BAKIMINDAN UYGULANMASI

1. YORUM KAVRAMI	8
2. HUKUKİ AÇIDAN YORUMUN ANLAMI	9
3. YORUMUN VERGİLENDİRME AÇISINDAN ÖNEMİ	10
4. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE YORUM ÇEŞİTLERİ VE YÖNTEMLERİ	13
4.1. YORUM ÇEŞİTLERİ	13

4.1.1. Yasama Yorumu	13
4.1.2. İdari Yorum	14
4.1.3. Yargısal Yorum	16
4.1.4. Bilimsel Yorum	17
4.2. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE	
YORUM YÖNTEMLERİ	17
4.2.1. Deyimsel (Lafzi) Yorum Yöntemi	18
4.2.2. Amaçsal (Gayi) Yorum Yöntemi	20
4.2.3. Sistematiik Yorum Yöntemi	20
4.2.4. Tarihsel (Sübjektif) Yorum Yöntemi	21
4.2.5. Mantıki Yorum Yöntemi	22
4.2.6. Kavramcı Yorum Yöntemi	22
4.2.7. Menfaatler İctihadı Yöntemi	23
5. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE YORUMUN	
ÖZELLİKLERİ	24
5.1. Ekonomik Yaklaşım İlkesi	27
5.2. Vergilendirmenin Anayasal Temeli	28
5.3. Vergilerin Yasallığı İlkesi	29
5.4. Kıyas Yasağı	33
5.4.1. Kıyasın Hukuki Tanımı	33
5.4.2. Vergi Hukukunda Kıyas	33
5.5. İdarenin Takdir Yetkisi	35
5.6. Yargıcın Hukuk Yaratmaması İlkesi	36
5.6.1. Kanun Boşluğu Kavramı	36
5.6.2. Vergi Hukukunnda Kanun Boşluklarının Doldurulması (Yargıcın Hukuk Yaratmaması İlkesi)	38
6. YORUMUN SONUÇLARI	39
6.1. Beyan Edici Yorum	40
6.1.1. Hukuki Anlamı	40

6.1.2. Vergi Hukukunda Beyan Edici yorum	40
6.2 Geliştirmeci Yorum	42
6.2.1. Hukuki Anlamı	42
6.2.2. Vergi Hukukunda Geliştirmeci yorum	42
6.3. Düzeltici Yorum	43
6.3.1. Hukuki Anlamı	43
6.3.2. Vergi Hukukunda Düzeltici yorum	43
6.4. Genişletici Yorum	44
6.4.1. Hukuki Anlamı	44
6.4.2. Vergi Hukukunda Genişletici Yorum	45
6.5. Daraltıcı Yorum	47
6.5.1. Hukuki Anlamı	47
6.5.2. Vergi Hukukunda Daraltıcı Yorum	47
6.6. Lehde Yorum	48
6.6.1. Hukuki Anlamı	48
6.6.2. Vergi Hukukunda Lehde Yorum	48

İKİNCİ BÖLÜN

GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN VERGİ YARGISI İLE VERGİ İDARESİ ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARI

1. MUAFLIK VE İSTİSNALARA İLİŞKİN YORUM FARKLILIKLARI	54
1.1. Yatırım İndirimi Uygulamasına İlişkin Yorum Farklılıkları	54
1.1.1. Teşebbüs Halinde Gerçekleştirilen Yatırımlardan Dolayı Hak Edilen Yatırım İndiriminin Ortaklıktan	

Elde Edilen Ticari Kazançtan İndirilmesine İlişkin Yorum Farklılıkları	55
1.1.2. Demirbaşların Yatırım İndirimi Kapsamına Dahil Olmasında Esas Faaliyetle İlgisinin Belirlenmesine İlişkin Yorum Farklılıkları	56
1.1.3. Yatırım Teşvik Belgesinin Yatırım İndirim Uygulama Süresine Etkisinin Belirlenmesine İlişkin Yorum Farklılıkları	59
1.1.4. Yeminli Mali müşavir Tasdik Raporunun Yatırım İndirimi Uygulamasına Etkisi Konusundaki Yorum Farklılıkları	61
1.1.5. Yatırım Teşvik Belgesi İptalinin Yatırım İndirimi Uygulamasına Etkisi Konusundaki Yorum Farklılıkları	62
1.1.6. Yatırım İndirimine İlişkin Diğer Yorum Farklılıkları	64
1.2. Esnaf Muaflığının Belirlenmesine İlişkin Yorum Farklılıkları	65
1.3. Çeşitli İstisnalara İlişkin Yorum Farklılıkları ..	68
1.3.1. Kıdem Tazminatının Vergilendirilmesine İlişkin Yorum Farklılıkları	68
2. GELİR UNSURLARININ SAPTANMASINA İLİŞKİN YORUM FARKLILIKLARI	70
2.1. Ticari Kazançların Saptanmasına İlişkin Yorum Farklılıkları	70
2.1.1. Finansal Kiralamada Kira Bedelinin Ticari Kazançtan İndirilmesi Konusundaki Yorum Farklılıkları	70
2.1.2. Sosyal Sigortalar Kurumuna Ödenecek	

Sigorta Priminin Gider Niteliğine İlişkin Yorum farklılıkları	73
2.1.3. Sanat Eserlerine Yapılan Harcamaların Gider Niteliğine İlişkin Yorum Farklılıkları	77
2.1.4. Dış Seyahat Harcamalarının Belirlenmesine İlişkin Yorum Farklılıkları	80
2.1.5. Yasal Olmayan Ödemelerin Gider Niteliğine İlişkin Yorum Farklılıkları ..	84
2.1.6. Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Konusundaki Yorum Farklılıkları	86
2.1.6.1. Yıllara Yaygın İnşaat İşini Yapan Müteahhidin Ölümü Halinde Durum	86
2.1.6.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönüşüm ve İşin Devri Halinde Durum	91
2.1.6.3. Dekapaj İşinin Vergilendirme Açısından Hukuki Niteliğine İlişkin Yorum Farklılıkları ...	92
2.2. Ücretlere İlişkin Yorum Farklılıkları	95
2.3. Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Yorum Farklılıkları	95
2.3.1. Yazılan Kitaplara Ait Giderlerin İndirileceği Dönemin Belirlenmesine İlişkin Yorum Farklılıkları	95
2.3.2. Dış Protezciliğinin Hangi Gelir Unsuruna Dahil Olduğuna İlişkin Yorum Farklılıkları	97
2.4. Gayrimenkul Sermaye İradının Saptanmasına İlişkin Yorum Farklılıkları	100

2.4.1. Emsal Kira Bedeli Uygulamasına	
İlişkin Yorum Farklılıkları	101
2.5. Menkul Sermaye İradının Saptanmasına	
İlişkin Yorum Farklılıkları	106
2.5.1. Temerrüt Faizinin Verginin	
Konusuna Girip Girmediğine	
İlişkin Yorum Farklılıkları	107
2.5.2. İpotek karşılığı Borç Para Verme	
Durumunda Alacak Faizleri	
Konusundaki Yorum Farklılıkları	108
3. VERGİ TARHINA İLİŞKİN YORUM FARKLILIKLARI..	112
3.1. Vergi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname	112
4. VERGİNİN ÖDENMESİNE İLİŞKİN YORUM	
FARKLILIKLARI	114
4.1. Geçici Vergi Uygulamasına İlişkin	
Yorum Farklılıkları	114
SONUÇ	118
YARARLANILAN KAYNAKLAR	124

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
AATUHK.	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
APK.	: Araştırma Planlama Kurulu
Ays.	: Anayasa
c.	: Cilt
D.	: Daire
DDGK.	: Dava Daireleri Genel Kurulu
DEF.	: Defterdarlık
DK.	: Danıştay Kanunu
Dn.	: Danıştay
DPT.	: Devlet Planlama Teşkilatı
E.	: Esas
FKK.	: Finansal Kiralama Kanunu
GEL.	: Gelirler
GGM.	: Gelirler Genel Müdürlüğü
GMSİ.	: Gayri Menkul Sermaye İradı
GT.	: Genel Tebliğ
GVK.	: Gelir Vergisi Kanunu
GVKGT.	: Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
HUD.	: Hesap Uzmanları Derneği
İBK.	: İctihadı Birleştirme Kurulu
İBKK.	: İctihadı Birleştirme Kurulu Kararı
İK.	: İş Kanunu
İnş. Muh.	: İnşaat Muhasebesi

İst.	: İstanbul
İYUK.	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KVK.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
MB.	: Maliye Bakanlığı
MK.	: Medeni Kanun
MSİ.	: Menkul Sermaye İradı
Muk.	: Mükteza
RG.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.K.	: Sayılı Kanun
SK.	: Sayılı Karar
SMK.	: Serbest Meslek Kazançları
SN.	: Seri No'lu
SSK.	: Sosyal Sigortalar Kurumu
T.	: Tarih
TCK.	: Türk Ceza Kanunu
TDK.	: Türk Dil Kurumu
TTK.	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: Ve Benzeri
VY	: Vergi Yönetimi
VİVK.	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VSZ.	: Vasıtasız
VUK.	: Vergi Usul Kanunu
VUKGT.	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
Yİ.	: Yargı İlişkileri
YMM.	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Çağdaş toplumlarda, devlet tüzel kişiliğine vergi salma, zor kullanma ve para basma olmak üzere, gerçek kişilere verilmeyen üç temel yetki verilmiştir. Bu üç yetki sayesinde "devlet egemenliği" veya "devletin üstün iradesi" gerçekleşmektedir. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu bakımdan devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü anlamına gelen vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasal bir zorunluluktur. Çünkü, devletin kendisinden beklenen hizmetleri yerine getirebilmesi için, bu hizmetlere karşılık olan kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekir.¹

Demokratik yaşamın ve devlet yapısının temelinde, önemli ölçüde vatandaşın vergi güvenliği yatmaktadır. Bu nedenle ister maddi vergi hukuku, isterse vergi uyuşmazlıklarını düzenleyen hükümler olsun vergi ile ilgili düzenlemeler herkesin yaşamsal ilgisini çekmektedir.

¹ Yusuf KARAKOÇ, **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesinin 34. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Ankara, G.Ü.İletişim Basımevi, 1996, s., 249

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (m.2) Türkiye Cumhuriyeti'ni "sosyal bir hukuk devleti" olarak nitelendirmiştir.

Devletin sosyal hukuk devleti ilkesinin gerektirdiği ödevlerini yerine getirebilmesi, özel kesimde yaratılan kaynaklardan bir kısmının kamu kesimine, yani devlete aktarılmasını gerekli kılar. Bu da genel anlamda vergilerle gerçekleşir.

Vergi, kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak üzere başvuru en önemli araç olduğundan, sosyal hukuk devletinin aynı zamanda bir vergi devleti olduğu söylenebilir.²

Genel anlamda vergi, kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak için özel kesimden kamu kesimine kaynak aktarmak suretiyle devlete gelir sağlayan bir araç olup, zora dayanan, özel veya belirli bir karşılık esasına dayanmayan mali bir yükümlülüktür.³ şeklinde tanımlanabilir.

Hukuki temelleri Anayasa ile belirlenen vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin vergiyi doğuran olaydan, verginin tahsiline kadar uzanan vergilendirme işlemleri vergi idaresi tarafından gerçekleştirilir.

Vergi idaresi vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken Anayasa ve kanunlarla belirlenen hukuki çerçeveye içerisinde kalmak zorundadır. Ancak uygulamada vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasında vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğu

² Selim KANETİ, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Özden Kardeşler Matbaası, 1986/1987, s., 3

³ Salih TURHAN, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993 s., 21

konusunda, özellikle vergi kanunlarının farklı algılanması olmak üzere, bir kısım uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan uyuşmazlıklar idari çözüm yöntemleriyle sonuçlandırılmaması halinde, idari yargı merci olan vergi yargısına intikal edebilmekte ve uyuşmazlık vergi yargısı tarafından çözümlenmektedir.

Vergilendirme işlemleri idari nitelikteki tasarruflardandır. Bu tasarrufların yargı denetimine tabi tutulması suretiyle vergi kanunlarının uygulanışı sırasında ortaya çıkan yorum yanlışlarının yargı kararları ile düzeltilmesi sağlanmaktadır.

Vergi kanunlarının, diğer bir çok kanunlarda bulunmayan bazı özellikleri vardır. Bunların başında vergi kanunlarının süratle değişen ekonomik yaşamın bütün gereklerini takibederek ve yeni koşullara uyarak değişiklik göstermesi gelir. Belli bir zaman ve o zaman içindeki koşullara bağlı olmak suretiyle konulmuş olan hükümlerin yeni olaylara uygulanması özel bir uzmanlığı gerektirir.

Vergi yargısının varlığı vergi yükümlüleri yönünden hukuki güvence oluşturmaktadır.⁴

Maliye Bakanlığının yorumunu içeren genel tebliğ ve genelgeler vergi idaresinin yorumunda bağlayıcı nitelik taşır. Ancak bu kaynaklar yargı organları için bağlayıcı değildir.

Vergi idaresinin olduğu her ülkede vergi yargısının vergilendirmeye olan ilişkileri açısından idarenin saygınlığını belirleme yönünde önemli ve fonksiyonel bir görevi vardır. Daha

⁴ **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, MB.Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988, cilt, 3, s., 2

açık bir ifadeyle vergi yargısına intikal eden uyuşmazlıklara ilişkin kararların vergi idaresi ya da vergi yükümlüsü lehine olabileceği dikkate alındığında, vergi yargısı kararları bazen idareye güç kazandırdığı gibi bazen de idareyi zayıflatır.

Bu nedenle teoride idareyle yargı ne ölçüde aynı görüşü paylaşıyor ise, vergilemenin o derece adil olduğu yönünde bir görüş ağırlığı vardır.

Vergi yargısı, vergi kanunlarının uygulanmasında yükümlü veya sorumlu ile idare arasında doğan ve düzeltme ya da uzlaşma yolları ile çözümlenemeyen uyuşmazlıkların, tarafların kanun yollarına başvurmaları halinde bağımsız ve tarafsız yargı tarafından çözümlenmesi ve sonuçlandırılmasıdır.⁵

Ülkemizde vergi yargısı uyuşmazlık haline gelen ve çözümü yargıya bırakılmış olan vergisel olaylarda son başvuru noktasıdır.

Vergi Usul Kanunu uyarınca (m.377) yükümlüler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi yargısında dava açabilme hakkına sahiptirler.

Vergi yargısı, uyuşmazlıkları sonuçlandırırken, benzer konularda daha sonra ortaya çıkabilecek benzeri uyuşmazlıklara da örnek çözüm oluşturmaktadır.

Anayasa'mız (m.125) gereği idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolu açıktır. İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç ve olanaksız zararların doğması ve idari

⁵ Veysi SEVİĞ, **Vergi Yargısı ve Yargılamanın Vergi Uygulamalarına Etkileri**, Türkiye İ. Vergi Kongresi İstanbul,, Kuşak Ofset, 1992, s., 119

işlemin açıkça hukuka aykırı olması koşullarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmektedir. (İYUK. m.27)

Vergi yargı organlarının kararları uygulamada dikkatle izlenmekte, özellikle Danıştay içtihadı birleştirme kararlarına vergi idaresi de uyum göstermektedir.

İçtihadı birleştirme kararlarında egemen olan ilke "Anayasa'ya uygun yorum ilkesi" dir.⁶ Bu nedenle Danıştay içtihadı birleştirme kararlarına idarenin uyum göstermesi zorunludur. (DK. m. 40/4)

Vergi yargısının münferit kararlarının vergi uygulamalarını etkileme gücü uyuşmazlık konusu olan olayın özelliğine göre değişmektedir.

Yargı kararları idareye bir kanun maddesinin uygulanışıyla ilgili yol gösterici özellikte olabileceği gibi, yükümlülere yol gösterici de olabilir.

Bununla birlikte yargı kararlarının, kanun maddelerinin kapsamı ve uygulanış başlangıcı gibi şekilsel konularda, yorum yapmak suretiyle eksik tamamlamaya yönelik yönlendirme işlevini taşıması da olanaklıdır.

Farklı çıkarların korunması noktasından hareket eden vergi idaresi ve vergi yargısı arasında yorum ve düşünce farklılıkları

⁶ **Metin GÜNDAY, Bir Alman Hukukçusunun Görüşleri, Danıştay Dergisi, Yıl:21, Sayı:81, s., 27**

ortaya çıkmaktadır. Ancak vergi idaresi ile vergi yargısının, mutlaka aynı yönde yorum yapmasını beklememek gerekir.⁷

Bu çalışmamızda GVK.'nda vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılıkları ve idari yargı kararlarının vergi idaresine etkilerinin araştırılması amaçlanmıştır.

– Vergi inceleme raporları yoğunlukta olmak üzere, idari uygulamaların vergi yargısınca, kanunlara uygun olmadığı gerekçesi ile, yapılan tarhiyatların ortadan kaldırılmasına yönelik yargı kararlarına sıkça rastlanması, vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılığının belirtisi olarak algılanmış ve bu çalışmaya iten neden olmuştur.

Bu tez iki bölümden oluşmaktadır; birinci bölümde vergilendirme işlemlerinde kaynakların anlam bakımından uygulanması başlığı altında, yorum kavramı, hukuki açıdan yorumun anlamı, yorumun vergilendirme açısından önemi, vergilendirme işlemlerinde yorum çeşitleri ve yöntemleri, vergilendirme işlemlerinde yorumun özellikleri ve son olarak vergi hukukunda yorumun sonuçları incelenmiştir.

Çalışmamızın esas konusunu oluşturan ikinci bölümde GVK.'nda vergi yargısı ile vergi idaresi arasındaki yorum farklılıkları başlığı altında, muaflik ve istisnalar, gelir unsurlarının tespiti, verginin tarhi ve verginin ödenmesi konularına ilişkin vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılıklarının vergi idaresi uygulamalarına etkileri ile farklı yorumlara esas teşkil eden yorum anlayışları değerlendirilmiştir.

⁷ Nami ÇAĞAN, Nevzat SAYGILIOĞLU, Orhan MORGİL, Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkileri Paneli,, s., 43, 92, 97

Vergi yargısının yorumu olarak, Danıştay içtihadı birleştirme kararları ve süreklilik kazanmış kararları başta olmak üzere, Danıştay kararları esas alınmış, Vergi Mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemesi kararları dikkate alınmamıştır.

Vergi idaresinin yorumu olarak da genel tebliğ, genelge, özelge ve Danıştay kararlarına intikal etmiş idari uygulamalar ve vergi inceleme elemanlarının raporlarında yer alan yorumları esas alınmıştır.

Vergi idaresi ile vergi yargısı arasında, şüphesiz aynı yönde yorumları içeren konular da mevcuttur. Ancak tez konumuzu yorum farklılıkları oluşturduğundan aynı yöndeki yorumlara ilişkin konulara değinilmemiştir

Yorum farklılıkları ise GVK. ile ilgili bizce özellik arz ettiği düşünülen konular üzerinde yoğunlaştırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE KAYNAKLARIN ANLAM BAKIMINDAN UYGULANMASI

1. YORUM KAVRAMI

Yorum, sözcük anlamıyla bir yazının veya bir sözün, anlaşılması güç yönlerinin, daha iyi anlaşılmasını sağlamak için bazı açıklamalar yaparak aydınlığa kavuşturmadır.⁸ Yorum bir olayı belli bir görüşe göre açıklama ve değerlendirme anlamına da gelir.⁹

⁸ **Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi**, İstanbul, Gelişim Yayınları, 1986, s., 12591

⁹ **Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük**, TDK. Yayınları: 549, Ankara, Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1998, s., 2464,

Bir kanunun anlam bakımından uygulanması ya da yorumunun objektif anlamının ortaya konulmasını ifade eder. Hukuk kuralları soyut ve genel kurallardır. Bu kuralların günlük yaşamda karşılaşılan somut ve özel olaylara uygulanabilmesi için ne anlama geldiğinin açık ve kuşkuya yol açmayacak bir biçimde bilinmesi gerekmektedir.

Bütün hukuk kuralları belirli bir dönemdeki insan iradesinin ürünü olduklarından, eksiklikleri ve boşlukları ortaya çıkabilmektedir. Herkesin anlayabileceği, toplumsal gereksinimleri adalete en uygun bir şekilde karşılayabilecek kanunlar yapabilmek oldukça zordur. Bununla birlikte yürürlükte olan kuralların yorumu zorunlu hale gelmektedir.¹⁰

2. HUKUKİ AÇIDAN YORUMUN ANLAMI

Hukuki yorum genel yorumun bir türüdür. Geniş anlamda yorum, "anlama" manasına gelir. Bu anlamda yorum, dilde kullanılan bir ifadenin "kavranması" dır. Her dilsel işaret anlaşılacak için yorumlanmak zorundadır. Bir metnin doğrudan doğruya ve derhal anlaşılması ile hukukun veya felsefenin hazırladığı tekniklerin yardımıyla anlaşılması arasında fark yoktur. Yorum olmaksızın, bir dilsel işaret formel mantıktaki bir sembol gibidir. Bir dilsel işaret ancak yorum ile anlam kazanır.

Dar anlamda yorum ise, belirli bir somut durumda kullanılan ve anlamı üzerinde şüpheler olan bir ifadenin anlamının belirlenmesidir. Üzerinde şüpheler bulunmayan ifadenin anlamı, doğrudan ve derhal anlaşılır. Böyle bir durumda yoruma ihtiyaç

¹⁰ Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Dokuzuncu Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 1997, s.,68-69,

yoktur. Aksi halde, ifadenin anlamı ait olduğu dilin yorum kuralları sayesinde belirlenir.¹¹

Hukukta normu uygulayacak olan kişi veya organ, kanun koyucuya kullandığı sözcüğün ne anlama geldiğini sorma olanağına sahip değildir. Bu nedenle, yorum kaçınılmazdır; ve yorumu normu uygulayacak olan kişi veya organ yapacaktır.¹²

Hukukta, kanunların yorumu çok önemli bir konudur. Yorumun amacı kanun koyucunun amacının doğru olarak saptanması ve böylece kanun metninin anlamının tam olarak belirlenmesidir. Çünkü çoğu zaman kanunların metinlerinden, kanun koyucunun iradesini kolayca ortaya çıkarmaya veya bütün olaylara bu metinlerin uygulanmasına olanak yoktur. Kanun metinlerinin kuru ifadelerinden kanun koyucunun gerçek iradesi ve amacı saptanamaz. Hatta zamanla kanunlardaki terim ve sözcüklerin anlamlarında değişiklikler olabilir. İşte bu gibi hallerde, kanunları uygulayan yargıçlar, kanun koyucunun gerçek iradesini saptayarak yeni durum ve olaylara uygulamak zorunda kalabilirler. Çok eski zamanlardan bu yana, yorum hukuk ilminde önemini korumaktadır. Özetle yorum kanun koyucunun gerçek iradesini ve amacını objektif olarak saptamaya yöneliktir..¹³

3. YORUMUN VERGİLENDİRME AÇISINDAN ÖNEMİ

Vergi kanunları halk kitlelerini ilgilendirdiği ve kişilerle devlet arasında borç alacak ilişkisi yarattıkları için bunların en iyi bir biçimde anlaşılması gerekmektedir. Bu bakımdan vergi

¹¹ Kemal GÖZLER, **Hukukun Genel Teorisine Giriş, Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorum Sorunu**, Ankara, 1998, s.,149

¹² GÖZLER, a.g.e., s.,156

¹³ Şerafettin AKSOY,, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Dördüncü Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1996, s.,26

hukukunda yorumun önemli bir yeri vardır. Özellikle vergi kanunlarının sık sık değişerek yeni kurumlar getirdiği dönemlerde bu önem daha da artmaktadır. Vergi uyumsuzluklarının varlığı ve çokluğu verginin tarafları arasındaki yorum farklılıklarının göstergesi olarak kabul edilebilir.

Vergi yargı kuruluşları da her defasında kendileri yönünden kanunları yorumlama durumunda kalmaktadırlar.¹⁴

Vergi hukukunda yorum özellikle muafiyet ve istisnaların uygulanması, maddi hata ve düzeltme müessesesinin işlemesi, vergi suçlarına ait cezaların uygulanması, vergi matrahının saptanması, örtülü kazançların belirlenmesi, olağanüstü giderlerin saptanması ve değerlendirme konularında daha fazla önem arz etmektedir.

Vergi hukuku terimlerinin değişik anlamları olması ve çoğu kez karışıklıklara neden olması da, bu alanda yorumun önemini ve zorluğunu ortaya koymaktadır.¹⁵

Kanun hükümlerinin uygulanmasında kimi zaman kıyas yoluna da başvurulur. Ancak kanunun yorumlanması ile kıyasen uygulanması ayrı kavramlardır. Yorum bir hukuk kuralının olaya en uygun anlamını saptamayı amaçlar. Kıyas ise, nedenlerdeki benzerliğe dayanarak öngörülen bir kuralın kanun tarafından öngörülmüş olmayan bir olaya uygulanması anlamını taşır.

Kıyas kanunun anlamını ortaya koyabilmek için değil, fakat kanundaki boşlukları doldurmak için yapılan genişletici bir işlemdir. Diğer bir ifadeyle kıyasta, kanun koyucunun amacı

¹⁴ KIRBAŞ, a.g.e., s., 68-69

¹⁵ AKSOY, a.g.e., s., 28

araştırılmamakta, kanun koyucuya özgü bir girişim yapılmış olmaktadır.

Ceza hukukunda olduğu gibi, vergi hukukunda da kıyasa yer yoktur. Verginin yasallığı ilkesi bunu engellemektedir. Vergi kanunlarında verginin konusu ve istisna ve muafiyetler gibi verginin temel öğeleri belirtilmiştir. Vergi kanunları açıkça öngörmedikçe, hiç bir konudan kanunda belirtilen konulara benzerliği nedeniyle vergi alınamaz.¹⁶

Vergilendirmede yöntem kurallarını içeren Vergi Usul Kanunu'ndaki boşlukların doldurulması için, kıyas yoluna başvurma olanağını kabul eden vergi hukukçuları da bulunmaktadır.¹⁷

Yorum kavramını incelerken yollama (atıf) konusuna da değinmekte yarar vardır. Atıf, bir kanunun belirli bir konuda hüküm getirmediği zaman diğer bir kanun hükmüne yollamada bulunmasıdır. Bu şekilde yollama yapılan kanun hükmü o kanunun bir hükmü gibi uygulama olanağı bulur. Örneğin GVK.'nun tam mükellefiyetin belirlenmesinin dayanağını oluşturan "Türkiye'de yerleşme" başlıklı 4'üncü maddesinde ikametgah konusunda Medeni Kanun'un 19 ve takibeden maddelerine yollama yapılmaktadır. Dolayısıyla 19 ve takibeden maddelerde ikametgah konusunda getirilen hüküm GVK.'nun hükmü gibi uygulama olanağı bulmaktadır. Ancak vergi hukukunda böylesine açık bir biçimde yollama yapılmadıkça, diğer bir kanunun kıyasen uygulanması olanaksızdır. Kanunda

¹⁶ KIRBAŞ, a.g.e., s.,69

¹⁷ Selim KANETİ, VUK.'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması, Vergi Dünyası, HUD. Yayını, Kasım, 1991, Sayı, 123, s.,38

diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmak gerekmektedir.¹⁸

4. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE YORUM ÇEŞİTLERİ VE YÖNTEMLERİ

4.1. YORUM ÇEŞİTLERİ

Kanunlar kişi ve kurumlarca yorumlanmaktadır. Bu bakımdan yorumu yapan kişi ve kurumlara göre yorum çeşitleri ortaya çıkmaktadır. Yorumu yapan organa göre yorum çeşitlerini yasama yorumu, idari yorum, yargısal yorum ve bilimsel yorum olmak üzere, dört ana başlık altında toplamak olanaklıdır.

4.1.1. Yasama Yorumu

Kanun koyucu tarafından yapılan yoruma yasama yorumu denir. Bu yorum çeşidinde yasama organı duraksama konusu olan bir yasa kuralının nasıl uygulanması gerektiğini belirtir. 1924 Anayasası'nda (m.26) bu yorum çeşidine yer verilmiştir.¹⁹ Ancak 1961 Anayasası ile yasama yorumu kaldırılmış ve bu durum 1982 Anayasası'nda da devam etmiştir.

Yasama yorumunun kaldırılmasındaki amaç, bağımsız yargı organlarının kararlarını hiç bir etki altında kalmadan vermelerini sağlamaktır. Eğer yasama organının yorumuna müsaade edilir ise, kanun koyucunun bağımsız yargı organlarını etkilemeleri önlenemez. Çünkü yasama organı kanunları çıkardığı gibi, bir de

¹⁸ KIRBAŞ, a.g.e., s.,69-70

¹⁹ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 4. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:513, 1997, s., 18

o kanunların yorumunu yaparsa, yargı organlarının bağımsızlığı daha fazla sınırlandırılmış olmaktadır.²⁰

Güçler ayrılığı kuramı, kanunların yorumu yetkisinin yasama organına bırakılmamasını gerektirir. Bununla beraber, bir kanunun diğer bir kanunu, bir uluslararası vergi anlaşmasının diğer bir uluslararası vergi anlaşmasını yorumlamasına herhangi bir engel yoktur. Bu şekilde yapılacak bir yorum da yasama yorumu niteliğini taşıyacaktır. Bu yorum ile ilgili olarak bir hukuki uyumsuzluk ortaya çıktığı takdirde konu, önceki kanun - sonraki kanun, genel hüküm-özel hüküm ilişkileri içinde çözümlenmelidir.²¹

4.1.2. İdari Yorum

İdari yorum, vergi idaresinin vergi kanunlarını anlayış ve uygulayış biçimi ile ilgilidir. İdari yorum yargı organları yönünden bağlayıcı olmayıp yasal idare ilkesi çerçevesinde yargısal denetime tabidir. İdari yorum özeldeler gibi bireysel işlemlerde olabileceği gibi genel düzenleyici işlemlerde de yapılabilmektedir.

İdari yorum, genel düzenleyici işlemlerle yapılmışsa, soyut; bireysel sübjektif işlemlerle yapılmışsa somut nitelik taşır.²²

Vergi idaresi bir kanun maddesinin daha iyi anlaşılabilmesini sağlamak amacıyla yorum yapabileceği gibi, vergi yükümlülerinin yazılı talebi üzerine de vergi yasalarındaki anlaşılması zor ve

²⁰ AKSOY, a.g.e., s., 27

²¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s.,18

²² KIRBAŞ, a.g.e., s., 70

duraksama konusu düzenlemeler hakkında yorum yapmak durumundadır. (VUK. m.413)

Vergi idaresinin yorumu uluslararası anlaşmalar, kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, Danıştay içtihadı birleştirme kararı ve Maliye Bakanlığı'na kanunlarla verilen düzenleme yetkisine istinaden yayımlanan düzenleyici genel tebliğlere dayanır.

İdarenin yorumu bu kaynaklara dayalı olarak vergilendirme işlemlerinde, idari görüş belirten genel tebliğlerde, genelgelerde, ve özelgelerde kendini gösterir.

Bunun yanında, vergi idaresinin işlevlerinden biri olan vergi incelemeleri sonucunda inceleme elemanları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarında yer alan, idari uygulamaya yönelik görüş ve öneriler de idari yorumun bir parçası olarak kabul edilmelidir.

Vergi kanunlarının yorumunda idarenin yorum yapma yetkisinin sınırlarının nerede başlayıp nerede durması gerektiği önem arz etmektedir. Gaston Jeze esneklik arttıkça kontrolün zayıflayacağını, kontrol zayıflayınca da suistimallerin ortaya çıkabileceğini ileri sürer. Bu itibarla vergi hukukunda, idareye yorum bakımından vergi barışına doğru ve uzlaşıcı bir tutumun gerektirdiği ölçüde yorum yapma esnekliği tanınmalıdır.²³

²³ Bedri GÜRSOY, VY.ve Yİ.Paneli, Ankara, MB. Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1991, s., 72

4.1.3. Yargısal Yorum

Yargısal yorum, vergi uyuşmazlıklarının çözümü sırasında yargı organlarınca yapılan yorumdur. Yargısal yorum, somut olayın özellikleri göz önüne alınarak yapıldığından yalnız ilişkin bulunduğu olay açısından bağlayıcıdır; sonraki benzer olaylarda ne başka mahkemeleri ne de aynı mahkemeyi bağlar. Bununla beraber, içtihadı birleştirme kararlarında yapılan yargısal yorum yargı organlarını ve idareyi bağlar.(DK. m.40/b.4)²⁴

Vergi yargısı organlarının yorumu istisnai haller²⁵ dışında, idare veya vergi yükümlüleri tarafından uyuşmazlıkların çözümü amacıyla dava açılması halinde ortaya çıkar.

Vergi yargısı yorumunda Anayasa, uluslararası andlaşma, Anayasa Mahkemesi Kararları, kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, içtihadı birleştirme kararı ve düzenleyici genel tebliğleri esas alır ve yargı kararı olarak ortaya çıkar. Vergi yargısı yorumunda yargı kararları ve doktrini de yardımcı kaynak olarak dikkate alır.

Vergi dinamik bir kavram olmasına rağmen, vergilendirmenin statik bir kavram olması, idareye olduğu gibi, yargıya da bazı esneklikler tanınmasını gerektirir.²⁶ Vergi idaresinin doğmuş vergi alacağını hızlı tahsil edebilmesi gereği ile vergi yükümlüsüne hukuksal güvence sağlanması zorunluluğu arasında, ölçülebilir bir denge kurulması anlayışı yalnız kanun

²⁴ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s., 19

²⁵ Vergi Yasalarında, bir konu hakkında Danıştay'ın olumlu görüşünün alınacağına ilişkin hükümlere de rastlanmaktadır. Örneğin GVK., m., 9/7

²⁶ Kamil MUTLUER,, VY.ve Yİ. Paneli, s., 93

koyucuyu değil, yorum sürecinde yargıyı da yönlendirmiş olan ilkedir.²⁷

Diğer yandan idari ve yargısal yorumda örf ve adetin kaynak işlevi son derece zayıftır. Verginin yasallığı ilkesi gereği özellikle vergilemenin temel ilkelerine ilişkin düzenlemelerin örf ve adetler gibi bölgeden bölgeye değişebilen kesin ve net olarak saptanması gç bir hukuk kuralına bağlanması olanaksızdır. Bu nedenle vergi yasalarında örf ve adete ilişkin hükümlere çok az rastlanır.²⁸ (VİVK. m. 4/c, VUK. m. 186, 228)

4.1.4. Bilimsel Yorum

Bilimsel yorum, kanun kurallarının bilim adamları tarafından yorumlanmasıdır. Bilimsel yorum kuramsal ve genel nitelikte olup somut olaylarla ilgili değildir. Bu yorum bağlayıcı değil yn gösterici ve açıklayıcıdır

4.2. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE YORUM YÖNTEMLERİ

—Bir kanun kuralını yorumlarken izlenebilecek yöntemlere yorum yöntemi denir. Yorum yöntemleri diğer yorum çeşitleriyle birlikte, idari ve yargısal yorum eşitleri bakımından da geçerlidir.

²⁷ KANETİ, a.g.m., s., 38

²⁸ KIRBAŞ, a.g.e., s., 60

4.2.1. Deyimsel (lafzi) Yorum Yöntemi

Deyimsel yorum yöntemi bir kanun kuralının anlamını çıkartabilmek için başvurulacak ilk yöntemdir. Ancak bu yöntem çoğu kez tek başına yeterli olmadığından diğer yorum yöntemleri ile desteklenmektedir. Deyimsel yorum yönteminde kanun hükmünde yer alan sözcüklerin, deyimlerin ve ifadelerin dilbilgisi kuralları yönünden cümle yapısı içindeki anlamları araştırılır.²⁹

Diğer yorum yöntemlerinin de belirli bir ölçüde lafzi yorumu kapsadığı belirtilebilir. Genel olarak yorum, bir metnin bir sözün anlamının tespit edilmesi faaliyeti olduğuna göre, metinden ve sözden kopuk yorum yoktur. Her yorum faaliyetinin konusu bir metin veya sözdür. Diğer bir ifadeyle bir metnin veya sözün yorumu yapılır. Bu nedenle, her yorum yöntemi, kanun koyucunun kanunda kullandığı sözcük ve deyimlerin, ifade tarzlarından yararlanır.

Lafzi yorum yönteminin diğer yorum yöntemlerinden ayırıcı özelliği, kanunun sözlerinden hareketle yorum yapılması değil, kanunun sözleri ile bağlı kalınması ve onun dışına çıkılmamasını istemesi noktasında toplanır.

Lafzi yorum metodu, kanun metninin kanun koyucunun iradesinin tam olarak yansıttığı ve kanun koyucunun niyetini ifade etmek için tamamen uygun ifadeler kullandığı varsayımına dayanır.³⁰ Bu yorum yöntemi kanun koyucunun kullandığı sözcüklere aşırı bir değer tanınması ve kanundaki bütün

²⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s.,19

³⁰ GÖZLER, a.g.e., 166-167

sözcüklerin titiz bir denetimden geçirildikten sonra kullanıldığı varsayımının yanlış olacağı düşüncesiyle eleştirilmiştir.³¹

Değişik dillerde kaleme alınmış uluslararası andlaşmaların yorumunda ve İsviçre gibi kanunların birden fazla dilde mevcut olduğu ülkelerde lafzi yorum yönteminin ayrı bir önemi vardır.³²

Vergi kanunlarında diğer hukuk dallarına ait birçok kavram ve deyim kullanılır. Bu kavram ve deyimler ait oldukları hukuk dallarındaki anlamlarına göre değerlendirilir. Örneğin hibe, sözleşme, aile reisi, intifa hakkı kavramları medeni hukuk ve borçlar hukukunda taşıdıkları anlamlara göre değerlendirilecektir. Buna karşılık, vergi kanunları bir kısım kavramlara değişik tanımlar vermişlerse artık bu tanım çerçevesindeki anlamları göz önüne alınacaktır. Örneğin gayrimenkul kavramı Gelir Vergisi Kanunu'nda (m.70) Medeni Kanun'daki hükümlerden (m.632) farklı olarak düzenlenmiştir. Gelir vergisi uygulamasında bu düzenleme esas alınacaktır.

Vergi Kanunları bazen belli kavramların anlamı ve hukuki etkileri konusunda başka kanunlara açık olarak yollama yapmaktadır. Örneğin Vergi Usul Kanunu (m.147) bu kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun arama ile ilgili hükümlerinin uygulanacağını öngörmektedir. Öte yandan vergi kanunlarında yer alan kavramlar sadece hukuk kavramları değildir. Üretim, tüketim, yatırım, özsermaye, amortisman, değerlendirme vb. kavramlar ekonominin ve muhasebenin kavramlarıdır. Yorum sırasında bu kavramlar kendi bilimsel ve teknik anlamlarına göre değerlendirilir.

³¹ Adnan GÜRİZ, **Hukuk Başlangıcı**, Altıncı Bası, Ankara, Siyasal Kitabevi, 1997, s., 59

³² GÖZLER, a.g.e., s.,167

4.2.2. Amaçsal (Gayi) Yorum Yöntemi

Vergi kanunları ekonomik koşullara bağlı olarak değişen olay ve durumlara uygulandığından, kanun koyucunun kanunu çıkartırken neyi amaçladığından çok, kanunun değişen ekonomik ve sosyal koşullar altında kazandığı objektif anlam üzerinde durulmalıdır. Bu da amaçsal yorum yöntemi ile gerçekleştirilebilir. Amaçsal yorum yönteminde kanun ile ulaşılmak istenen sonuçlar ve amaçlar günün koşullarına ve toplumun gereksinimlerine uygun olarak değerlendirilir. Gerçekten bir kanun yürürlüğe girdikten sonra kanun koyucunun sübjektif iradesinden bağımsız ve objektif bir anlam kazanır. Amaçsal yorumda sosyolojik ve ekonomik verilere geniş ölçüde başvurulur.

Vergi hukukunda amaçsal yorum yöntemine başvurulurken çok dikkatli olmak gerekir. Bu yorumla maliye ve yükümlünün karşılıklı çıkarları tartılır ve değerlendirilir. Ancak yorum yapılırken kanunun metninden sapılmamalıdır; aksi halde vergi hukukunun temel ilkelerine aykırı ve istenmeyen sonuçlar ortaya çıkabilir.³³

4.2.3. Sistemik Yorum Yöntemi

Sistemik yorum yönteminde bir kanun hükmünün anlamı belirlenirken bu hükmün kanunun yapısı içerisindeki yeri, diğer mevzuat hükümleri ile olan bağlantısı ve ilişkisi araştırılır.³⁴ Sistemik yorum yöntemi yorumlanacak hükmü bu hükmün içinde bulunduğu sistemin üst normlarını da dikkate alarak yorumlar. Yorumlanacak bir normun anlamı, o norm ile ilgili bütün normlar

³³ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s.,18-21

³⁴ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s., 20

gözönüne alınarak tespit edilmelidir.³⁵ Birbirini tamamlayan normlar varsa bunların yorumlanmasında sistematik yoruma başvurulur.³⁶ Buna göre bir vergi kanunu hükmünün bir yandan söz konusu kanun içindeki konumu, diğer yandan da Türk Vergi Sistemini oluşturan diğer kanun hükümleri ile bağlantısı açısından anlamı araştırılacaktır.

4.2.4. Tarihsel (Sübjektif) Yorum Yöntemi

Tarihsel yorum yönteminde bir yasa hükmü yorumlanırken, kanun koyucunun kanunun yapıldığı andaki iradesi ve amacı araştırılır. Bu araştırma, kanun tasarısı ya da taslakları, gerekçe, meclis komisyonlarındaki ve genel kuruldaki görüşmelere ilişkin tutanaklar üzerinde yapılır. Demokratik parlamenter rejimlerde kanun koyucunun sübjektif iradesi karmaşık bir görünümde olduğundan, tarihi yorum elverişli bir yorum yöntemi değildir. Bununla beraber, belli bir hükmün yorumunda o hükmün zaman içinde geçirdiği değişikliklerin incelenmesi ve bu değişikliklerin amacından belli sonuçlara varılması da tarihi yorum yönteminin kapsamına girer.

Uluslararası vergi andlaşmalarının yorumunda tarihi yorum yöntemi başarı ile uygulanabilir. Çünkü andlaşmaya taraf olan devletler andlaşmayı imzalarken egemenliklerine getirilecek sınırlamaları ayrıntılarıyla tutmak durumundadırlar. Andlaşmanın hazırlık çalışmaları, andlaşma taslağı üzerinde yapılmış olan görüşmeler, tarafların egemenliklerini ne ölçüde sınırlandırmak niyetinde olduklarını açıklığa kavuşturur.

³⁵ GÖZLER, a.g.e., s., 169

³⁶ GÖZLER, a.g.e., s., 170

Toplumsal yaşamın değişim halinde olması nedeniyle, kanunun yapıldığı zaman hakim olan anlayışa göre toplumun ihtiyaçlarını karşılamak her zaman doğru olmayacaktır.³⁷ Bunun yanında kanunun kabul edildikten sonra kendi geçmişinden kopması ve bağımsız bir varlık niteliği kazanması da³⁸ tarihi yorum yönteminin eleştiri noktalarından birini oluşturmaktadır.

4.2.5. Mantıki Yorum Yöntemi

Bazen sadece kanunun sözüne başvurulması şüpheli sonuçların doğmasına yol açar ve daha geniş araştırmaların yapılmasını gerekli kılar. İşte bu durumda, maddenin anlamı maddenin içinde bulunduğu bağlama, diğer maddeler karşısındaki durumuna, kanunu sistematığı ve planı içindeki konumuna bakılarak saptanır. Bu yorumlama yönteminde özellikle kanunun kısım ve bölüm başlıkları ile maddelerin kenar başlıkları önemli bir rol oynar.

Mantıki yorum metodu ile lafzi yorum metodu arasındaki ayırım aslında kanunun lafzı ile ruhu arasındaki ikiliğe tekabül eder. Lafzi yorum kanunun sözünden, mantıki yorum kanunun ruhundan hareket eder.³⁹

4.2.6. Kavramcı Yorum Yöntemi

Kavramcı yorum metodu, Alman Tarihçi Hukuk Okulu tarafından savunulmuştur. Bu metoda göre, belirli bir hukuk normunun soyut içeriğinden hareket etmek gerekir. Hukuk normunun içeriği ise hukuk biliminin geliştirdiğı "kavram"lar ile

³⁷ A.Şeref GÖZÜBÜYÜK, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, Ankara, Turhan Kitabevi, 10. Bası, 1996, s., 71

³⁸ GÜRİZ, a.g.e. s., 59

³⁹ GÖZLER, a.g.e., s.,169

belirlenmelidir. Dolayısıyla bu yorum metodunda, "mülkiyet", "zilyetlik", "borç", "sözleşme", "tazminat" ve "idari işlem" gibi temel hukuk kavramları büyük rol oynar.⁴⁰ Bu yöntemin en büyük özelliği, hukukun yöneldiği sosyal amaçlara ilgisiz kalmak ve hukukta genelleştirme ve kavram yaratma işlemine önem vermektir.⁴¹ Kavramcı metodun taraftarları, kanunun ülkenin her yerinde aynı şekilde yorumlanıp uygulanmasını istemişler, mahkemelerin hukukun uygulanmasında birlik, uyum ve kesinlik esaslarını gerçekleştirmeye çalışmaları gerektiğini belirtmişlerdir.⁴²

4.2.7. Menfaatler İçtihadı Yöntemi

Menfaatler içtihadı, 1900 yılında Alman medeni kanununun kabulünden sonra Alman hukukçuları tarafından geliştirilmiş bulunan bir yöntemdir. Bu yöntem taraftarları, kanunun sosyal gelişmeye uygun olarak yorumlanmasını savunurlar. Bu anlayışta olanlara göre, her hukuk anlaşmazlığının arkasında menfaat çatışması vardır. Hakimin temel görevi, hukuk uyumsuzluğunda söz konusu olan menfaatleri dengelemektir. Diğer bir ifadeyle hakimin görevi menfaatleri tatmindir. Menfaatler içtihadı metodu hakime yaratıcı bir rol tanır. Ancak hakimin fonksiyonu yine de pozitif hukuk içinde kalmalıdır. Hakim için önemli olan, kanun koyucunun kanunu yaptığı zamanki amacını bilmek değildir. Kanunun en iyi uygulanma amacının ne olacağını tespit etmektir.⁴³

⁴⁰ Adnan GÜRİZ, *Hukuk Felsefesi*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1985, s., 53, GÜRİZ, *Hukuk Başlangıcı*, s., 60

⁴¹ GÜRİZ, *Hukuk Felsefesi*, s., 54

⁴² GÜRİZ, *Hukuk Başlangıcı*, s., 60

⁴³ GÖZLER, a.g.e., s., 171

5. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE YORUMUN ÖZELLİKLERİ

Vergi hukukuna ait konuları kapsayan, usul ve uygulamaya ilişkin hükümleri içeren VUK.'nda 1981 yılına kadar, kanun hükümlerinin ne yolla anlaşılması ve uygulanması gerektiği hususuna ışık tutan bir yorum hükmü mevcut değildi. Kanundaki boşluklar uyuşmazlık konusu olayın çözümlenmesi sırasında, mali yargı mercilerince verilen karar ve çıkan içtihatlarla bazen idari mercilerin açıklamalarıyla doldurulmaya çalışılmakta ise de, 1981 yılına kadar uygun bir çözüme ulaşılabilmiş değildir.

Ancak, 1981 yılında (2365 S.K. m.1) vergi kanunlarının ne şekilde yorumlanacağı ve bunların ne şekilde uygulanacağı hususunda, hukuk biliminde uygulanan yorum yöntemleri ve Batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenerek "Bilimsel Yorumlama Yöntemi"⁴⁴ nin vergi kanunlarının yapı ve içeriğine en uygun bir yorum yöntemi olduğuna karar verilmiştir.

Bu nedenlerle, yorum ve uygulama konularında Bilimsel Yorumlama Yöntemi esas alınmış ve VUK.'nda (m.3) vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri , konuluşundaki amaç, kanun yapısı içerisindeki diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Vergi Usul Hukukumuzda yenilik teşkil eden bu hükmün, vergi uygulamaları ve vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde büyük bir noksanlığı gidereceği ve uygulamada vergi adaleti ve

⁴⁴ Burada kastedilen yorumun bilimsel esaslara bağlanmasıdır.

vergi güvenliğini sağlayıcı bir ortam yaratacağı, idare ve yükümlülere büyük kolaylık sağlayacağı düşünülmüştür.

Ayrıca bu hüküm ile iyi bir vergi uygulaması için gerekli bulunan yargısal içtihatların gelişmesi, idare ve vergi yargı mercilerine kanun maddelerinin uygulanmasında ışık tutması amaçlanmıştır.⁴⁵

VUK.'nda yer alan (m. 3) bu hüküm Medeni Kanun'a uygun ve genel ilkeleri doğrultusunda bir düzenlemedir. (MK. m. 1) Eğer kanunun lafzı açık değil ise, yorum yoluyla gerçek anlamını ortaya çıkarmak gerekir. VUK. yorumda izlenecek yolu da belirtmiştir.

Kanun metninde "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder." hükmü yer aldığına göre, yorumda ilk olarak olaya ilişkin metin hükmü dikkate alınacaktır. Olaya ilişkin kesin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde, yani lafzın açık olmadığı durumlarda, vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki amaç, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak yorumlanacaktır.⁴⁶

Yorum alanında ağırlık tanınması gereken başlıca yöntem vergi kanunlarının konuluştaki amacın göz önünde tutulmasıdır.

Vergi kanunun konuluştaki genel amaç TC. Anayasası'nda (m. 73) belirtildiği üzere, kamu giderlerine katkı sağlamaktır. Bu katkı da devletin belirli bir ekonomik faaliyetten ya da ekonomik bir varlıktan zorunlu bir pay alması şeklinde ortaya çıkar. Bu bakımdan devletin, bu ekonomik olgudan hangi

⁴⁵ **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Cilt, 3, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988, s., 561-562

⁴⁶ **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, c., 3., s., 562

ölçülere göre pay almak istediği göz önünde tutulmalıdır. Vergi hukukunda egemen olan "ekonomik yaklaşım ilkesi" bu esastan kaynaklanmakta ve amaca göre yorum yapılması sürecinde ağırlığını ortaya koymaktadır.⁴⁷

VUK.'nda (m. 3) yorumda göz önünde tutulacak olgulardan, Anayasa'da yer alan ve bireysel özgürlüğü korumaya yönelik olan "vergilerin yasallığı" ilkesinin özellikle dikkate alınacağına ilişkin düzenlemeye yer verilmediğini belirtmek gerekir. Vergilerin yasallığı ilkesi vergi kanunlarının uygulanmasında vergi yükünün, kanunun belirlediği çerçevenin dışına taşırılmamasını gerektirir. Çünkü vergi yükünü kanunun çizdiği çerçevenin dışına taşıracak genişletici bir yorum verginin yasallığı ilkesi ile bağdaşmayacaktır.

Öte yandan hukuksal güvenlik ilkesinin bir yansıması olan "genişletici yorum yasağı" vergi hukuku alanında kıyas yasağının uygulanmasını zorunlu kılar. Gerçekten vergi kanunlarının kıyas yoluyla genişletilmesi, TC. Anayasası'nda yer alan (m.73) vergilerin yasallığı ilkesini zedeleyecektir.

Ekonomik yaklaşım ilkesi ile kıyas yasağı ilkesi çatıştığında, hukuksal güvenliğin vergi hukuku alanındaki en belirgin yansıması olan kıyas yasağı ilkesine ağırlık verilecektir. Kıyas yasağı ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını oluşturmaktadır.⁴⁸

⁴⁷ Selim KANETİ, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Özdem Kardeşler Matbaası, 1986/1987, s., 42

⁴⁸ KANETİ, *a.g.e.*, s., 43

5.1. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi kanunlarının içeriğinin belirlenmesinde ve belli olaylara uygulanmasında, olguların biçimsel yapısından çok maddesel ve ekonomik yapısına ağırlık verilmesi anlamını taşır.

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi, bu alanın özelliği ile açıklanabilir. Verginin ekonomik faaliyetlerle çok yakından ilgili bulunmasından dolayı, vergi hukukunun uygulanmasında da ekonomik verilerin göz önünde tutulması son derece doğaldır.⁴⁹

Vergi hukukunda egemen olan ekonomik yaklaşım ilkesi, başta vergi hukukunun Anayasası niteliğinde olan VUK. (m.3) olmak üzere, çeşitli alanlarda kendini gösterir. İçtihat oluşturarak uygulamaya yön verecek olan yargı elbette ki, vergi hukukunun bu temel özelliğini gözönünde tutacaktır.⁵⁰ Vergi kanunlarının yorumlanmasında, vergisel olayların nitelendirilmesinde ve ispat alanında bu temel ilkeye ağırlık verilmiş bulunmaktadır.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, vergi kanunlarının kullandığı kavramlara iktisadi içeriklerine göre anlam yüklenecektir. Öte yandan vergi kanunu özel hukuk kavramlarına yer verdiğiğinde, bu kavramların özel hukuktaki anlamıyla mı, yoksa değişik bir iktisadi içeriğe göre mi değerlendirilmesi gerektiğini araştırmak gerekir. Diğer bir ifadeyle, içerik biçime ağır basacaktır.⁵¹

⁴⁹ KANETİ, a.g.e. s., 42,43

⁵⁰ İsmet OCAKÇIOĞLU, VY. ve Yİ. Paneli, a.g.e., s., 25

⁵¹ KANETİ, a.g.e., s., 43

5.2. Vergilendirmenin Anayasal Temeli

Vergilemenin anayasal temeli konusu bizi Batı demokrasilerinin parlamenter rejimin doğuşuna kadar götürmektedir. Batıda ilk demokrasi mücadelesi idarecilerin vergi alma konusundaki keyfi davranışlarına tepki olarak başlamıştır. Anayasa hareketlerinin kökeninde mutlak iktidarın vergilendirme yetkisini sınırlandırmak ve bunu halk onayına dayandırmak amacı egemen olmuştur. Demokratik parlamenter rejimin temelini oluşturan parlamentolar ilk yetkilerini halktan gelen istekle vergi konusunda almışlardır. Vergilendirmenin hukuk düzenine bağlanması, kamu hukuku alanında atılmış ilk adım niteliğindedir. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması parlamentoların ortaya çıkmasına neden olduğu için diğer hak ve özgürlüklerin de kaynağı sayılmak gerekir.

Vergilerin anayasal çerçevesi konusu ilk anayasal belgelerden günümüz anayasalarına kadar, önemini korumuştur. Çeşitli devletlerin anayasalarında ve Türkiye Cumhuriyeti'nin 1924, 1961 ve 1982 anayasalarında vergilendirmeye ilgili hükümlerin önemli ölçüde farklılaşmadığı göze çarpar.

Anayasalar genellikle vergilerin yasallığı ilkesini, ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesini, merkezi devletle mahalli idareler arasındaki vergilendirme yetkisi bölüşümünü, yürütme organına devredilecek olan vergilendirme yetkisinin koşullarını düzenlemektedir.

TC. Anayasası'nda (m.73) mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergilerin kamu harcamalarını karşılamak üzere alınacağı, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının

sosyal amacı olduğu ve yasama organının vergilendirme alanındaki yetkilerinin hangi koşullar altında Bakanlar Kurulu'na devredilebileceği belirtilmiştir.⁵²

Anayasa'da vergilendirme ile ilgili doğrudan doğruya ilgili kuralların yanısıra, yakından ilgili ilke ve kurallar da vardır. Bu ilke ve kurallar arasında hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi, ailenin korunması, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ilk akla gelenlerdir.

Özellikle hukuk devleti ilkesi, vergilendirmeye ilgili olarak çok somut bir uygulama alanı bulmaktadır. Örneğin, yeni getirilen bir vergiyi daha önce gerçekleşmiş bir olaya geçerli kılan bir kanun ya da vergilendirmede kıyas yoluna başvuran vergi idaresi bu ilkeye aykırı davranmış olur.⁵³

5.3. Vergilerin Yasallığı İlkesi

Diğer demokratik devletlerde olduğu gibi Türkiye'de de vergilendirme yetkisi, kural olarak, yasama organı tarafından kullanılır. (Ays. m. 73) Bu kural, vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması ile bu konularda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olmaları anlamını taşır. Vergilendirme yetkisinin kanunla kullanılmasının başlıca nedeni, verginin kişilerin hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olmasıdır. Temel hak ve hürriyetler kanununun sözüne ve ruhuna uygun olarak, ancak kanunla sınırlanabilir. (Ays. m.13) Devletin vergilendirme yetkisini halk tarafından seçilen yasama organı aracılığı ile kullanması ile kişilerin hak ve özgürlüklerine yapılan müdahale anayasal hukuk düzeni içinde gerçekleşir ve keyfilik önlenir. İdare

⁵² Nami ÇAĞAN, VY. ve Yİ. Paneli, s., 40-41

⁵³ ÇAĞAN, VY. ve Yİ. Paneli, s., 42-43

kişilere bir vergi veya mali yüküm yüklemeye, kanunun izin verdiği durumlarda ve öngördüğü sınırlar ve ölçüler içinde yetkilidir. Vergilerin yasallığı ilkesi, yasama organının yürütme organına karşı üstünlüğünü sağlayan etkin bir araçtır.⁵⁴

Vergi kanunlarında verginin yükümlüsü, konusu, matrahı, oranı, ödeme zamanı ve vergiyi doğuran olay belirtilir. Vergi kanunları dolayısıyla devletle kişiler arasında meydana gelen kamu hukuku ilişkisi, yalnız bir alacak-borç ilişkisi olmayıp, bir ödev ilişkisini de içerir. Vergi ödevi ilişkisi, vergi alacaklısı devletin vergi borçlusu olmayan kişilerle (vergi sorumlusu) olan ilişkisini de kapsar. Dolayısıyla vergilerin yasallığı ilkesi yalnız vergi alacağının öğelerinin kanunla konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de kanunla düzenlenmesini gerektirir. İdarenin vergi usulüne ilişkin faaliyetlerinin yasal usule bağlanması, bir yandan vergi yükümlülerine özel güvence ve eşitlik sağlarken,⁵⁵ diğer yandan idarenin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi için alacaklarını ayrıcalıklı, daha hızlı ve etkili usullerle tahsil ve takip edebilmesine olanak sağlar.⁵⁶

Vergilerin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak bir kamu hukuku dalı olan vergi hukukunda, irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verilmemiştir. Ancak istisnai olarak vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada uzlaşma yoluyla çözülmesi durumunda (VUK. Ek m. 1-11) sınırlı da olsa irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verilmektedir. Bununla beraber uzlaşma, kanun ile belirlenen koşullar altında yapılabilir.⁵⁷

⁵⁴ Nami ÇAĞAN , **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s., 100

⁵⁵ ÇAĞAN, **a.g.e.**, s., 100,101

⁵⁶ S.Sami ONAR, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt 3 B., İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1964, s., 1648-1649

⁵⁷ ÇAĞAN, **a.g.e.**, s., 101

Vergilerin yasallığı ilkesinin başka bir sonucu da idarenin ve vergi yargısı organlarının vergi kanunlarının anlamını belirlerken, genişletici yoruma ve kıyas yoluna başvurmamalarıdır.

Yasama organı, vergilendirme yetkisini anayasal sınırlar içinde dilediği gibi kullanır. Yasama organının kanun aracılığı ile beliren iradesi kanun yolu ile aşılmamalıdır. Kanun koyucu vergiyi nasıl koyacağını, Anayasal sınırlara uymak koşulu ile, saptamakta serbesttir. Anayasa'da öngörülen usullere uygun olarak çıkartılmış bir kanunla konulan vergi, ekonomik koşullara ve genel adalet düşüncelerine aykırı olsa bile bu durum onun yasallık niteliğini etkilemez. Ancak bir vergi kanunu, Anayasa'nın diğer kurallarına uygunluğu açısından Anayasa Mahkemesi'nin yargı denetimine tabi tutulabilir.⁵⁸ Diğer taraftan, yasama organı tarafından, belli bir mali yıl içinde vergilerin ve diğer mali yükümlülüklerin toplanması için yürütme organına bütçe kanun ile ön izin verilmesi gerekir.⁵⁹

Vergilerin yasallığı ilkesi, üçü bireyi ikisi devleti ilgilendiren beş ayrı boyutta algılanabilecektir.

Verginin yasallığı ilkesinin temelini oluşturan "temsilsiz vergi olmaz" ilkesinde kişilerin gelirleri, mal varlıkları ve harcamaları üzerine konulacak vergilerde, kendi temsilcilerinden oluşan yasama organı aracılığı ile rıza göstermeleri düşüncesi yatar.⁶⁰ Diğer bir ifadeyle, bu ilke vergi yasalarının ancak demokratik parlamenter rejimlerde bir anlama ve öneme kavuşabileceğini vurgularken, "kanunsuz vergi olmaz" ilkesi de vergi kurallarının ancak kanunlarla düzenlenmesi gerektiğini,

⁵⁸ ÇAĞAN, a.g.e., s., 102

⁵⁹ ÇAĞAN, a.g.e., s., 104

⁶⁰ KARAKOÇ, a.g.e., (Anayasa Yargısı Sempozyumu) s., 321-322

verginin sadece yasal düzenlemelerle konulup kaldırılabilceğini ortaya koymaktadır.

“Verginin belirgin olması” boyutu ise, kanunların verginin ana öğelerini yani verginin kurucu temel öğeleri ile vergisel ödev ve vergisel yöntem ilişkilerinin tam olarak düzenlenmesini gerektirmektedir. Verginin belirgin olması boyutu uyarınca ayrıca vergi kurallarının kolay erişilebilir, anlaşılabilir, yalın, dilbilgisi kurallarına uygun ve her türlü yoruma açık bulunmayacak şekilde olması gerekir.⁶¹

Verginin yasallığı ilkesinin devlet yönündeki boyutlarından “verginin alınması zorunluluğu” ilkesine göre ise, kanunların emrettikleri vergilerin mutlaka, devlet tarafından tahsil edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca verginin “cebri icra (zora dayalı) yoluyla alınması” ilkesi de hukuk kuralları çerçevesinde, devletin tahakkuk etmiş bulunan vergi alacağını gereğinde zora başvurarak alabileceğini ifade etmektedir.⁶²

Verginin yasallığı ilkesi esasen bireyin güvenliğini sağlamaya ve onun özgürlüklerini korumaya yönelik bir ilke olurken, bunun yanında devletin görevlerini yerine getirirken vergi toplaması için işlem ve eylemlerinde kararlılık ve kesinlik sağlamaktadır.⁶³

⁶¹ Gülsen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk, İstanbul, 1992, s., 393

⁶² GÜNEŞ, a.g.t., s., 394

⁶³ GÜNEŞ, a.g.t., s., 394

5.4. Kıyas Yasağı

5.4.1. Kıyasın Hukuki Tanımı

Kıyas, kanunda belirli bir fiili durum konulmuş bulunan kuralın, o duruma benzeyen fakat hakkında hüküm bulunmayan başka bir duruma da uygulanmasıdır. Kıyasın değer yargılarıyla ilgili olduğunu belirten hukukçular bulunmaktadır. Esasen kıyasta “Aynı hukuki değere sahip olgular aynı sonuçları doğururlar” prensibinin bir uygulaması vardır. O halde, kıyasın can alıcı noktası, kıyaslanan olguların hukuki değerlerinin eşitliği üzerine ileri sürülen değer yargısında bulunmasıdır. Eğer bu olguların aynı değerde olduğu kabul edilirse, yorumda “Aynı hukuki değere sahip olgular aynı hukuki sonucu doğurur.” şeklinde akıl yürütülebilir.⁶⁴

5.4.2. Vergi Hukukunda Kıyas

Kıyasa kanun boşluklarını doldurmak amacıyla başvurulabilir. Vergi hukuku kurallarının kıyas yolu ile yorumlanması, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin yasallığı ilkesine ters düşer. Vergilendirmede kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlamaktadır. Yasal idare ilkesi de vergi yasalarındaki boşlukların kıyas yoluyla doldurulmasını engeller.⁶⁵ Aksi halde vergi koyma açısından yetkisiz olan yürütme ve yargı organları tarafından vergi doğurucu olaylar yaratılabilir veya mevcut vergi yükleri değiştirilebilir. Kamu hukukunda bu durum fonksiyon (işlev) gasbına yol açar. Vergi hukukunda kıyas ancak kanunun açıkça öngördüğü durumlarda olanaklıdır.⁶⁶

⁶⁴ GÖZLER, a.g.e., s., 173, 174

⁶⁵ ÇAĞAN, a.g.e., s., 174

⁶⁶ KVK.'nın 45'inci maddesi, gelirin Türkiye'de elde edilmesi, Türkiye de daimi temsilci bulundurulması, arizi kazanç deyimlerinin kapsamlarının

Kaneti , maddi vergi kanunlarından farklı olarak, yöntem kurallarını içeren VUK.' da boşluklar bulunabileceğini ve bu boşlukların doldurulması için yorum ya da kıyas yoluna başvurmanın olanaklı olduğunu ileri sürmektedir.⁶⁷ Kaneti, bu iddiasını Kunter'in ceza hukukunda da, ceza koyan veya cezayı ağırlaştırılan metinlerde kıyas olanaklı olmamasına karşın, bu yasağın sınırına girmediği için, ceza muhakemesi hukukunda kıyasın olanaklı olduğunu kabul etmesiyle⁶⁸ güçlendirmek istemiştir.

Ancak vergilerin yasallığı ilkesi yalnız vergi alacağının ögelerinin kanunla konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de kanunla düzenlenmesini gerektirir. İdarenin vergi usulüne ilişkin faaliyetlerinin yasal usule bağlanması, bir yandan vergi yükümlülerine özel güvence ve eşitlik sağlarken diğer yandan idarenin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi için alacaklarını ayrıcalıklı, daha hızlı ve etkili usullerle tahsil ve takip edebilmesine olanak sağlar. Bu bakımdan VUK.'ndaki boşlukların kıyas yoluyla doldurulmasının olanaklı olmayacağını düşünmekteyiz.

Vergi hukukunda kıyas yasağı, amaçsal yorumun ve ekonomik yaklaşımın sınırını oluşturmaktadır. Gerçekten kıyas yoluna başvurulması durumunda yalnız kanunun objektif amacı değil, aynı zamanda kanun koyucunun düzenlemesi gerektiği halde düzenlemediği hukuki olay, durum ve ilişkilere de benzer olaylar için konulmuş kuralların uygulanması söz konusu

belirlenmesinde GVK.'nun ilgili hükümlerinin (m.7,8, m. 80,82) kıyas yolu ile uygulanacağı hükmüne yer vermiştir.

⁶⁷ KANETİ, a.g.m., s., 38

⁶⁸ Nurullah KUNTER, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, İstanbul, Kazancı Matbaacılık, 8. Bası, 1986, s., 538-539

olmaktadır. Öte yandan, yasallık ilkesi ile ekonomik yaklaşım ilkesi arasındaki ince çizginin de belirlenmesi gerekir.

Vergi hukukunda yorum, ancak kanunun sınırları içinde yapılabilir. Kıyas yolunun hazinenin ya da yükümlünün yararına sonuç vermesi, yasağın geçerliliğini etkilememektedir.⁶⁹

5.5. İdarenin Takdir Yetkisi

Yürütme organı, bütün işlemlerinde eşitlik ilkesine uymak zorundadır. Yürütme organı, vergilendirme alanında takdir yetkisine sahip olduğu genel ve bireysel işlemlerinde bu ilkeyi göz önüne alacaktır. Ayrıca vergi idaresi, takdir yetkisi bulunmadığı vergilendirme işlemleri sırasında, aynı durumda olan yükümlü ve sorumlulara, aynı işlemi yapmak zorundadır. Aksi halde aynı hukuki durumda bulunan kişiler arasında, eşitlik ilkesine aykırı bir ayırım yapılmış olur.⁷⁰

Vergi idarisinin takdir yetkisi, ancak sınırlı hallerde söz konusu olabilir. "verginin yasallığı" ilkesinin bir gereği olarak, idarenin vergilemeye ilişkin işlemlerinin bütünüyle kanunlarda belirtilmesi gerekir. Uzlaşma, vergilerin tecil ve taksitlendirilmesi, vergi matrahının idarece saptanması, sürelerin belirlenmesi gibi, bazı özel durumlarda ve konularda vergi kanunları idareye takdir yetkisi vermektedir.⁷¹

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergi idaresi ve vergi yargısı organları için yön gösterici bir yorum kuralı niteliğini taşımaktadır. Ancak vergilendirmede eşitlik ilkesi ile vergilerin yasallığı ilkesi

⁶⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s., 29-30

⁷⁰ ÇAĞAN, a.g.e., s., 161-163

⁷¹ ULUATAM, a.g.e., s., 79

arasında bir çelişki ortaya çıkabilmektedir.⁷² Eşitlik ilkesi, kanun koyucunun iradesinin açık olmadığı durumlarda bir yorum kuralı olarak kullanılabilir.⁷³

5.6. Yargıcın Hukuk Yaratmaması İlkesi

5.6.1 Kanun Boşluğu Kavramı

Kanunda bulunması gereken bir düzenleme, kanunda yer almıyorsa kanun boşluğundan söz edilir. Diğer bir ifadeyle, bir hukuksal soruna kanun yanıt vermiyorsa, kanunda boşluk var demektir.⁷⁴

Kanun boşlukları kanun koyucu tarafından bilinçli veya bilinçsiz oluşturulmuş olabileceği gibi, açık veya örtülü boşluklar şeklinde de olabilir. Kanunda uygulanabilir bir hüküm bulunmaması halinde açık kanun boşluğu, kanunda bir hüküm bulunmakla birlikte bu hükmün lafzı (sözü) ile ruhunun (özü) birbirini tutmaması nedeniyle uygulanmasının dürüstlük kuralı ile bağdaşmaması halinde veya hakkın kötüye kullanılması olarak nitelendirilebilmesi halinde, gizli kanun boşluğundan söz edilebilir.⁷⁵

bir konuyu düzenlememiş olması, onun hukuksal düzenleme dışı serbest bir alan olarak korumuş olmasından da ileri gelebilir. Bu durumda kanun boşluğundan söz edilemez. Kanun boşluğu, kanunun yapısına ve güttüğü amaca göre gerçekleştirildiğinden,

⁷² Uzlaşma, Cezalarda İndirim ve Vergi İncelemesi gibi uygulamalar bütün mükellefleri kapsamadığından, eşitlik ilkesine aykırı düzenlemeler olarak düşünülebilir.

⁷³ ÇAĞAN, a.g.e., s., 161-163

⁷⁴ KANETİ, a.g.m., s., 35

⁷⁵ Turhan ESENER, *Hukuk Başlangıcı Dersleri*, İstanbul, Akım Yayınevi, 1998, s., 224-225

kanun boşluğu olduğunu söyleyebilmek için, önce yorum yoluyla bu sonuca varmak gerekir. Kanun boşluğunun yorumun bittiği yerde başladığı söylenebilir. Ancak yorum ile kanun boşluğunun sınırı çok esnek olup, tartışmalara açıktır.

Kanun boşluğu kanun koyucu tarafından bilinçli olarak istenmiş olabilir. Böyle bir durumda kanun koyucu bilerek, kuralı en kalın çizgileriyle tanımlamış ve somut içeriğinin belirlenmesini yargıca bırakmıştır. Bu durumda kanun içinde boşluk var demektir.

Kanun makul olarak birden fazla yoruma elverişliyse ve bunlardan birinin seçimi hakime bırakılmış ise, yine kanun içinde boşluk var demektir.

Kanun boşluğu kanun dışında da olabilir. Bu boşluklar kanun koyucunun istemediği veya öngörmediği boşluklar olup, kanunun dışında kaldıkları için, kanun dışında boşluk olarak adlandırılmaktadır. Bu çeşit boşluklarda, kanunda özel olaya uygulanabilecek bir kural yoksa açık boşluk, kanunda uygulanabilecek kural bulunmakla birlikte, kanunun genel amacının doğrultusunda, özel bir olgu için genel kuralı sınırlayıcı, genel kuraldan ayrı bir düzenlemeye ihtiyaç varsa, örtülü boşluktan söz edilebilir. Başka bir ifadeyle özel bir olgu için, genel kuraldan ayrı ve onu sınırlayıcı bir düzenleme bulunmaması hukuk düzeni açısından bir iç çelişki yaratıyorsa, örtülü boşluk var demektir.⁷⁶

⁷⁶ KANETİ, a.g.m., s., 36-37

5.6.2. Vergi Hukukunda Kanun Boşluklarının Doldurulması (Yargıcın Hukuk Yaratmaması İlkesi)

Vergi hukuku alanında kamu yararı ile birey çıkarları arasında belirli bir çelişme ve çatışma bulunduğundan, vergilendirmeye ilgili yöntem kurallarının bu çelişkiyi duyarlı bir biçimde dengelemesi gerekmektedir. Vergilendirme yöntemlerinin açıklık, kesinlik, vergi alacağı'nın tahsilini hızlandırma ilkesi ve yükümlüye hukuksal güvence sağlama ilkesinin kesişme noktalarında somutlaşması, Anayasa (m.13) uyarınca, hak ve hürriyetlerin kamu düzeni yararına sınırlanmasında, Anayasa'nın sözüne, ruhuna ve ölçülülüğe⁷⁷ uyulması zorunluluğunun doğal bir sonucudur.⁷⁸

Verginin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak, ceza hukukunda olduğu gibi, vergi hukukunda da yargıcın hukuk yaratma yetkisi yoktur. Bununla birlikte yargıcın hukuk yaratmasını yargıcın takdir yetkisinden ayırmak gerekir. Yargıcın takdir yetkisini kullanmasında, kanun koyucu, bir kural koymuş olmakla beraber isteyerek ve bilinçli olarak yargıcın o kuralı hakkaniyet ve olayın özelliklerine göre yumuşatarak uygulamasına olanak sağlar.⁷⁹

Yasalardaki sıkıca sınırlanmış bazı hükümlerin tüm durumlara uymayabileceği ve gereksinmelere yanıt

⁷⁷ Ölçülülük ilkesi, sınırlamada başvuru olan aracın sınırlama aracını gerçekleştirmeye elverişli olmasını ve araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasını ifade eder.

⁷⁸ KANETİ, a.g.m., s., 37

⁷⁹ ESENER, a.g.e., s., 228

vermeyebileceğini dikkate alan kanun koyucu, bazı vergi kanunlarında yargıçlara belli konularda takdir yetkisi tanımıştır.⁸⁰

Yargıcın takdir yetkisi, kanun koyucunun kanundaki hükmü belli bir hukuki ilişkinin koşullarını ve sonuçlarını dikkate alarak, kanunun çizdiği sınırlar içinde, uygulama hususunda yargıca takdir yetkisi vermesini ifade eder. Yargıcın takdir yetkisi, ancak bu yetkinin kullanılmasını öngören açık bir hükmün varlığı halinde söz konusu olur.⁸¹

6. YORUMUN SONUÇLARI

Yorumun sonuçları, yorum yöntemlerinin kullanılmasıyla hukuk metninin kazandığı yeni boyutlar olarak ortaya çıkar ve anlamlar yelpazesi olarak varılan noktayı ifade eder.

Doğal olarak vergi hukukunda da yorum ile belli bir sonuca ulaşılır. Ulaşılan sonuç, burada da anlamlar yelpazesi içindeki bir noktayı gösterir.

Vergi hukukunda varılan yorum sonuçlarını beyan edici, geliştirmeci, düzeltici, genişletici, daraltıcı ve lehde yorum olarak genel gruplandırmaya tabi tutmak olanaklıdır. Ancak bu konuda belli bir kavram birliğine sahip olunmadığı söylenebilir.

Kimi vergi hukukçuları, ortaya çıkan sonuçlar bakımından düzeltici yorum, tamamlayıcı yorum, geliştirici yorum ve daraltıcı yorum ayrımlarının yapılabileceğini ifade etmektedirler. Buna

⁸⁰ Hapis cezalarına ilişkin alt ve üst sınırların yasada belirlenmesi suretiyle, yargıcın, yasayla belirlenen, sınırlar arasında bir cezaya karar verebilmesi takdir yetkisine örnek olarak verilebilir. (VUK., m., 359)

⁸¹ Özhan ULUATAM, *Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler*, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995

karşın bir başka yaklaşıma göre, yorumun sonucu, deyimisel yorum ile amaçsal yorumun bağdaştırılması olarak belirtilmektedir.⁸² Eğer tek anlamlı kural söz konusu olursa, burada bağdaştırma sorunu yoktur; zira deyimisel yorum ile amaçsal yorum birbirine tam olarak uymakta ve amaçsal yorum, deyimisel yorumu desteklemektedir. Eğer deyimisel yorum ile amaçsal yorum bağdaşmaz ise, kanunu düzeltme veya kanunu tamamlama (boşluk doldurma) gereği ortaya çıkmaktadır.

Aslında bu sınıflandırma farklılıkları, kanunun ele alınış biçiminden ve sistematüğinden kaynaklanmaktadır. Esasta söylenen şeyler birbirinden fazla farklılık göstermemektedir. Bu bakımdan daha önce belirtilen sınıflandırmaya bağlı kalınarak vergi hukukunda varılan yorum sonuçları aşağıda sıralanmıştır.

6.1. Beyan Edici Yorum

6.1.1. Hukuki Anlamı

Beyan edici yorum, kanun maddesini ve içindeki kuralı olduğu gibi açıklamaktır. Görüldüğü gibi burada deyimisel yorumla varılan anlama ulaşılmaktadır.

6.1.2. Vergi Hukukunda Beyan Edici Yorum

Bilindiği gibi vergi hukukunda yorumun ilk adımını veya başlangıcını deyimisel yorum oluşturmaktadır. Bu durum vergi hukukunun niteliğinden kaynaklanmaktadır. Ancak çoğu durumlarda bu yöntem yeterli olmamakta, diğer yöntemlerle desteklenmesi gerekmektedir. Eğer deyimisel yorum yöntemi ile

⁸² Nevzat SAYGILIOĞLU, *Vergi Hukukunda Yorum*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK., Yayını, Yayın No: 1987/288, s., 104-105

yorum yapılabiliriyorsa, artık diğery yöntemlere gerek kalmamakta böylece beyan edici yorum sonucuna ulaşılmış olmaktadır. Zira kanun maddesi olduğu gibi açıklanmaktadır.

Kimi vergi hukukçuları tarafından benimsenen, katı yorum ile beyan edici yorum arasında nitelik bakımından bir fark bulunmamaktadır. Katı yorum, vergi yargıcının veya idarenin, kanun açıkça yetki vermediği durumlarda, kanuna çözüm yolu veya yumuşatma getirmemeleri olarak tanımlanır. Özellikle İngiliz hukuk doktrini ile yargısı bu konuda süreklilik kazanmış görünmektedir. Maxwell'in ifadesiyle "Parasal yükümlülük getiren kanunların tümü katı yorumlanmalıdır. Yurtaşları yükümlülük altına sokan düzenlemelerin açık ve kuşkuya yol açmayacak bir dille getirilmesi zorunluluğu yerleşmiş bir hukuk kuralıdır; aksi takdirde kanunlar bir tür ceza gibi işlemeye başlar. Kanunun açıkça öngörmemişse yurtaşın vergilendirilmesi olanaklı olmamalıdır. Aynı şekilde Tiberghien de vergi düzenlemelerinde katı yorum ilkesinin artık yadsınmadığını, bunun kanunun deyimsel yorumu anlamına geldiğini ifade etmekte ve Belçika Temyiz Mahkemesinden karar örnekleri sıralamaktadır. Öte yandan Gore-Jadaud ise , "Kanunsuz vergi olmaz" ve "Kanunsuz istisna olmaz" ilkelerinin doğal sonucu olarak vergi kanunlarının katı yorumlanması gerektiğini ifade etmektedirler. Dolayısıyla katı yorum ilkesi, yargıcın, kanun koyucunun amacını ancak kullanmış olduğu sözcüklerin anlamından çıkarabileceğini, kanunun oylanmasından önceki, parlamenter çalışmaların dahi gözönüne alınmamasını öngörmektedir.⁸³

⁸³ SAYGILIOĞLU, a.g.e., s.,105-106

6.2. Geliştirmeci Yorum

6.2.1. Hukuki Anlamı

Kanunun, uygulandığı zamanın koşullarına göre yorumlanmasıyla varılan sonuç geliştirmeci yorumdur. Böylece kanun, toplumsal gelişme ve değişimleri işlemiş olur. Dikkat edilecek olursa geliştirici yorum, kanunu, uygulandığı zamanın gereklerine ve anlayışına göre yorumlamak olan amaçsal yorumun bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.

6.2.2. Vergi Hukukunda Geliştirmeci Yorum

Geliştirmeci yorum sonucunun vergi hukukunda da geçerli olup olmadığı konusuna açıklık getirmek gerekmektedir. Amaçsal yorum, vergi hukukunda geniş bir şekilde kullanılmaktadır. Özellikle vergi olayının ekonomik ve sosyal yönü ve toplumsal değişiklikler karşısında bu yönüme başvurulmaktadır. Dolayısıyla vergi hukukunda kullanılan amaçsal yorumun sonucunda geliştirmeci yorum elde edilmiş olmaktadır.

Ancak, vergilerin yasallığı ilkesi amaçsal yorumun sınırlarını oluşturur; yani, vergi hukukunda yorum yaparken kanun sınırları içinde kalmak gerekir. Bu bakımdan kanunun yorum yoluyla geliştirilmesi söz konusu olmayacağına göre yorum sonucunda varılan geliştirmeci yorumun da yasa sınırlarını aşmaması gerekir.⁸⁴

⁸⁴ SAYGILIOĞLU, a.g.e., s., 106

6.3. Düzeltici Yorum

6.3.1. Hukuki Anlamı

Yanlış ve isabetsiz olduğu sanılan bir kanun metninin anlam ve kapsamının değiştirilerek düzeltilmesi halinde tashih edici (düzeltici) yorum yapılmış olur. Doğal olarak bu sonuç kendini yargı aşamasında gösterir. Yargıç, önüne gelen soruna ilişkin kanun hükmünü düzeltme yolunu seçerse bu sonuç elde edilmiş olur. Ancak bu oldukça tehlikelidir; kanun hükümlerinin yanlış sayılarak düzeltilmesi yerine, onların mevcut halleriyle dikkate alınması ve amaçları yönünde kullanılması gerekir.

6.3.2. Vergi Hukukunda Düzeltici Yorum

Vergi Hukuku olayın normatif yönünü, ya da olması gereken yönünü hiç bir zaman ele almaz. Dolayısıyla vergi uygulayıcılarının gerek vergi idaresi ve gerekse vergi yargısı olsun, olması gerekeni veya diğer bir ifadeyle normatif olanı değil, fiilen var olan mevzuatı ya da hukuk metinlerini yorumlamak ve uygulamak zorundadırlar. Olması gerekeni ortaya koymak, bir anlamda siyasi karar organlarının ilgi alanına giren ve daha da spesifik anlamda yasama organının yetki alanına giren bir konudur.⁸⁵

Çok yalın bir biçimde belirtmek gerekirse, vergi hukukunda yapılan yorum sonucunda düzeltici yorum elde edilemez. Zira vergi hukukunda yorumun kanun sınırlarını aşması söz konusu olamaz. Vergi yargıcı, kanunu uygularken adalet veya eşitlik gibi gerekçelerle düzeltici yorum sonucuna ulaşamaz. Vergi

⁸⁵ SAYGILIOĞLU, VY ve Yİ. Paneli, s., 57

yargıcının görevi, kanun metnini düzeltmek değil, uygulamaktır. Eğer kanun metni gereksinimleri karşılamıyor ise, bunun düzeltilmesi düzeltme yetkisi olan yasama organına aittir. Vergi yargıcının kanunu değiştirmeden uygulaması halinde çarpıklıklar daha açık bir şekilde ortaya çıkacak ve vergilendirme yetkisi olan organa sinyal olacaktır. O halde vergi hukukunda kanunun değiştirilerek uygulanması söz konusu olmadığına göre düzeltici yorum sonucuna varmak da olanaksızdır.

Ancak Erem'in, düzeltici yorumun, çeviri hataları gibi kanundaki maddi hataların düzeltilmesinde kullanılabileceğine ilişkin yaklaşımı çok sınırlı hallerde de olsa, vergi hukukunda da geçerli sayılabilir.⁸⁶

6.4. Genişletici yorum

6.4.1. Hukuki Anlamı

— Kanun metninin dar ifadesi karşısında, bunun içerdiği gerçek anlamın açıklığa kavuşturulması halinde genişletici yorum yapılmış; yani yapılan yorum sonucunda Kanun metnine, amacını da dikkate alarak, sözlerinin ötesinde daha geniş bir anlam yüklenmiş olur. Genişletici yorum sonucuna, kanun metninin sınırları içinde ulaşılabilmesi, genişletici yorum ile kıyas arasındaki ayırıcı noktayı ortaya koyar. Bilindiği gibi kıyasda yasa koyucunun iradesi dışına çıkılır ve yasanın içerdiği düşünce geliştirilir. Dolayısıyla genişletici yorumda yasa metninin sözcük ve ifadeleri ile sınırlı kalınır.

⁸⁶ SAYGILIOĞLU, a.g.e., s.,107

6.4.2. Vergi Hukukunda Genişletici Yorum

Genişletici yorum, ceza hukuku dahil, hukukun tüm dallarında benimsenmiş olduğu gibi, bu yorum sonucuna vergi hukukunda da ulaşılmaktadır. Bununla birlikte vergi hukukunda genişletici yorumun uygulanıp uygulanamayacağı konusunda farklı yaklaşımların bulunduğunu ifade etmek gerekir. Ancak, bu farklı yaklaşımlar biraz da genişletici yorumdan ne anlaşıldığı konusundan kaynaklanmaktadır.

Genişletici yorum taraftarlarının bu konudaki açıklamaları şöyle sıralanabilir: Ünlü anayasa hukukçusu Esmeyn, vergikanunlarının, kanunun ruh ve amacına göre genişletici bir biçimde yorumlanmasının zorunlu olduğunu ifade etmektedir. Morange, kanun metni belirsiz olduğu zaman yorumun genişletici olabileceğini, yasal mevzuata görüldüğünden daha geniş anlam verilebileceğini kabul etmektedir. Aynı şekilde Şanver de genişletici yorumun, yorum çerçevesini aşan kanun tamamlama (boşluk doldurma, kıyas) olmadığını ve özellikle ekonomik ve sosyal kuralların genişletici yorumlanabileceğini belirtmektedir. Genişletici yorum konusunda özellikle Trotabas'ın görüşleri daha belirgindir. Trotabas, vergi kanunlarının deyimsel yorumlanması halinde yargıcın yorum serbestisi olmadan sınırlı uygulama yapacağını, oysa vergi kanunlarının genişletici yorumunu kabullenmenin zorunlu olduğunu, yargıca geniş yetki vermek ve yargıcın bu konudaki yaratıcı niteliğini tanımak gerektiğini, genel değerlendirmelerde yazılı hukukun katı hükümlerinin bir yorum çabası ile geliştirilebileceğini, dolayısıyla vergi konusundaki davranış serbestisinin vergi idaresine değil de geniş yetkileri sayesinde vergi yargıcına ait olduğunu ifade etmektedir. O halde

genişletici yorum, bir kanun hükmünün gerçek içeriğini aramaya yöneldiğinden geçerli sayılmalıdır.

Buna karşın genişletici yorumu kabul etmeyenlerden Musaballı, genişletici yorumun birçok hallerde yararlı olduğunu; ancak, yükümlülük ve muafiyet konularında çok sakıncalı olabileceğini, esasen yükümlülük ve muafiyet konuları kanunla düzenlendiğinden bunların yorum yoluyla genişletilemeyeceğini belirtmektedir. Bu görüşe koştut olarak Başar da, belli koşullara bağlı olarak sınırlandırılmış hükümlerin uygulanmasında kanunun ruhuna ve amacına başvurulmaması gerektiğini, kanunda belirtilen hususlarla benzerlik gösterse ve kanuna egemen olan hukuksal düşüncenin sınırları dışına çıkmamış olsa bile yorumun genişletici olmaması gerektiğini ifade etmektedir. Aynı şekilde Çağan, vergilerin yasallığı ilkesinin sonucu olarak vergi idaresi ve yargısının genişletici yoruma ve kıyas yoluna başvuramayacağını, Feyzioğlu ise örnek vererek vergi hukukunda genişletici yorumun olmaması gerektiğini belirtmektedir.

Dikkat edilecek olursa genişletici yoruma karşıt olanların düşünceleri, vergilerin yasallığı ve kıyas yasağına dayanmaktadır. Ancak genişletici yorum ile vergilerin yasallığı ve kıyas yasağı sınırları aşılmamaktadır. Genişletici yorumda kanun sınırları içinde kalınmakta ve kanun metninin dar ifadesi, kanunun amacı dikkate alınarak, genişletilmektedir. Oysa kıyasda kanun koyucunun iradesi dışına çıkılmakta ve böylece kanunun içerdiği düşünce geliştirilmektedir. Dolayısıyla vergi hukukunun özelliğinden kaynaklanan ve kanun sınırları içinde kalan genişletici yorum sonucuna ulaşılabilmesi olanaklıdır.⁸⁷

⁸⁷ SAYGILIOĞLU, a.g.e., s., 109

6.5. Daraltıcı Yorum

6.5.1. Hukuki Anlamı

Daraltıcı yorum, bir kanun metnine, amaç ve ruhuna bakarak, deyiminin altında anlam vermektir. Eğer amaçsal yorum, yalın, deyimisel yorumun gerisinde ve sözün olası anlamlarından darı olarak yine de yorum çerçevesi içinde kalıyorsa, daraltıcı yorum söz konusudur. Ancak bu noktada daraltıcı yorum ile katı yorumu birbirine karıştırmamak gerekir.

6.5.2. Vergi Hukukunda Daraltıcı Yorum

Hukukun tüm dallarında geçerli olan daraltıcı yorum sonucu, vergi hukukunda da söz konusu olmaktadır. Genişletici yorumda olduğu gibi daraltıcı yorumda da, vergi kanunlarının amaç ve ruhu dikkate alınarak, kanun metnine anlam verilmektedir. Dolayısıyla yalnız genişletici yorum sonucuna ulaşmanın söz konusu olmadığı, bunun yanında daraltıcı yorum sonucuna da ulaşılabileceği bazı vergi hukukçuları tarafından açık bir şekilde dile getirmektedirler.

Ancak daraltıcı yorum sonucunda hükmün işlemez hale getirilmemesine dikkat edilmelidir. Kanun hükmünün kesin ve belli bir amaçla öngörüldüğü unutulmamalıdır. Öte yandan duraksamaya neden olan, vergilendirme ve istisnaya ilişkin hükümlerin dar yorumlanması gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır.

Daha önce de belirtildiği üzere, çeşitli ülkelerin vergi hukukunda daraltıcı yorum yerine katı yorum ilkesi benimsenmiş ve beyan edici yorum anlamında kullanılmıştır. Türk vergi

hukukunda ise daraltıcı yorum sonucuna ulaşan bazı yargı kararları ve idari görüşler bulunmakla birlikte; genişletici yorumda olduğu kadar yaygın değildir.⁸⁸

6.6. Lehde Yorum

6.6.1. Hukuki Anlamı

Lehde yorum konusunun, ceza hukukunda ortaya çıktığı ve diğer hukuk dallarında da uygulamalarına rastlandığı görülmektedir. Aslında böyle bir durumun yorumda ilke olarak değil, yorumun bir sonucu olarak değerlendirilmesi gerekir. Yoksa lehde yorum yaklaşımı ile taraflardan birinin yanında, diğerinin karşısında olunacağı durumu ortaya çıkar. Oysa yorumun temel ilkesi, kanunun objektif iradesini arayıp ortaya çıkarmaktır. Kanunun objektif iradesini araştırırken daha başlangıçta taraflı davranmak ve bir tarafın lehine tavır almak doğru değildir.

6.6.2. Vergi Hukukunda Lehde Yorum

Vergi hukukunda lehde yorum konusu daha belirgin bir şekilde ele alınmış ve üzerinde tartışmalar yapılmıştır. Bu tartışmalar hazine veya mükellef lehine yorum yapılması noktalarında yoğunlaşmıştır.

Vergi kanunlarının vergi alacaklısı olan hazine lehine yorumlanmasını savunanlar; devletin gelir ihtiyacını ileri sürerek⁸⁹ vergilemede devletin tek taraflı egemenlik hak ve yetkisi

⁸⁸ SAYGILIOĞLU, a.g.e., s., 110

⁸⁹ Akif ERGİNAY, *Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi*, 10. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 1982, s.,56

bulunduğu gözönünde tutularak hazine lehine yorum yapılması gerektiğini belirtmişlerdir.

Bu görüşte, vergilerin kamu hizmetlerini karşılamak için alındığı ve bu nedenle devletin gelir sağlaması gerektiği düşüncesi egemendir. Diğer bir ifadeyle, vergilendirmede hazinenin vergi almak hak ve yetkisinin yükümlüye karşı savunulmasına öncelik verilmektedir.⁹⁰ Fakat bu düşünce aslında objektif olmaktan uzaktır. Önceden tespit edilmiş amaçlarla yorum yapılması uygun olmayacağı gibi, yorum ancak kanunun söz ve ruhuna uygun olarak yapılmalıdır.⁹¹ Öte yandan vatandaşın hakkını ihlal etmek pahasına da olsa hazine lehine yorum yapmak ve ona yarar sağlayarak karşı tarafı ezmek şeklinde anlaşılan “hazinecilik zihniyeti”, bazı hallerde şuuraltı bir taraf tutma duygusuna ve bazı hallerde de sorumluluk korkusuna dayandırılmaktadır.⁹²

— Buna karşın vergi kanunlarının yükümlü lehine yorumlanmasını savunanlar; vergilerin esasen insan haklarını daralttığı ve bu nedenle onların korunması gerektiği noktasından hareket ederler.⁹³

Her iki yaklaşımı da benimseme olanağı bulunmamaktadır. Zira her iki düşünce de objektif olmaktan uzak ve belirgin bir önyargıyı ortaya koymaktadır. Uygulanan yorum yönteminin yükümlü veya hazine lehine sonuç vermesi ile kanun metninin yükümlü veya hazine lehine yorumlanması birbirine karıştırılmamalıdır. Önemli olan husus, yorum yoluyla kanun

⁹⁰ SAYGILIOĞLU, a.g.e., s., 110-111

⁹¹ ERGİNAY, a.g.e., s., 56

⁹² SAYGILIOĞLU, a.g.e., s., 111

⁹³ ERGİNAY, a.g.e., s., 56

metninin objektif anlamının bulup ortaya çıkarılmasıdır. Ortaya çıkan bu sonucun taraflardan birinin lehine olması doğaldır.

Ancak kimi vergi hukukçuları tarafından bu yaklaşım “şüphe halinde vergi idaresi aleyhine yorum” şeklinde ifade edilmekte ve vergi konusunda bir kanun metni belirsiz ve farklı şekillerde yorumlamaya elverişli olduğu zaman, yargıcın, diğer verilerin veya yorum araçlarının olmaması durumunda, daha çok vergi borçlusunun lehine olanı seçmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, kanunun yorum araçlarının tümü tüketilmesine rağmen, belli bir şüphenin varlığını sürdürmesi halinde, yargıcın bu şüpheyi yükümlü yararına uygulamasıdır.

Aynı şekilde Krings bu yaklaşımı, alışılmış yorum yöntemlerinin uygulanması sonucunda, yasanın amacı açıkça belirlenemez ve söz konusu durumun uygulama alanına girdiği saptanırsa, şüphenin yükümlü lehine yorumlanması gerektiği yönünde görüş belirtmiştir.

Çeşitli ülkelerin vergi hukukunda bu prensibin benimsendiği görülmektedir. İngiltere’de yorum anlayışına göre kanun metni açık değilse, yükümlünün yararına olacak şekilde yorumlanmakta; yargıçların lafza bağlı yorum yapamaması halinde yükümlünün lehine olan anlam tercih edilmektedir. Belçika vergi idaresinin ve yargısının kararlarıyla da sabit olduğu üzere, uygulanabilir tüm yorum yöntemleri tüketildiği ve kanun koyucunun iradesinin belirlenmesinde şüphe olduğu zaman yükümlü lehine yorum yolu seçilmektedir. Aynı şekilde Hollanda’da da, belirsizliklerin yükümlü lehine uygulanması öngörülmektedir.

Görüldüğü gibi şüphe halinde yükümlü lehine yorum yolunu benimseyen ülkeler ve vergi hukukçuları çoktur. Öyle ki kimi

vergi hukukçuları aynı koşullar altında, ancak vergi yükümlülerin lehine kıyas yapılabileceğini, yükümlüler aleyhine kıyas yapılmasının hukuki güvenlik ilkesine ters düşeceğini belirtmektedirler.

Aslında “şüphe halinde yükümlü lehine yorum” anlayışının belli bir gerekçesi ve haklılığı bulunmakla beraber; bunun uygulamasının bazı yanlışlıklara neden olacağı açıktır. Yani eleştirilecek olan husus bu yaklaşımın bizzat kendisi değil; uygulama biçimidir.

Bir mali sorunun çözümünün ortaya koyduğu birkaç zorluk, her defasında yargıç tarafından yükümlünün yararı yönünde değerlendirilmemelidir. Vergi hukukunun yasallığı ilkesine bağlı kalarak kanun koyucunun objektif iradesi araştırılmalıdır. Vergide eşitlik ve adalet gibi gerekçelerle hükümlerde düzeltmeler yapılmamalı; dolayısıyla kanunun sınırları aşılmamalıdır. Var olan yorum yöntemleriyle kanun metnine belli bir anlam verilmeli, bu yöntemlerin yetersizliği halinde zorlama yaklaşımlara başvurulmamalıdır. Dolayısıyla duraksama hallerinde hazine lehine veya aleyhine yorum diye bir kural yoktur. Amaçsal yorum yöntemiyle hazinenin ve yükümlünün karşılıklı çıkarlarını tartmak, dengelemek ve değerlendirmek olanağı vardır. O halde yorumda izlenecek yol, önyargısız biçimde yorum yöntemlerini uygulamak ve ortaya çıkacak yorum sonucunu, ister hazine lehine olsun, isterse yükümlü lehine olsun, kabullenmektir.

Vergicilikte hazinenin olduğu kadar yükümlünün de yararı gözetildiği takdirde, hukuki eşitlik garantisi ve iyi niyet ortaya çıkacak ve böylece vergi adaleti gerçekleşmiş olacaktır. Görüldüğü gibi asıl olan, hazine ve yükümlü yararları arasında denge kurabilmektir. Aksi bir anlayış ve uygulama, taraflardan

birinin yararını bozacak ve dolayısıyla vergi hukukunun temel niteliklerini zedeleyebilecektir⁹⁴

⁹⁴ SAYGILIOĞLU, a.g.e., s., 112-113

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN VERGİ YARGISI İLE VERGİ İDARESİ ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARI

Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır. (GVK. m.1)

GVK.'nda gelire giren kazanç ve iratlar ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayri menkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları olarak ayrı ayrı sayıldıktan sonra, kaynağı ne olursa olsun her türlü kazanç ve iratların gelir kapsamına girdiği belirtilmiştir.(GVK.m.2) GVK.'nda yükümlülük şekli, tam yükümlülük ve dar yükümlülük olmak üzere, iki şekilde yer almıştır. Tam yükümlüler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. (m.3) Dar yükümlüler ise, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

GVK. açısından vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılıkları bu bölümde yer almıştır.

1. MUAFLIK VE İSTİSNALARA İLİŞKİN YORUM FARKLILIKLARI

1.1. Yatırım İndirimi Uygulamasına İlişkin Yorum Farklılıkları

Vergi sistemi içerisinde yer alan yatırım indirimi müessesesinin amacı, genel kalkınma planı ve yıllık programlara uygun olarak yapılan özel sektör yatırımlarının, belirli bir ölçüde, vergiye tabi kazançtan indirilmesi suretiyle, yatırımların artması ve bu suretle kalkınmanın hızlanmasını sağlamaktır. Yatırım indirimi uygulaması ile kanunda belirtilen kapsamındaki harcamaların gelir vergisi matrahından indirilmesi suretiyle, kazancın bir kısmının vergilendirme dışında kalması sağlanır.

Dar mükellefiyete tabi olanlar, adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi yükümlüleri dahil, ticari veya zirai kazançları üzerinden vergiye tabi yükümlülerin, yatırım indiriminden yararlanması kabul edilen yatırımlar kapsamında yaptıkları ve ertesi vergilendirme döneminde yapmayı öngördükleri yatırım harcamaları GVK.'nda (Ek.m.1-6) yazılı koşullar dahilinde ilgili kazançlarından indirilir. (GVK.m.1)

1.1.1. Teşebbüs Halinde Gerçekleştirilen Yatırımlardan Dolayı Hak Edilen Yatırım İndiriminin Ortaklıktan Elde Edilen Ticari Kazançtan İndirilmesine İlişkin Yorum Farklılıkları

Maliye Bakanlığı, yatırım indirimi uygulaması açısından adi şirketler ile kollektif şirket ve komandit şirketlerin, bağımsız birer

ünite olarak kabul edilmesi nedeniyle, bunların yaptıkları yatırımlara ait indirimlerin ortaklığın bünyesi içinde kalacağı ve dolayısıyla ortakların hisselerine isabet eden indirim tutarlarını, vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde yalnızca bu ortaklıktan elde ettikleri ticari kazançlarına uygulayabileceklerini belirtmiştir.(187 SN. GVKGT. II/A)

Tebliğde yer alan bu yorumun karşıt anlamından (mevhum-u muhalif) hareketle vergi idaresi, bir yükümlünün ferdi teşebbüs halinde gerçekleştirilen yatırım nedeniyle, hak ettiği yatırım indirimini, ortağı bulunduğu kollektif şirketten elde ettiği ticari kazancından indirmesini kabul etmeyerek tarhiyata tabi tutmuştur.

Danıştay ise, GVK.'nda yatırım indirimiyle ilgili düzenlemelerde yer alan (m.1) "ilgili kazanç" ibaresinden yatırım indirimine konu olan gelir unsurunun kastedildiği görüşündedir.

Danıştay, kanun metninin gerekçesinde de bu maddeye göre ticari, sınai ve zirai yatırım yapmış olan bir gelir vergisi yükümlüsünün bu yatırım tutarının belirli bir kısmını, gerek yatırım yaptığı işletmeden, gerekse şahsi ticari işletmesinden elde ettiği ticari kazançlarından düşebileceği belirtildiğinden, kanun koyucu tarafından da benimsenen, gelir unsuru değişmedikçe aynı tür faaliyetten doğan bütün kazançlara yatırım indirimi uygulanacağı yorumu ile, ferdi teşebbüs halinde gerçekleştirilen yatırımlardan dolayı hak edilen yatırım indiriminin, kollektif şirketten elde edilen ticari kazançtan indirilebileceğine karar vermiştir.⁹⁵

Vergi idaresinin konuyu deyimsel yorum yöntemiyle değerlendirmesine karşın Danıştay'ın, kanun gerekçesini de

⁹⁵ Dn. 3. D. 14.3.1989 T. E.1988/1364, K. 1989/716 SK.

dikkate alarak, tarihi yorum yöntemiyle değerlendirdiği anlaşılmaktadır.

1.1.2. Demirbaşların Yatırım İndirimi Kapsamına Dahil Olmasında Esas Faaliyetle İlgisinin Belirlenmesine İlişkin Yorum Farklılıkları

Yatırım indiriminin konusunu, kaynağı ne olursa olsun, GVK.'nda (m.2) yazılı koşulları haiz bulunan yatırımlarla ilgili harcamalardan; bina, makina tesisat, araç (sadece işletmenin esas konusuyla ilgili olanlar) ve benzeri amortismanına tabi aktif değerlerin yeni olanlarının maliyet bedelleri oluşturur.

Esas proje dışında münferit tesisat, makina ve araç mübayaası için yapılan harcamalara yatırım indirimi uygulanmaz. (GVK.Ek.m.3)

Vergi İdaresi büro ve fabrika demirbaşları, binek otomobiller ile şişe ve kasalar için yapılan harcamaların yatırım indiriminden yararlanamayacağı görüşündedir.⁹⁶

Vergi idaresinin yorumunda, sözkonusu iktisadi kıymetlerin üretimle doğrudan ilgisi olmadığı düşüncesinin etkili olduğu anlaşılmaktadır.

Ancak Danıştay, hesap makinası ve yazı makinası gibi demirbaşların yatırımın üretkenliğini artırıcı bir yatırım olduğu gerekçesi ile indirimden yararlandırılması gerektiğine karar vermiştir.⁹⁷

⁹⁶ MB. 30.11.1976 T. 2273463-1589 Sayılı Özelgesi

⁹⁷ Dn.13.D.1.10.1975 T. E.1974/1887, K. 1975/2913 SK.

Üretimle doğrudan ilişkisi olan makina ve demirbaşların yatırım indiriminden faydalanacağı konusunda vergi idaresi ile Danıştay arasında görüş birliği vardır. Ancak bu iktisadi kıymetlerin üretimle dorudan ilişkisi bulunup bulunmadığı konusunda yorum farklılığı bulunmaktadır.

İdarenin yorumunda kanun metninden hareketle, deyimisel yorumun sınırları içerisinde kalındığı, yargının ise kanun metninin konuluş amacı doğrultusunda, daha geniş bir açıdan, yani amaçsal yorum yöntemini esas aldığı anlaşılmaktadır.

Esasen vergi idaresi genel tebliğ bazında yaptığı yorumda (187 SN. GVKGT.) yatırımla ilgili bina, makina, tesisat ve araçların işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olanlarının yatırım indiriminden faydalanacağını belirtmiştir.

Danıştay 4. Dairesi, kerevit ve salyangoz gibi su ürünlerinin işlenmesi ve ihracatı ile uğraşan bir kollektif şirketin yatırım indirimi yönünden incelenmesi sonucunda, mobilya ve mefruşat harcamalarının bu işin kapasitesi ile sıkı veya önemli bir ilişkisi bulunmadığı iddiasıyla, yatırım indiriminden yararlanamayacağı yönündeki idari görüş ve eleştiriye uygun bulmamıştır.

Danıştay vergi idaresinin yorumunu, idari personele ait masa, sandalye, kütüphane, etejer gibi iktisadi kıymetlerin bir işletmede üretimin meydana gelmesi için bulunması zorumlu olan makina, hammadde, malzeme yanında işçi ve işçinin çalışma koşullarını sağlayan diğer faktörler olarak, üretimin varlığı için vazgeçilmez unsurlar olduğu gerekçesiyle kabul etmemiştir.⁹⁸

⁹⁸ Dn. 4. D. E.1980/4725, K.1981/2389 SK.

Vergi idaresinin yorumunda sözkonusu iktisadi kıymetlerin yatırım indiriminden yararlanacak kollektif şirketin faaliyet konusu ile sıkı veya önemli bir ilişkisi bulunmadığı düşüncesinin esas alındığı dikkati çekmektedir. Oysa kanun metninde "sadece esas faaliyet konusuyla ilgili olanlar" ibaresi yer almaktadır. Bu ifadeden hareket edildiğinde, yatırım indirimi kapsamındaki bu tür harcamaların, sıkı veya önemli olmasa da, faaliyet konusuyla ilişkili olduğu sonucuna varmak kanun metninin amacına uygun bir yorum olacaktır.

Danıştay'ın yorumu kanun metninin amacı doğrultusunda, üretim unsurlarının bütünlüğü yönündedir. Yatırım harcamalarının tek tek üretkinliğinin mi, yoksa bunların bir bütünü oluşturan ve bütünün üretkenliğini artıran bir unsur olarak mı ele alınması gerektiği, olayda önem taşımaktadır.

Danıştay'ın görüşü, vergi idaresinin konuyu dar açıdan değerlendirdiği, kanunda sözü edilen amaçların yatırımın bütünü için geçerli olması üzerinde yeterince durulmadığı yönündedir.

Danıştay, amacı gerçekleştirmeye yönelik olmak üzere, işlerin etkin ve süratli bir biçimde sürdürülmesini ve işletmenin çağın teknolojik gelişmesine uygun bir düzeyde çalışmasını sağlamak amacıyla, hesap makinası, yazı makinası, telefon tesisatı gibi araçların tedarikinin yatırım indirimi kapsamında olamayacağı yönündeki görüşün yeterli ve geçerli bir gerekçesi olamayacağına karar vermiştir.⁹⁹

⁹⁹ Dn. 13. D. 1.10.1975 T. E. 1974/1887, K. 1975/2913 SK.

1.1.3. Yatırım Teşvik Belgesinin Yatırım İndirimi Uygulama Süresine Etkisinin Belirlenmesine İlişkin Yorum Farklılıkları

Yatırım teşvik belgesi aranacak yatırımlarda yatırıma başlamadan önce Hazine Müsteşarlığına başvurularak gerekli bilgi ve belgelerin sunulmuş ve yatırım indirimiyle ilgili koşulların varlığı tasdik edilerek, Yatırım Teşvik Belgesi verilmiş olmalıdır. (GVK. EK.m.2/4)

Vergi idaresi tebliğ bazında yaptığı yorumda, konuyla ilgili olarak şu görüşlere yer vermiştir;

Yatırım indiriminden yararlanacak yükümlüler, yatırıma başlamadan önce Yatırım Teşvik belgesi almak zorundadırlar.

Teşvik belgeli yatırımlarda yatırım indirimi, belgede belirtilen yatırıma başlama tarihinden sonra yapılacak harcamalar için uygulanacaktır.

Yatırıma başlama tarihi, yükümlü tarafından "Yatırım Teşvik Belgesi" alınması için yapılan başvuru tarihinden önceki bir tarih ise, yatırım indirimi başvuru tarihinden sonra yapılan harcamalar için uygulanacaktır.

Arazi ve arsa tedariki, yedek parça temini, esas proje dışında münferit makina, tesisat, araç mübayaası için yapılan giderler hariç olmak üzere, yatırımla ilgili her türlü harcamalar yatırıma başlandığını gösterir. Dolayısıyla, Yatırım Teşvik Belgesi alınması için yapılacak başvurunun sayılanlar dışında kalan harcamalar yapılmadan önce olması gerekir. Aksi halde yükümlüler başvuru tarihinden önce yapılan yatırım indirimi

kapsamındaki harcamaları için, başvurunun geç yapılması nedeniyle indirim hakkından yararlanamayacaklardır. (187 SN. GVKGT. D Bölümü)

Ancak Danıştay, yatırım indiriminden yararlanmak için yükümlü tarafından yapılan başvurunun, yatırımın bitmesinden sonraki bir tarihte başvurulduğu gerekçesiyle reddedilmesine ilişkin Maliye Bakanlığı uygulamasını iptal etmiştir.

Danıştay, yatırıma başlamadan önce teşvik tedbirlerinden yararlanmak üzere, gerekli bilgi ve belgelerin DPT.'na¹⁰⁰ sunulmasının yatırım indiriminden yararlanmak için kanunda öngörülen koşulların yerine getirilmesi bakımından yeterli olduğu sonucuna ulaşarak, yatırımın bitiminden sonra alınan teşvik belgesine istinaden yatırım indiriminden yararlanmanın olanaklı olduğuna karar vermiştir.¹⁰¹

Konuya ilişkin olarak, başka bir kararda ise Danıştay'ın, yatırım indiriminde şekil ve esas yönlerinden plana aykırılık bulunmaması halinde, yapılan başvuruların önceki dönemi de kapsamına alacağı yorumunu içermektedir.¹⁰²

Bu kararda, vergi idaresinin amaçsal yorumla ulaştığı sonucu, Danıştay, kanunda başvurma süresine ilişkin açık bir hüküm bulunmamasını gerekçe göstererek, deyimisel yorum yöntemiyle iptal etmiştir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay, daha sonra DPT.'nin konu hakkındaki görüşünün teşvik belgesi alınmak için DPT.

¹⁰⁰ 4369 Sayılı Yasayla Değişen Son Şekliyle, Hazine Müsteşarlığı'na

¹⁰¹ Dn. 4. D. 19.3.1990 T. E.1988/341, K.1990/935 SK

¹⁰² Dn. 4. D. 17.12.1969 T. E. 1968/3440, K.1968/6078 SK

Müsteşarlığına yapılan başvurudan önceki yatırım harcamalarının yatırım indirimi istisnasından yararlanamayacağı yönünde değişmesi (89/1 SN. GT.) nedeniyle Yatırım Teşvik belgesi almak için yapılan başvuruda önceki harcamaların yatırım indiriminden yararlanamayacağı görüşüne varmıştır.¹⁰³

1.1.4. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporunun Yatırım İndirimi Uygulamasına Etkisi Konusundaki Yorum Farklılıkları

Vergi idaresi tebliğ bazında yaptığı yorumla Yeminli Mali Müşavir tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen yükümlülerin yatırım indiriminden yararlanamayacağı görüşünü belirtmiştir. (187 SN. GVKGT.)

MB. özelgesinde de¹⁰⁴ YMM. tasdik raporunun, süresi içinde verilmemesi halinde, yatırım indirimi istisnasından yararlanılmasının olanaklı olamayacağı, ancak VUK.'nda (m.13) yer alan mücbir sebep hallerinden birinin varlığı halinde raporun işleme konulması söz konusu olabileceği belirtilmiştir.

Danıştay, Yatırım indiriminden yararlanabilmek için yatırım indirimi uygulamalarının YMM.'e tasdik ettirilmesinin zorunlu olmadığı görüşündedir.¹⁰⁵

Danıştay'ın konu hakkındaki yorumu, yatırım indiriminden yararlanabilmek için YMM. tasdik raporu bulunması gerektiğine ilişkin GVK.'nda bir düzenleme bulunmadığı, YMM. tasdik raporu zorunluluğunun idare tarafından yayımlanan tebliğde yer aldığı,

¹⁰³ Dn. 4. D. 22.10.1990 T. E. 1990/1686, K. 1990/2891 SK.

¹⁰⁴ MB. 11.9.1996 T., GEL. 0.32/3223-1501/42297 no'lu özelgesi

¹⁰⁵ Dn. 4. D. 22.5.1997 T. E. 1996/1747, K.1997/1754 SK.

ancak vergilerin yasallığı prensibi gereğince kanunda yer almayan bir düzenleme nedeniyle yükümlünün diğer yasal koşulları taşıması halinde kanunda yer alan istisnalardan yararlanma hakkından yoksun bırakılamayacağı, bu hususun kanun metinlerinden kolayca anlaşılacağı, düzenlemenin amacının da aynı yönde olduğu düşüncesine dayanmaktadır.

1.1.5. Yatırım Teşvik Belgesi İptalinin Yatırım İndirimi Uygulamasına Etkisi Konusundaki Yorum Farklılıkları

Vergi idaresi, Hazine Müsteşarlığınca "Yatırım teşvik Belgesinin" iptal edilmesi halinde, yatırım indiriminden yararlanma hakkının ortadan kalkacağı, bu durumdaki yükümlülerin yatırım indirimi uygulanması nedeniyle alınamayan vergileri cezalı olarak ödemek zorunda oldukları görüşündedir. (187 SN. GVKGT. F Bölümü)

Danıştay ise, tanınan teşviklerin geri alınmasının, ancak yatırımın teşvik belgesinde belirtilen süre ve şekilde tamamlanmaması halinde sözkonusu olabileceği görüşündedir.¹⁰⁶

Danıştay, vergi politikalarını da dikkate alarak yaptığı amaçsal yorumda şu görüşlere yer vermiştir;

Kanuna uygun olarak alınmış teşvik belgesine dayanarak uygulanan yatırım indirimi nedeniyle vergi dışı bırakılmış gelirlerin, teşvik belgesinin sonradan idarece iptal edilmesi nedeniyle vergilendirilmesi olanaklı değildir.

¹⁰⁶ Dn. 7. D. 26.2.1997 T. E. 1996/5408, K.1997/856 SK.

İdarenin hukuka aykırı işlemlerinin iptali, başka bir deyişle geri alması ve bu suretle işlemin tesis edildiği tarihten itibaren ortadan kaldırılması olanaklı ise de, böyle bir işlemle ilgilinin hukuka uygun suretle kazanılmış olan haklarının saklı tutulması gerekir.

Kanuna uygun olarak alınmış teşvik belgesine dayanılarak uygulanan yatırım indirimi nedeniyle vergi dışı bırakılmış gelirlerin, söz konusu teşvik belgesinin sonradan idarece iptal edildiği gerekçesiyle vergilendirilmesi, idarenin taahhüdüne, kazanılmış haklara ve teşvik tedbirleriyle sağlanmak istenen amaca aykırıdır.¹⁰⁷

Danıştay'ın konu hakkındaki bir kararında ise, Yatırım Teşvik Belgesinin iptal edilmesi nedeniyle vergi kaybı doğduğundan, yatırım indirimine konu kazançların vergilendirilmesinin yerinde olduğunu, ancak vergi kaybında kasıt unsuru bulunmadığından kaçakçılık değil, kusur cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁰⁸

Danıştay'ın verdiği iki karar arasında çelişki bulunmasına rağmen, tespit edebildiğimiz en son kararda ise, teşvik belgesinin yatırım tamamlandıktan sonra iptal edilmesinin yatırım indirimi hakkını ortadan kaldırmayacağı görüşü yer almaktadır.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Dn. 4.D. E.1982/571, K. 1982/2715 SK.

¹⁰⁸ Dn. 3. D. 10.12. 1990 T. E.1990/1985, K. 1990/3386 SK.

¹⁰⁹ Dn. 4. D. 24.2.1997 T. E.1996/439, K.1996/439 SK.

1.1.6. Yatırım İndirimine İlişkin Diğer Yorum Farklılıkları

Vergi idaresi ile vergi yargısı arasında, konunun vergi politikasını da ilgilendiren önemi nedeniyle başka uyuşmazlıklarda bulunmaktadır. Bu uyuşmazlıklardan güncelliğini koruduğu düşünülen bazıları aşağıda belirtilmiştir.

- Vergi idaresi, yabancı bir firmaya ödenen lisans ücreti ve fabrika sahası dışında yer alan arsa için ödenen bedelin yatırım indiriminden yararlanamayacağı görüşünde olmasına rağmen Danıştay, verimliliği artırıcı bir girişim için yabancı firmaya ödenen lisans ücreti ve fabrika ile ilgili tesislerin yer aldığı arsa için ödenen bedelin yatırım indiriminden faydalandırılması gerektiğine karar vermiştir.¹¹⁰

- Vergi idaresi, öngörülen yatırım miktarının üstünde yapılan yatırım harcamalarının, yatırım indiriminden yararlandırılmayacağı görüşünde olmasına rağmen Danıştay, öngörülen yatırım miktarının üstünde yapılan yatırım harcamalarının da yatırım indiriminden yararlandırılması gerektiğine karar vermiştir.¹¹¹

- Vergi idaresi, akreditif açtırılan makinelerin ithalinin gerçekleştiği yılda yatırım indiriminden yararlandırılabilceği görüşünde olmasına rağmen Danıştay, İndirim uygulamasının akreditifle ilgili harcamaların yapıldığı yıl, enflasyon ve devalüasyon nedeniyle oluşacak maliyet artışları da dikkate

¹¹⁰ Dn. 4. D. 16.6.1976. T. E.1975/351, K. 1976/2046 SK.

¹¹¹ Dn. 13. D. E.1975/2424, K. 1976/1912 SK.

alınarak, toplam maliyet üzerinden yapılması gerektiğine karar vermiştir.¹¹²

1.2. Esnaf Muafliğinin Belirlenmesine İlişkin Yorum Farklılıkları

Gerek sosyal ve ekonomik nedenlerle, gerekse vergi kapsamına alınmalarındaki güçlükler dolayısıyla GVK.'nda yer alan belli bazı koşulları taşıyan küçük esnaf, gelir vergisinden muaf tutulmuştur.¹¹³

Esnaf muaflığına ilişkin düzenlemeyle sosyal ve ekonomik açıdan zayıf durumda olan bir kısım ticaret ve sanat erbabının korunması amaçlanmıştır.

Genel olarak, esnaf muaflığı kapsamına girecek kişilerin elde ettikleri gelirin vergilendirilmesi halinde, bu kişilerden sağlanacak vergi hasılatının, vergilendirme maliyetini bile karşılamayacağı düşüncesinin de esnaf muaflığına ilişkin düzenlemede etkili olduğu söylenebilir.¹¹⁴

Ticaret ve sanat erbabından kanunda yazılı koşulları taşıyanlar gelir vergisinden muaftır. (GVK. m. 9) GVK.'nda esnafın tanımı yapılmamış olmamakla birlikte, genel anlamı ile esnaf tabirinin bir kısım ticaret ve küçük sanat erbabını kapsadığını söylemek olanaklıdır.

¹¹² Dn. 4. D. E.1984/1770, K. 1984/4360 SK,

¹¹³ **Bir Reformun Anatomisi, Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti**, MB.GGM. Yayını, Ankara, Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1998, s., 179

¹¹⁴ Ali UYSAL, Nurettin EROĞLU, **Açıklamalı ve İçtihatlı Gelir vergisi Kanunu**, 3. Baskı, Ankara, Sevinç Matbaası, 1991, s., 74

Türk Ticaret Kanununda ise, esnaf tabirinin iktisadi faaliyeti nakti sermayesinden ziyade, bedeni çalışmasına dayanan ve kazancı ancak geçimini sağlayacak derecede az olan, sanat ve ticaret erbabını kapsadığı belirtilmiştir. TTK. ndaki tasarruf edilebilir gelir anlayışından farklı olarak, GVK. esnafı geçim giderlerine tahsis edilen geliri bakımından ele aldığından, TTK. nda esnaf sayılan birçok kişi GVK. açısından basit veya gerçek usulde vergiye tabidir.

GVK. gereğince, pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini satanlar esnaf muafliğinden faydalanamazlar. (m.9/1) Bakkaliyeden erzak ve hububat gibi malların, bakkaldan ise, söz konusu malların ticaretiyle uğraşan dükkancılar veya bu tür eşyayı perakende satan esnafın anlaşılması gerekir. (67 SN.GVKGT)

“Pazar takibi suretiyle satış” dan maksat, şehir ve kasabalarda ayın belli günlerinde açılan pazarlarda devamlı olarak giyecek eşya ve bakkaliye maddelerinin satılmasıdır. Şehir veya kasabada kurulan pazarın tek veya birden fazla olması durumu değiştirmez. (GVK. 67 SN. GT.)

Şehir veya kasabada tek pazar açılmakta ise, devamlılığın zaman itibariyle aranması gerekir. Yani açılan tek pazara, açıldığı her defasında katılmak, muafiyetin kalkması için yeterlidir.

Buna karşılık aynı şehirde muhtelif semt pazarları kurulmakta ise, devamlılık unsurunun oluşması için birden fazla semtin pazarına katılmak gerekip gerekmeyeceği farklı değerlendirmelere neden olabilecektir.¹¹⁵

¹¹⁵ Yılmaz ÖZBALCI, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1998, s., 137

Vergi idaresi konuya ilişkin bir özelgesinde¹¹⁶ Belediyeden yer tahsis edilmek suretiyle, sürekli ve alışılmış meslek halinde, pazar takibi suretiyle emtia alım satımı yapanların 183 SN.GVKGT.'nde belirtildiği üzere, 1.5.1995 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilmeleri gerektiğini belirtmiştir.

Danıştay'ın konuya ilişkin yorumu vergi idaresinden farklıdır. Konuya ilişkin bir Danıştay kararında¹¹⁷ İzmir'de haftanın bir günü tek bir semt (Tepecik) pazarına katılan satıcının faaliyetinin, pazar takibi suretiyle yapılan devamlı satış faaliyeti saymayacağı belirtilmiştir..

Tek pazar kurulan mahallelerde, bu pazara her kuruluşunda (veya alışılmış olarak) katılmak, devamlılık için yeterli sayıldığına göre, birden fazla semt pazarı kurulan şehirlerde yalnız bir semtin pazarına devamlı olarak katılmanın sonucunun da aynı olması gerekir.¹¹⁸

1.3. Çeşitli İstisnalara İlişkin Yorum Farklılıkları

1.3.1 Kıdem Tazminatının Vergilenderilmesine İlişkin Yorum Farklılıkları

Kıdem tazminatı iş hukuku ile ilgili bir kavramdır. Vergi Hukuku açısından kıdem tazminatı mahiyeti itibariyle, işten çıkma dolayısıyla ödenen tazminattır. Çalışma yaşamını düzenleyen temel kanunlara¹¹⁹ göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının

¹¹⁶ MB. 17.4.1995 tarih ve 044/4412-1 S. Genel Yazısı,

¹¹⁷ Dn. 4. D. 18.5.1967 T., E.1965/909, K.1967/2766 SK.

¹¹⁸ ÖZBALCI, a.g.e., s., 137

¹¹⁹ 1475 Sayılı İş Kanunu, 854 Sayılı Deniz İş Kanunu

tamamı ile, basın mesleğinde çalışanlara ilişkin kanuna¹²⁰ göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları, gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. (GVK. m. 25/7) Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmayacaktır.

Kıdem tazminatı ödemesinin ve tutarının saptanmasında, çalışma süresi ve hizmet erbabının sözleşmenin feshinden önce aldığı ücretin tutarı olmak üzere, iki ana unsur dikkate alınmaktadır. (İK. m. 14, 15)

Vergi idaresinin yorum ve uygulaması ve yargı kararlarına göre, kıdem tazminatının hesabında esas alınacak aylık ücret kapsamına asli ücretle birlikte prim, ikramiye, konut bedeli, çocuk zammı, yemek bedeli yakacak ve aydınlatma gideri karşılığı yapılan ödemeler dahildir. Ancak kıdem tazminatının ödenmesindeki gecikmeye bağlı faizin GVK. karşısındaki durumu konusunda, vergi idaresi ile Danıştay arasında yorum farklılığı bulunmaktadır.

Vergi idaresi, kıdem tazminatının işverence, zamanında ödenmemesi durumunda, yargı kararı¹²¹ uyarınca veya sair şekilde gecikilen süre için temerrüt faizi ödendiğinde, bu faizleri GVK. kapsamında gelir niteliğinde görerek tarhiyat konusu yapmıştır. Ancak Danıştay, bu anlayışı onaylamadığı gibi, bu yöndeki tarhiyatı vergilendirme hatası olarak kabul etmiştir.

Danıştay 4. Dairesinin oybirliği bulunan kararında¹²² İş Kanunu uyarınca ödenen kıdem tazminatlarının yanında,

¹²⁰ 5953 Sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştırılanlar Arasındaki Münasabetlerin Tanzimi Hakkındaki Kanun

¹²¹ Burada İş Mahkemesi Kararı Kastedilmektedir

¹²² Dn. 4. D. 7.2.1991 T. E.1988/2261, K.1991/414 SK.

ödemedeki gecikme dolayısıyla en yüksek, banka faizi oranında yapılan ödemenin, kıdem tazminatının zamanında ödenmemesi nedeniyle davacının uğradığı zarar karşılığı olarak yapılmış bir temerrüt faizi niteliğinde olduğu, temerrüt faizinin alacak faizi (GVK. m.70) olarak nitelendirilip vergilendirilmesi, verginin konusuna girmeyen gelir üzerinden vergi alınacağı anlamına geleceğinden, böyle bir tarhiyatın VUK.'nun 118/3 no'lu maddesi gereğince düzeltilmesi gereken bir vergilendirme hatası oluşturacağı belirtilmiştir.

Danıştayın yorumunu içeren karar 4369 sayılı yasa öncesine aittir. 4369 sayılı yasadaki temerrüt faizleri de gelir vergisinin konusuna girecektir. Ancak, Danıştay'ın gecikmeye bağlı ödemeyi kıdem tazminatının unsuru olarak kabul etmemesi önemli bir husus olarak gözönünde bulundurulmalıdır. Danıştay'ın sistematik yorum yöntemiyle ulaşmayı amaçladığı bu yorum sonucunun, idari hukuk kurallarına aykırı olarak, idari işlemin vergilendirme hatası olduğu ve bu hatanın VUK.'nda (m. 118) yer alan düzenlemeler çerçevesinde düzeltilmesi gerektiğini belirten, idari işlem ve eylem niteliği taşıyan bir karar olması açısından da son derece ilginç olduğu düşünülmektedir.

Bu kararın TC.Anayasa'sında (m.125) yer alan "Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile ilgilidir. Yürütme görevinin yasalarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde karar verilemez." hükmüne aykırı olduğu düşünülmektedir.

2. GELİR UNSURLARININ SAPTANMASINA İLİŞKİN YORUM FARKLILIKLARI

2.1. Ticari Kazançların Saptanmasına İlişkin Yorum Farklılıkları

GVK.'nda (m.37), ticari kazanç; "her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar." şeklinde tanımlanmıştır. Bu genel tanıma ilave olarak, bazı faaliyetlerden doğan kazançların, ticari kazanç sayılacağı kanunda (m. 37) ayrıca belirtilmiştir. Bu anlayış içerisinde, GVK.'ndaki ticari ve sınai faaliyet deyimi ile TTK. arasında bir bağlantı kurmak ve asıl değerlendirmeyi GVK.'nun bütünü içinde yapmak gerekir.¹²³

2.1.1. Finansal Kiralamada Kira Bedelinin Ticari Kazançtan İndirilmesi Konusundaki Yorum Farklılıkları

Finansal kiralamada, finansal kira bedeli ve ödeme dönemleri tarafların serbest iradesiyle belirlenmektedir.¹²⁴ Ancak, sözleşme döneminin enaz 4 yıl süreli olması gerekip, 4 yıldan önce feshedilme olanağı yoktur.¹²⁵ 4 yıllık sürenin kısıtlanabilmesi konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir.¹²⁶

Genel olarak finansal kiralama işlemlerinde kira bedelinin % 80-90 oranındaki çok büyük kısmı ilk iki yılda, hatta birinci yılda alınmaktadır. Kira bedelinin ödeme esasında, ödendiği yılda mı, yoksa kiralama süresi içerisinde eşit taksitlerle mi gider

¹²³ ÖZBALCI. a.g.e., s., 310

¹²⁴ 3236 S.FKK. m.4

¹²⁵ 3236 S.FKK. m.5

¹²⁶ 3236 S.FKK. m.7

yazılacağı konusunda vergi inceleme elemanları ile vergi yargısı arasında, yorum farklılığı bulunmaktadır.

Vergi inceleme elemanları, finansal kiralamayla ilgili olarak, vergilemede gider kaydının veya karşılığı gelir kaydının dönemsellik ilkesine aykırı olduğu, gider veya gelir kayıtlarının toplam kira miktarlarının kira süresine eşit olarak bölünmesi suretiyle yapılması gerektiği görüşündedir.¹²⁷

Vergi inceleme elemanlarının konuya ilişkin yorumu, finansal kiralamada ödeme planına bağlı kalarak, cari hesap dönemini ilgilendirmeyen kiralama bedellerinin cari hesap dönemi kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının olanaklı olmadığı, cari hesap döneminde ödenen ve gelecek hesap dönemlerini ilgilendiren peşin ödenmiş kira bedellerinin kayıtlı değerleri üzerinden VUK. (m.283) gereğince aktiveştirilmesi gerektiği yönünde yoğunlaşmaktadır.¹²⁸

Danıştay, konuya ilişkin kararında özetle şu sonuçlara ulaşmıştır; Finansal kiralama yöntemiyle kiralanan iktisadi kıymetlerin kira bedelleri özel kanunun verdiği sözleşme serbestisi içinde kiralayanlarla karşılıklı olarak belirlenerek ödenmiş bulunduğu göre, işlemin basit bir kira işlemi kabul edilerek kira dönemine göre koşullandırılması, olayın gerçek mahiyetine aykırı düşmektedir. Sözleşmenin enaz 4 yıl süreyle feshedilemeyeceğine ilişkin hükmün, kira ödemelerinin ne miktarlarda ve hangi dönemlerde yapılacağını belirtmek amacıyla

¹²⁷ Hasan YALÇIN, Selçuk YÜCEL, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler**, 2. Baskı, İstanbul, Klavuz Yayıncılık, 1996, s., 58, Selahattin TUNCER, **Finansal Kiralama (Leasing) nın Vergi Sorunları, Türkiye’de Finansal Kiralama-Leasing (Esaslar ve Uygulamalar) (II)**, İstanbul, İstanbul İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayını, 1996, s., 50-51

¹²⁸ Garip AYZ, **Dönemsellik Kavramı ve Finansal Kiralama Bedelinin Gider Kaydı**, **Vergi Dünyası**, HUD. Yayını, Sayı, 146, s., 56

getirilmediği de, kanunun gerekçesinden açıkça anlaşılmaktadır. Kanun gerekçesinde sürenin 4 yıl olarak belirlenmesinin nedeni, özellikle taşınır malların bu sürede amorti edileceği düşüncesinden kaynaklandığı şeklinde açıklanmıştır.

Gelir ve giderlerin, ilgili buldukları dönemlerin vergiye tabi kazancının tespitinde dikkate alınması dönemsellik ilkesinin gereğidir. Sözleşme süresinin 4 yıldan az olamayacağı yolundaki düzenleme, gerekçede açıklanmış zorunluluk nedeniyle getirilmiş olup, sözleşme süresinin son dönemlerinde kira ödemesi olmaması veya az olması halinde de kira sözleşmesinin devam ettiği düşünülerek ödemeler toplamının 4 yıllık kira süresine bölünmesi suretiyle her yıl için eşit miktarda gider kaydı yapmak, dönemsellik ilkesine de bu yönden aykırı düşeceğinden, bu yöndeki bir uygulama hukuka uygun olmayacaktır.¹²⁹

Danıştay, özel yasanın (FKK.) amacı doğrultusunda yaptığı yorumda finansal kiralama giderin ödeme esasında yazılacağı ve buna bağlı olarak, fiili ödeminin yapılamadığı durumlarda bile, finansal kiralama sözleşmesinde öngörülen, ödeme süreleri itibariyle tahakkuk esasında da gider kaydının olanaklı olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Danıştay, konuyu FKK.'nda yer alan düzenlemeler ve genel olarak Borçlar Kanunu'nda yer alan sözleşme serbestisini dikkate alarak yorumlamıştır.

¹²⁹ Dn. 3. D 2.6.1995 T. E.1994/5007, K.1995/1744 SK. Dn. DDGK. 24.1.1997 T. E.1995/336, K.1997/8 SK., Finansal Kiralamada Ödeme Esasında Gider Kaydı, Ankara, Oluş Yayıncılık, Yorum Grubu, Yargı kararları, c.2/B, XI/126

2.1.2. Sosyal Sigortalar Kurumuna Ödenecek Sigorta Priminin Gider Niteliğine İlişkin Yorum Farklılıkları

Gelir Vergisi matrahının saptanmasında indirilecek giderlerden biri de, hizmetli ve işçilerin sigorta primleri ve emekli aidatıdır. Ancak bu prim ve aidatların, geri alınmamak üzere Türkiye’de kain, tüzel kişiliği bulunan sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması koşulu aranacaktır.(GVK.m.40/2)

Sigorta primlerinin gider kaydında tahakkuk veya ödeme esasının, hangi koşullarda uygulanacağı konusunda, uygulamada vergi idaresi ile vergi yargısı arasında yorum farklılığı bulunmaktadır. Ancak, konu hakkında, vergi yargısının yorumları kendi içinde de farklılık göstermektedir.

Vergi idaresinin, vergi inceleme elemanlarının raporlarında yer alan görüş ve öneriler doğrultusunda, yaptığı uygulamalarda, hizmet erbabı ile ilgili sigorta primlerinin zamanında ödenmemesi halinde, borç olarak tahakkuk ettiği dönemde gider yazılmasını kabul etmediği ve buna göre vergi tarhiyatı yaptığı anlaşılmaktadır.

Maliye Bakanlığı’nın konu hakkındaki yorumu, sigorta primlerinin gider olarak dikkate alınabilmesi için fiilen kuruma ödenmesi gerektiği, ancak Aralık ayına ait primlerin ertesi yılın Ocak ayında ödenmesi durumunda, bu primlerin Aralık ayının gideri olarak yazılabileceği yönünde süreklilik kazanmıştır.¹³⁰

¹³⁰ MB. 23.1.1995 T. ve 10-1993/1347 Sayılı Özelgesi, İst. Deft., 21.6.1994 T. ve B.07.4.DEF.0.34.11.GVK.-40/2-3442-4851 Sayılı Özelgesi, Gelir Vergisi Müktezalari, 1976-1997, İst. Maliye Vakfı Yayınları, 1997 s.,296-297

Konu hakkında Danıştay'ın yorumu, Aralık ayında tahakkuk eden SSK. primlerinin, ait olduğu yılda ödenmemiş olması nedeniyle, tahakkuk ettiği yıl giderlerine yazılamayacağı görüşüyle yapılan tarhiyatta, 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun (m.80/3) süresi içinde yatırılmayan primlere gecikme zammı uygulanacağı ve primlerin süresi dışında da ödenebileceğini kabul eden hükmü nedeniyle, yasal isabet bulunmadığı yönündedir.¹³¹

Danıştay'ın başka bir kararında ise, ödenmemiş sigorta primlerinin gider yazılamayacağı belirtilmiştir. Anılan kararda, ticari kazancın belirlenmesinde tahakkuk esasının kabul edilmesinin genel bir uygulama hükmü olduğu, özel bir şekilde ödeme esası getirilen hallerde ödeme koşulunun aranması gerektiği görüşüne yer verilmiştir. Ancak aynı kararın ilginç yönü, ödenmemiş prim borçlarının gider yazılıp yazılmayacağının tereddütlü olduğunu Danıştay'ın da kabul etmesidir.¹³²

Konu hakkındaki Danıştay kararlarının farklı yorumları içermesi üzerine Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu tarafından, konunun ele alınması sonucunda, işçi ücretlerinden kesilerek Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenmesi gereken, işveren ve işçi sigorta primlerinin, tahakkuk ettikleri yılda gider yazılabilecekleri görüşüne varılmıştır.

İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararında, vergi yasalarında yer alan ticari kazancın tespit şekilleri, dönemsellik ilkesi, Sosyal Sigortalar Kanunu ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'da yer alan, konuyu ilgilendiren

¹³¹ Dn. 4. D. 6.2.1984 T., E.1982/2951, K.1984/396, Dn. 4. D. 22.2.1983T., E 982/2950, K. 1983/655, Dn. 4. D. 9.2.1983 T. E. 1982/3943, K. 1983/545 S. Kararları

¹³² Dn. 3. D. E.1989/2461, K.1989/1989 SK.

düzenlemeler belirtildikten sonra, vergi yapısında yer alan ödeme tabirinin geniş kapsamlı olarak, nakten ve hesaben ödemeleri kapsadığı, SSK. primlerinin tahakkuk ettikten sonra isteğe bağlı veya icra yoluyla da olsa mutlaka kuruma ödenmesi gerektiği, diğer borçlardan farkı olmayan bir borcun, yalnızca kanunun sözüne bağlı kalınarak ödenmemiş olduğundan bahisle, tahakkuk ettiği yılda gider yazılmamasını kabul etmek, GVK., KVK. ve VUK.'nun genel ilkelerine ters düşeceği ve muhasebe yönünden de zorluklara neden olacağı belirtilmiştir¹³³.

İBKK.'ndan sonra, vergi idaresinin Defterdarlık bazında verdiği özalgelerde, gelir vergisi sistemimizde ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası kabul edildiği ve bu nedenle, işçi ücretlerinden kesilerek Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenmesi gereken işveren ve işçi sigorta primlerinin tahakkuk ettirildikleri yılda gider yazılması gerektiği yönünde, yorumlara rastlanmaktadır.¹³⁴

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nda (m.80) yapılan değişiklikle¹³⁵, İşverenin, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden, bu kanun gereğince hesaplanan prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar kuruma ödemeye mecbur olduğu. ... Kuruma ödenmeyen primlerin Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı, düzenlemelerine yer verilmiştir.¹³⁶

¹³³ Dn. İBK. E.1990/3, K. 1992/1 S.İBKK., 21.4.1992 T. ve 21206 Sayılı R.Gazete.

¹³⁴ İst. Deft., 8.5.1992. T. ve VSZ-GVK-11040-2333-9558 Sayılı Özelgesi

¹³⁵ 1.12.1993 T. ve 3917 Sayılı Kanun'un 1. maddesiyle, 17.7.1964 T. ve 506 Sayılı SSK.'nun 80. maddesinin 1 ve 3. maddeleri değiştirilmiştir.

¹³⁶ 8.12.1993 T. ve 21782 S.R. Gazete

Sosyal Sigortalar Kanunu'nda yapılan değişiklikten sonra, konu hakkındaki İBKK.'nın hükmü sona ermiştir. Daha sonra Maliye Bakanlığı tebliğ bazında yaptığı yorumla, SSK. primlerinin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerektiği ve bu nedenle, sigorta primlerinin dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın, fiilen ödendiği tarihte gider yazılması gerektiği sonucuna varmıştır.

Anılan tebliğde, Aralık ayına ait primin Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda, Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. (174 SN.GVKGT. C Bölümü)

Vergi idaresinin konuyu deyimisel yorum yöntemiyle yorumladığı düşünölmektedir. Vergi idaresinin en son yorumunda, vergi sistemi dışında, Sosyal Sigortalar Kanunun'nda yer alan düzenlemeler esas alınmıştır. Ancak bu durum, kamu hukukunun bütönlüğü dikkate alındığında, uygun kabul edilebilir.

Bütönlüğe rağmen, GVK.'nda (40/2) yer alan "ödenmiş olması" deyimini, gider yazılması için, primlerin işletme dışına intikal etmiş olmasını, işletme ile ilişkisinin kesilmiş olmasını gerektiren bir koşuldur. İşletmenin özvarlığında bir azalmaya neden olmayan, dahili sigorta fonlarına ayrılacak primlerin gider yazılamayacağını gösterir.

Konunun değerleme hükümleri yönünden de irdelenmesi gerekir; cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler, kayıtlı değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlenir. (VUK. m.287) Bu hüküm, henüz ödenmemiş olmakla birlikte, içeriği ve miktarı itibariyle kesinleşmiş giderleri ifade eder. İçerik ve miktar itibariyle kesinleşmiş giderlerin ödeme

olmadan bile, matrahtan indirilme olanağı tanıyan bu değerlendirme hükmü karşısında, borç olarak tahakkuk etmiş sigorta primlerinin gider kaydının vergi kanunları açısından fiili ödemeye bağlanma olanağı yoktur.

Diğer bir yönüyle, SSK. primi ödenmesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerdendir. Bu yükümlülük yerine getirilmediğinde, yani ödenmediğinde, ilgili yasa uyarınca cebri icra yoluyla tahsil edilir. Sigorta primlerinin ödenmeden, gider kaydı kabul edilmediğinde, yükümlünün aciz haline düştüğü veya iflas ettiği durumda, hem vergi borcu, hem de sigorta primi için cebri icra yoluna gidilecek, her ikisinin de tahsil edilmesi durumunda vergi ve vergi benzeri mali yükümlülük çerçevesinde kamuya aktarılan fonda, fiilen ödenmediği için gider kabul edilmeyen sigorta primine isabet eden miktarda mükerrerlik olacaktır.

2.1.3. Sanat Eserlerine Yapılan Harcamaların Gider Niteliğine İlişkin Yorum Farklılıkları

Vergi matrahının belirlenmesinde indirilecek giderlere ilişkin olarak GVK. ve idari metinlerde ayrıntılı düzenlemelere yer verilmemesi, yapılan bazı harcamaların gider yazılıp yazılamayacağı konusunda, uygulamada duraksamalara neden olmaktadır. Sanat eserlerine yapılan ödemeler de bu duruma tipik örneklerden biridir.¹³⁷

— GVK.'nda safi kazancın saptanmasında, ticari kazancın elde edilmesi ve devamı için yapılan genel giderlerin vergiye tabi kazançtan indirilmesinin olanaklı olduğu, kanunda sayılanlar dışında işletme faaliyetleriyle ilgili olmayan harcamaların gider

¹³⁷ Hasan YALÇIN, Sanat Eserlerine Yapılan Harcamaların Gider Niteliği, Vergi Dünyası, HUD. Yayını, Sayı 186, Şubat 1997, s., 99

olarak kabul edilemeyeceği düzenlemesi yer almaktadır.(GVK. m.40/1)

Piyasa düzeni içerisinde, işletme sahip veya yöneticilerinin kişisel tercihleri sonucu, işletmelerde estetik bir çalışma ortamının sağlanması yada işletmeyle ilişkisi olan üçüncü şahıslara güzel bir görünüm sunulması amacıyla, işyerlerinin veya yönetim binalarının tefrişinde, satın alınan çeşitli sanat eserlerinin kullanımına rastlanılmaktadır.

Genellikle tablolar, heykeller, biblolar, duvar üzerine yapılan resimler ve benzerlerinden oluşan bu tür sanat eserlerine yapılan ödemelerin, gider yazılıp yazılamayacağı konusu tartışmalıdır.

Vergi idaresi, sanat eserleri alımı için yapılan harcamaların, işletme faaliyetiyle ilgisi olmadığı düşüncesiyle, gider olarak yazılmasının da olanaklı olamayacağı görüşündedir.

Vergi idaresi sanat eserlerinin işletmenin faaliyetiyle ilgili olarak kullanılması ve bu sebeple yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması sözkonusu olamayacağından bunlar için amortisman ayrılmasının da olanaksız olduğu yorumundadır.¹³⁸

Vergi idaresi ayrıca, işletme dekarasyonu için alınan resim tablosu için yapılan harcamaları, işletme faaliyetiyle ilgili bir harcama olarak kabul etmeyip, bunların gider olarak yazılmasının olanaklı olmadığı yönünde görüş belirtmiştir.¹³⁹

¹³⁸ İstanbul Defterdarlığı 22.1.1992 T. ve 01747 Sayılı Özelgesi
¹³⁹ İstanbul Defterdarlığı, VSZ.GVK.-110-924 Sayılı Özelgesi

Ancak Danıştay, bir iktisadi kıymetin amortisman konusunda kabul edilebilmesi için kanunda öngörülen; işletmede bir yıldan fazla kullanma, yıpranmaya aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunma ve envantere yani aktife kayıtlı olama gibi temel koşulları taşımasını yeterli kabul etmiştir.

Danıştay, işletmede bir yıldan fazla kullanılan diğer tüm iktisadi kıymetler kadar, yıpranmaya ve kıymetten düşmeye maruz kalan, sanat eserlerinin ekonomik değerlerinin spekülatif olarak artmasının bu gerçeği değiştirmesinin düşünölemeyeceği ve bunların sadece işletmede birer menkul mal olarak kabulünün de olanaksız olduğuna karar vermiştir.¹⁴⁰

Danıştay konuya ilişkin kararında, Maliye Bakanlığı'nın 55 SN. VUKGT.'nde amortisman konusuyla ilgili olarak yer alan, "... büst, portre, heykel ve benzerleri." ibaresini de esas almıştır.

Vergi idaresinin, konuyu deyimsel yorum yöntemiyle, yasal düzenlemenin dar anlamını esas almak suretiyle, aynı konuya ilişkin geçmişte GT. bazında yapılan idari yorumu dikkate almadan değerlendirdiği anlaşılmaktadır.

Danıştay ise, konuyu kanunun amacına uygun olarak değerlendirmiş ve sistematik yorum yöntemiyle sonuca ulaşmıştır

İşletme kapasitesiyle orantılı, işletme faaliyetine doğrudan veya dolaylı katkı sağlayan ve bu amacı aşmayacak büyüklükteki, sanat eserlerine yapılan ödemelerin amortisman yoluyla gider yazılmasının kanuna uygun olacağı düşünölmektedir.

¹⁴⁰ Dn. 4. D. 10.4.1995 T. E.1994/3131, K. 1995/1616 SK.

2.1.4. Dış Seyahat Harcamalarının Belglendirilmesine İlişkin Yorum Farklılıkları

Safi kazancın saptanmasında, işle ilgili ve yapılan işin önem ve kapsamına uygun, seyahat amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak üzere, seyahat ve ikamet giderlerinin indirilmesi kabul edilmiştir. (GVK. m.40/4)

Kanun maddesinde, seyahat giderleri konusunda yurt içi veye yurt dışı ayrımı yapılmadığından, yurt dışı seyahat harcamalarının gider kaydında, bu harcamaların belgelendirilmesi gerekip gerekmediği konusunda, vergi idaresi ile vergi yargısı arasında yorum farklılığı bulunmaktadır.

Vergi idaresinin konuya ilişkin yorumu yurt dışı seyahat harcamalarının dönem kazancından indirilebilmesi için, belgelendirilmesi gerektiği yönündedir.

Vergi idaresinin yorumu, 213 Sayılı VUK.'nu gereğince tutulması gereken defterlerin türkçe tutulması gerektiği (m.215), VUK.'nda aksine hüküm bulunmadıkça defterlerin ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların belgelendirilmesinin zorunlu olduğu (m.227), düzenlemelerine dayanmaktadır.¹⁴¹

Bu hükümler çerçevesinde, üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların belgelere dayanılarak, kanıtlanması ve bu kayıtların da türkçe tutulması zorunlu olduğundan, yurt dışı seyahat harcamaları için kanıtlama aracı olacak belgelerin, alındığı ülkede veya Türkiye içinde yetkili mercilere, Türkçe'ye

¹⁴¹ MB. 17.2.1982 T. 1-2126-52-153 S. Özelgesi, MB. 26.11.1991 T. ve VSZ-GVK. 1-1-84/4-1504-2027 S. Özelgesi

çevirisi yaptırılarak onaylatılması halinde, harcama belgesi olarak kabulü olanaklı olacaktır.

Yurt dışı seyahat harcamalarının, döviz satış bordrosuna istinaden yasal defter kayıtlarına gider olarak kaydedilme olanağı yoktur.¹⁴²

Buna rağmen Danıştay'ın yurt dışı seyahat harcamalarının gider kaydedilebilmesi için, belgelendirilmesi gerekmediği yönünde bir çok kararı bulunmaktadır.¹⁴³

Danıştay, yurt dışı seyahat harcamalarının belgelendirilmemesi nedeniyle vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatlari, tahsis edilen ticari döviz sınırı içinde yapılan yurt dışı seyahat harcamalarının belgelendirilmesinin aranmayacağı ve dövizin ticari amaç dışında kullanılmış olduğu hususunun vergi idaresince kanıtlanmadığı gerekçesiyle, uygun bulmamıştır.

Danıştay'ın konuya ilişkin kararlarında özetle, aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.

GVK.'nda (m.40/4) ticari kazancın saptanmasında işin önem ve genişliğine uygun seyahat ve konaklama giderleri de (seyahat amacının gerektirdiği süreyle kısıtlı olmak koşuluyla) indirilecek giderler arasında sayılmıştır. GVK.'nda bu harcamaların dönem kazancından indirilebilmesi için belgelerle kanıtlanması koşulu aranmakta olup, harcama miktarlarının işle ilgili, işin önem ve

¹⁴² MB. 5.11.1985 T. ve 22113 Sayılı, 13.3.1989 T. ve 2-24442-215-9/19843 Sayılı Özelgeleri

¹⁴³ Dn. 4. D. 11.5.1981 T. E.1980/4339, K.1981/1215 SK., Dn. 4. D. 16.6.1981 T. E.1980/3912, K.1981/1582 SK., 1.7.1981 T. E.1980/4337, K.1981/686 SK., Dn. 4. D. 20.4.1981. T. E.1980/4518, K.1981/987 SK., Dn. 4. D. 27.1.1981 T. E.1980/3381, K.1981/278 SK., Dn. 4. D. 3.12.1980 T. E.1979/5322, K.1980/3484 SK, Dn. 4. D. 25.11.1980 T. E.1980/2283, K.1980/3432 S. Kararları

genişliğine uygun olma koşuluyla değerlendirilmesi öngörülmüştür.

Bununla birlikte, VUK.'nun "tevsiki zaruri olmayan kayıtlar" başlıklı 228'inci maddesinde, örf ve adete göre bir belgeye dayandırılması alışılmış olmayan müteferrik giderlerin, gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarların işin genişliğine ve içeriğine uygun bulunması zorunluluğu getirilmiştir. İşin genişliği ve içeriği ile ilgili giderler deyiminin içinde, dış seyahat harcamalarının ismen yer almaması nedeniyle bu harcamaların madde kapsamı dışında bırakıldığı şeklinde yorumlanması, yasal düzenlemelere uygun olacaktır.

Ayrıca dış seyahat harcamaları konusunda, GVK.'nun 40/4 no'lu maddesinde, işin önemi ve genişliği ile sınırlandırılan seyahat harcamaları miktarının belirlenmesinde, birinci derecedeki devlet memuruna verilmesi uygun görülen günlük miktarın ölçü alınacağı konusuna da değinilmemiştir.¹⁴⁴

Dış seyahat harcamalarına ilişkin giderlerin belgelendirilemediği gerekçesiyle, konu hakkındaki yasal düzenlemeleri sistematik açıdan değerlendirerek, vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatları uygun bulmayan; Danıştay kararları süreklilik kazanmıştır.¹⁴⁵

Danıştay kararlarından kambiyo mevzuatı gereğince dış seyahat harcamaları için ayrılan döviz miktarının harcama belgelerine dayandırılmaksızın gider yazılabileceği görüşünün ortaya çıktığı anlaşılmaktadır.

¹⁴⁴ Dn. 4. D. 20.1.1984 T. E.1982/16661, K.1984/1984 SK.

¹⁴⁵ Dn. 4. D. 1.7.1981 T. E.1980/4275, K.1981/1748 SK., Dn. 4. D. 16.1.1983 T. E.1983/2239, K.1983/9070 SK., Dn. 4. D. 12.1.1984 T. E.1983/779, K.1984/159 SK., Dn. 13. D. 17.9.1987 T. E.1986/1991, K.1987/859 SK.

Vergi hukukunun bağımsızlığı ve olayın fiili yönü ile kavranması kuralı karşısında, kambiyo mevzuatı açısından dış seyahat harcamaları için yapılan tahsis, vergi uygulamaları açısından gider kaydedilmesinin dayanağını oluşturamaz.

İşle ilgili olmak koşuluyla, gerçek yol giderleri ile yemek ve barınma giderleri, pasaport harcı ve benzeri giderler dönem kazancından indirilebilir.

Başlangıç ve bitimi, yurt dışında olan güzergahlar dahil, yol giderlerinin Türk Lirası cinsinden ödenmesi halinde, tahsis edilen ticari döviz tutarına kadar barınma ve yemek gideri yapılabilir. Bazı hallerde, tahsis edilen ticari dövizin bitmesine rağmen işle ilgili seyahatin yapılması zorumlu olabilir. Bu gibi durumlarda, iş sahibi veya personeli seyahati turistik dövizle yapabilir. Seyahatin işin gereği olduğu kanıtlanmak ve belgelendirilmek koşuluyla, bu harcamaların da masraf kaydı olanaklıdır.

Danıştay'ın süreklilik kazanmış kararlarında yer olan anlayışı 1980 öncesi koşullarında bir ölçüde kabul edilebilecek nitelikte görülse bile, bugün uygulama olanağı kalmamıştır. Kambiyo mevzuatı gereğince tahsis edilen ticari döviz miktarı artırılmıştır. Dolayısıyla, bu tür harcamaların belgelerle tevsik edilmesi gerekir.

Diğer yandan, yurt dışı seyahat harcamaları belgelendirilse bile, yurt dışında karşıt inceleme yapılmadığı için bu alan kötü kullanıma açıktır.

2.1.5. Yasal Olmayan Ödemelerin Gider Niteliğine İlişkin Yorum Farklılıkları

Ekonomik koşulların bir gereği olarak, uygulamada rakip firmaların ihaleden çekilmeleri karşılığında, ihaleye girecek diğer bir firma tarafından para ödenmesi sözkonusu olabilmektedir.

– Bu tür ödemelerin, ödemeyi yapan yönünden gider unsuru sayılıp sayılmayacağı konusunda vergi idaresi ile vergi yargısı arasında yorum farklılığı bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı, Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu, vergi hukukunun gerçekçiliği ilkesinden hareketle, anılan ödemelerin, belgelendirmek ve karşı tarafca hasılat kaydedilmek koşuluyla, giderlere kaydedilmesinin olanaklı olduğu görüşündedir.¹⁴⁶

Komisyonun bu görüşünde, karşıt anlamı ile olmak üzere, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış bulunması vergi yükümlülüğü ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz (VUK.m.9). Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır (VUK.m.3/B), hükümlerinden hareket ettiği anlaşılmaktadır.

Oysa Danıştay, konuyu farklı bir açıdan değerlendirmektedir. Danıştay, rakip firmaların ihaleden çekilmeleri sağlamak amacıyla yapılan ödemelerin GVK.'nda (m.40) sayılan, indirilecek giderlerden olmadığı, ticari kazancın elde edilmesi ve devamı için yapılmış bir gider olarak kabulü olanağının bulunmadığı, gayrimeşru ödemelere yasal olarak izin verilemeyeceği gibi,

¹⁴⁶ 24.10.1963 T. ve 12518 Sıra No'lu HUK. Danışma Komisyonu Kararı

korunmasının da sözkonusu olamayacağı görüşüyle, bu tür ödemelerin gider olarak kabul edilimeyeceğine karar vermiştir.¹⁴⁷

Danıştay'ın yorumunda olayın ekonomik yönünü de dikkate alarak, rekabet olanaklarını daraltan davranışların, mali açıdan korunmaması gerektiği görüşünden hareket ettiği anlaşılmaktadır.

Kamu hukukuna aykırı fiillerden doğan bir giderin kabul edilmesi, bu gibi fiillerin mali yönden teşviki amacını taşıyacaktır. İhaleye iştirak edilmemesi konusunda yapılan anlaşmalar Devlet İhale Kanunu'na aykırı olduğu gibi Borçlar Kanunu yönünden de geçerli değildir. Bu gibi fiiler TCK. açısından da suç niteliği taşır¹⁴⁸

Ancak, kamu düzenini zedeleyecek bu tür ödeme ve kazançlar ortaya çıktığında, yasal yaptırımları ayrıca uygulanmak üzere, VUK.'nda (m.9) yer alan hüküm gereğince vergilendirmek ve gider olarak kabul etmek gerekecektir.

Esasen 4369 Sayılı Kanun'un 25'inci maddesiyle değişen şekliyle, maddede sayılan gelir unsurlarına ilave olarak, kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar gelire giren kazanç ve iratlar olarak sayılmıştır.(GVK. m.1/7)

4369 Sayılı Kanun öncesinde ise, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılatın arizi kazanç olarak, gelir unsuru kabul edildiği kanunda açıkça yer almıştır. (GVK. m. 82/2)

¹⁴⁷ Dn. 4. D. 16.2.1970 T. E.968/4314, K. 970/718 SK., Dn. 4. D. 30.6.1972 T. E.1969/5226, K.1972/4521 SK.

¹⁴⁸ Şükrü KIZILOTT, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi ve Asgari İşçilik**, Genişletilmiş 8. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 1996, s., 206

Ayrıca, gayrimeşru ödemelerin vergilendirilmemesi hali, diğer kanunlarda yer alan yaptırımlara razı olmak kaydıyla, vergi ödememe zihniyetinde olanları, gayrimeşru kazanç elde etmeye sürükleyebilecektir.

2.1.6. Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Konusundaki Yorum Farklılıkları

GVK.'nın (m.42) kazanç tespit esaslarını özel şekilde düzenlediği iş türlerinin en önemlisi, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleridir.

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde, kar veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

2.1.6.1. Yıllara Yaygın İnşaat İşini Yapan Müteahhidin Ölümü Halinde Durum

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapmakta iken, müteahhidin ölümü halinde, idare teminat akçesini mirasçılara geri vererek sözleşmeyi yok saymaya veya tebliğ tarihinden itibaren bir hafta içinde inşaatı tamamlamaya talip olan varis veya ortaklara işi aynı koşullarla devretmeye yetkilidir.¹⁴⁹

Ölüm VUK. (m.164) gereğince işi bırakma hükmünde olup, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde, ölen kişiye ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gerekir. (GVK. m.92)

¹⁴⁹ Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi m. 44

Bir müteahhidin, taahhüde bağlı yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşırken ölümü halinde, varislerce işe devam edilmesi durumunda, henüz tamamlanmamış, yıllara yaygın inşaat işleri için ölüm tarihi itibariyle kar veya zarar tespiti yapılıp yapılmayacağı, böyle bir durumda gelir vergisi yönünden nasıl bir işlem yapılacağı konusunda vergi idaresi ile vergi yargısı arasında farklı yorum ve uygulamalar bulunmaktadır.¹⁵⁰

Vergi idaresi yıllara yaygın inşaat ve onarım işini taahhüt edenin ölümü halinde, işin bittiğini kabul ederek, ölüm tarihini takip eden 4 ay içinde mirasçıların, ölen kişi adına beyanname vermek zorunda oldukları görüşündedir.¹⁵¹

Vergi idaresinin deyimsel yorum yöntemine bağlı kalarak yaptığı yorumunda, ölüm tarihinde idareyle müteahhit arasındaki fiili ve hukuki ilişkinin sona ereceği, sözleşmenin yok sayılması veya işin aynı koşullarla mirasçılara veya diğer ortaklara devredilmesi halinde, ölen kimse bakımından işin bittiği kabul edilerek, ölüm tarihi itibariyle hesap kesiminin yapılması ve ortaya çıkan kar veya zararın ölen kimse adına, varislerce beyan edilmesi gerektiği ve bunun yasal zorunluluk olduğu hususlarını esas aldığı anlaşılmaktadır.

Ancak Danıştay, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, işin özelliği nedeniyle, ölüm halinde de, kar veya zararın işin bitiminde saptanıp varislerce beyan edilmesi gerektiği görüşündedir.¹⁵²

¹⁵⁰ Necati TANDOĞAN, Yıllara Sari İnşaat Taahhüt İşlerinde İş tamamlanmadan Müteahhidin Ölümü, **Vergi Dünyası**, HUD. Yayını, Sayı 145, Eylül 1993, s.,26

¹⁵¹ MB.21.5.1975 T. ve 1-2126/24633 Sayılı Özelgesi, MB. GVK/III -2272464-2814 Sayılı Özelgesi, A.Şahin SAVCI, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ve Vergi Mevzuatı, **Vergi Dünyası**, HUD. Yayını, Sayı 108, Ağustos 1990, s., 53, TANDOĞAN, a.g.m., s., 25,

¹⁵² Dn. 4. D. 17.12.1986 T. E. 1985/4085, K.1986/4052 SK.

Danıştay, yorumunda gelirin gerçek ve safi tutarının vergilendirilmesi (GVK.m.1) ilkesini esas almıştır.

Danıştay'ın yorumunda, kanunda yer alan (VUK. m.164) düzenlemeye uygun olarak, ölümün işi bırakma hükmünde olduğunu kabul ettiği ancak, ölüm halinde, ölüm tarihi itibarıyla çıkarılacak kar veya zararın gerçek durumu yansıtmayacağı ve bu nedenle GVK.'nda (m.1) yer alan kurala uyulmamış olacağı düşüncesinin egemen olduğu anlaşılmaktadır.

Danıştay'ın konu hakkındaki sistematik yorumu, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde beyanname verileceğine ilişkin düzenlemeye (GVK. m.92) rağmen birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin özelliği nedeniyle, ölüm halinde de işin bitiminde kar veya zararın saptanıp, varislerce beyan edilmesinin kanun hükümlerine ters düşmeyeceği yönündedir.

Konu hakkındaki, Danıştay'ın başka bir kararında, yıllara yaygın inşaat işi yapan kişinin ölümü halinde, işin bitiminde kar veya zararın saptanıp varislerce beyan edilmesinin 193 Sayılı GVK.'na ters düşmeyeceği görüşü yer almaktadır.¹⁵³

Maliye Bakanlığı, vergi idaresi ile idari yargı arasında ortaya çıkan yorum farklılıklarını dikkate alarak konuyu tekrar değerlendirmiş ve şu sonuca ulaşmıştır; gelirin konusunu gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlar oluşturduğundan verginin yükümlüsü gerçek kişilerdir. Belli bir faaliyetin vergilendirilmesi söz konusu olmadığından, GVK.'nunda işte bütünlük veya

¹⁵³ Dn. 3. D. 13.6.1996 T. E.1995/2109, K.1996/2369 SK.

ortaklıkta bütünlük değil, şahısta bütünlük esas alınmıştır. Gelirin şahsiliği ilkesi gereği, işin bitimi veya kazancın saptanması gibi hususların yükümlü şahıs esas alınarak belirlenmesi gerekir. GVK.'nun 42'nci maddesi hükmü, yükümlünün faaliyetine normal olarak devam ettiği, olağan durumlar için getirilmiş bir kazanç saptama yöntemidir.¹⁵⁴

Sonuçta, GVK. açısından yapılacak işlemlerle ilgili olarak, kar veya zararın ölen yükümlü yönünden işin bitimini ifade eden "ölüm tarihi" itibariyle saptanıp, varisler tarafından ölen kişi adına 4 ay içinde (GVK.m.92) beyan edilmesi gerektiği yönündeki idari görüş değişmemiş ve kesinlik kazanmıştır.

Taahhüt konusu inşaat işi kazancının ölüm tarihi itibariyle saptanması, kuşkusuz belli zaaf lar taşımaktadır. Ancak bu zaaf lar vergi matrahının sağlıklı bir şekilde saptanmasındaki zorluklara ilişkindir. Kazancın saptanması ve beyanı için ölümden sonra da işin bitiminin beklenmesi yükümlülüğü ilgilendiren bir konudur. Bir şahsa ait gelir unsurunun diğer bir şahıs bünyesinde vergilendirilmesi sonucunu verir. İlke yönünden daha önemlisi, "yükümlüdeki bütünlüğe" kıyasla "işteki bütünlüğe" öncelik verilmesi sonucunun ortaya çıkmasıdır.¹⁵⁵

Danıştay'ın konu hakkındaki kararlarında yer alan yorumlarında, bazı belirsizlikler dikkati çekmektedir. İşin bitiminde hesaplanacak kar veya zarar, ölümden sonraki döneme isabet eden kısmı itibariyle varislerin, ölümden önceki döneme isabet eden kısmı itibariyle ise, ölen kişinin kar veya zararı olarak mı beyan edilip vergilendirilecektir. Yada ölenin tüm kar veya

¹⁵⁴ MB., GGM., Yazısına İlişkin Bakanlık Makamınının 16.6.1993 tarih ve B.07.0.GEL.0.72/7606 Sayılı Oluru

¹⁵⁵ Dn. 4. D. 25.6.1987 T. E.1985/3913, K.1987/2284 Sayılı, oybirliğiyle alınan kararda da işteki bütünlüğe öncelik verileceği belirtilmiştir.,

zararını varisler kendi kar veya zararı olarak mı beyan edeceklerdir. Yasal düzenleme gereği (GVK.m.42) tüm kar veya zararın işin bittiği yılda beyan edilmesi gerekir. Bu durumun sonucunda da, yükümlüye bağlı olarak, kazancın yıllara dağılması olanağı bulunmamaktadır.

Tüm kazancın işin bittiği yılda, varislerin kazancı sayılarak vergilendirilmesi halinde ise, ölümden önce sağlanan gelir kısmı yönünden yükümlünün gelirin başka bir şahısta vergilendirilmesi gibi "gelirin şahsiliği" ilkesini ihlal eden bir durum ortaya çıkacaktır.

Sonuçta vergi idaresi ile Danıştay arasında gelirin şahsiliği prensibi ile gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden vergilendirilmesi ilkesi arasında bir yorum farklılığı bulunmaktadır.

- Her iki tarafın yorumu da sistematik yorum yöntemine dayanmaktadır. Ancak, yorumda esas alınan yasal ilke ve düzenlemelerin öncelik sırası farklıdır.

Vergi idaresinin görüşü doğrultusunda, gelirin şahsiliği prensibi ile, gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden vergilendirilmesi kuralı çatıştığında gelirin şahsiliği prensibine öncelik verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Gelirin şahsiliği prensibine uyulmaması, vergilendirme hatası (VUK.m.118) olarak, gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden vergilendirilmesi kuralına uyulmaması ise, hesap hataları kapsamında, matrah hatası (VUK.m.117) olarak değerlendirilebilecektir. GVK.'nda verginin konusunu gerçek kişilerin gelirlerinin oluşturduğu (m.1) öncelikle belirtildiğinden, vergilendirme için öncelikle gerçek kişinin varlığı, diğer bir

ifadeyle şahısta bütünlük aranacak, daha sonra ise gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlarının safi tutarı, yani işte bütünlük aranacaktır.

2.1.6.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Firmanın Dönüşümü ve İşin Devri Halinde Durum

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapmakta iken, GVK.'nun 81'inci maddesi hükümlerine uygun olarak, sermaye şirketince devir alınan, ferdi işletmeler veya sermaye şirketine dönüşen şahıs şirketlerinde, devir ve dönüşüm tarihi itibarıyla, inşaat işine ilişkin kazancın saptanması gerekip gerekmeyeceği sorunu ortaya çıkar.

Vergi idaresinin yorumu anonim şirkete dönüşen kolektif şirket ortaklarının, nevi değişikliğinden önce kolektif şirket bünyesinde oluşan kar paylarını şahsi ticari kazanç (GVK.m.37) olarak beyan edecekleri yönündedir. Vergi idaresi dönüşüm halinde kolektif şirketin infisahı anlamına ulaşmıştır.¹⁵⁶

Danıştay ise, vergi idaresinin aksine, kolektif şirketin bilançosunun aktif ve pasifiyle bütün halinde, dönüşülen şirketin bilançosuna aynen aktarılması koşuluyla, nevi değiştirerek anonim şirkete dönüşmesi halinde, kolektif şirketin bu tarihteki özsermayesi karşılığında, ortaklarına kolektif şirketteki payları oranında nama yazılı hisse senedi verilmesi kaydıyla, değer artış kazancının¹⁵⁷ hesaplanmayacağı (GVK. m.81/3), GVK.'nun 81'inci maddesine uygun olarak nev'i değiştirmenin kolektif şirketin infisahı anlamını taşımayacağı, yeni şirketin eskisinin devamının

¹⁵⁶ MB. 1.2.1984 T. ve 22118-171 Sayılı Özelgesi

¹⁵⁷ 4369 Sayılı Kanun ile Değişen En Son Şekliyle Diğer Kazanç ve İratlar

kanıtını oluşturduğu ve GVK.'nun 37 ve 80'inci maddeleri gereğince, ortaklar açısından şahsi ticari kazanç bulunmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Danıştay'ın yorumunun gelirin safi ve gerçek miktarı üzerinden vergilendirilmesi kuralını dikkate alarak, diğer bazı kararlarında olduğu gibi, işteki bütünlüğe öncelik verilmesi anlamını taşıdığı açıktır.

Danıştay'ın ölüm hali ile ilgili anlayışı esas alındığında, devir ve dönüşüm halinde de vergilendirmenin bütünüyle işin bittiği yılda yapılacağına kabulü gerekir.

2.1.6.3. Dekapaj İşinin Vergilendirme Açısından Hukuki Niteliğine İlişkin Yorum Farklılıkları

Dekapaj işi en genel anlamı ile "çevre kesme" olarak tanımlanabilir. Müteahhitler, kısaca dekapaj olarak adlandırılan faaliyet için bir proje çerçevesinde, belirlenen sınırlar dahilinde dekapaj sahasındaki toprak ve kayalık alanın temizlenmesi, döküm sahası ile dekapaj sahası arasında, dekapaj sahası içinde, üretim ve dekapaj işlemleri için gerekli yolların yapımı, bakımı, dekapaj malzemelerinin toprak döküm sahasına taşınıp dökülmesi, düzeltilmesi ile ilgili işlemler, dekapaj sahasından suların tahliyesi, sahayı su basmaması için gerekli önlemlerin alınması gibi işleri üstlenirler.¹⁵⁸

Dekapaj işlemi, yalnızca baraj sahası veya kömür alanlarının üzerini açmak gibi dar anlamlı bir faaliyet değil, bunların yanında kazı ve döküm sahalarında yol ve su kanalı yapımını da içeren

¹⁵⁸ Şükrü KIZILOT, a.g.e., (İnş. Muh.), s., 27

faaliyetler zinciridir. Bu faaliyetler birbirinden bağımsız işlemler değildir.¹⁵⁹

Vergilendirme açısından dekapaj işinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olup olmadığı konusunda, vergi idaresi ile Danıştay arasında yorum farklılığı bulunmaktadır.

Vergi idaresi dekapaj işinin yukarıda belirtilen açıklamalara uygun olarak inşaat işi niteliğinde olduğunu ve birden fazla takvim yılına taşan dekapaj işleri karşılığında ödenen hakedişlerden % 5 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiği görüşündedir.

Vergi idaresi GVK.'nda inşaatın tanımı yapılmadığından 3194 Sayılı İmar Kanunu'nda (m.5)¹⁶⁰ ve Medeni Kanun'da (m.652)¹⁶¹ yer alan tanımlar esas alındığında, dekapaj işinin inşaat işi kapsamına değerlendirilmesi gerektiği görüşündedir.

Vergi idaresi, Bayındırlık Bakanlığı'nın da dekapaj işini İhale Kanunu ve Fiyat Farkı Kararnamesi uygulaması dışında inşaat işi saydığı¹⁶² İhale Kanunu ve Fiyat Farkı Kararnamelerinin öngördüğü inşaat tanımının genel inşaat tanımından ayrılmasının GVK.'na ilişkin uygulamaları etkilemeyeceği yorumundadır.

Danıştay, vergi idaresinden farklı olarak, dekapaj işlerinin GVK. (m.42) kapsamında yıllara yaygın inşaat işi olmadığı görüşündedir. Danıştay, esasen dekapaj işinin inşaat işi sayılamayacağı sonucuna ulaşmıştır.¹⁶³

¹⁵⁹ KIZILOT, a.g.e., s., 28

¹⁶⁰ Karada ve suda daimi veya geçici, remi ve özel, yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve hareketli tesisler yapı olarak tanımlanmıştır.

¹⁶¹ İnşaat ve imalat, arazi ile birleştirilmiş malzeme ve emek sarfı ile imal, inşaat veya tanzim edilmiş şeyler.

¹⁶² İhale yâsası ve fiyat farkı kararnamesi uygulaması dışında

¹⁶³ Dn. 4. D. 9.3.1988 T. E.1987/3807, K.1988/961 SK.

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, vergi kanunlarının kullandığı kavramlara iktisadi içeriklerine göre anlam yüklenecektir. Vergi kanunlarında özel hukuk kavramlarına yer verildiğinde, bu kavramların özel hukuktaki anlamıyla mı, yoksa değişik bir iktisadi içeriğe göre mi değerlendirilmesi gerektiğinin araştırılması gerekir. Diğer bir ifadeyle sözcüklerin biçimlerinden çok, içeriğine öncelik verilecektir.

Taahhüde bağlı olarak yapılan ve birden fazla takvim yılına yaygın inşaat işlerinin özel vergileme rejimine tabi olmasının temelinde, her yılın sonunda kar veya zararın kesin olarak saptanamayacağı düşüncesi yatar. Dekapaj uygulamasında da aynı sorun karşımıza çıkar. Birden fazla yıla yaygın inşaat işlerinin özel vergileme rejimine tabi olmasının mantığından hareket edildiğinde, dekapaj işlerinde de özel vergilendirme rejiminin uygulanmasının gerekli olduğu sonucuna ulaşılabacaktır. Vergi hukuku açısından inşaat kavramına yüklenen iktisadi anlamın özel hukuktaki tanımı da esas alınarak, geniş kapsamlı olarak değerlendirilmesi ve dekapaj işinin, inşaat olarak kabul edilip, yıllara yaygın olması halinde, özel rejime tabi olarak (GVK. m.42) vergilendirilmesi gerekir.

2.2. Ücretlere İlişkin Yorum Farklılıkları

GVK.'nda (m. 61) ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı olarak verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Yine GVK.'nda (m. 63-64) ücretin vergilendirme usullerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

2. 3. Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Yorum Farklılıkları

GVK.'nda (m. 65) her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların SMK. olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, SMK.'nın saptanmasına ilişkin düzenlemeler de GVK.'nda (m. 67-68) yer almıştır.

2.3.1. Yazılan Kitaplara Ait Giderlerin İndirileceği Dönemin Belirlenmesine İlişkin Yorum Farklılıkları

Vergi idaresi, kitabını kendisi bastırıp satan müelliflerde, hesap dönemi sonu itibariyle mevcut kitapların değerlendirilmesi suretiyle kazanç saptanması esasında uygulamalar yapmıştır. Başka bir ifadeyle, bir hesap döneminde sadece satılan kitaplarla ilgili giderlerin matrahtan indirilebileceğini, ertesi dönemlere devreden kitap giderlerinin (kağıt, basım vb.) ise, satışın yapıldığı sonraki yıllarda indirim konusu yapılacağını kabul ederek tarhiyatlara yapmıştır.¹⁶⁴

Ancak bu uygulamalar, Danıştay tarafından kabul görmemiştir. Danıştay, neşredilen kitaplar için yapılan bütün harcamaların, yapıldığı yılda gider yazılmasının uygun olacağı görüşündedir.¹⁶⁵

Serbest meslek kazancının saptanmasında tahsil esası geçerli olduğundan, stok değerlemesi yapılamaz. Elde etme için hasılatın tahsil edilmiş olması gerektiği yönündeki, Danıştay'ın

¹⁶⁴ ÖZBALCI, a.g.e., s., 159

¹⁶⁵ Dn. 4. D. 22.2.1977 T. E.1976/2601, K.1977/470 SK.

sistemantik yorumunun uygun ve isabetli olduğu düşünölmektedir.

Belirtilen karara konu olayda, diğer kazanç ve iratlar niteliğinde¹⁶⁶ bir telif kazancı söz konusu olmakla beraber, faaliyetin devamlı ve alışılmış olması, hatta yazılan kitabın basım ve satışının, kitabın yazarı dışındakilerce yapılmasının¹⁶⁷ ticari bir faaliyet olarak görölməsi, sonucu değiştirmeyecektir.

Stok değerlemesi sadece sermayeye dayalı ve sürekliliği olan ticari faaliyette ve kısmen zirai faaliyette olanaklıdır. Ticari kazanç saptanmasında maliyet bedeli ile değerlenen emtia, sonraki yıllarda satış yeteneğini kaybettiğinde, devamlılığı bulunan ticari işletme bünyesinde zarara intikal ettirilir. (VUK. m. 278) SMK. ve diğer kazanç ve iratlarında böyle bir olanak yoktur. Özellikle kitap gibi ancak bütünü içinde değer taşıyan iktisadi kıymetler, sonraki dönemlerde satılamadığında, elde edilmemiş ve edilemeyecek olan gelir üzerinden vergileme yapılmış olur.

Vergi yapımız, gelir unsurlarında elde etmenin tahakkuk esasına bağlı olması doğrultusunda, stok değerlemesinin sadece ticari ve zirai kazançta yapılmasını öngörmüştür. Bu kazançlar, sermayeye bağlı organizasyon içinde ortaya çıktıklarından, gelirin bir kısmının vergi olarak ödenmesi için mutlaka sahibinin fiili tasarrufuna girmesini aramaya gerek yoktur. Sermaye potansiyeli fiili tasarruf (tahsilat) gerçekleşmeden de vergi ödenmesini olanaklı kılar.

¹⁶⁶ 4369 Sayılı Yasadan Önceki İfadeyle, Arızı Kazanç

¹⁶⁷ Kitabın basım ve satışının yazarın dışındakilerce yapılması durumunda, satış komisyonu ve benzeri gibi giderler nedeniyle, kitabın yazarı daha az gelir elde edecektir.

Ticari ve zirai kazanç dışındaki gelir unsurlarında ise, sahibinin fiili tasarrufuna girmeden veya girecek hale gelemeden vergi ödeme potansiyeli olmayacağı için, gelirin vergisi ödenemez. Stok değerlemesinin ticari ve zirai kazanç dışında öngörülmemiş olması da bu çerçevede içindeki düzenlemenin gereğidir. Dolayısıyla bu açıdan da telif kazancının saptanmasında stok değerlemesi veya aynı anlamı taşıyacak olan, giderlerin satış yılına taşınması istenemez.¹⁶⁸

2.3.2. Dış Protezciliğinin Hangi Gelir Unsuruna Dahil Olduğuna İlişkin Yorum Farklılıkları

Dış protezciliğinin SMK. veya Ticari Kazanç olarak mı vergilendirileceğine ilişkin, vergi idaresi ile idari yargı arasında yorum farklılıklarına rastlanmaktadır.

Vergi idaresi, dış protezciliğini serbest meslek faaliyeti, dış protezciliğinden elde edilen kazancı da serbest meslek kazancı olarak değerlendirip bu çerçevede vergilendirilmesi gerektiği görüşünde olmuştur.

Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin bir özeldesinde şu hususlara yer verilmiştir; "Dış protezcilerinin, faaliyetlerini kendileri veya yanında çalıştırdıkları dış hekimleri vasıtasıyla hasta ağızında çalışarak, dış çekimi, kalıp alımı ve protez yapımı şeklinde sürdürmeleri halinde, yaptıkları bu faaliyetler serbest meslek faaliyeti sayılacaktır. Bu durumdaki yükümlülerin, bu faaliyetleri ile ilgili olarak serbest meslek kazanç defteri tutmaları gerekir. Ayrıca, bu tür faaliyetlerini, dış doktorlarına, resmi dairelere ve kurumlara sipariş olarak metal damak dökümü

¹⁶⁸ ÖZBALCI, a.g.e., s., 159-160

yaparak, mesleki bilgiden çok sermayeye dayanan ve imalat niteliğinde olduğundan , ticari faaliyet kapsamında değerlendirilen işlerle birlikte yapanların, bu faaliyetlerinin serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmesi ve bu faaliyet sonucu elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekir.”¹⁶⁹

Vergi idaresi dış protezciliği ile uğraşanları, dış protezciliği faaliyetinin serbest meslek faaliyeti sayıldığı yorumuyla, GVK.'nda SMK.'na ilişkin olarak yer alan düzenlemeler çerçevesinde vergilendirmiştir.

Danıştay ise , konuyu vergi idaresinden farklı yorumlamaktadır. Danıştay'ın yorumu özetle şu hususları içermektedir; GVK.'nda (m.65) sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgi veya uzmanlığa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasının serbest meslek faaliyeti olduğu hükmü yer almaktadır. Yine GVK. (m.37) uyarınca, her türlü sınai ve ticari faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç kapsamında değerlendirilmektedir. Kanun hükümleri dikkate alındığında dış protezciliği faaliyetinde, şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ve uzmanlık unsurlarından çok, sermaye unsurunun hakim olduğu görülmektedir. Dış protezciliği ile ilgili olarak, yapılan işte kullanılan ham ve yardımcı maddelerin makine ve mesleki bilgiye dayanarak el emeği ile dış protezine dönüştürülmekte olması karşısında, faaliyetin imalat faaliyeti niteliğinde bulunduğunu kabul etmek gerekir.¹⁷⁰ Bütün bu nedenlere dayanarak Danıştay, dış protezciliğinin ticari nitelikli bir faaliyet olduğunun kabulü gerektiği görüşüyle dış

¹⁶⁹ MB. GGM., 24.09.1990 T. , 082852 Sayılı Özelgesi

¹⁷⁰ Dn. 4. D. 26.11.1991 T. E.1990/3149, K.1990/3365 SK.

protezciliğinin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesiyle yapılan tarhiyatlari uygun bulmamıştır.

Ancak, vergi idaresinin yorumuna uygun olarak, diş protezciliği faaliyetini serbest meslek faaliyeti, bu faaliyetten elde edilen kazancı da serbest meslek kazancı sayan Danıştay kararı da bulunmaktadır.¹⁷¹

Danıştay 3. Dairesi ile Danıştay 4. Dairesi arasındaki yorum farklılığının giderilmesi amacıyla, konunun Danıştay İctihadi Birleştirme Kurulu'na intikal etmesi sonucunda, diş protezciliği faaliyetini ticari faaliyet olarak niteleyen Danıştay 4. Dairesi kararı doğrultusunda icthadin birleştirilmesine karar verilmiştir.¹⁷²

Danıştay İBKK.'nda konuya ilişkin olarak şu hususlara yer verilmiştir; Diş protezciliği faaliyetinde, şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ve uzmanlık unsurlarından çok sermaye unsuru hakimdir. Yapılan işte kullanılan ham ve yardımcı maddelerin, makine ve mesleki bilgiye dayanarak, el emeği ile diş hekiminin vereceği bilgiler ve istekleri dikkate alınmak suretiyle diş protezine dđnüřtürölmektedir. Bu duruma göre, faaliyet imalat faaliyeti niteliğinde olup, dolayısıyla ticari bir faaliyettir.

Diş protez teknisyenleri, hasta ile doğrudan mesleki ilişkiye girmezler. imal edilen ürünün alıcısı ise diş hekimidir. Bu kurala aykırı davranışta bulunanlar hakkında 1219 sayılı Kanun uyarınca cezai yaptırım uygulanır.

Ayrıca diş protez teknisyenlerinin 507 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Kanunu hükümlerine göre mesleki örgütlenmelerini

¹⁷¹ Dn. 3. D. 15.12.1992 T.E.1991/3472, K.1992/3870 SK.

¹⁷² Dn. İBK. E.1995/1, K.1996/1 Sayılı İBKK.

gerçekleştirmiş olmaları, 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanunu hükümleri uyarınca, Milli Eğitim Bakanlığı tarafından verilen "İşyeri açma ve ustalık belgesi" ile faaliyette bulunmaları ve sağlık meslek liselerinin dış protez bölümünde öğrenim gören öğrencileri, işyerinde çalıştırdıkları göz önüne alındığında, dış protezciliği faaliyetinin ticari bir organizasyon içinde, şahsi mesai, mesleki bilgi ve uzmanlık unsurlarından çok sermaye unsurunun hakim bulunduğu bir "imalat" faaliyeti olduğu, bu nedenle de dış protezciliği faaliyetinin ticari faaliyet niteliğinde bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Ancak, 4369 Sayılı Kanun ile GVK.'na (m.66/4) eklenen hüküm uyarınca, 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere, dış protezcilerinin serbest meslek erbabı sayıldığı yasal hükme bağlanmıştır.

2.4. Gayrimenkul Sermaye İradının Saptanmasına İlişkin Yorum Farklılıkları

GVK.'nda (m.70) sayılan mal ve hakların maddede belirtilen kişiler tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar Gayri Menkul Sermaye İradıdır.

GMSİ.'nda gayrisafi hasılat ise, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedelleri tutarıdır. (GVK. m.72)

Bu madde metninden anlaşılacağı üzere GMSİ.'nin vergilendirilmesi tahsil esasına bağlanmıştır.

2.4.1. Emsal kira Bedeli Uygulamasına İlişkin Yorum Farklılıkları

Bir istisna uygulaması olup olmadığı tartışma konusu olmakla birlikte, emsal kira bedeli uygulaması GMSİ.'nda tahsil esasının aranmayacağı durumlardan biridir. (GVK. m. 73)

Emsal kira bedeli esasına göre kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının yararlanmasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.

Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira yoksa VUK.'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir.

Diğer mal ve haklarda ise emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa VUK.'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlere göre belirlenen değerlerinin % 10'udur.

Maliye Bakanlığı'nın konu hakkındaki özeldesinde; emsal kira bedeline ilişkin yasal düzenlemeler belirtildikten sonra; kiraya verilen bina ve arazilerin yetkili özel mercilerce tespit edilmiş kirası mevcut değilse, beyannamede gösterilen gayri safi yıllık kira bedelleri vergi değerinin (VUK. m.268) % 5'inden aşağı olduğu takdirde, emsal kira bedeli uygulamasına gidileceği, beyannamenin vergi dairesine elden verilmesi halinde, durumun yükümlüye sözlü olarak duyurulacağı ve emsal kira bedeli esas alınmak suretiyle beyan edilen matrahın, yükümlünün rızasına

istinaden artırılarak gerekli tarh ve tahakkuk işlemlerinin yapılacağı belirtilmiştir.¹⁷³

Aynı özalgede, ancak yükümlünün beyan ettiği matrahın artırılmasına rıza göstermemesi halinde, beyannamenin aynen kabul edilerek gerekli tarh ve tahakkuk işleminin yapılacağı, yasal ve ek süreler geçtikten sonra, emsal kira bedeli uygulamasına gidilerek bulunan matrah ile yükümlünün beyan ettiği matrah arasındaki fark üzerinden, ikmalen kusur cezalı tarhiyat yapılacağı belirtilmiştir.

Emsal kira bedeline ilişkin olarak daha sonra yayımlanan 149 SN. GVKGT.'nden vergi idaresinin, emsal kira bedeline ilişkin yorumunda bir değişiklik olmadığı anlaşılmıştır.

Vergi idaresinin yorumundan emsal kira bedeli uygulamasının GMSİ.'nda tahsil esasının (GVK. m.70) bir istisnasını oluşturduğu, emsal kira bedeli uygulamasına gidilmeyecek hallerin ise yine GVK.'nda (m.73) yer aldığı, söz konusu maddede düzenlenen istisnalar dışında tüm kiralamar ve bedelsiz olarak kullanıma terklerin emsal kira bedeli esasına tabi olacağı, bunun uygulanmasının 73'üncü madde uyarınca yasal zorunluluk olduğu, bu zorunluluğun GVK. uygulamasında vergi güvenlik müessesesi olarak kabul edilmesi nedeniyle emsal kira bedeli esasında, kiranın elde edilmediği ileri sürülmek suretiyle vergiden kaçınılamayacağı, görüşünün ağırlık kazandığı anlaşılmaktadır.

¹⁷³ MB. 18.2.1985 tarih ve 3-2131-4-426/10337 Sayılı Özalgesi

Gayrimenkulün bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması veya emsal kira bedelinden düşük bedelle kiraya verilmesi durumu değitirmeyecektir.¹⁷⁴

Ancak Danıştay'ın süreklilik kazanmış kararlardan idari görüşün tersine bir anlayış ve yorumu benimsediği anlaşılmaktadır.

Danıştay'ın yorumu, yükümlü tarafından kanıtlanmak koşuluyla, emsal kira bedelinin altında kira geliri elde edildiği durumlarda, beyan edilen kira gelirinin emsal kira bedeline yükseltilerek vergi salınamayacağı, bunun için beyan edilen kiradan daha fazla kira geliri elde edildiğinin saptanması gerektiği yönündedir.

Danıştay'ın idari uygulama ve anlayışın aksine yorumunu içeren birçok kararı bulunmaktadır; bunlardan bazıları aşağıda belirtildiği gibidir.

- Kira sözleşmelerinin çok önceki yıllarda yapılması ve sözleşmelerin dönemsel olarak yenilenmesi halinde, sözleşmede belirtilenden fazla kira alındığı saptanmadıkça, emsal kira bedeli uygulanamaz.¹⁷⁵

- Kira sözleşmesinin çok önceki yıllarda yapılmış olması nedeniyle, ihtilafli dönemde yükümlünün beyanının emsal kira bedeline göre düşük bulunduğu gerekçesiyle tarhiyat yapılamaz.¹⁷⁶

¹⁷⁴ Kazım YILMAZ, Emsal Kira Bedeli Uygulaması, Vergi Dünyası, HUD. Yayını, Sayı 105, Mayıs 1990, s.,37

¹⁷⁵ Dn. 4. D. 8.6.1988 T. E.1987/4203, K.1988/2290 SK.

¹⁷⁶ Dn. 4. D. 8.10.1987 T. E.1985/4143. K.1987/2744 SK.

- Gerçek kira tutarının noter tasdikli sözleşme ile tespitli olduğu durumlarda, sözleşmede yazılı kira tutarının aksi kanıtlanmadığı sürece, emsal kira bedeli esas uygulanmaz.¹⁷⁷

- Ortaklardan birine ait işyeri için emsal kira bedeli uygulanmaz.¹⁷⁸

- Kiraya verilen mal ve hakların kira bedeli, gerçekten emsal kira bedelinden düşük ise, tarhiyat yapılamaz. Bu hükme göre tarhiyat yapılabilmesi için, GMSİ.'nda düşüklüğün gerçek olması veya belirsiz olması gerekir. Aksi halde tarhiyat yapılamaz.¹⁷⁹

- Yükümlüler emsal kira bedelinin altında kira geliri elde ettiklerini açıklama ve kanıtlama olanağına sahiptirler. Bu konuda kanıt yükü yükümlülere düşmektedir.¹⁸⁰

- Gayrimenkul sarmaye iratlarında elde edilen gerçek ve safi tutarların vergilemeye esas alınması gerekir.¹⁸¹

Danıştay kararlarında emsal kira bedeli esasında yorum yönteminde dikkate alınan hususları şu şekilde belirtmek olanaklıdır; Kira sözleşmesi düzenlenmesine ilişkin , genel olarak Borçlar Kanunu ve özel olarak da, 6570 Sayılı Gayrimenkul Kiraları Hakkındaki Kanun başta olmak üzere, GVK.'ndan önce bu kanunların dikkate alınması gerekir.

GVK. kapsamında elde edilen kira bedeli, Borçlar Kanunu kapsamındaki düzenlemelere de tabi olduğundan, tek taraflı irade

¹⁷⁷ Dn. 4. D. 7.4.1987 T. E.1986/1558, K.1987/905 SK.

¹⁷⁸ Dn. 4. D. 17.6.1993 T. E.1992/1936, K.1993/1797 SK.

¹⁷⁹ Dn. 3. D. 18.1.1989 T. E.1988/2428, K.1989/109 SK.

¹⁸⁰ Dn.VDDGK. 6.4.1990 T. E.1989/186, K.1990/31SK.

¹⁸¹ Dn. 4. D. E.1985/5460, K. 1986/1123 SK.

beyanına dayanılarak kiralayan¹⁸² veya kiracı tarafından belirlenmesi olanağı yoktur. Kira tutarı serbest pazarlık yöntemi ile belirlenir. Bunun yanında kiralayanın iradesi adli yargı mercilerinin içtihatlarıyla kısıtlanmıştır. Yükümlüler emsal kira bedelinin altında kira geliri elde ettiklerini açıklama ve kanıtlama olanağına sahiptirler. Kira sözleşmesi yeterli kanıtlama aracıdır.

Emsal kira bedeli esas, elde edilmesi beklenen kiranın, vergi değeri yoluyla hesaplanarak önceden belli edilmesi varsayımına dayanmaktadır.

Anılan varsayımlar karşısında ticari ve sosyal yaşamın gerçeklerinin dışlanamayacağına bilincinde olan kanun koyucu, vergi denetim aracı olarak kullanılan vergi güvenlik esaslarını mutlak saymamış ve yükümlülerin kanunda belirtilen ölçütlere ulaşamama nedenlerini açıklama ve kanıtlama olanakları bulunduğunu da kabul etmiştir.

Vergi sistemimiz gelirin gerçek ve safi tutarlarıyla vergilendirilmesi ilkesini esas almıştır. (GVK. m.2)

GVK.'nun 73'üncü maddesinde bu kurala bir istisna getirildiği ve kiralanan mal ve hakların kira bedellerinin, emsal kira bedelinden düşük olamayacağına kurala bağlandığını ileri sürebilme olanağı bulunsa da, kanunun 70'inci maddesinde, vergilendirmede "elde etme" esasının kabul edilmesi nedeniyle emsal kira bedeli esasının, GVK.'nun 2'nci maddesi, son fıkrasına istisna oluşturmadığı sonucuna varılmaktadır.

¹⁸² Kiralayan, genellikle taşınmazın sahibi olmak üzere, taşınmazı kiraya veren kişidir.

Danıştay'ın sistematik yorum yöntemini kullanarak bu sonuçlara ulaştığı son derece belirgindir. Vergi idaresinin ise, kanun metninin anlamını dar bir çerçevede deyimisel anlamların dışına çıkmadan yorumladığı anlaşılmaktadır.

Danıştay kararlarında yer alan sistematik yorumla varılan sonucun son derece isabetli olduğu yönünde düşünülmektedir. Ancak, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı, vergiyi doğuran olay ve bu olayın gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille kanıtlanabileceği (VUK. m.3) dikkate alındığında, yükümlünün ibraz ettiği kira sözleşmesinin gerçek durumu yansıtmadığının vergi idaresi tarafından kanıtlanması halinde, emsal kira bedeli esasına göre vergi hesaplanması olanağı bulunduğu da kabulü gerekir.

Vergi idaresinin bu tür konularda kanunda yer alan delil serbestisi yerine, yine kanunda düzenlenen (VUK. m.3/B) "iktisadi ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." hükmünden hareket etme yolunu seçtiği anlaşılmaktadır. Oysa kanunun amacı, olayın gerçek mahiyetinin vergi idaresi tarafından saptanabilme olanağının bulunmadığı durumlarda bu hükmün geçerli olacağı yönündedir.

2.5. Menkul Sermaye İradının Saptanmasına İlişkin Yorum Farklılıkları

Sahibinin ticari veya mesleki faaliyeti dışında, nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye

dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır. (GVK.m.75)

2.5.1. Temerrüt Faizlerinin Verginin Konsuna Girip Girmedigine İlişkin Yorum Farklılıkları

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 104 SN.GVKGT. temerrüt faizine ilişkin, veki idaresinin aşağıdaki yorum ve açıklamalarını içermektedir;

Temerrüt faizi, borçlunun borcunu ödememesi halinde, normal faiz dışında ödemeye mecbur olduğu faizdir.

Borçlar Kanunu'nun 103'üncü maddesi gereğince, bir miktar paranın ödenmesini geciktiren borçlu, sözleşme ile daha az bir faiz belirlenmiş olsa bile, geçmiş günler için kanunda belirlenen oranda yıllık temerrüt faizi ile birlikte borcunu ödemek zorundadır. Sözleşmede doğrudan doğruya veya takside bağlanmış komisyon şeklinde, yasada belirlenen temerrüt faizinden daha yüksek bir oranda faiz belirlenmiş ise, borçludan sözleşmeyle belirlenmiş faizin istenmesi de olanaklıdır.

Borçlar Kanunu'nda yer alan bu hüküm gereğince, borç veren bir kimse, borçlunun borcunu zamanında ödememesi halinde, normal faiz dışında bir menfaat sağlamakta ise de, temerrüt faizi 2279 Sayılı Ödünç Para Verme İşlemleri Kanunu'nun kapsamına giren bir işlem olmadığından, bunların vergi matrahı içinde değerlendirilerek vergilendirilmesi düşünülemez.

Oysa Danıştay, temerrüt faizinin özellikle normal faizin tamamlayıcı bir unsuru olduğu, ticari bir işlem sonucu alınan

faizlerin özsermayede artışa neden olacağı ve bu nedenle, temerrüt fazinin vergilendirilmesi gerektiği görüşündedir.¹⁸³

Danıştay, konuya ilişkin diğer bir kararında ise, özetle sermaye koyma borcunu yerine getirmeyen pay sahiplerinden sağlanan temerrüt faizi alacağının, ticari alacak olarak kabul edilip, kurum geliri sayılması gerektiği görüşüne yer vermiştir.¹⁸⁴

Esasen 4369 Sayılı Kanun ile, istisna kapsamında olmayan bütün kazanç ve iratlar verginin konusunu oluşturmaktadır. Ancak, Danıştay'ın temerrüt faizini ticari işlemlerde ticari kazancın bir unsuru saymasına karşın, vergi idaresinin, farklı değerlendirmesi iki kurum arasındaki yorum farklılığının önemli bir noktasını oluşturmaktadır.

Danıştay'ın, konuyu kanunun diğer maddelerini de dikkate alarak, sistematik yorum yöntemiyle değerlendirmek suretiyle, ticari işlemler sonucunda doğan temerrüt faizlerinin, ticari kazançlar kapsamında vergi matrahına dahil edileceği sonucuna ulaşmasının daha sağlıklı bir yorumu içerdiği düşünülmektedir.

2.5.2. İpotek Karşılığı Borç Para Verme Durumunda Alacak Faizleri Konusundaki Yorum Farklılıkları

Her nevi alacak faizleri de dahil olmak üzere, kaynağı ne olursa olsun GVK.'nun 75'inci maddesinde yazılı iratlar MSİ sayılır.

¹⁸³ Dn. 4. D. 13.6.1966 T. E.1962/3393, K.1966/2921 SK.

¹⁸⁴ Dn. 4. D. 27.9.1977 T. E.1977/1070, K.1977/2293 SK.

MSİ.'na ilişkin GVK.'nda (m.75) yeralan düzenlemeye istinaden Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 89 SN.GVKGT.'nde şu hususlara yer verilmiştir;

Bazı kimselerin borç para verdikleri şahıslardan faiz almadıkları, buna karşılık, borçlunun evinde kirasız olarak oturdukları ve bu işlemin "para faizsiz, ev kirasız olmaz" şeklinde ifade edilmesinden hareketle;

- Borç para verenin, parayı alanın evinde kira vermeksizin oturmak suretiyle sağladığı yararın 75'inci madde kapsamında alacak faizi nev'inden MSİ. olduğu,

- Evini bedelsiz olarak, borç para aldığı kimsenin kullanımına veya ikametine terk eden şahsın emsal kira bedeli (GVK.m.73) tutarında kira elde etmiş sayılacağı,

- Bu çerçevede, evini bedelsiz olarak borç para aldığı şahsa tahsis eden kimsenin gayrisafi irat tutarında sağladığı kira hasılatı için GMSİ., borç para veren kimse açısından da MSİ.'dir.

Vergi idaresi, konuya ilişkin olarak daha sonra, 104 SN.GVKGT. ile aynı doğrultuda, Danıştay kararlarında yer alan;

"Mükellefler tarafından ev sahiplerinin gayrimenkullerine ipotek tesis edilmek suretiyle borç verildiği ve karşılığında kira bedeli ödenmeyerek oturulduğu dosya muhteviyatından anlaşılmış olduğuna göre, ipoteğin devam ettiği müddetçe, her vergilendirme döneminde yıllık kira bedeli kadar bir menfaat sağlandığı aşikardır. Nakdi sermaye karşılığında sağlanan bu menfaatin kiraya tekabül etmesi ortada faiz bulunmadığını göstermez. Bu hal ancak faizin, kira kadar olduğunu gösterir. Gerçekten nakdi sermayenin kullanılmasına karşılık borçluya ait evde kirasız oturulması yolundaki anlaşmalar karma işlemlerdir.

Anlaşmalardan birincisi nakdi sermayenin, ev kirası tutarıdaki bir faiz karşılığında, borç para olarak verilmesi, ikincisi de evin, nakdi sermayenin faizi miktarındaki bir kira üzerinden kiraya verilmesidir. Bu itibarla borç veren nakdi sermaye karşılığında faiz elde etmiş, evlerini kiralayanlar da karşılığında kira sağlamış olmaktadır. Ödünç verenlerin alacağı faizin, borçlunun evinin kirası kadar olması halinde, taraflar kira ve faiz alacaklarını takas ve mahsup yapmak suretiyle birbirlerinden tahsil edebilirler.

Tarafların karşılıklı olarak kira ve faiz almamak hususunda aralarında yapacakları anlaşmalar da ortada takas ve mahsup işlemi olmadığına delalet etmez. Bu itibarla faiz ve kira alacaklarının takas ve muhsup edilmiş bulunması karşısında hiç bir zaman evin kirasız ve paranın faizsiz olduğu iddia edilemez.” yorumundan hareketle 89 SN. GVKGT.’nde yer alan aynı yöndeki görüş ve anlayışını devam ettirmiştir.

Vergi idaresi, evin kirasız, paranın faizsiz verilmesi hallerinde, karşılıklı olarak menfaat sağlandığından, ortada maddi delillere dayanarak bir tespit yapılsın veya yapılsın, her iki tarafın da GVK. hükümleri dairesinde mükellefiyetlerinin tesisi, vergilendirme döneminin de ipoteğin devam ettiği süreye göre belirlenmesi, faiz ve kira miktarının ise, çevrenin yaşam koşullarına , ekonomik bünyesine, kredi ve kira piyasasına göre karşılıklı olarak takdiri gerektiği görüşündedir.

Vergi idaresinin “ev kirasız, para faizsiz olmaz” ifadesini aynı yöndeki yargı kararlarını da dikkate alarak benimsediği, ancak konuya ilişkin kira bedeli takdirinde emsal kira bedeli esas alınacağı yorumunu, kira tespitinde çevrenin yaşam koşulları,

ekonomik yapısı ve kira piyasasının esas alınacağı şeklinde farklı bir ifadeyle belirtmiştir.

Ancak daha sonraki, Danıştay kararlarında idarenin bu görüş ve uygulamasının onaylanmadığı anlaşılmaktadır.

Danıştay, vergi idaresinin ipotek karşılığı borç para verilmesinde MSİ. elde edildiğini varsayarak yaptığı tarhiyatlari uygun bulmamıştır. Danıştay'ın konuya ilişkin yorumu; hernekadar aralarında yakın akrabalık ve iş ilişkisi olmayanların günün ekonomik koşulları karşısında herhangi bir menfaat gözetilmeksizin, birbirlerine büyük miktarlarda borç para veremeyeceklerinin kabulü gerekmekte ise de, bu hususda herhangi bir tespit yapılmaksızın varsayımdan hareket edilmek suretiyle tarhiyat yapılması mümkün bulunmadığından, verilen borç para için ipotek tesis edilmesinin tarhiyat için tek başına yeterli kanıt olamayacağı, yönündedir.¹⁸⁵

Danıştay'ın konu hakkındaki görüşleri değiştiğinden, halen vergi idaresi ile vergi yargısı arasında yorum farklılığı bulunmaktadır.

Konuya ilişkin Danıştay kararları, borç verme işlemlerinden dolayı faiz alındığının kanıtlanmaması ve ipotek senedinde paranın faizsiz verildiğinin belirtilmiş olması karşısında, yapılan tarhiyatta isabet bulunmadığı yönündedir.¹⁸⁶

Danıştay'ın, borç para verme işlemlerinde tespite dayanmayan tarhiyatlari uygun bulmadığına ilişkin süreklilik

¹⁸⁵ Dn. 3. D. E.1986/3045, K.1987/552 SK.

¹⁸⁶ Dn. 4. D. 16.11.1995 T.E.1994/5762, K.1995/4703 SK.

kazanmış, birçok kararı bulunmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıda belirtildiği gibidir;

- İpotek karşılığı verilen borcun fajsız olmayacağı varsayımından hareketle ödevli adına cezalı tarhiyat yapılamaz.¹⁸⁷

- Müteahhitlik yapan yükümlünün aralarında akrabalık ve iş ilişkisi bulunmayan şahsa verdiği borç para karşılığında faiz almaması, anapara haricinde herhangi bir ödeme ve tahsilat yapmaması nedeniyle, menkul sermaye iradı elde ettiğinden dolayı adına cezalı tarhiyat yapılamaz.¹⁸⁸

- Kesin bir tespit yapılmadan borç para karşılığında faiz geliri elde edilmesinin MSİ. olarak vergilendirilmesinde yasal isabet yoktur.¹⁸⁹

- Traktör alımı için ipotek karşılığı verilen borç parayla ilgili olarak faiz geliri elde edildiği saptanmadan tarhiyat yapılamaz.¹⁹⁰

3.VERGİ TARHINA İLİŞKİN YORUM FARKLILIKLARI

3.1. Vergi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname

Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller için yapılan ödemelerden, ticaret borsalarına tescil ettirilerek satılan zirai mahsuller için % 2 oranında, ticaret borsalarına tescil ettirilmeksizin satın alınan zirai mahsuller için ise, % 4 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. (GVK.m.94/11-b)

¹⁸⁷ Dn. 3. D.21.6.1995 T. E.1994/3103, K.1995/1979 SK.

¹⁸⁸ Dn. 3. D. 1.6.1995 T.E. 1994/3989, K.1995/1733 SK.

¹⁸⁹ Dn. 4. D. 24.3.1995 T. E.1994/36, K.1995/1354 SK.

¹⁹⁰ Dn. 4. D. 14.4.1994 T. E.1991/2054, K.1993/2318 SK.

Maliye Bakanlığının, konuyla ilgili olarak yayımlanan tebliğinde¹⁹¹ kanunda yer alan bu düzenlemeden hareketle, şu hususlara yer verilmiştir;

Zirai mahsullere ilişkin olarak verilecek muhtasar beyannameler ile ilgili olarak borsa tarafından tasdik edilmiş, borsa tescil beyannamesinin bir örneğinin beyannameye eklenmesi gerekir.

Borsa tarafından tasdik edilmiş, borsa tescil beyannamesinin veya birden fazla alım-satım işlemi yapılması halinde, borsa tescil beyannamesinin yerine aynı bilgileri içeren ve borsa tarafından onaylanmış bir listenin muhtasar beyanname verme süresi (GVK.m.98) içinde ibraz edilmemesi halinde zirai ürün alım-satımının borsa dışında yapıldığı kabul edilecektir.

Vergi idaresinin bu düzenlemesi, Danıştay tarafından iptal edilmiştir. Danıştay, idarenin zirai ürünlerin borsadan alındığının tevsiki amacıyla, borsa tescil belgesinin ibrazını isteme olanağı bulunmasına rağmen, borsa tescil beyannamesinin muhtasar beyannameye eklenmemesinden dolayı, zirai ürün alım-satımının ticaret borsası dışında yapıldığının kabulü halinin, öngörülen oranın üzerinde vergileme yapılması anlamına geleceği, zirai ürünlerin ticaret borsalarından tescil ettirilerek, alınıp alınmadığının ticaret borsasından yapılacak araştırmayla her zaman tespit edilebileceğini ve kanunda borsa tescil belgesinin veya buna ilişkin listenin muhtasar beyanname verme süresi içinde ibrazı koşulunu gerektiren bir düzenlemenin yer almadığını belirterek, 175 SN. GVKGT.'nin anılan hükmünü "kanunu aşar"

¹⁹¹ 15.5.1994 T. ve 21938 Sayılı RG.'de yayımlanan, 175 SN.GVKGT.'nin C ve D Bölümleri

bulduğunu belirtmiş ve idarenin bu düzenlemesini iptal etmiştir.¹⁹²

Vergilerin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak vergilemenin esasına ilişkin konularda, yürütme ve yargı organlarına düzenleme yapma yetkisi tanınmamıştır. Bu bakımdan Danıştay'ın konu hakkındaki yorumu vergilerin yasallığı ilkesine uygun kabul edilmelidir.

4. VERGİNİN ÖDENMESİNE İLİŞKİN YORUM FARKLILIKLARI

4.1. Geçici Vergi Uygulamasına İlişkin Yorum Farklılıkları

Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının gelecek yılın gelir vergisine mahsup edilmek üzere, alınmakta olan geçici vergi, ilk şekliyle beyan edilen gelirin belli bir yüzdesi itibariyle hesaplanmaktaydı.¹⁹³

Ayrıca, 3946 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeden önce, 1.1.1994 tarihine kadar, yapılan incelemeler sonucunda geçmiş yıllarla ilgili olarak ortaya çıkacak matrah farklarına bağlı geçici vergi uygulamasının nasıl yapılacağı konusunda yasal bir düzenleme bulunmaması nedeniyle vergi idaresi ile vergi yargısı arasında yorum farklılıkları bulunmaktaydı.

¹⁹² Dn. 4. D.E.1996/2550, K.1997/171 SK., M. Aykut KELLEÇİOĞLU, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda Vergilerin Kanuniliği Prensibinden Sapmalar, **Vergi Sorunları Dergisi**, Maliye Gelirler Kontrolörleri Yayını, s., 118, s., 49-50

¹⁹³ Geçici Vergi uygulaması, ilk kez 3505 Sayılı Yasa ile GVK.'na eklenen mükerrer 120. maddeyle getirilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın, geçici vergi uygulamasına ilişkin yorumunu içeren 157 SN.GVKGT. gereğince vergi idaresi, yapılan vergi incelemeleri sonucunda geçmiş dönemlere ait geçici verginin eksik beyan edildiğini saptadığı durumlarda, eksik beyan edilen kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh etmiş ve bu geçici vergi farkını yükümlülere salmıştır.

Ancak Danıştay, geçici vergi konusunda vergi idaresinden farklı bir yorumla, ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlar için geçici vergi salınamayacağına karar vermiştir.¹⁹⁴

Danıştay'ın, konu hakkındaki süreklilik kazanmış kararlarında yer alan yorumu aşağıda belirtildiği gibidir.

Geçici vergi, verilen beyannameler üzerinden hesaplanan ve yıl içinde ödenip, yılın vergisinden mahsup edilmek üzere, ödenen peşin vergidir. Bir vergi incelemesi sonucunda yükümlülerin dönem kazançları yeniden saptanarak vergi tarh edildiğine göre, bu tür vergi tarhlarında geçici vergiden söz edilmesi olanaksızdır.

Kanunda, ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda ayrıca geçici vergi tarh edileceğine ilişkin hükmün de yer almaması karşısında, yükümlü adına ikmalen veya re'sen tarh edilen gelir vergisine bağlı olarak salınan geçici vergi ve kesilen cezada kanuna uygunluk bulunmamaktadır.¹⁹⁵

Geçici vergiye ilişkin düzenleme, 1.1.1994 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, "Yapılan incelemeler sonucunda,

¹⁹⁴ Dn. 3. D. 7.6 1991 T. E.1990/2203, K.1991/2052 SK.

¹⁹⁵ Dn. 3. D. 19.3.1992 T. E.1990/3133, K.1992/1130 SK., Dn. 3. D. 14.10.1991 T. E.1991/1321, K.1991/2577 SK., Dn. 4. D. 23.3.1995 T. E.1994/1786, K.1995/1258 SK., Dn. 4. D. 10.2.1995 T. E.1994/3393, K.1995/554 SK, Dn. 3. D. 24.11. 1994 T. E.1994/1779, K.1994/3993 SK., 8.11.1994 T. E.1993/4740, K.1994/5201 SK.

geçmiş dönemlere ait geçici verginin eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Ancak, yıllık beyanname verme süresi geçtikten sonra geçici verginin aslı aranmaz, bu vergiye gecikme faizi ve ceza uygulanır." şeklinde değişmiştir. (3946 S.K., m.24)

—Vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılığı, GVK.'nda yapılan değişiklikle, 1.1.1994 tarihinden itibaren çözüme kavuşturulmuştur. Kanunda yapılan bu değişiklikten sonra, Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 173 SN. GVK.GT.'nde 1.1.1994 tarihinden önceki dönemleri kapsayan vergi incelemeleri sonucunda, ortaya çıkacak vergi farklarına bağlı olarak, ikmalen ve re'sen geçici vergi salınmayacağı belirtilerek, Danıştay'ın yorumu benimsenmiştir.

Vergi idaresinin, geçmiş dönemlere ait geçici vergi tarhiyatına ilişkin uygulamasına hangi yorum yöntemiyle ulaştığı pek açık olmamakla birlikte, kanun hükmünde böyle bir amacın varlığının kabul edildiği anlaşılmaktadır.

Danıştay'ın yorumunun vergilerin yasallığı ilkesine dayandığı kolayca anlaşılmakta olup, geçici vergi uygulamasının amacı da dikkate alınarak, geçmiş dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucunda yapılacak ikmalen ve re'sen vergi tarhına bağlı olarak geçici vergi uygulanamayacağı sonucuna ulaşılmıştır. İlişkin olarak, Danıştay'ın süreklilik kazanmış kararları doğrultusunda görüş değiştirmesinin, 3946 Sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrasına rastlaması, vergi idaresinin, yargı kararlarını hangi koşullarda dikkate aldığı konusunda ilginç bir tablo sergilemektedir. Vergi idaresi, süreklilik kazanmış Danıştay

kararlarını yasal düzenlemeden önce, konu hakkındaki yorum ve uygulamalarında dikkate almamıştır.

SONUÇ

Türkiye Cumhuriyeti, sosyal bir hukuk devletidir. (Ays.m.2) Devlet, sosyal hukuk devleti ilkesinin gerektirdiği ödevleri, özel kesimden kamu kesimine aktarılan vergilerle gerçekleştirir.

Hukuk devletinin gerektirdiği niteliklerin yanında, vergilendirmeye ilişkin hukuki temeller de Anayasa ile belirlenmiştir.

Kuvvetler ayrılığı prensibi, yasama organınca hazırlanan kanunların yürütme organının bir parçası olan idare tarafından uygulanmasını, idari uygulamaların Anayasa ve kanunlarla belirlenen hukuki çerçevenin dışına taşması halinde, yargı organınca denetim işlevinin yerine getirilmesini gerektirir.

Vergilendirme işlemleri idari nitelikteki tasarruflar kapsamında yer aldığından , bu tasarrufların yargı denetimine tabi tutularak, vergi kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan yorum yanlışlarının yargı mercilerince düzeltilmesi amaçlanmaktadır. Ancak, vergi kanunlarının yorumunda vergi idaresi ile vergi yargısının bir kısım bağlayıcı kaynaklarının farklı

olması, vergi idaresi ile vergi yargısı arasında da yorum farklılıklarının ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.

Vergi idaresi için Maliye Bakanlığının görüşlerini içeren genel tebliğ ve iç genelgeler bağlayıcı nitelik taşırken, bu kaynaklar yargı organları için bağlayıcı nitelikte değildir. Bununla birlikte, Maliye Bakanlığı'nın her bir vergilendirme olayına özgü görüşlerini içeren özelgelerinin de idari yorumda bağlayıcılığa yakın bir işlev gördüğü söylenebilir.

İdari yargı organlarının yorumunda, başta Anayasa olmak üzere, uluslararası andlaşma, Anayasa Mahkemesi kararları, kanunlar, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, içtihadı birleştirme kurulu kararı ve düzenleyici genel tebliğler esas alınmaktadır. Bu kaynaklar vergi idaresinin yorumunda da bağlayıcı nitelik taşır.

Gelir Vergisi Kanunu açısından özellik taşıdığı düşünülen konular tez kapsamına alınmıştır. Bunun yanında bir kısım idari yargı kararları içeriği incelenmekle birlikte, yorum farklılığı açısından tez kapsamına alınmamıştır. Bütün bu kararlarından anlaşıldığı üzere, vergi idaresi ve vergi yargısının farklı yorumlara ulaşmasında, yorumda esas alınan kaynakların farklılığının yanında, vergi hukuku biliminin kabul edilmiş farklı yorum yöntemlerinin kullanılması özellikle etkili olmuştur.

Vergi idaresi ve vergi yargısı, vergi kanunlarının yorumlanmasında, vergi hukukunda genel kabul görmüş deyimsel (lafzi), amaçsal, sistematik ve tarihi yorum yöntemlerini kullanmışlardır. Ancak değişik konular karşısında vergi idaresi ile vergi yargısının farklı yorum yöntemlerini kullandıkları görülmüştür.

Tez konusunu oluşturan GVK. açısından, vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılıkları şu temel noktalarda toplanmaktadır;

GVK. açısından vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılıklarının özellikle, yatırım indirimi uygulaması başta olmak üzere, istisna ve muafiyet uygulaması ile gelir unsurlarının saptanması konularında yoğunlaştığı görülmektedir.

Gelir unsurlarının saptanmasında oluşan yorum farklılıkları, kendi içinde ticari kazancın saptanmasında giderler ve yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde yoğunlaşmaktadır.

Ülkemizdeki geniş bir kitleyi ilgilendiren zirai kazançlara ilişkin olarak, vergi idaresi ile vergi yargısı arasında önemli bir yorum farklılığına rastlanmamaktadır. Bunun başlıca nedeninin zirai kazançlara ilişkin tevkif suretiyle vergilendirme yöntemi ve zirai faaliyetle uğraşanların idari işlemlere karşı, yargı mercilerinde dava açma konusundaki anlayış ve yaklaşımından kaynaklanmış olabileceği düşünülmektedir. Bunun yanında zirai kazanç sahiplerinin eğitim durumu da idari işlemin kabullenilmesi yönünde etkili olmaktadır.

İstisna ve muafiyet uygulamalarına ilişkin konularda, vergi idaresi Hazine lehine deyimsel (lafzi) yorum yöntemini kullanmak suretiyle, kanun maddelerinde yer alan sözcüklerin anlamlarından dar olanı seçmeye özen göstermiştir.

Vergi yargısı ise, istisna ve muafiyet uygulamalarına ilişkin konularda, yükümlü lehine amaçsal ve sistematik yorum yöntemini

kullanmak suretiyle, kanun maddelerinde yer alan sözcüklerin anlamlarından geniş olanı seçmeye özen göstermiştir.

Vergilendirmeye ilişkin konularda, özellikle gelir unsurlarının saptanması ve vergilendirilmesi konularında vergi idaresi, yasal sınırları aşan ölçüde, amaçsal ve sistematik yorum yöntemini kullanmak suretiyle, kanun maddelerinde yer alan sözcüklerin anlamlarından geniş olanı seçmeye özen göstermiştir.

Vergi yargısı, vergilendirmeye ilişkin konularda, vergi idaresinin aksine, verginin yasallığı ilkesine sıkı bir şekilde bağlı kalarak, deyimsel (lafzi) yorum yöntemini kullanmak suretiyle, kanun maddelerinde yer alan sözcüklerin anlamlarını aşmamaya özen göstermiştir.

Gelir Vergisi Kanunu açısından vergi idaresi, yükümlülükte bütünlük diye adlandırdığımız, gelirin vergilendirilmesinde şahsilik ilkesine sıkı bir şekilde bağlı kalma yönünde yorum yaparken Danıştay, işte bütünlük diye adlandırdığımız, gelirin gerçek ve safi miktar üzerinden vergilendirilmesi ilkesine bağlı kalan yorum anlayışı içinde olmuştur.

Vergi idaresini idari yargı ile yorum farklılığına iten temel nedenin, idari görevlilerin sorumluluk korkusu ve bilinç altına yerleşmiş, Hazine lehine, yükümlü aleyhine taraf tutma, vergi kaybını önleme ve vergi gelirlerini artırma duygusu olduğu düşünülmektedir.

Vergi yargısının, hukuka uygunluğu konusunda eleştiriyi gerektiren kararları da bulunmaktadır. Anayasa'ya aykırı olmasına rağmen, kıdem tazminatı konusunda düzeltme

hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilen kararda olduğu gibi, idari işlem niteliğinde kararlara da rastlanmaktadır.

Vergi idaresi ile vergi yargısı arasında şüphesiz aynı yönde yorumları içeren bir çok konu bulunmaktadır. Vergi idaresi, idari yargı mercilerinin uygun bulmadığı konularda, bir kısım uygulamalarını idari yargı kararlarına uygun hale getirmektedir. Ancak, idari yargı kararlarına rağmen vergi idaresinin uygulamalarını genel olarak pek fazla değiştirme eğiliminde olmadığı anlaşılmaktadır. Vergi idaresi, aksi yönde süreklilik kazanmış veya münferit idari yargı kararlarına rağmen, uygulamalarını idari yargı kararlarına uygun hale getirmeye karşı direnç göstermektedir.

Vergi idaresinin bu direnci, yükümlülerin vergi idaresi uygulamalarının hukuka uygunluğu konusundaki güvenini sarstığı gibi, vergilendirme işlemlerine karşı dava açma eğilimini de artırmaktadır. Bu direnç ayrıca, yargı kararlarının vergi hukukunu geliştirmeye yönelik içtihat oluşturmaya katkısını da engellemektedir.

Vergi idaresi ve vergi yargısının yorumlarında belli bir çizgi oluşturdukları dikkate alındığında, yorum anlayışlarının yakınlaştırılması, hem hukuk devleti açısından, hem de idari ve yargı organlarının iş yükünün azaltılması açısından yararlı olacaktır.

Bu çerçevede vergi idaresi ile vergi yargısının vergilendirmeye ilişkin, her konuda aynı yorum anlayışına sahip olmaları beklenemez. Ancak, süregelen uyuşmazlıkların çözümünde vergi idaresi ile vergi yargısı arasında oluşturulacak

işbirliği ve iletişim sayesinde, temel konulardaki yorum farklılıkları azaltılabilir.

Vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasındaki menfaatler dengesini dikkate almak suretiyle, yükümlü veya idare lehine taraf tutmaksızın, objektif dengeyi sağlama amacı vergi hukukunun en temel işlevidir.

Kuvvetler ayrılığı yasama, yürütme ve yargı güçlerinin birbirine saygılı olmasını gerektirir. Ancak çağdaş demokratik gelişim süreci bu güçlerin işbirliği, dayanışma ve yardımlaşma olgusunu zorunlu kılar.

Vergi idaresi ile vergi yargısı arasında, vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin yorum farklılıklarının giderilmesine yönelik olarak, oluşturulacak işbirliği ve yardımlaşma vergi hukukunun temel işlevinin yerine getirilmesi, vergilendirmede adalet ve eşitliğin sağlanması ve hukuk devleti açısından arzulanan ve beklenen bir durumdur.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AYAZ Garip : Dönemsellik Kavramı ve Finansal Kiralama Bedelinin Gider Kaydı, **Vergi Dünyası**, HUD. Yayını, Sayı, 146
- AKSOY Şerafettin : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Dördüncü Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996
- CAN Ahmet - KAVAK Ahmet : **Kaynakçalı GV., KV., KDV., Fon Kanunları, VUK.**, 14. Baskı, c.1, Kurtiş Ofset, İstanbul, 1999
- CANDAN Turgut - TEKGÜNDÜZ Metin - ÇEVİKBAŞ Hüseyin : **Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Danıştay Kararları**, Maliye Postası Yayını, Seri 1, C.1
- ÇAĞAN Nami : **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982

- ÇAĞAN Nami -
GÜRSOY Bedri -
MORGİL Orhan-
OCAKÇIOĞLU İsmet -
SAYGILIOĞLU Nevzat
- : **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkileri Paneli**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1991
- ERGİNAY Akif
- : **Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, 10. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 1982
- ESENER Turhan
- : **Hukuk Başlangıcı Dersleri**, Akım Yayınevi, İstanbul, 1998
- GÖZÜBÜYÜK A.Şeref
- : **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları** Ankara, Turhan Kitabevi, 10. Bası, 1996
- GÖZLER Kemal
- : **Hukukun Genel Teorisine Giriş, Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorum Sorunu**, Ankara, 1998
- GÜNDAY Metin
- : **Bir Alman Hukukçusunun Görüşleri, Danıştay Dergisi**, Yıl:21, Sayı:81
- GÜNEŞ Gülsen
- : **Veginin Yasallığı İlkesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk, İstanbul, 1992

- GÜRİZ Adnan : **Hukuk Felsefesi**, Ankara
Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Yayınları, Ankara, 1985
- GÜRİZ Adnan : **Hukuk Başlangıcı** , Ankara, Siyasal
Kitabevi, Altıncı Bası, 1997
- İSPİR Ekrem : **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**,
İstanbul, 1991
- İSPİR Ekrem -
YAĞMURLU Tahsin : **Gelir ve Kurumlar Vergileri ile
AATUHK. ile İlgili Danıştay
Kararları**, Ankara, 1993
- KANETİ Selim : **Vergi Hukuku**, Özden Kardeşler
Matbaası, İstanbul, 1986/1987
- KANETİ Selim : VUK.'ndaki Boşlukların Yargı
Tarafından Doldurulması, **Vergi
Dünyası**, Kasım, 1991, Sayı, 123
- KARAKOÇ Yusuf : **Anayasa Yargısı**, Anayasa
Mahkemesinin 34. Kuruluş Yılı
dönümü Nedeniyle Düzenen
Sempozyumda Sunulan Bildiriler,
G.Ü.İletişim Basımevi, Ankara, 1996

- KELLEÇIOĞLU M. Aykut : Gelir ve Kurumlar Vergisi kanununda Vergilerin Kanunununiliği Prensibinden Sapmalar, **Vergi Sorunları Dergisi**, Maliye Gelirler Kontrolörleri Yayını, sayı: 118
- KIRBAŞ Sadık : **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Dokuzuncu Baskı, Ankara, 1997
- KIZILOT Şükrü : **Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**,c.1,Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994
- KIZILOT Şükrü : **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**,c.3,Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 1996
- KIZILOT Şükrü : **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayıncılık, Genişletilmiş 8. Baskı, Ankara, 1996
- KIZILOT Şükrü : **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**,c.4,Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 1998
- KUNTER Nurullah : **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Kazancı Matbaacılık, 8. Bası, İstanbul, 1986

- ONAR S.Sami : **İdare Hukukunun Umumi Esasları**,
Cilt 3 B., İsmail Akgün Matbaası,
İstanbul 1964
- ÖNCEL Mualla -
KUMRULU Ahmet-
ÇAĞAN Nami : **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi
Hukuk Fakültesi Yayınları, 4. Baskı,
Yayın No: 513, Ankara, 1997
- ÖZBALCI Yılmaz : **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve
Açıklamaları**, Form Ofset
Matbaacılık, Oluş Yayıncılık, Ankara,
1998
- ÖZBALCI Yılmaz : **Sirküler, Yargı kararları** ,c.2/A,
Özbalcı Hukuk Bürosu, 5 Mayıs,
1984, Ankara, XI/12
- SAVCI A.Şahin : Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım
İşleri ve Vergi Mevzuatı, **Vergi
Dünyası**, HUD.Yayını, Sayı 108,
Ağustos 1990
- SAYGILIOĞLU Nevzat : **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve
Gümrük Bakanlığı APK., Yayını,
Yayın No: 1987/288
- SEVİĞ Veysi : **Vergi Yargısı ve Yargılamanın
Vergi Uygulamalarına Etkileri**,
Türkiye I. Vergi Kongresi, Kuşak
Ofset, İstanbul, 1992

- TANDOĞAN Necati : Yıllara Sari İnşaat Taahhüt İşlerinde İş Tamamlanmadan Müteahhidin Ölümü, **Vergi Dünyası**, HUD. Yayını, Sayı 145, Eylül 1993
- TURHAN Salih : **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993
- ULUATAM Özhan : **Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995
- UYSAL Ali -
EROĞLU Nurettin : **Açıklamalı ve İcraatlı Gelir Vergisi Kanunu**, Sevinç Matbaası, 3. Baskı, Ankara, 1991
- YALÇIN Hasan : Sanat Eserlerine Yapılan Harcamaların Gider Niteliği, **Vergi Dünyası**, HUD. Yayını, Sayı 186, Şubat 1997
- YALÇIN Hasan : **Yatırım İndirimi (Uygulama Esasları)**, Klavuz Yayıncılık İstanbul, 1996
- YALÇIN Hasan -
YÜCEL Selçuk : **Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler**, 2. Baskı, Klavuz Yayıncılık, İstanbul, 1996

YILMAZ Kazım

: Emsal Kira Bedeli Uygulaması,
Vergi Dünyası, HUD. Yayını, Sayı
105, Mayıs 1990

: **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**,
Cilt, 3, Maliye ve Gümrük Bakanlığı,
Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988

: **Büyük Larousse Sözlük ve**
Ansiklopedisi, Gelişim Yayınları,
İstanbul, 1986

: Oluş Yayıncılık, **Yorum Grubu**,
Yargı Kararları, c.2/B, XI/126
Finansal Kiralamada Ödeme Esasında
Gider Kaydı

: **Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük**,
TDK. Yayınları: 549, Türk Tarih
Kurumu Basımevi, Ankara, 1998

: **Bir Reformun Anatomisi, Vergi**
Reformu Nasıl Gerçekleşti,
MB.GGM. Yayını, Türk Tarih Kurumu
Basımevi, Ankara, 1998

: **Gelir Vergisi Muktezalari**, İst.
Maliye Vakfı Yayınları, 1976-1997

: T.C. Anayasası

: Vergi Kanunları

- : İdari Yargılama Usulü Kanunu
- : Medeni Kanun
- : Danıştay Dergileri
- : Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğ ve İç Genelgeler, Maliye ve Sigorta Yorumları, Süreli Yayınları
- : 21.4.1992 Tarih ve 21206 Sayılı RG.
- : 1475 Sayılı İş Kanunu
- : 854 Sayılı Deniz İş Kanunu
- : 5953 Sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştırılanlar Arasındaki Münasabetlerin Tanzimi Hakkındaki kanun
- : 3236 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu
- : HUK. Danışma Komisyonu Kararı
- : Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi