

**Vergi Yasalarının Hazırlanması,  
Yasama Süreci ve  
Türkiye Uygulaması**  
Ahmet AK  
(Doktora Tezi)  
Eskişehir - 2003

**VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASI, YASAMA SÜRECİ VE  
TÜRKİYE UYGULAMASI**

Ahmet AK

DOKTORA TEZİ

Maliye (Mali Hukuk) Anabilim Dalı

Danışman : Prof. Dr. Fethi HEPER

Eskişehir  
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Ekim - 2003

## DOKTORA TEZ ÖZÜ

### **VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASI, YASAMA SÜRECİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI**

Ahmet AK

Maliye (Mali Hukuk) Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ekim 2003

Danışman : Prof. Dr. Fethi HEPER

Vergi yasalarının, diğer bir çok yasada bulunmayan bazı özellikleri vardır. Bunların başında değişen ekonomik ve sosyal yaşama uyum sağlama zorunluluğu gelir. Vergi yasalarının hazırlanması ve yasama sürecinde ekonomik, sosyal ve hukuki vergileme ilkelerine ve hukuk normlarına uygun hareket edilmelidir. Türkiye’de vergi yasalarından, Devlet beklenen geliri sağlayamadığından, yükümlü kesimi ise, vergileme ilkelerine ve hukuk normlarına uygun olmadığından şikayetçidir. Türkiye’de kamuoyu tarafından vergi yasalarında değişiklikler yapılması ve reform gereksinimi sıkça dile getirilmektedir. Vergi yasalarında sıkça yapılan değişiklik ve düzenlemelerin kısa bir süre sonra tekrar değiştirildiği, uygulanmaya girmesinin ertelendiği, hatta bazen yasa hükümleri yürürlüğe girmeden uygulanmasından vazgeçildiği ve vergileme konusunda ihtilafların olduğu gözlemlenmektedir. Bu olgular vergi yasalarının hazırlanması ve yasama sürecinde hatalı uygulamalar olduğunun belirtisi olarak algılanmış ve bu konunun tez konusu olarak seçilmesinin temel nedeni olmuştur.

Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergilendirmeye ilişkin ilkeler ve hukuki normlar, ikinci bölümde çeşitli ülke uygulamalarına da yer verilerek genel olarak vergi yasalarının hazırlanması sürecinin kurumsallaşması, üçüncü bölümde Türkiye’de vergi yasalarının hazırlanması ve yasama sürecine ilişkin uygulamalar incelenmiştir. Yaptığımız çalışmada Türkiye’de vergi yasalarının hazırlanması ve yasama sürecinde demokratik ve teknik katılımın yeterince sağlanmadığı, vergi yasalarının hukuki ve sosyolojik etkilerinin dikkate alınmadığı, vergileme ve hukuk normlarına uyulmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Üçüncü bölümde ayrıca Türk vergi yasalarında vergileme ilkelerine ve hukuk normlarına aykırı düzenlemelere GVK. açısından daha kapsamlı olmak üzere, örnekleme olarak yer verilmiştir. Tezin son bölümünde ise, ulaştığımız sonuçların değerlendirilmesi ve önerilerimiz yer almıştır.

**ABSTRACT****TAX LAW DRAFTING, LEGISLATION PROCESS AND  
PRACTISE IN TURKEY****Ahmet AK****Maliye (Mali Hukuk) Anabilim Dalı****Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ekim 2003****Danışman : Prof. Dr. Fethi HEPER**

Tax laws have some characteristics, which do not exist in other laws. The necessity of adaptation to the changing social and economic life is the leading point of these characteristics. In the drafting and legislation process of tax law, the principles of economic, social and legal taxation should be considered. Whilst the Government complains about inefficient tax collecting, taxpayers complain about inappropriate taxation towards the taxation and legal norms. The necessity of making changes and reforms to tax laws is frequently discussed by the public. It has been observed that tax laws are continuously changing and that the implementation of regulations is frequently postponed. Moreover, they occasionally come into effect, but disagreements arise concerning taxation. These facts have been regarded as resulting from incorrect applications in the tax law drafting and legislation process. As a result, they receive the main focus of attention in this thesis.

This study consists of four sections. In the first section, the principles of taxation and legal norms are considered. In the second section institution of the process of tax law drafting and legislation is investigated by studying the applications in various countries. In the third section applications related to the process involved in the drafting and legislation of tax law in Turkey are researched. It is concluded that the process of democratic and technical participation in Turkey has been insufficiently achieved. The legal norms and sociological effects have not been considered. Examples of misregulations of principles of taxation and legal norms in Turkish tax laws related to the detailed Individual Income Tax Law are also given. Conclusions and proposals are stated in the last section.

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Ahmet AK'ın "Vergi Yasalarının Hazırlanması, Yasama Süreci ve Türkiye Uygulaması" başlıklı tezi 20 Ocak 2004 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye (Mali Hukuk) Anabilim Dalında Doktora tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

- Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Fethi HEPER
- Üye : Prof.Dr.Erhan TÜRKER
- Üye : Prof.Dr.Hasan Hüseyin BAYRAKLI
- Üye : Doç.Dr.Nurten ERDOĞAN
- Üye : Doç.Dr.Recai DÖNMEZ

Prof.Dr. Nuran AYDIN  
Anadolu Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



## İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	v
ÖZGEÇMİŞ.....	vi
KISALTMALAR .....	xvi
EKLER .....	277
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASI SÜRECİYLE İLGİLİ TEMEL ÇERÇEVE

1. VERGİ KAVRAMI .....	4
2. VERGİ YASASI KAVRAMI.....	5
2.1. Genel Vergi Yasaları.....	7
2.2. Bireysel Vergilerle İlgili Yasalar.....	8
3. HUKUK KURALLARININ BASAMAKLANDIRILMASI.....	8
4. HUKUK NORMLARI VE TOPLUMSAL GEÇERLİLİĞİ.....	11
5. VERGİLEME AÇISINDAN ANAYASANIN ÖNEMİ.....	11
5.1. Vergilemenin Anayasal Temeli.....	12
5.2. Sosyolojik Açıdan Anayasa ve Yasalar.....	14
5.2.1. Yasaların Amacı.....	15
5.2.2. Yasa, Gelenek-Ahlak ve Kişisel Çıkarlar İlişkisi.....	16

<b>6. VERGİLEME AÇISINDAN ULUSLAR ARASI YASALAR VE ANLAŞMALARIN ÖNEMİ.....</b>	<b>18</b>
6.1. Uluslararası Yasalar.....	18
6.2. Uluslararası Anlaşmalar.....	19
<b>7. VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASI VE YASAMA SÜRECİNİ ETKİLEYEN TEMEL İLKELER.....</b>	<b>22</b>
7.1. Kuramsal Vergileme İlkeleri .....	22
7.1.1. Vergilerin Yasallığı İlkesi.....	22
7.1.2. Vergilemede Genellik ve Eşitlik İlkesi.....	25
7.1.2.1. Vergilemede Genellik İlkesi.....	25
7.1.2.1.1. Vergi Hukukunun Sürekliliği İlkesi.....	26
7.1.2.2. Eşitlik İlkesi.....	27
7.1.2.2.1. Genel Anlamda Eşitlik İlkesi .....	27
7.1.2.2.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi .....	28
7.1.2.3. Vergilemenin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesi .....	29
7.1.2.4. Vergilemede Orantılılık ve Ödeme Gücü İlkeleri .....	31
7.1.3. Hukuki Güvenlik İlkesi.....	33
7.1.3.1. Belirlilik İlkesi.....	34
7.1.3.2. Kıyas Yasası.....	35
7.1.3.2.1. Kıyasın Hukuki Tanımı.....	35
7.1.3.2.2. Vergi Hukukunda Kıyas.....	35
7.1.3.3. Vergi Yasalarının Geriye Yürütmezliği İlkesi.....	36
7.2. Yasa Hazırlama ve Yasama Sürecinde Vergi Yasalarının Uygulanmasına Yönelik İlkeler .....	38
7.2.1. Vergi Yasalarının Hazırlanma Sürecinde Atıf (Yollama) .....	39
7.2.2. Vergi Yasalarında Boşluk Doldurma.....	40
7.2.2.1. Yasa Boşluğu Kavramı.....	40
7.2.2.2. Vergi Hukukunda Yasa Boşluklarının Doldurulması (Yargıcın Hukuk Yaratmaması İlkesi).....	42
7.2.3. Tipleştirme ve Tipiklik Kavramı.....	43
7.2.3.1. Tipleştirme ve Tipiklik Kavramının Vergi Yasaları	

Açısından Önemi.....	43
7.2.3.2. Tipleştirme ve Tipiklik Kavramının Vergi Yasaları	
Açısından Uygulanmasındaki Zorluklar.....	44
7.2.4. Ekonomik Yaklaşım İlkesi.....	46
7.2.5. İdarenin Takdir Yetkisi.....	47
7.2.6. Vergi İdaresine Kamunun Güveni veya Adil Uygulama İlkesi.....	48
<b>8. VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASINI ETKİLEYEN DİĞER</b>	
<b>FAKTÖRLER .....</b>	<b>50</b>
8.1. Ekonomik Koşullar.....	50
8.2. Baskı Gruplarının Etkisi.....	53
8.3. Mali Nedenler.....	56
8.4. Vergi Yasalarının Uygulanmasından Kaynaklanan Teknik	
Nedenler.....	57
8.5. Sosyal Nedenler.....	58
8.6. Siyasal Nedenler.....	58
8.7. Olağanüstü Koşullar (Terör, Deprem, Sel, Çığ gibi Etkenler).....	59

## İKİNCİ BÖLÜM

### GENEL OLARAK VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASI VE YASAMA SÜRECİ

1. YASA HAZIRLAMA YÖNTEMLERİ.....	61
1.1. Hukuk Normlarının Soyut Yöntemle Belirlenmesi.....	61
1.2. Kazuistik Düzenleme Yöntemi.....	61
2. ORTAK HUKUK (COMMON LAW) VE KARA AVRUPA'SI (CIVILIAN	
LAW) GELENEĞİNDE HAZIRLANAN YASA TASARILARI .....	62
3. VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASINDA TEMEL GEREKÇELER.	68
3.1. Anayasaların Değiştirilmesi ve Vergi Yasaları.....	68
3.2. Vergi Yasalarının Değiştirilmesinde Soyut Gerekçeler.....	69



3.3. Vergi Yasalarının Değiştirilmesinde Somut Gerekçeler.....	70
3.4. Toplumsal Yapı İle Vergi Yasaları Arasındaki Uyumsuzluk.....	70
<b>4. VERGİ YASARININ HAZIRLANMA SÜRECİNİN KURUMSALLAŞMASI.</b>	<b>72</b>
4.1. Yasamanın Belirlenen Problemleri Karşılması ve Yasa Hazırlama	
Adımının Atılması.....	73
4.2. Araştırma Desteği.....	74
4.2.1. Tahmini Gelirin Belirlenmesi.....	74
4.2.2. Mevcut Vergi Yasalarının ve Uygulamanın İncelenmesi.....	75
4.2.3. Yasa Karşılaştırması.....	76
4.3. Vergilemenin Disiplinler Arası Niteliği.....	77
4.4. Vergi Yasalarının Hazırlanması Sürecinde İletişim ve İşbirliği.....	79
4.4.1. Yasa Taslağının Diğer Hükümet Uzmanlarıyla Tartışılması.....	80
4.4.2. İlgili Vergi Konularının Farklı Çalışma Grupları Tarafından Ele	
Alınması.....	81
4.4.3. Parlamento Üyeleri ile Tartışmalar.....	81
4.4.4. Özel Sektörle Tartışmalar.....	82
4.4.5. Vergi Yasama Sürecinde Sorumluluk.....	84
4.5. Vergi Yasalarının Hazırlanmasında Yabancı Danışmanların	
Katılımının Sağlanması.....	85
4.6. Yasama Sürecine Halkın Katılımının Sağlanması.....	86
4.7. Yükümlü Haklarının Vergi Yasalarında Yer Alması.....	88
4.8. Vergi yasalarının Vergi Kültürü ve Vergi Gayreti Açısından Önemi.....	90
4.9. Karmaşık Vergi Yasalarının Vergi Uyumuna Etkisi.....	92
<b>5. GENEL OLARAK VERGİ YASALARININ HAZIRLANMA SÜRECİ.....</b>	<b>96</b>
5.1. Giriş.....	96
5.2. Vergi Yasa Taslağı Hazırlanmasındaki Kriterler.....	97
5.2.1. Yasa Hazırlama Zamanının Uygunluğu.....	99
5.2.2. Yasanın Hazırlanmasındaki Amaç.....	100
5.2.3. Vergi Yasalarının Hazırlanma Yönteminin Yasallığı .....	100
5.3. Yasa Taslağı Hazırlanması Sürecinde Temel Unsurlar Ve Sorunlar .....	100
5.3.1. Vergi Yasalarının Şeffaflık ve Anlaşılabilirliği .....	101
5.3.2. Vergi Yasalarında Yer Alan Tanımlar .....	104

5.3.3. Yasal Uyuşabilirlik .....	105
5.3.4. Yasal Dokümanların Etkisi .....	106
5.3.5. Zaman Kısılalığının Vergi Yasalarının Hazırlanması Sürecine Etkisi. ....	106
5.3.6. Dil Sorunu .....	107
5.3.7. Aşırı Ayrıntı .....	108
5.3.8. Vergi Yasalarının Düzenlenmesine İlişkin Sorunlar .....	109
5.3.8.1. Konuyu Sınıflandırmaya İlişkin Sorunlar .....	110
5.3.8.2. Konuyu Kendi İçinde Sıralamaya İlişkin Sorunlar .....	110
5.3.8.3. Konuyu Bölümlere Ayırmaya İlişkin Sorunlar .....	112
5.3.9. Sonradan Yasada Yapılacak Değişikliklerin Uygulanmasında Ortaya Çıkacak Sorunlar-Doku Uyuşmazlığı .....	113
5.4. Vergi Yasaları Değişiklik Teknikleri.....	114
5.4.1. Kısmi ve Tümel (Külli) Yasa Değişiklikleri .....	114
5.4.2. Zımni Yasa Değişiklikleri .....	114
5.4.3. Vergi Yasalarındaki Değişikliklerinin Belli Sürelere Bağlanması ..	116
5.5. Vergi Yasalarının Değiştirilmesi Usulleri .....	117
5.5.1. Yeni Hükümler Konulmasına Yönelik Vergi Yasaları .....	118
5.5.2. Mevcut Hükümlerin Kaldırılmasına Yönelik Vergi Yasaları .....	118
5.5.3. Mevcut Hükümlerde Değişiklik Yapan Vergi Yasaları .....	119
<b>6. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASI VE YASAMA SÜRECİNE İLİŞKİN İLKE VE UYGULAMALAR.....</b>	<b>120</b>
6.1. Almanya .....	121
6.1.1. Yasama Yetkisi ve Yasama Süreci .....	121
6.1.2. Yasama Sürecinde Komisyonlar .....	124
6.1.3. Vergileme Yetkisi ve Vergi Yasaları .....	126
6.2. Amerika Birleşik Devletleri .....	132
6.2.1. Yasama Yetkisi ve Yasama Süreci .....	132
6.2.2. Yasama Sürecinde Komisyonlar .....	134
6.2.3. Vergileme Yetkisi ve Vergi Yasaları .....	137
6.2.4. Federe Devletlerin ve Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi .....	140
6.3. Fransa .....	141
6.3.1. Yasama Yetkisi ve Yasama Süreci .....	141
6.3.2. Yasama Sürecinde Komisyonlar .....	142

6.3.3. Vergileme Yetkisi ve Vergi Yasaları .....	143
6.4. İngiltere .....	152
6.4.1. İngiliz Hukukunun Temel Kaynakları .....	152
6.4.2. Yasama Yetkisi ve Yasama Süreci .....	154
6.4.3. Yasama Sürecinde Komisyonlar .....	158
6.4.4. Vergileme Yetkisi ve Vergi Yasaları .....	161
6.5. İsviçre .....	164
6.5.1. Yasama Yetkisi ve Yasama Süreci .....	164
6.5.2. Yasama Sürecinde Komisyonlar .....	164
6.5.3. Vergileme Yetkisi ve Vergi Yasaları .....	169

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASI VE YASAMA SÜRECİ

1. GENEL OLARAK YASAMA YETKİSİ, YASA HAZIRLAMA VE YASAMA SÜRECİ .....	171
1.1. Yasa Hazırlama Sürecinde Biçimsel Yapı .....	171
1.1.1. Yasa Tasarısının Başlığı .....	173
1.1.2. Yasa Gerekçesi .....	174
1.1.3. Yasanın Kısım ve Bölümleri .....	176
1.1.4. Yasa Madde, Fıkra, Bent, Alt Bent ve Cümleleri .....	177
1.1.5. Yasa Maddelerinin Kenar Başlıkları .....	177
1.1.6. Yasalarda Tarih ve Zaman İfadelerinin Kullanımı.....	179
1.2. Yasama Süreci .....	180
1.2.1. Yasama Sürecinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Komisyonları ..	181
1.2.2. Yasa Tasarı ve Tekliflerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda Görüşülmesi Süreci .....	183
1.2.3. Tasarı veya Teklifin Yasalaşması ve Yürürlüğe Girmesi .....	186

## 2. TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETLERİNİN PROGRAMLARINDA

YER ALAN VERGİ YASALARIYLA İLGİLİ HEDEFLER .....	187
2.1. Tek Partili Dönemin Değerlendirilmesi .....	188
2.2. Çok Partili Dönemin Değerlendirilmesi .....	189
2.2.1. 1946-1960 Döneminin Değerlendirilmesi .....	189
2.2.2. 1960-1970 Döneminin Değerlendirilmesi .....	190
2.2.3. 1970-1980 Döneminin Değerlendirilmesi .....	190
2.2.4. 1980-1990 Döneminin Değerlendirilmesi .....	192
2.2.5. 1990 Sonrası Dönemin Değerlendirilmesi .....	192
3. CUMHURİYET DÖNEMİNDE ÇIKARILAN VERGİ YASALARI .....	194
3.1. 1980 Öncesi Dönemde Çıkarılan Vergi Yasaları .....	195
3.1.1. Mevcut Vergileri Artıran Vergi Yasaları .....	200
3.1.2. Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler .....	201
3.2. 1980-2002 Yılları Arasında Çıkarılan Vergi Yasaları .....	202
3.2.1. 1990 Sonrası Ek Vergilere İlişkin Çıkarılan Vergi Yasaları .....	203
3.3. Cumhuriyet Döneminde Çıkarılan Vergi Yasaları ve Yasa Enflasyonu ...	205
4. VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASI İÇİN KURULAN KOMİSYONLAR .....	210
4.1. Bilirkişi Komisyonu [1949] .....	210
4.2. Vergi Reform Komisyonu (1961-1972) .....	211
4.3. Vergi Konseyi (2000-).....	216
4.4. Vergi Reform Komisyonu ile Vergi Konseyinin Karşılaştırılması .....	217
5. BÜTÇE YASALARI İLE VERGİ YASALARINA İLİŞKİN OLARAK YAPILAN DÜZENLEMELER .....	217
6. CUMHURBAŞKANI TARAFINDAN BİR DAHA GÖRÜŞÜLMEK ÜZERE TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİNE GERİ GÖNDERİLEN BAZI VERGİ YASALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ .....	221
6.1. 4746 Sayılı Yasa .....	221
6.2. 4775 Sayılı Yasa .....	223

6.3. 4792 Sayılı Yasa .....	230
6.4. 4840 Sayılı Yasa .....	234
6.5. Yasaların Cumhurbaşkanı Tarafından İmzalanması veya Bir Daha Görüşülmek Üzere Türkiye Büyük Meclisine Geri Gönderilmesinin Değerlendirilmesi .....	236
<b>7. VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASINDA YARGI KARARLARININ ETKİSİ .....</b>	<b>238</b>
<b>8. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİLEME İLKELERİ VE HUKUK NORMLARINA UYGUN OLMAYAN BAZI DÜZENLEMELER .....</b>	<b>240</b>
8.1. Vergi Yasalarının Verginin Mali Güce Göre Alınması İlkesi Açısından Değerlendirilmesi .....	240
8.2. Verginin Yasallığı İlkesine Aykırı Olarak Yapılan Düzenleme .....	240
8.3. Kurumlar Vergisi Kanununda Kıyas ve Örtülü kazanç .....	241
8.4. Vergi Usul Kanununda Yer Alan Düzenlemeler .....	242
8.4.1. Vergi Zıyayı Cezası .....	242
8.4.2. İşyeri Kapatma Cezası .....	243
8.4.3. Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Uygulanması .....	244
8.4.4. Vergi Usul Kanunu'nun Tebligat Hükümlerinin Değerlendirilmesi ..	244
8.4.5. Kaldırılan Defterlere İlişkin Düzenlemeler .....	244
8.5. Vergi Yasalarının Atıf Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi .....	244
8.6. Belediye Gelirleri Kanunu – Çevre Temizlik Vergisi.....	245
8.7. Vergi Yasalarında Yer Alan, Diğer Yasalarla Düzenleme Yapılmasını Sınırlayıcı Hükümler.....	245
8.8. Türk Gelir Vergisi Kanununun Değerlendirilmesi .....	246
8.8.1. Gelir Vergisi Kanununun Biçimsel Yapısı .....	247
8.8.1.1. Görünürde Yer Alan Ancak Yürürlükten Kaldırılan Maddeler	247
8.8.1.2. Boşlukta Kalan Düzenlemeler .....	249
8.8.1.2.1. Talih Oyunları Salonlarından Elde Edilen Kazançlarda Asgari Vergi .....	249
8.8.1.2.2. Vergi Karnesi ve Aile Durumu Sual Varakası .....	250
8.8.1.2.3. Yakacak Yardımı .....	250

8.8.1.3. Gelir Vergisi Kanununun Düzenlenmesi .....	251
8.8.2. Dilbilgisi Kuralları Açısından Sözcüklerin Kullanımı .....	252
8.8.3. Vergilemede Eşitlik İlkesine Aykırı Düzenlemeler .....	254
8.8.3.1.Sakatlık İndirimi .....	254
8.8.3.2. Ücretlilerde Vergi İndirimi .....	254
8.8.3.3. Gelir Vergisi Matrahının Belirlenmesinde Yeniden Değerleme, Maliyet Artırımı ve Yenileme Fonu .....	255
8.8.3.4. Apartman Kapıcılarına Tanınan İstisna .....	255
8.8.4. Gelir İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi .....	255
8.8.5. Gelirin Elde Edilmesi ve Vergiyi Doğuran Olay .....	257
8.8.6. Bazı Gelir Unsurlarının Beyan Dışı Bırakılması ve Mali Güce Göre Vergilendirme .....	258
8.8.7. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesine İlişkin Düzenlemeler.	258
8.8.8. Diğer Kazanç ve İratları .....	259
8.8.9. Muaflık ve İstisnalara İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi .....	259
8.8.10.Giderlere İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi .....	260
8.8.10.1. Sosyal Sigortalar Kurumuna Ödenecek Sigorta Primlerinin Gider Niteliği .....	261
8.8.10.2. İndirilebilir ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Ekonomik Gerçeklerle Uyuşmaması .....	262
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>	<b>263</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>279</b>

## KISALTMALAR

a.g.d.	adı geçen düstur
a.g.e.	adı geçen eser
a.g.es.	adı geçen esaslar
a.g.k.	adı geçen kongre
a.g.ko.	adı geçen konferans
a.g.m.	adı geçen makale
a.g.p.	adı geçen panel
a.g.r.	adı geçen rapor
a.g.s.	adı geçen sempozyum
a.g.t.	adı geçen tüzük
a.g.tez	adı geçen tez
AATUHK.	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AT	Avrupa Topluluğu
ATVK.	Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu
AY.	Anayasa
BİMİVMKGHK.	Vergi yargısı yasaları; Danıştay Kanunu, Bölge İdare Mahkemeleri ve İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve İdari Yargılama Usulü Kanunu
BK.	Bütçe Kanunu
bkz.	Bakınız
BSMV.	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
C.	Cilt
CBO.	Congres Budget Office
CRS.	Congress Research Service
D.	Daire
Dn.	Danıştay
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
DVK.	Damga Vergisi Kanunu

E.	Esas
EGSHV.	Eğitim Gençlik Spor Hizmetleri Vergisi
G.Ü.	Gazi Üniversitesi
GAO.	General Accountancy Office
GATT.	General Agreement on Tariffs and Trade
Geç.	Geçici
GGK.	Gözden geçirme Komitesi
GGM.	Gelirler Genel Müdürlüğü
GV.	Gelir Vergisi
GVK.	Gelir Vergisi Kanunu
HK.	Harçlar Kanunu
HUD.	Hesap Uzmanları Derneği
IRC.	Internal Revenue Code
IRS.	Internal Revenue Service
İBKK.	İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı
İMKB.	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İTO	İstanbul Ticaret Odası
KDV.	Katma Değer Vergisi
KDVK.	Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK.	Kanun Hükümünde Kararname
KV.	Kurumlar Vergisi
KVK.	Kurumlar vergisi kanunu
m.	Madde
Mah.	Mahkemesi
MB.	Maliye Bakanlığı
MTVK.	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
Mük.	Mükerrer
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development.
ÖKCKHK.	Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanıcılar Hakkında Kanun
ÖTVK.	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
PBK.	Plan ve Bütçe Komisyonu
PCO.	Parliamentary Counsel Office
RG.	Resmi Gazete
s.	Sayfa



SBFD.	Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
SK.	Sayı Kanun
SKa.	Sayı Kararı
SMK.	Serbest Meslek Kazançları
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
T.	Tarih
TAVK.	Taşı Alım Vergisi Kanunu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TEFE	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi
TM.	Temsilciler Meclisi
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TSO.	Ticaret ve Sanayi Odası
vb.	ve benzeri
VBK.	Vergi Barışı Kanunu
vd.	ve devamı
vdl.	Ve diğerleri
VİHK.	Vergi İadesi Hakkında Kanun
VİVK.	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VK.	Vergi Konseyi
VRK.	Vergi Reform Komisyonu
vs.	ve sair
VUK.	Vergi Usul Kanunu
VVK.	Varlık Vergisi Kanunu

## GİRİŞ

Demokratik yaşamın ve devlet yapısının temelinde, vatandaşın vergi güvenliği önemi bir yer tuttuğundan, vergi ile ilgili düzenlemeler herkesin ilgisini çeken konulardır. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin hukuki temelleri Anayasa ile belirlenir.

Vergi yasalarının, diğer bir çok yasada bulunmayan bazı özellikleri vardır. Bunların başında vergi yasalarının değişen ekonomik yaşamın bütün gereklerini izleyerek ve yeni koşullara uyarak değişiklik göstermesi gelir. Bunun yanında verginin yasallığı ilkesinin temelinde yatan “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi vergi yasalarının ancak demokratik parlamenter rejimlerde bir anlam ve önem ifade edeceğini vurgularken, “yasadışı vergi olmaz” ilkesi de, vergi kurallarının yasalarla düzenlenmesi gerektiğini, ortaya koymaktadır.

“Verginin belirgin olması” ilkesi ise, yasalarda verginin kurucu temel öğeleri ile vergisel ödev ve vergisel yöntem ilişkilerinin tam olarak düzenlenmesini ve bunun yanında, vergi kurallarının kolay erişilebilir ve anlaşılabilir olmasını da gerektirir.

*Araştırma Konusunun Önemi* :17. Yüzyıldan itibaren vergileme konusunda çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Mali literatürde vergileme ilkelerinin tartışılması, özellikle A.Smith ve A.Wagner tarafından ileri sürülen kuralların açıklanması ile başlatılmış ve yoğunlaştırılmıştır. Günümüz vergi politikası ve vergi tekniğinin kısmen temelini oluşturan bu ilkeler, modern mali literatürde F.Neumark ve H.Haller tarafından geliştirilmiş ve bilimsel açıdan gerekçelendirilmiştir.

İngiliz klasik iktisatçı A.Smith'in 1776 yılında yayınlanan “milletlerin zenginliği” isimli ünlü eserinde, vergileme ilkeleri; eşitlik, belirlilik (kesinlik), uygunluk

ve iktisadilik olarak belirlenmiştir. A.Smith tarafından belirlilik ilkesi olarak belirtilen ve Neumark tarafından vergi hukuku normlarının da açık ve belirli olmasını öngören verginin açıklığı ilkesinin belirlilik yönü, çoğu ülkede olduğu gibi, ülkemizde de vergi yasalarının hazırlanması sürecinde göz ardı edilmektedir.

Neumark'a göre; vergi sistemi içerisinde dolaylı vergilerin giderek ağırlık kazanması, ekonomik ve sosyal yaşamın sürekli bir gelişme süreci içerisinde olması ve bunun doğal bir sonucu olarak karmaşık bir kimliğe bürünmesi, vergi hukuku normlarına da yansımıştır. Diğer taraftan, devamlı olarak daha iyi örgütlenmeyle yetinmeyip, aynı zamanda gittikçe hızlanan bir tempo ile uzmanlaşan baskı gruplarının önemli ölçüde artan etkisi, vergi hukukunda sadece çok sınırlı bir uzmanlar grubu için anlam ifade eden durumların ayrı olarak düzenlenmesi sonucunu doğurmuştur.

A.Wagner ise, vergileme ilkelerini; maliye politikasına ilişkin vergileme ilkeleri,<sup>1</sup> iktisadi vergileme ilkeleri<sup>2</sup> ve teknik-idari ilkeler<sup>3</sup> olarak belirlemiştir.

Bu çalışmamızda vergi yasalarının hazırlanması sürecinde son derece önemli olduğu düşünülen vergileme ilkeleri ve özellikle, vergilemede açıklık ya da kesinlik ilkesi olarak da adlandırılan, vergilemede belirlilik ilkesi büyük bir önem taşımaktadır..

**Araştırmanın Amacı:** Bu çalışmamızda vergi yasalarının hazırlanması ve yasama süreci ile Türkiye uygulamasının araştırılması amaçlanmıştır.

Genel anlamda hukuk metodolojisi ile ilgili olan araştırma konumuz, mali hukuk açısından vergi yasalarının hazırlanmasında da büyük bir öneme sahiptir.

Türkiye’de vergi yasalarının hazırlanması ve yasama sürecinde, yanlış ve hatalı uygulamalar olduğu bilinmektedir. Vergi yasalarında sıkça değişiklikler yapıldığı, kamuoyunda sürekli olarak vergi yasalarına ilişkin değişiklik talepleri ve vergi sisteminde reform gereksiniminin sıkça dile getirildiği, vergi yasalarında yapılan düzenlemelerin kısa bir süre sonra değiştirildiği veya uygulanmasının ertelendiği, hatta bazen yasa hükmü yürürlüğe girmeden, uygulanmasından vazgeçildiği gözlemlenmektedir.

<sup>1</sup>Yeterlik ve esneklik.

<sup>2</sup>Adaletin sağlanmasına ilişkin ilkeler.

<sup>3</sup>Belirlilik, uygunluk ve ucuzluk.

Tüm bu olgular, vergi yasalarının hazırlanması ve yasama sürecinde vergileme ilkelerine ve hukuki normlara uyulmadığının belirtisi olarak algılanmış ve bu çalışmaya iten temel neden olmuştur.

Bu tezin dört bölümden oluşması amaçlanmıştır. Birinci bölümde, vergi yasalarının hazırlanması ve yasama süreciyle ilgili temel çerçeve başlığı altında, vergi yasalarının hazırlanması ve yasama sürecini yakından ilgilendiren, anayasa, yasa ve uluslararası anlaşmaların önemi ve temel kuramsal ve uygulamaya yönelik ilkelerin vergi yasaları açısından değerlendirilmesi yapılmıştır.

Tezin ikinci bölümünde, genel olarak vergi yasalarının hazırlanması ve yasama süreci başlığı altında, yasa hazırlama yöntemleri, vergi yasalarının hazırlanmasında temel gerekçeler ve vergi yasalarının hazırlanması sürecinin kurumsallaşması konularıyla, çeşitli ülkelerde vergi yasalarının hazırlanması ve yasama sürecine ilişkin ilke ve uygulamalar dikkate alınarak, vergi yasalarının hazırlanması ve yasama süreciyle ilgili teorik bir model oluşturulması amaçlanmıştır.

Tezin üçüncü bölümünde, Türkiye’de vergi yasalarının hazırlanması ve yasama süreci başlığı altında, Türkiye’de genel olarak yasaların, özel olarak da vergi yasalarının hazırlanması ve yasama sürecinin incelenmesi amaçlanmıştır. Bu bölümde Cumhuriyet döneminde, hükümet programlarında yer alan vergilemeye ilişkin hedeflerin ve çıkarılan vergi yasalarının değerlendirilmesi de yapılmıştır.

Tezin üçüncü bölümünde ayrıca, vergi sistemi içindeki vergi yasalarının kapsamı dikkate alınarak, Türk vergi sisteminde yer alan vergi yasalarında, yasa tekniği ve vergileme ilkeleri açısından, olumsuzlukları yönünden dikkat çeken düzenlemelere örnekleme olarak yer verilmiştir. Örneklemede, temel bir vergi yasası olduğu düşünülen GVK.’nda yer alan düzenlemelere daha kapsamlı yer verilerek, bu düzenlemelerin değerlendirilmesi ve oluşturulan teorik modele uygunluğunun test edilmesi amaçlanmıştır. Örnekler ve değerlendirmeler önemli olduğu düşünülen konular arasından seçilmiştir.

Tezin dördüncü ve son bölümünde ise, vergi yasalarının hazırlanması, yasama süreci ve Türkiye uygulamasına ilişkin bulguların değerlendirilmesi ve önerilerimizin yer alması amaçlanmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASI SÜRECİYLE İLGİLİ TEMEL ÇERÇEVE

#### 1. VERGİ KAVRAMI

Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli mali kaynaklara gereksinimi vardır. Bu bakımdan devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü anlamına gelen vergileme<sup>4</sup> yetkisinin kullanılması siyasal bir zorunluluktur. Çünkü, devletin kendisinden beklenen hizmetleri yerine getirebilmesi için, bu hizmetlere karşılık olan kaynakları vergileme yetkisini kullanarak sağlaması gerekir.<sup>5</sup> Vergi olmaksızın bireylerin doğal haklarını koruyacak ve ülke kaynaklarını adaletli bir şekilde dağıtabilecek devlet otoritesinin de işlerliği olmayacaktır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası<sup>6</sup> Türkiye Cumhuriyeti'ni “sosyal bir hukuk devleti” olarak nitelendirmiştir. Sosyal hukuk devleti, Anayasa Mahkemesi kararlarında; “insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişiyle toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun bir biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir

<sup>4</sup>Vergi koyma anlamında “vergileme” ibaresi, vergilemeye ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsil gibi idari işlemler anlamında da “vergileme” ibaresi kullanılması amaçlanmıştır. Ancak bazı durumlarda “vergileme” ibaresi vergilemeyi de kapsamaktadır.

<sup>5</sup>Yusuf Karakoç, *Anayasa Yargısı*, Anayasa Mahkemesinin 34. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler (Ankara: G.Ü.İletişim Basımevi, 1996), s. 249.

<sup>6</sup>TC.AY., m.2.

hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlet” olarak tanımlanmıştır.<sup>7</sup>

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.

Türk Vergi Usul Kanunu kendisinin kaynağını teşkil eden Alman Vergi Usul Kanunu’na kıyasla vergiyi tarif etmemiştir. Vergi, Anayasada tarif edilmesine rağmen, verginin mali olmayan amaçları belirtilmemiştir.<sup>8</sup>

Vergi, kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak üzere başvurulmuş en önemli araç olduğundan, sosyal hukuk devletinin aynı zamanda bir vergi devleti olduğu söylenebilir.<sup>9</sup>

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 yükümlülük<sup>10</sup> olarak tanımlanabilir.

## 2. VERGİ YASASI KAVRAMI

Anayasanın hiç bir maddesinde yasa tanımı yapılmamıştır. Metinlerden çıkarılabilecek tek sonuç, yasanın yasama organı tarafından belli bir usulle yapılmış işlem olmasıdır.<sup>11</sup>

Vergi yasalarının, diğer bir çok yasalarda bulunmayan bazı özellikleri vardır. Bunların başında vergi yasalarının süratle değişen ekonomik yaşamın bütün gereklerini

<sup>7</sup>AY. Mah., 18.2.1985 T. ve 9/4 SKa., (AY. Mah. Kararları Dergisi, Sayı: 10, s.539; RG. 26 Haziran 1985).

<sup>8</sup>Halil Nadaroğlu, *Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkileri Paneli*, (Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1991), s.75.

<sup>9</sup>Selim Kaneti, *Vergi Hukuku* (İstanbul: Özden Kardeşler Matbaası, 1986/1987), s.3.

<sup>10</sup>Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası* (İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993), s.21.

<sup>11</sup>Turan Güneş, “Devlet Başkanı-Meclis Çatışması,” *Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt: XIX, No:2, (Haziran, 1964), s.189-190.

takip ederek ve yeni koşullara uyarak değişiklik göstermesi gelir. Belli bir zaman ve o zaman içindeki koşullara bağlı olarak konulmuş olan hükümlerin yeni olaylara uygulanması özel bir uzmanlığı gerektirir.

Bütün hukuk kuralları belirli bir dönemdeki insan iradesinin ürünü olduklarından, eksiklikleri ve boşlukları ortaya çıkabilmektedir.

Herkesin anlayabileceği ve toplumsal gereksinimleri adalete en uygun şekilde karşılayabilecek yasalar yapabilmek oldukça zordur.<sup>12</sup> Vergi yasalarının hükümlerini uygulayacak olan kişi veya organ, yasa koyucuya konulan yasa hükmünün ne anlama geldiğini sorma olanağına sahip olmadığından, yasa hükümlerinin anlamı normu uygulayacak olan kişi veya organ tarafından yapılacak yorumla ortaya çıkarılacaktır.<sup>13</sup>

Vergi yasaları, genel ve objektif kurallar getirir. Hangi koşullar altında, kimlerin ve hangi varlıkların vergiye tabi tutulacağını gösterir.<sup>14</sup> Örneğin, GVK.'nun,<sup>15</sup> gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarının gelir vergisine tabi olduğuna ilişkin hükmü, herhangi bir kişiyi hedef tutmayan objektif bir kuraldır.<sup>16</sup> Objektif ve genel olan hukuk kuralları kişilere bir takım hak ve yetkiler tanımış ve bu yetkileri güvence altına almıştır.<sup>17</sup>

Anayasanın “vergi ödevi” başlıklı 73 üncü maddesinde, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler aynı anayasal ilkelere bağlanmıştır. Resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, vergi kavramının kapsamı dışında olmasına rağmen, vergilerin hukuksal düzenine bağlanmaları nedeniyle, bunlara ilişkin yasalar da vergi yasası olarak isimlendirilecektir. Zaten vergilere ilişkin genel kod niteliğindeki VUK.'nda da<sup>18</sup> aynı yasada kullanılan “vergi yasası” tabirinin VUK., VUK. hükümlerine tabi vergi, resim ve harç yasalarını ifade edeceği belirtilmiştir.

<sup>12</sup>Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, (Ankara: Siyasal Kitabevi, Dokuzuncu Baskı, 1997), s.68-69.

<sup>13</sup>Kemal Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş, Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorum Sorunu**, (Ankara: 1998), s.156.

<sup>14</sup>Nezihe Sönmez, “**Vergi Hukuku**”, **Teorik Yapı-İlkeler ve Gelir Vergisi**, (İzmir: Bayraklı Matbaası, 1986), s.11.

<sup>15</sup>GVK., m.1.

<sup>16</sup>Sönmez, a.g.e., s.11.

<sup>17</sup>Hıfzı Veldet Velidedeoğlu, **Medeni Hukuk** (İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No.1419/248, 1969), s.55.

<sup>18</sup>VUK., m.3.

Yine vergi mahkemelerinin görevleri arasında, vergi, resim ve benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklar sayılmıştır.<sup>19</sup> Vergi icra hukuku açısından da vergi, resim ve harçlar aynı kategoride yer almıştır.<sup>20</sup> Bütçe Yasalarının “Vergi Gelirleri” başlıklı (B) cetvelinde vergi, resim ve harçlar birlikte yer almaktadır.

Vergi, resim ve harç dışındaki mali yükümlülükler VUK. kapsamında yer almayıp, farklı yasal düzenlemelere tabi tutulmuştur. Vergi yargısı ve kamu alacaklarının tahsil usulüyle ilgili konular dışında, diğer mali yükümlülükler kendilerine özgü düzenlemelere tabidir.<sup>21</sup> Benzeri mali yükümlülükler içinde düşünülebilen ve şerefiye olarak da ifade edilen harcamalara katılma payı, Anayasa Mahkemesi Kararında<sup>22</sup> resim benzeri bir mali yükümlülük olarak tanımlandığından, VUK. kapsamında bir mali yükümlülük olarak kabul edilmelidir. Bu durumda, vergi yasası ifadesi vergi, resim, harç ve harcamalara katılma payına ilişkin yasaları kapsamakta olup, diğer mali yükümlülüklerle<sup>23</sup> ilişkin yasaları kapsamamaktadır.

Vergileme alanındaki yasaları, genel vergi yasaları ve bireysel vergi yasaları olmak üzere iki kategoriye ayırabiliriz.

## 2.1. Genel Vergi Yasaları

Tüm vergilere uygulanma gücü bulunan temel nitelikteki yasalardır. Bunlar; vergilendirme işlem ve teknikleri, yükümlülerin ödevleri, değerlendirme ve cezalarla ilgili genel kuralları (gümrük vergileri hariç) kapsayan VUK., kamu alacaklarına özgü tahsil usullerini, kamu idaresinin kendiliğinden hareket etmek suretiyle, etkin bir şekilde vergi alacaklarını tahsil edebilme olanağı sağlayan AATUHK. ve vergi uyuşmazlıklarını ilk

<sup>19</sup>2576 SK., m. 6/a.

<sup>20</sup>6183 sayılı. AATUHK., m.1.

<sup>21</sup>Kaneti, a.g.e., s.9.

<sup>22</sup>AY.Mah. 24.11.1987 T. ve 19/31 SKa.; 29.3.1988 T.RG.

<sup>23</sup>Genellikle, benzeri mali yükümlülükler kamunun genel gereksinimlerinin değil, belli grupların belirli gereksinimlerinin finansmanını sağlamak üzere alınır. AY. Mah. Kararında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının giriş ücretleri ve yıllık üye aidatı, benzeri mali yükümlülükler kapsamında değerlendirmiştir. Bkz. AY.Mah., 31.3.1987 T. ve 20/9 SKa., RG.28.5.1987; AY.Mah., 24.3.1970 T. ve 65/16 SKa., RG. 21.7.1970; AY.Mah. 26.12.1972 T. ve 40/61 SKa., RG. 28.3.1973.; Ayrıntılı bilgi için bkz. Kaneti, a.g.e., 5 vd.



derece veya üst yargı mercii olarak çözen yargı yerlerine ait düzenlemeleri içeren vergi yargısı yasalarıdır<sup>24</sup>

## 2.2. Bireysel Vergilerle İlgili Yasalar

Ülkemizde tüm vergileri kapsayan bir vergi yasası bulunmayıp, her bir vergi ayrı bir yasa ile düzenlenmiştir. Bireysel vergilerle ilgili belli başlı yasalar; Gelir Vergisi Kanunu,<sup>25</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu,<sup>26</sup> Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu,<sup>27</sup> Emlak Vergisi Kanunu,<sup>28</sup> Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu,<sup>29</sup> Taşıt Alım Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu,<sup>30</sup> Gider Vergileri Kanunu,<sup>31</sup> Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu,<sup>32</sup> Harçlar Kanunu, Gümrük Kanunu ve Belediye Gelirleri Kanunu<sup>33</sup> olarak sayılabilir.

Tezin izleyen bölümlerinde kullanılacak vergi yasası tabiri, genel vergi yasaları ve bireysel vergi yasaları anlamında kullanılacaktır. Bu yasaların çıkarılması, değiştirilmesi ve kaldırılmasına ilişkin yasalar vergi yasası olarak kabul edilecektir. Ayrıca, her ne adla olursa olsun, mevcut vergi yasalarının uygulanmasını ilgilendiren düzenlemeler içeren yasaların bu hükümleri de, vergi yasası kapsamında kabul edilecektir.<sup>34</sup> Vergi yasaları ve bu yasalara ilişkin kısaltmalarda yasanın orijinal adının bozulmaması amacıyla, “Kanun” sözcüğü esas alınacaktır.

## 3. HUKUK KURALLARININ BASAMAKLANDIRILMASI

Hukuk kurallarının klasik olarak tümdengelim yöntemiyle açıklanması, değerlendirilmesi ve uygulanması, bu kurallar arasında bir derecelendirme bulunması halinde olanaklıdır. Daha genel olanın daha az genel olanı bağlaması, bireysel ve somut

<sup>24</sup>Vergi yargısı yasaları; Danıştay Kanunu, Bölge İdare Mahkemeleri ve İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'dur.

<sup>25</sup>Gerçek kişilerin gelirlerinden alınan gelir vergisini düzenleyen yasadır.

<sup>26</sup>Kurum kazançlarından alınan kurumlar vergisini düzenleyen yasadır.

<sup>27</sup>Miras yoluyla ya da karşılıksız olarak mal varlığı değerlerinin intikalini vergilendiren yasadır.

<sup>28</sup>Taşınmaz mallardan alınan emlak vergisini düzenleyen yasadır.

<sup>29</sup>Motorlu taşıtların sahiplerinden alınan motorlu taşıtlar vergisini düzenleyen yasadır.

<sup>30</sup>Ticari sınav, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslimi ve hizmetlerle, mal ve hizmet ithalatını vergilendiren yasadır. 3100 Sayılı KDV. Yükümlülerinin Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanmaları Mecburiyeti Hakkındaki Kanun da KDVK.'nu tamamlayan bir yasadır.

<sup>31</sup>Temel olarak Banka ve Sigorta işlemlerini vergilendiren yasadır.

<sup>32</sup>Hukuksal değeri olan kağıtların düzenlenmesini ve kullanılmasını vergilendiren yasadır.

<sup>33</sup>Belediyeler tarafından alınacak vergi, harç ve harcamalara katılma paylarını düzenleyen yasadır.

<sup>34</sup>ör. SSK yasanında prim ödemeleri yapılmadan gelir ve kurumlar vergisi açısından gider yazılamayacağına ilişkin SSK K.'nun (m.80) bu hükmü vergi yasası olarak kabul edilecektir. Esasen prim ödemelerine ilişkin bu düzenlemenin GVK. veya KVK,'nda paralel düzenlemelerle yer alması gerekir.

hukuki düzenlemelerin daha genel ve soyut düzenlemelere uyması da gerekir. Böyle bir derecelendirmenin varlığı, hukuksal düzeni oluşturan kuralların bir bütün içinde bulunmalarını, ortak işleyişi, güveni ve kararlılığı sağlamalarını olanaklı kılmaktadır. Aksi halde, hangi kuralın, nerede, ne zaman ve hangi halde uygulanacağını önceden bilmek olanaksız olmakla, hukuk kuralları anarşisi ortaya çıkar. Bir alttaki kural daha geniş ve soyut olan bir üstekine uygunluğu ile geçerlilik ve etkinlik kazanırsa, ancak o zaman düzen varlığını sürdürebilir. Bu nedenle hukukta normlar basamağı yukarıdan aşağıya doğrudur; anayasa, uluslar üstü yasa, yasa, KHK., tüzük, yönetmelik ve genelge. Bu basamaklandırmaya göre; üst normlar alt normları yaratır. Yaratıcılık aşağıya doğru azalır, yukarı doğru artar. Yaratıcılığın doğası gereği, alt norm üst norma aykırı olamaz. En somut norm en altta yer alır. Başka bir ifadeyle, normların somutlaşması aşağı doğru artar ve bu nedenle uygulama en altta bulunan en somut normdan başlar. Hukuk düzeninde en üstte yer alan normlar, ilkelere; en altta yer alan normlar da yürütmeye yakındır. En üstte bulunan normların yaratıcılığı çok, uygulanırlığı az, en altta bulunan normların ise uygulanırlığı çok, yaratıcılığı azdır.

Özetle normlar basamağında aşağıya doğru inildikçe somutlaşma süreci yaşanmakta ve bu süreç, hukuk normu yaratmanın zararına, hukuk normu uygulamanın yararına işlemektedir.<sup>35</sup> En üstte bulunan temel normdan bireysel ve somut hukuki fiillere kadar inen yol üzerinde hukuk düzeninin birliği sağlanmaktadır.<sup>36</sup>

Kelsen, hukukun yaratılması (yasa konması) ve hukukun uygulanması arasında kesin bir ayrılık olmadığı görüşündedir. Hukukun uygulanması ve hukukun yaratılması aynı zamanda oluşan fiilleridir. Hukukun yaratılması ve uygulanması fiillerinin her biri ile daha yüksek kademedeki norm uygulanır. Bu bakımdan anayasanın konması, temel normun uygulanması olarak, yasa koyma ise anayasanın uygulanması olarak, bireysel normlar aracılığıyla oluşan yargı kararları ve idari fiiller de yasanın yürütülmesi olarak, zorlama fiillerinin gerçekleşmesi ise, idari buyruk ve yargı kararlarının uygulanması olarak kabul edilmelidir.

<sup>35</sup>Rüstem Karabatak, "Türk Hukukunda Yasaların Anayasaya Uygun Yorumu", *Danıştay Dergisi*. Yıl 28, Sayı 94, (1998), s.30.

<sup>36</sup>Vecdi Aral, *Kelsen'in Saf Hukuk Teorisinin Metodu ve Değeri*, (İstanbul: Sulhi Garan Matbaası, 1978), s.49.

Pozitif hukuk bakımından en yüksek kademeyi biçimlendiren ve geçerliliğini temel normdan alan anayasa, genel hukuk normlarını (yasayı) koyacak olan organları belirtir. Anayasaya en yakın kademeyi yasa koyma biçimlendirir.<sup>37</sup>

Her hukuk düzeni, bu derecelendirmenin kurgusunu, anayasası, temel yasaları, içtihatları ve gelenekleriyle gerçekleştirir.

Türk pozitif hukukunda, parlamentonun görevi yasa yapmak suretiyle hukuk düzenini oluşturan kurallar koymaktır. Yasa yapma faaliyetlerinin hukuki açıdan taşıdığı teknik ve siyasal boyutlarının, öncelikle ve mutlaka anayasaya uygun biçim ve içerikte gerçekleştirilmesi bir zorunluluktur.<sup>38</sup>

Hukuk, kuramsal bir bilim olan sosyal bilimler grubunda yer alır. İlke ve uygulama sosyal bilimlerin iki önemli unsurudur. İlke bilimsel teoriden çıkarken, uygulama ise bir sanattır.<sup>39</sup> Asli hukuk normları , anayasal ilkelerin ışığı altında çıkarılan ve başta “yasa” denilen normlardan oluşur. Bu bağlamda normlar hiyerarşisinde temel eksen yasadır.<sup>40</sup> Hukuksal nitelendirmelerle<sup>41</sup> yasal metin ve olaylar arasında köprü kurulur. Çünkü yasalar yaşam olaylarını soyut kavramlarla düzenlediği için önce olayların nitelendirilmesi gerekir.<sup>42</sup> Tipiklik olayının gerçekleşmesi açısından da bu kurallar geçerlidir.

Montesquieu, Portalis ve Baccaria yasa koyucu olmayan yargıca yorumu yasaklamıştır. Bu nedenle yasama yorumuna ulaşılmış, ancak, anketlere dayalı bilimsel araştırmalar, kurullarda yasa yapılırken, bireylerin sözcük ve terimlere aynı anlamı yüklemediklerini, politik ve duygusal dinamiklerin yasalaşmayı etkilediğini kanıtlamıştır. Yorumda, normların temeli olan objektif anlam araştırılmalıdır. Çünkü, hukuk devletinde yalnız anayasaya uygun olarak çıkarılmış yasaların anlamı bağlayıcıdır. Yasanın yapıldığı andaki yasa koyucunun iradesi bağlayıcı olamaz. Yasa koyucunun, yasaya vermek istediği anlama oranla, yasanın zamanla kazanmış olduğu

<sup>37</sup>Aral, a.g.e., s.49-50.

<sup>38</sup>Karabatak, a.g.m., s.30.

<sup>39</sup>“François Geny, *Methode D’interpretation et source en droit prive*; Tome I”, (Karabatak, 1998, s. 31’deki alıntı); Yasa yapmanın da bir sanat olduğundan bahsedilir.

<sup>40</sup>Karabatak, a.g.m., s.31.

<sup>41</sup>Hukuksal nitelendirme, belli olaylar ve kavramlar dizisinin hukuksal anlamını belirlemektir. Örneğin motorlu kara taşıtlarının canlılara veya cansızlara çarpmasının hukuksal nitelendirmesi “kaza”dır.

<sup>42</sup>a.g.m., s.31.

anlam çok daha önemlidir. Yasa, hukuksal olarak toplum içerisinde mevcut durum ve geleceğe ilişkin bir düzen fonksiyonuna sahiptir.

Bu itibarla gerekçe ve hazırlık çalışmaları, yasa metnine yansımadıkları takdirde, uygulama açısından değer taşımazlar. Bunun hukuksal ve uygulamadan kaynaklanan gerçekçi nedenleri vardır. Yasama organının kesin ve son görüşünü, oylanmayan gerekçe ve hazırlık çalışmaları değil, onaylanıp resmi gazetede yayınlanan metin yansıtır ve belirler. Bu nedenle yasallık ilkesinin konusu ve muhatabı yayınlanan bu metindir. Gerekçe ve hazırlık çalışmaları bunun dışındadır. Bu yüzden yurttaşlar yasayı bilmek zorundadır. Ama hiç kimse gerekçe ve hazırlık çalışmalarını bilmek zorunda değildir. Uygulamada bunların bilinmesinin zorunlu tutulması halinde, yasa koyucu uyuşmazlıkların gerekçe ile çözümleneceğini düşünerek özenli yasa yapmayacaktır.<sup>43</sup>

#### 4. HUKUK NORMLARI VE TOPLUMSAL GEÇERLİLİĞİ

İlkel veya uygar, her toplumda, bulunan ya da yaratılan kurallar, belli bir toplumun belli bir zaman dilimindeki beklenti, gereksinim ve koşullarına uymuyorsa, arkalarındaki zorlama gücü ne denli katı ve kararlı olursa olsun, toplum söz konusu kuralları eninde sonunda işlemez duruma getirip ortadan kaldırabilir. Bu nedenle hukukun yaratılması anlamında yasaların hazırlanması ve kuralların konması, büyük özen gerektiren bir işlemdir ve bu işlevi yerine getiren kişi ya da kurumlar, toplumu titizlikle gözlemek, gereksinimleri gerçeklikle saptamak zorundadırlar.

Devletin siyasal yapısını teminat altına alan anayasaların bir toplumsal sözleşme olduğu yolundaki bilimsel yaklaşım, halen genelde geçerli olup, anayasaların meşruluğunu vurgulayan bir açıklamadır.<sup>44</sup>

#### 5. VERGİLEME AÇISINDAN ANAYASANIN ÖNEMİ

Aristo anayasayı, siyasal güçlerin devlet içindeki dağılımı, hangi gücün diğerlerine üstün olduğunu ve bunların kamu yararının gerçekleşmesi için hangi amaçları izlemek zorunda bulduklarını belirleyen kurallar bütünü olarak tanımlamaktadır. Yasalar ise, yine Aristo'ya göre, anayasal kurallara dayanılarak çıkarılan ve otoritenin kullanılma tarzını gösteren hükümleri içerir. Yine eski Yunan

<sup>43</sup>Karabatak, a.g.m., s.33-34.

<sup>44</sup>a.g.m., s.28-29.

düşünürlerinden Isokrat, anayasanın devletin bütünlük ve düzeninin temelini oluşturduğunu, bu bakımdan devletin ruhu olduğunu ileri sürmektedir.<sup>45</sup>

### 5.1. Vergilemenin Anayasal Temeli

Vergilemenin anayasal temeli konusu bizi Batı demokrasilerinde 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.

Vergilemenin hukuk düzenine bağlanması, kamu hukuku alanında atılmış ilk adım niteliğindedir. Vergileme yetkisinin sınırlandırılması parlamentoların ortaya çıkmasına neden olduğu için, diğer hak ve özgürlüklerin de kaynağı olarak kabul edilmelidir.

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

Anayasalar genellikle vergilerin yasallığı ilkesini, mali güce göre vergileme ilkesini, merkezi devletle mahalli idareler arasındaki vergileme yetkisi paylaşımını ve yürütme organına devredilecek vergileme yetkisinin koşullarını düzenlemektedir.

TC. Anayasası'nda<sup>46</sup> mali güce göre vergileme ilkesi, vergilerin kamu harcamalarını karşılamak üzere alınacağı, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu ve yasama organının vergileme alanındaki yetkilerinin hangi koşullar altında Bakanlar Kurulu'na devredilebileceği belirtilmiştir.<sup>47</sup> Bu düzenlemelerle vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin adaletli ve dengeli dağılımı

<sup>45</sup>Coşkun San , *Anayasa Değişiklikleri ve Anayasa Gelişmeleri*, (Ankara: Toplum Bilimleri Araştırma Merkezi Yayını,1981), s.7.

<sup>46</sup>TC.AY., m. 73

<sup>47</sup>Nami, Çağan, a.g.p. (1991), s.40-41.

ilkesi öngörülmüştür. Vergi yükünün, muaflik ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere, Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi ilkesi kabul edilmiş ve Bakanlar Kurulunun bu yetkiyi, belirlenen unsurlara uygun olarak kullanabilmesi amaçlanmıştır.<sup>48</sup>

Anayasada vergileme ile ilgili doğrudan doğruya ilgili kuralların yanı sıra, yakından ilgili ilke ve kurallar da bulunmaktadır. 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, vergilemeyle ilgili olarak çok somut bir uygulama alanı bulmaktadır. Örneğin, yeni getirilen bir vergiyi daha önce gerçekleşmiş bir olaya geçerli kılan bir yasa ya da vergilendirmede kıyas yoluna başvuran vergi idaresi, bu ilkeye aykırı davranmış olacaktır.<sup>49</sup>

Anayasaya göre<sup>50</sup> vergi ödevine egemen olan temel anayasal kurallar<sup>51</sup> ana başlıklar halinde aşağıdaki gibidir;

- Verginin genelliği ilkesi,
- Verginin mali güçle orantılı olma ilkesi,
- Verginin kamu giderlerini karşılamaya özgü olma ilkesi,
- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi,
- Verginin yasallığı ilkesi.

Bunun yanında, Anayasada verginin mali olmayan fonksiyonlarına yer verilmemiş olmasının bir sonucu olarak, hükümetin enflasyonla mücadelede bütçe fazlası politikası uygulamasının, kamu giderlerini aşan miktarda vergi toplamayı gerektireceği ve bu durumun, Anayasaya aykırı olacağı ileri sürülmektedir.<sup>52</sup>

<sup>48</sup>Osman Selim Kocahasanoglu ve diğ erleri, **Gerekç eli ve Aç ıklamalı Anayasa**, (İstanbul: Temel Yayınları, 1993), s.125.

<sup>49</sup>Çağ an, **a.g.p.** (1991), s.42-43.

<sup>50</sup>TC.AY., m.73.

<sup>51</sup>Kaneti, "VUK.'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", **Vergi Dünyası**, Sayı 123, (Kasım, 1991), s.30.

<sup>52</sup>Mehmet Öktem, **a.g.p.** (1991), s.88.

## 5.2. Sosyolojik Açıdan Anayasa ve Yasalar

Hukukun sosyolojik kuramını kabul eden hukukçular, yasa normlarına, değişmez sabit kalıplar olarak değil, belki sosyal bakımdan, adalete uygun sonuçlara götürecek rehberler gözüyle bakmak gerektiği düşüncesindedirler.

Yasalar hazırlanırken tahlilci ve karşılaştırmalı yöntemlerin yanında, sosyolojik incelemelerin de yapılması gerekir.<sup>53</sup>

Yasa hükümlerini etkili kılma vasıtalarının neler olduğu araştırılmalıdır.<sup>54</sup> Özellikle anayasaların, belli bir aydınlar zümresinin fikrini değil, halkın yaşam tarzını ve felsefesini yansıtması gerekir.<sup>55</sup>

Sosyolojik açıdan bakıldığında, bir yasanın usulüne uygun olarak hazırlanması, tartışılıp parlamentoda kabul edilmesi, yani yasalaşması demek, yasanın kabul edilmesi anlamına gelmez. Asıl olan yasanın kolektif hayatta, halk tarafından kabul edilip benimsenmesi, toplumda bazı alışkanlıkları bozması ve hatta toplum inançlarında meydana getirdiği değişimler veya toplumun yasa hükümlerine karşı kayıtsızlıklarıyla incelenip değerlendirilmesidir.<sup>56</sup>

Montesquieu'e göre yasalar insanların bir arada yaşamalarına olanak sağlayan bir düzeni ifade eder. Yasaların temel gücü yaptırımlardan korkulmasından kaynaklanır. Yasalar yeni oldukları nispette, yasa koyucu yasanın uygulamasıyla daha ilgili olacak ve bunların güç ve etkileri daha fazla olacaktır. O halde değişme yeteneği ve farklılık yasanın niteliği gereğidir.

Yasalar ülkenin coğrafi konumuna, iklim, toprak yapısı, halkın yaşam tarzı, anayasanın dayanabileceği özgürlük derecesine, dini inançlara, geleneklere, servet derecesine, ticari hayatına ve ahlaki yapısına uygun olmalıdır.<sup>57</sup>

<sup>53</sup> Hamide Topçuoğlu, **Hukuk Sosyolojisi, (Sosyoloji Açısından Hukuk, Cilt I, Konu; Problemler, Öncüler,** (Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No. 147, Güzel Sanatlar Matbaası, 1960), s.70.

<sup>54</sup> a.g.e., s.71.

<sup>55</sup> Kocahasanoğlu vdI., a.g.e., s.9.

<sup>56</sup> Topçuoğlu, a.g.e., s.118.

<sup>57</sup> a.g.e., s.293-295.

Ülke yönetiminde ilkelerden uzaklaşılması halinde, zamanında etkili olarak uygulanmış en iyi yasalar bile, devlet aleyhine işlemeye başlayacaktır. Sağlam ilkelere dayalı yönetimlerde ise, ilkelerin gücü kötü yasaların bile iyi olmasını sağlayacaktır.

Montesquieu'e göre, yasalar toplumu yönlendiricidir ve bir anlamda toplum yasaları rehber olarak alır.<sup>58</sup> Hazırlanacak en mükemmel yasalar için bile, bunları uygulamaya geçirmeden önce, kendilerine uygulanacak olan kimselerin zihinlerini alıştırmak gerekir.<sup>59</sup>

### 5.2.1. Yasaların Amacı

Günümüzde yasalar çeşitli amaçlarla hazırlanmakla birlikte, bütün yasaların temel amaçlarından biri, toplumun daha istikrarlı gelişimini sağlamaktır. Toplumsal düzeni ve istikrarlı gelişimi sağlamak için zorlamanın resmi çerçevesi yasalarla çizilir.

Yasalar kişilere ya da devlete görev ve sorumluluklar yükler, haklar tanır, belirli hareketleri yasaklar, toplumun belirli üyelere veya idari kuruluşların gücünü belirler ve yasaklanan hareketlerin yaptırımlarını düzenler.<sup>60</sup>

Yasalar kişilere cinayet, iftira, yasak yere park etmek gibi bazı davranışları yasaklarken, vergi ödemek gibi bazı yükümlülükleri de yükler. Yasalarla belirlenen kurallara uymayan kişiler, özgürlüklerinin kısıtlanması veya zora dayalı olarak ceza ödemek gibi bazı yaptırımlarla karşı karşıya kalırlar.

Yasalarla belirlenen kurallara uymayan kişilere yaptırımlar uygulanması düşüncesi, insanların daha güvenli bir şekilde yaşayabilmeleri çerçevesindedir. Eğer insanlar daha güvenlik içinde bulunuyorsa, birbirlerine daha iyi davranacaklardır.

Yasaların ikinci amacı kişilerin kendi yaşantılarını düzenlemelerine olanak sağlamaktır. Yasalar insanların mallarını gönüllü olarak alıp satmalarını, şirket kurmalarını, işçi çalıştırmalarını gibi tasarruflarını garanti eder. Bu düzenlemeler için, gerekli hallerde, resmi çerçevesi yasalarla çizilen zorlamalar devlet tarafından yapılacaktır.

<sup>58</sup>Topçuoğlu, a.g.e., s.306-307.

<sup>59</sup>Topçuoğlu, a.g.e., s.311.

<sup>60</sup>John Gibbons (Editor), *Language and the Law*, (London and New York: Pearson Education, Longman, 1994), s.138.



Üçüncü bir amaç, yasanın ne olduğu ve ihlal edilip edilmediğine ilişkin tartışmaların çözümlenmesidir.

Bu üç amaç dikkate alındığında, yasanın sadece yasaklanan davranışların neler olduğuna yer vermekle kalmayıp, kişisel çıkarları korumayı da üstlendiği görülür. Yasalarla sınırlamalar konduğu gibi belirli güvenceler de sağlanır.

Ülkelerin idari sisteminin ne olacağına belirlenmesi de yasaların çok önemli bir amacıdır.

Son yüzyılda toplumların bağımsız devletler olarak yönetilmesi olgusu, günümüzde artan bir şekilde doğrudan veya dolaylı olarak, Avrupa Birliği örneğinde olduğu gibi, toplumların uluslararası kuruluşlar tarafından yönetilmesine doğru gitmektedir. Ancak yasaların güçlendirilmesinde, devletler hala merkezi aşamada görevlidir. Bu dört amaç yasal sistemin temelini oluşturur.

Devletin yönetim şekli, kendi vatandaşlarına karşı yükümlülükleri ve vatandaşların devlete karşı yükümlülüklerini anayasalar düzenler. Ülkelerin yasal sistemleri içerisinde bir çok yasa bulunur. Ancak bu yasaların birbiriyle çatışma halinde olmamasının yanında, belli bir uyum ve bütünlük halinde olması gerekir.<sup>61</sup> Yasal sistem içerisinde çok fazla yasa bulunması, sıradan insanlara gerçek bir fayda sağlamaksızın, hukukçulara refah ve fırsat kaynağı yaratır.<sup>62</sup>

### **5.2.2. Yasa, Gelenek-Ahlak ve Kişisel Çıkarlar İlişkisi**

Yasa bireyler arası ilişki, birey-devlet ilişkisi, ya da bunların diğer devletler veya uluslararası kuruluşlarla olan ilişkilerinin düzenlenmesine ait tüm problemlerin çözümünüyle uğraşamaz.

Cezalandırma ve diğer yaptırımlar genellikle yasanın kısa süreli uygulanmasında etkili olabilir. Uzun süreli uygulamalarda gelenek ve kişisel çıkar

<sup>61</sup>Tony Honore, *About Law*, (Oxford: An Introduction, Clarendon Press, 1995), s.2.

<sup>62</sup>a.g.e., s.4.

temeline dayalı bir yapının kurulması zorunludur. Örneğin yakalanma korkusu vergilerin ödenmesinde en önemli etkidir.

Vergi yasaları uzun yıllar uygulanmak amacıyla çıkarıldığı için, ahlak ve kişisel çıkarlar temeline uygun olmalıdır. Bunun sağlanması çoğu insanın kamu giderlerine katkıda bulunmayı kendi çıkarına ve ahlak anlayışına uygun olduğunu düşünmesiyle olanaklı olabilecektir. Eğer, bireylerin çoğunluğu vergi ödemenin kendi çıkarları için gerekli olduğunu düşünürse, belirlenen sınırlar içerisinde vergilerin ne olduğuna ve her bir kişinin ne kadar vergi ödemesi gerektiğine ilişkin yasal düzenlemeler yerleştirilebilecektir.

Bunların üzerine kamu harcamalarına katkı payları niteliğindeki vergilerini ödemeyenler için cezalar konabilir. Buna rağmen herkesin vergisini ödeyeceği söylenemez, kaçak bir grup veya azınlık vergisini ödemeyecektir veya ödemeyenlerin çoğu yakalanacak ve cezalandırılacaktır.

Yasalar ahlaki düşünce ve kişisel çıkarlar üzerine kurulmasının yanında, ahlaki düşünceyi bir kalıba yerleştirmeye de çalışır. Bir yasanın varlığı insanları hak ve çıkarları için nelere ihtiyaç duyduğuna ikna edebilir. Vergi yasaları, aynı durumda bulunan diğer kişilere vergi ödettirmek koşuluyla, kişilerin vergi ödemesini sağlamak için güzel bir örnektir. Vergi yasalarına göre kendilerine vergi borcu düşenlerin bu borcu ödemediklerinde, zora dayalı olarak tahsil edileceği hükmünün yer alması, kişilerin vergi ödemek suretiyle yasaya uymasını sağlayacaktır. Vergisini ödeyen kişi ödemeyenlere yaptırım uygulanacağını bildiği için, adalet düşüncesini de koruyacaktır.

Gerçekten insanlar kamu harcamalarına katkı yapmaları gerektiğini düşünseler bile, bu katkının ne olacağı yasa ile belirlenir. Böylece yasa ve ahlaki düşünce birbirini destekler. Ahlak yasa ile tamamlanır. Yasa sadece kişisel çıkar ve ahlaki düşünceyle desteklendiğinde güçlenebilir.<sup>63</sup>

---

<sup>63</sup>Honore, a.g.e., s.3-4.

ŞANVER, vergi yasalarının ahlaklı olmaması durumunda, vatandaştan ahlak beklenemeyeceği ve vergi kaçırmasına hak verdiğini belirtmektedir.<sup>64</sup> AKDOĞAN ise, ülkemizde vergi kaçırmanın gelenek haline geldiği ve belki bu geleneği vergi yasalarının yarattığı görüşündedir.<sup>65</sup>

Modern devletlerde, yasanın ne olduğu ve nasıl belirlendiği konusunda üç kurum rol alır; yasama meclisi (Parlamento) yeni yasalar yapar, eski yasaları değiştirir veya iptal eder. Yasa taslakları yasama meclisi tarafından yasalaştırılır. İktidardaki hükümete, yasama meclisi tarafından yasa çıkarılmasını gerektiren konulardan daha az öneme sahip düzenlemeleri yapma yetkisi verilir. Mahkemeler tartışmalı yorumlamalara neden olan bazı yasal düzenlemelerdeki boşlukları doldurur.<sup>66</sup> Yargı kararları içtihat oluşturur. Hukukçular yasalar, hükümet kararları<sup>67</sup> ve yargı kararları olmak üzere, bu üçlü resmi kurallar sistemi çerçevesinde düşünür.<sup>68</sup>

## 6. VERGİLEME AÇISINDAN ULUSLARARASI YASALAR VE ANLAŞMALARIN ÖNEMİ

### 6.1. Uluslararası Yasalar

Uluslararası yasalar devlet sistemleri üzerinde yer almakla birlikte, ülkelerin yasalarının varlığını ve doğruluğunu önceden kabul eder. Bu bakımdan ülkelerin kendi iç yasaları olmak zorundadır. Uluslararası yasaların devletler tarafından yürürlüğe konulmasıyla, devletlerin yasaları güçlendirilir. Ancak farklı kuruluşlara<sup>69</sup> hizmet eder.

Uluslararası yasalar, bağımsız üye ülkeler arasındaki ilişkileri düzenler. Üye ülkelerin nüfus servet ve güçleri farklı olsa da, onlara eşit muamele edilir. Ülkelerin yasaları gibi, uluslararası yasaların da bir çok unsurları vardır. Yine uluslararası yasalarla da, uluslararası yaşamın istikrarlı bir yapıya kavuşturulması ve devletlerarası ticaret ve diğer ilişkileri teşvik etmek amaçlanır.<sup>70</sup>

<sup>64</sup>Salih Şanver, VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, *Türkiye’de Vergileme Sorunları ve Ekonomik İstikrar*, (Bursa: Mayıs-1992), s.49.

<sup>65</sup>Akdoğan, a.g.s., (1992), s.54.

<sup>66</sup>Vergilerin yasallığı ilkesi gereği, vergi yasalarının uygulanmasında yargı organlarının boşluk doldurma yetkisi bulunmamaktadır.

<sup>67</sup>Tüzük,yönetmelik ve genelgeler (Regulation).

<sup>68</sup>a.g.e., s.5.

<sup>69</sup>Uluslararası kuruluşlara.

<sup>70</sup>Honore, a.g.e., s.3.

## 6.2. Uluslararası Anlaşmalar

Devletlerin vergileme yetkilerini tek yanlı olarak yasalarla sınırlandırmaları, çifte vergilendirmeyi tamamen önlemek bakımından yeterli olmamaktadır. Devletler vergileme yetkilerini vergi anlaşmaları ile karşılıklı olarak sınırlandırırır.<sup>71</sup> Vergi anlaşmaları, iki veya daha fazla devletin kendi aralarında aynı gelir, servet ya da diğer vergi konuları üzerinde öncelikle çifte vergilemeyi önlemek, sonrasında da kaldırmak amacıyla, karşılıklı olarak yaptıkları anlaşmalardır. Uluslararası ekonomik birleşmelerle birlikte, ülke sınırlarının sermaye ve işgücü akışına tam anlamıyla açılmaya başlaması, gelir ve servetten alınan vergiler itibariyle devletler arasında bir örnekliği sağlamaya ve uluslararası bir vergileme sisteminin oluşturulmasına yönelik çalışmaları artırmıştır. Bu durum, çifte vergilemeyi önleme amacı taşıyan vergi anlaşmalarının geniş bir kapsama sahip olmasına yol açmıştır.<sup>72</sup>

Vergi sistemimizde, GVK.<sup>73</sup> ve KVK.<sup>74</sup>,nda, yabancı ülkelerde ödenen vergiler için mahsup olanağı sağlanarak, vergi yükümlülerinin bir anlamda çifte vergilendirilmesinin önlenmesi amaçlanmıştır.

Bu anlaşmalar, iki veya daha çok devlet tarafından imzalanabilir. Uluslararası vergi anlaşmalarının amaçlarından biri de vergi kaçakçılığını önlemektir. TC. Anayasası'na<sup>75</sup> göre, vergi yasalarıyla ilgili bir yükümlülük getiren uluslararası anlaşmaların onaylanması yasa ile uygun bulunmasına bağlıdır. Anayasanın 73/3 ve uluslararası anlaşmaları düzenleyen 90 ıncı maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, vergilemeye ilişkin hükümler içeren uluslararası anlaşmaların onaylanmalarının yasa ile uygun bulunması gerektiği sonucu ortaya çıkar.<sup>76</sup> Uluslararası anlaşmaları Parlamentodan geçirmenin hukuki açıdan bir çok yararı vardır; yürütme organınca girişilecek dış bağlantılar, bazen iç hukukta, Anayasa Mahkemesinin denetimiyle bile düzeltilemeyecek durumlar yaratabilir. Anayasanın 90/1 no'lu maddesine göre, usulüne göre yürürlüğe konulmuş olan uluslararası anlaşmalar, TBMM'nden geçmiş olmasalar

<sup>71</sup>Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, (Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 4. Baskı, Yayın no 513, 1997), s.60-61.

<sup>72</sup>Selçuk Yücel, Hayrettin Turan, **Dar Mükellef Kurumlar**, (İstanbul: 1999), s.31.

<sup>73</sup>GVK., m.123.

<sup>74</sup>KVK., m.43.

<sup>75</sup>TC.AY., m.90.

<sup>76</sup>Öncel Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.61.

bile, yasa hükmünde olacaktır. Asıl önemlisi, bunların Anayasaya aykırılığını ileri sürerek Anayasa Mahkemesine başvurma olanağı da bulunmamaktadır.<sup>77</sup>

Uluslararası bir vergi anlaşmasının iç hukukta Anayasaya aykırı bir durum yarattığı görülürse, bu durum anayasa ile anlaşmaların aykırılığını gideren ve anlaşmanın iç hukuktaki etkilerini düzelten bir yasa çıkarmak suretiyle düzeltilir. Anayasamız, uluslararası anlaşmalara yasalardan üstün bir güç değil, onlara eşit bir güç kazandırmıştır. İç hukukta ise, belli bir konudaki en son kural, aynı konuda daha önce çıkarılmış olan kuralın yerini alır.<sup>78</sup> Vergi anlaşmaları yürürlüğe girebilmesi için TBMM'nin onaylamayı bir yasayla uygun bulmasına bağlı olan anlaşmalardan olup, temel özellikleri şunlardır;

- Uluslararası vergi anlaşmaları, TC. adına yabancı bir devletle yapılan ve konusu vergi uygulaması olan, ekonomik, ticari ve teknik anlaşmalardır. Uygulamada görülen şekli ile vergi anlaşmaları ancak iki taraflı yapılmaktadır.

- Vergi anlaşmalarının yürürlükte kalma süreleri ilke olarak birden çok yılı kapsamaktadır. Ayrıca bu tür anlaşmalar, devletin vergileme yetkisini sınırlamak veya ortadan kaldırmak suretiyle, vergi gelirlerinde belirli bir miktar kayba neden olmaktadır.

- TBMM tarafından onaylanan vergi anlaşmalarının, Cumhurbaşkanı tarafından onaylanıp yayınlanması gerekir.<sup>79</sup>

- Usulüne uygun olarak yürürlüğe konulmuş vergi anlaşmaları yasa hükmündedir.<sup>80</sup>

- Vergi anlaşmaları uluslararası anlaşma niteliğinde olduğundan, anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz.<sup>81</sup>

<sup>77</sup>Bu konuda anlaşmayı uygun bulan yasaya karşı Anayasa Mahkemesine ya da yürütme organının onaylama işlemine karşı Danıştay'a başvurulabilir. Burada davanın konusu, uluslararası anlaşmaların kendisi değil, yasama ve yürütme organlarının Anayasaya aykırı bir metni uygun bulma ya da onaylama işlemleri olacaktır.

<sup>78</sup>Mümtaz Soysal, 100 Soruda Anayasanın Anlamı, (İstanbul: 1979), s.305-306.

<sup>79</sup>TC. AY., m.104/b.

<sup>80</sup>TC. AY., m.90/5.

<sup>81</sup>TC. AY., m.90/5 ; Yücel, Turan, a.g.e., s.38.

Usulüne uygun olarak yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar, yasa hükmünde olduğuna göre,<sup>82</sup> bunlar çoğunlukla anlaşmaya taraf olan devletlerin, vergileme yetkisini sınırlamakta veya onun yerine geçmektedir. Bu nedenle, uluslararası vergi anlaşmalarının, vergi yasalarının hazırlanmasında dikkate alınması gerekir. Türk vergi yasalarına baktığımızda, KVK.<sup>83</sup> indirim ve istisnaların sınırlarını belirlerken, uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olacağı hükmüne yer vermiştir. Bu düzenleme ile uluslararası anlaşmalarda yer alan indirim ve istisna hükümlerinin, KVK. kapsamında dikkate alınması gerektiği ifade edilmek istenmiştir. KVK.'nda yer alan bu düzenleme çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını da kapsamaktadır.

KVK.'nda 6.7.1994 tarihinden geçerli olmak üzere<sup>84</sup> yer alan bu düzenleme yanında, KDVK.'nun 19/2 ve MTVK.'nun 4/c maddelerinde de uluslararası vergi anlaşmalarının saklı olduğuna ilişkin hükümler yer almaktadır.

Türkiye bu kapsamda, uluslararası anlaşmaların onaylanmasına dair bir çok yasa çıkarmıştır. OECD çifte vergilemeyi önleme anlaşma taslakları hazırlamış, üye ülkeler de kendi aralarında imzaladıkları ikili anlaşmalarda bu taslakları örnek olarak kullanmışlardır.

Ayrıca ABD ile NATO çerçevesinde yapılacak giderlerle ilgili olarak, 1954 yılında tek taraflı vergi muaflığı anlaşması imzalanmış ve vergileme yetkisi sınırlandırılmıştır. Yine Türkiye'nin taraf olduğu GATT bu anlaşmaya taraf olan ülkelerin vergileme yetkilerine sınırlamalar getirmiştir.<sup>85</sup> Vergi yasalarının hazırlanmasında bu anlaşmaların dikkate alınması gerekeceğinden, uluslararası anlaşmalar, içerdiği hükümler açısından, hazırlanacak vergi yasalarını da etkileyecektir.

<sup>82</sup>TC. AY., m.90/1.

<sup>83</sup>KVK., mük.m.45.

<sup>84</sup>4008 SK.'un 28 inci maddesiyle KVK.'na eklenen mükerrer 45 inci maddesi, 6.7.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

<sup>85</sup>Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.61-63.

## 7. VERGİ YASALARININ HAZIRLANMA SÜRECİNİ ETKİLEYEN TEMEL İLKELER

### 7.1. Kuramsal Vergileme İlkeleri

Çeşitli vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar, genellikle vergileme ilkeleri olarak nitelendirilmektedir. Vergileme ilkeleri bir yandan ekonomik ve sosyal düzen ve ideolojilerin gelişmesine, diğer yandan da vergi kurumunun nitelik ve amaçlarında meydana gelen değişikliklere paralel olarak, zamanın akışı içerisinde önemli değişikliklere uğramıştır. Vergileme ilkeleri olandan çok olması gerekeni amaçlayan normatif bir niteliktedir. Ülkenin içinde bulunduğu kültürel, iktisadi ve teknik koşullar ile halkın dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk bilincinin oluşum düzeyi ve kamu hukukunun durumu ile sıkı ilişki içinde olan vergileme ilkeleri, bu unsurlarla birlikte değişirler. Sadece belli zaman, yer ve ideolojilere göre değer ifade eden vergileme ilkeleri, A.Wagner'in de belirttiği gibi tarihsel kategorilerdir.

Mali literatürde vergileme ilkelerinin tartışılması, özellikle A.Smith ve A.Wagner tarafından ileri sürülen kuralların açıklanmasıyla başlamış ve yoğunlaşmıştır. Günümüzde bile vergi politikası ve vergi tekniğinin kısmen temelini oluşturan bu ilkeler, modern mali literatürde F.Neumark ve H.Haller tarafından geliştirilmiş ve bilimsel açıdan gerekçelendirilmiştir. F.Neumark, A.Wagner'in vergileme ilkelerini günümüz koşullarına göre yorumlamış, modernleştirerek geliştirmiş ve sistematik hale getirmiştir.<sup>86</sup>

#### 7.1.1. Vergilerin Yasallığı İlkesi

Diğer demokratik devletlerde olduğu gibi, Türkiye'de de vergileme yetkisi kural olarak yasama organı tarafından kullanılır.<sup>87</sup> Bu kural, vergilerin ancak yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması ile bu konularda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olmaları anlamını taşır. Vergileme yetkisinin yasayla kullanılmasının başlıca nedeni, verginin kişilerin hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olmasıdır. Temel hak ve hürriyetler yasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak, ancak yasayla sınırlanabilir.<sup>88</sup> Devletin vergileme yetkisini halk tarafından seçilen yasama organı ile kullanması

<sup>86</sup>Turhan, a.g.e., s.190-191.

<sup>87</sup>TC.AY., m.73.

<sup>88</sup>TC.AY., m.13.

sağlanarak, kişilerin hak ve özgürlüklerine yapılan müdahale, anayasal hukuk düzeni içinde gerçekleşir ve keyfilik önlenir. İdare, kişilere bir vergi veya mali yükümlülük yüklemeye, yasanın izin verdiği durumlarda, öngördüğü sınırlar ve ölçüler içinde yetkilidir. Vergilerin yasallığı ilkesi, yasama organının yürütme organına karşı üstünlüğünü sağlayan etkin bir araçtır.

Vergi yasalarında verginin yükümlüsü, konusu, matrahı, oranı, ödeme zamanı ve vergiyi doğuran olay belirtilir. Vergi yasaları 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 yasayla konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de yasayla düzenlenmesini gerektirir. İdarenin vergilendirme yöntemine ilişkin faaliyetlerinin yasal usule bağlanması, bir yandan vergi yükümlülerine özel güvence ve eşitlik sağlarken,<sup>89</sup> diğer yandan idarenin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi için alacaklarını ayrıcalıklı, daha hızlı ve etkili usullerle tahsil ve takip edebilmesine olanak sağlar.<sup>90</sup>

Yasama organı, vergileme yetkisini anayasal sınırlar içinde dilediği gibi kullanır. Anayasada öngörülen usullere uygun olarak çıkarılmış bir yasayla konulan vergi, ekonomik koşullara ve genel adalet düşüncelerine aykırı olsa bile, bu durum onun yasallık niteliğini etkilemez. Ancak bir vergi yasası, Anayasanın diğer kurallarına uygunluğu açısından Anayasa Mahkemesinin yargı denetimine tabi tutulabilir.<sup>91</sup> Diğer taraftan, yasama organı tarafından, belli bir mali yıl içinde vergilerin ve diğer mali yükümlülüklerin toplanması için, yürütme organına bütçe yasası ile ön izin verilmesi gerekir.<sup>92</sup> Örneğin, Dış Seyahat Harcamaları Vergisi Kanunu 1974, 1975 ve 1976 yıllarında Bütçe Kanunu'nda yer almadığı için uygulanamamıştır.<sup>93</sup>

Vergilerin yasallığı ilkesinin, üçü bireyi ikisi devleti ilgilendiren beş ayrı boyutu bulunmaktadır.

<sup>89</sup>Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, (İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982), s.100-101.

<sup>90</sup>S.Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, (İstanbul: Cilt 3 B., İsmail Akgün Matbaası, 1964), s.1648-1649.

<sup>91</sup>Çağan, a.g.e., s.102.

<sup>92</sup>a.g.e., s.104.

<sup>93</sup>Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, (Ankara: 12.Baskı, Siyasal Kitabevi, 2000), s.43.



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.<sup>94</sup> Diğer bir ifadeyle, bu ilke vergi yasalarının ancak demokratik parlamenter rejimlerde bir anlama ve öneme kavuşabileceğini vurgularken, “yasadışı vergi olmaz” ilkesi de vergi kurallarının ancak yasalarla düzenlenmesi gerektiğini, verginin sadece yasal düzenlemelerle konulup kaldırılabileceğini ortaya koymaktadır.

“Verginin belirgin olması” boyutu ise, yasalarda verginin ana öğelerinin, yani verginin kurucu temel öğeleri ile vergisel ödev ve vergisel yöntem ilişkilerinin tam olarak düzenlenmesini gerektirmektedir. Yine bu ilke gereğince, vergi kurallarının kolay erişilebilir, anlaşılabilir, yalın, dilbilgisi kurallarına uygun ve her türlü yoruma açık bulunmayacak şekilde olması gerekir.

Verginin yasallığı ilkesinin devlet yönündeki boyutlarından “verginin alınması zorunluluğu” ilkesine göre ise, yasaların emrettikleri vergilerin mutlaka, devlet tarafından tahsil edilmesi gerekmektedir. Vergiler demokrasinin finansmanı için gereklidir.

Ayrıca verginin “zora dayalı olarak (cebri icra) alınması” ilkesi, devletin hukuk kuralları çerçevesinde, tahakkuk etmiş vergi alacağını gerektiğinde zora başvurarak alabileceğini ifade etmektedir.

Verginin yasallığı ilkesi, esasen bireyin güvenliğini sağlamaya ve onun özgürlüklerini korumaya yönelik bir ilke olmasının yanında, devletin görevlerini yerine getirirken vergi toplaması için işlem ve eylemlerinde kararlılık ve kesinlik de sağlamaktadır.<sup>95</sup>

Anayasada<sup>96</sup> her çeşit mali yükümlülüğün yasa ile konulmasının öngörülmesinde, keyfi ve takdiri uygulamayı önleyecek ilkelerin yasalarda yer alması

<sup>94</sup>Karakoç (1996), a.g.e., s.,321-322.

<sup>95</sup>Gülşen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, (İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1998), s.233.

<sup>96</sup>TC.AY., m.73.

amaçlanmıştır. Bu kuralın temelinde yatan düşünce, vergiye ilişkin önemli normların yasama organınca düzenlenmesini sağlamaktır.<sup>97</sup>

## 7.1.2. Vergilemede Genellik ve Eşitlik İlkesi

### 7.1.2.1. Vergilemede Genellik İlkesi

Neumark'ın savunduğu genellik ilkesi gereği, vergi ödeme gücüne sahip olan ve yasaların vergiyi bağladığı olayla ilişkisi olan bütün gerçek ve tüzel kişilerin, hukuki yapısı, din, dil ve ırk gibi iktisat dışı kriterler dikkate alınmaksızın vergiye tabi tutulmasını gerektirir. Diğer yandan, her bir vergi bakımından sübjektif ve objektif vergi yükümlülüğünün sınırlandırılmasına ancak, iktisadi, sosyal ve kültürel nedenlerle sağlık politikası veya vergi tekniğine ilişkin başka nedenlerin zorunlu kıldığı ölçüde izin verilir.

Neumark'ın nispi ilkesi, şahsi ödeme gücüne göre vergileme ilkesi olarak da adlandırılır. Bu ilke gereği, her bir vergi süjesine ait vergi yükünün, vergi ödeme gücü için önemli olan şahsi unsurları da dikkate alarak, nispi güçlerine uyacak şekilde dağıtılmasını ve buna paralel olarak, vergilemenin kendi başına vergi süljelerinin iktisadi veya mali güçlerinde meydana getirdiği zararlarının nispi olarak aynı ağırlıkta olmasını gerektirir. Neumark'a göre, müdahaleci devlet anlayışının gereği olarak, rasyonel bir vergi politikası, kişiler arasındaki vergi yükünün dağılımında, artan oranlı bir gelişme göstermesini sağlayarak, gelir ve servetin yeniden dağılımını gerçekleştirmede, serbest piyasadaki birinci dağılımdaki farklılıkları azaltarak, piyasa kurallarına ve adalet anlayışına ters düşmeyen bir biçimde gelir ve serveti yeniden dağıtabilmelidir.<sup>98</sup>

TC. Anayasasının vergi ödevi başlıklı 73 üncü maddesinde, “Herkes<sup>99</sup>... vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmüne yer verilerek, verginin genelliği ilkesi dile getirilmiştir. Bu ilkeden aşağıdaki sonuçlara ulaşılır;

- Yalnız belirli bireyleri kapsayacak biçimde vergi konulamaz,

<sup>97</sup>Tahsin Yağmurlu, a.g.p. (1991), s.109.

<sup>98</sup>Turhan, a.g.e., 206-207.

<sup>99</sup>“Herkes” sözcüğü “Mali Güç” kavramı ile birlikte değerlendirilmelidir. Herkes deyimiyile ülkede yaşayan tüm insanlar değil, vergi ödemeye mali gücü olan ve vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayla veya hukuksal durumla doğrudan ilişkisi kurulan vatandaşlar ya da yabancı kişiler anlaşılmalıdır. bkz. Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk vergi Politikası”, *Danıştay Dergisi*, Yıl.13, Sayı.50-51, (1983), s.62.

- Mali güçle orantılı olarak vergi yükünün dağıtılması ilkesinin gerçekleştirilmesi amacı dışında, vergi yükünün belirli toplumsal kesimler üzerinde özellikle yoğunlaştırılması da, genellik ilkesiyle bağdaşmaz,

- Vergilerle ilgili istisna ve muafiyetler ve matrahtan yapılacak indirimlerin, o verginin bünyesine ve anayasal hükümlere uygun, somut gerekçelere dayandırılması zorunludur,

-Vergi yasasında, vergiyi doğuran olayın, verginin konuluş amacına göre, doğal olarak kapsadığı bütün olguları içerecek şekilde tanımlanması gerekmektedir,

- Vergileme oranlarının, mali güçle orantılı olması ilkesi dışında, yükümlülerin bir bölümünün vergi dışı kalmalarına yol açacak biçimde belirlenmemesi gerekir.

Genellik ilkesi, istisnasız herkesin vergi vermesi anlamına gelmez. Bu ilke, genel vergi yükünün mali gücü vergi ödemeye elverişli olanlar arasında , mali güçle orantılı olarak dağıtılmasını içerir. Mali gücü vergi ödemeye elverişli olmayanlar, vergi ödeme dışında bırakılabilir.<sup>100</sup>

#### 7.1.2.1.1. Vergi Hukukunun Sürekliliği İlkesi

Neumark'a eski "Canard Vergi Kuralı"<sup>101</sup> nı bir dereceye kadar benimsemiş olanağı veren vergi hukukunun sürekliliği ilkesine göre, vergi yasalarında ve mevzuatında yer alan hükümlerin ve tarifeye ilişkin olmayan bütün vergi hukuku normlarının, sadece büyük zaman aralıkları ve olanaklı olduğu ölçüde genel nitelikteki sistemli vergi reformları çerçevesinde değiştirilmesi gerekir.<sup>102</sup>

<sup>100</sup>Kaneti, a.g.e., s.31. Bu nedenle, yaşam için gerekli asgari gelirin vergi dışı bırakılması, genellik ilkesini zedelemeyecektir. Ayrıca Anayasa Mahkemesinin 14 Mart 1987 T.R.G.'de yayınlanan 6/10/1986 T., 21/23 SKa.'na göre, Serbest Bölge Kanununun 6 ncı maddesinde yer alan serbest bölgelerin vergi, resim, harç ve gümrük yükümlülükleri dışında tutulması hakkındaki hükmün eşitlik ve verginin genellik ilkelerini zedelediği sonucuna varmıştır. Bu kararda muafiyetin yasayla düzenlenmesi ve bu uygulamanın ülkeye sağlayacağı yararlar dikkate alınmıştır.

<sup>101</sup>Canard Vergi Kuralına göre (iyimser yayılma teorisi) , her verginin yansıtılması olanaklı olduğundan, verginin kimden ve ne şekilde alınacağı önemli değildir. Çünkü vergiler zamanla yükümlülerin ödeme gücüne eşit olarak dağılacaktır. Ödeme gücü fazla olanlar daha fazla tükettikleri için, daha fazla vergi yüklenirler. Bu şekilde yükümlülerin farklı iktisadi, mali durumlarının yansıma bakımından önemi yoktur.

<sup>102</sup>Turhan, a.g.e., s.208.

### 7.1.2.2. Eşitlik İlkesi

#### 7.1.2.2.1. Genel Anlamda Eşitlik İlkesi

Genel anlamda, eşitlik, belki de en öncelikli insan haklarından biridir. Temel insan hakları, ayrımcılığın kaldırılmasıyla anlam kazanacaktır. Kişilere politik ayrıcalıklar veya yasaların uygulanmasında üstünlükler tanınması, eşitlik ilkesiyle bağdaşmayacaktır.<sup>103</sup>

Vergileme yetkisi üzerindeki sınırlamalardan biri de yasa önünde eşitlik ilkesidir. Bu ilke sadece vergi yasalarında değil, diğer tüm yasalarda da uygulanır.

Eşitlik ilkesi aynı durumda bulunanların tümüne yasanın aynı şekilde, istisnasız uygulanmasını gerektirir ve yasallık ilkesinin bir sonucu<sup>104</sup> olarak görülebilir.

Eşitlik ilkesi esasen biri yöntemsel ve biri de öze ait olmak üzere, iki anlama sahiptir. Yöntemsel anlamda yasa, içerdiği kişilerin durumları ne olursa olsun, bütünüyle ve tarafsız olarak uygulanmalıdır. Bunun anlamı hiç kimsenin yasanın uygulanmasında ayrıcalıklı veya ayrımcılıklı olmaması ve yasa karşısında herkese aynı yöntemin uygulanmasıdır. Eşit muamele ilkesinin öze ait anlamı ise, eşit durumda olanlara eşit muamele edilmesinden başlar.

Bu ilkeler açıklanmaksızın çok fazla anlam ifade etmez. Çünkü bu ilkeler, vergilemede dikey adalet olarak ifade edilen, aynı durumda olmayan insanların farklı şekilde muameleye tabi tutulabileceğini kabul eder. Dolayısıyla, yasalar insanlar arasında ayırım yapmak için bazı kriterler kullanmalı mı sorunu ortaya çıkar.

Çeşitli ülkelerde yasalarda farklı kriterlere göre belirlenmiş yasaklama hükümleri bulunurken bu hükümler genellikle etnik yapı, din ve cinsiyeti içerir.

Bir çok ülkede ayrımcılığın yasaklanmasının tam olarak uygulanması, mahkemelerin anayasaya uygun olmayan yasal düzenlemeleri geçersiz sayma yetkisinin

<sup>103</sup>Vcrac Crabbe, *Legislative Drafting*, (London-Sydney: Cavendish Publishing Limited, 1998), s.69.

<sup>104</sup>İsviçre de, yasallık ilkesi eşitlik ilkesinin bir sonucu olarak dikkate alınır., Thurony, a.g.e., s.19.

olup olmadığı ve anayasaya göre, ne tür bir ayrımcılığın yasaklandığına bağlı olacaktır.<sup>105</sup>

Bu ilke ayrıca, eşit olmayan muamelelerin amacı ve araçlarının akılcı bir temele sahip olmasını gerektirir. Örneğin daha yüksek gelirli yükümlülere farklı olarak uygulanacak muamele, her iki ölçüye de uygun olan, üst oranların uygulanması şeklinde olacaktır.

Vergi yasalarında yer alan bazı düzenlemelerin akılcılığı kolayca anlaşılabilirken, vergi yasalarının içerdiği bir çok ayrımın bu kapsamda değerlendirilmesi güçlükler taşımaktadır.

Eşitlik ilkesi hangi kriterlere göre belirlenmişse, bu kriterlere göre ihlal olup olmadığı anlaşılacaktır.

Eşitlik ilkesi, yasama organının gücünü sınırlamak için farklı ülkelerin mahkemeleri tarafından farklı şekilde dikkate alınmaktadır.

#### **7.1.2.2.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi**

Adalet ilkesi diye de adlandırılan bu ilke, vergi yükünün dağılımı anlamında adalet değil, iktisadi anlamda eşitliğin gerçekleşmesini amaçlar. A.Smith'in savunduğu bu ilkeye göre, fertlerin devlet gözetimi altında sağladıkları gelirle orantılı olarak vergi ödemeleri gerekir.<sup>106</sup> Wagner'e göre eşitlik, elde edilen gelirle vergilerin eşit orantılı olmasıdır. Bu nedenle Wagner, vergilemede artan oranlılığı ilke olarak reddeder. Ancak, emek gelirlerinin daha düşük, sermaye gelirlerinin ise daha yüksek oranda vergilendirilmesi gerektiği ve konjonktürel kazançların<sup>107</sup> ayrı bir vergi ile yükümlendirilmesi gerektiği görüşünü de kabul eder. F.Neumark adil bir vergilemenin ancak genellik, eşitlik ve orantılılık ilkelerine uyulduğu takdirde gerçekleşebileceğini savunmaktadır.

<sup>105</sup>Thurony, a.g.e., s.19.

<sup>106</sup>Turhan, a.g.e., s.191.

<sup>107</sup>Konjonktürel kazançlar, üretim etkenlerinin üretim sürecine sokulması sonucunda doğmayan kazançlardır.

Neumark'a göre eşitlik ilkesi, herhangi bir verginin süjesi olan ve vergisel açıdan önem taşıyan koşullar itibariyle eşit veya benzer durumda bulunan kişilerin, ilgili vergi konusunda aynı işleme tabi tutulmalarını gerektirir.<sup>108</sup>

Vergilemede adalet, adil gelir dağılımı açısından adalet kapsamında olduğundan, vergi adaletinin sağlanması gelir dağılımında adaleti sağlamanın bir parçasıdır.<sup>109</sup>

Yasa önünde eşitlik şüphesiz, pozitif hukukun bir kuralıdır. Eşitlik ilkesinin doğal bir parçası genelliktir. Ancak genel ve şahsileştirilmemiş bir yasa eşitliği sağlayabilir. Aristo'dan bu yana üzerinde durulmuş olan bu özellik, insan ve yurttaş hakları beyannamesinde özellikle ifade edilmesine rağmen, pozitif hukuk kuralı olmaktan çok, bir felsefe ideali olarak kalmıştır. Çünkü bütün vatandaşlara hitabeden bir yasa olmadığı gibi, böyle bir yasanın olması da olanaksızdır. Gerçekten bu ilke, Türk pozitif hukukunda da tam bir anlam kazanmış değildir. Belirli bir yasal düzenleme yapılırken, toplumsal zorunluluklar ve kamu yararı amacıyla görünürde eşitlik ilkesiyle bağdaşmayan hükümler konması, gerçek anlamda aykırılık oluşturmaz. Çünkü eşitlik unsuru, amaç unsuruyla uyumlu olarak kişisel olarak kazanılmaktadır.<sup>110</sup>

### 7.1.2.3. Vergilemenin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesi

Vergi ödevine ilişkin düzenlemeler yapılırken "mali güç" deyimini yerine, ödeme gücü veya sosyal devlet ilkesine daha uygun olacağı belirtilerek iktisadi güç kavramlarının kullanılması önerilmiş, ancak mali güç deyiminin daha kapsamlı olduğu gerekçesiyle bu deyim kullanılması benimsenmiştir.<sup>111</sup>

Verginin mali güce göre alınması vergi hukukunun temel ilkelerindedir. Mali güç vergi ödeyebilme gücüdür. Özel kişilerde, mali güç iktisadi güçle eşdeğer bir anlam taşır. Mali gücün belirlenmesinde en önemli göstergeler gelir, servet ve harcamalardır.

Mali güç, Anayasa Mahkemesi kararlarına göre, kişi ve kuruluşların ekonomik durumlarına göre vergiye tabi tutulmalarını ifade etmektedir. Yüksek Mahkemeye göre, mali gücün bilimsel göstergeleri gelir, servet ve harcamalardır. Bu göstergeler

<sup>108</sup>Turhan, a.g.e., s.206.

<sup>109</sup>Bora Ocakçıoğlu, a.g.s., (1992), s.72.

<sup>110</sup>Güneş, a.g.m. (1964), s.189-190.

<sup>111</sup>Kaneti, a.g.e., s.32.

ekonomik bir değer düzeyini de kapsayan vergi ödeme g¼c¼n¼n kaynağını, dayanağını ve varlık koşulunu ifade etmektedir. Bu nedenle vergi y¼k¼ml¼l¼ę¼n¼n uygulamadaki ölç¼t¼ sayılan mali g¼ç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların y¼k¼ml¼l¼ę¼n¼ belirleyecek, vergi oranları, muafiyet ve istisnalar, vergi dilimleri ve indirimler bu ölç¼t g¼zetilerek kararlaştırılacaktır. Anayasa Mahkemesi kararlarına göre, kişi ve kuruluşların mali g¼çlerini aşan oranda vergi y¼k¼ne tabi tutuldukları kanıtlanmadıkça, mali g¼ce ters d¼řen bir d¼zenlemeden söz edilemez.

Bununla birlikte verginin ödeme s¼resinin öne alınması veya kısaltılması, s¼reye ilişkin bir d¼zenleme olduğundan, mali g¼ce göre vergilendirme ilkesine ters d¼řmeyecektir.

Anayasada mali g¼ce göre vergilendirme ilkesi kabul edilmekle, genel bir ilke olarak yer alan sosyal devlet ilkesi<sup>112</sup> daha somut bir duruma d¼n¼řm¼řt¼r.<sup>113</sup>

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen bir kararın gerekçesinde, mali g¼c¼n yasalarda tanımlanmadığına dikkat çekilmiştir. Bir diğer kararda ise, mali g¼c¼n tanımlanmasının ve unsurlarının belirtilmesinin yararlı olacağı tavsiyesinde bulunmuştur. Ancak mali g¼c¼n Anayasada tanımlanmaması, yerinde bir durum kabul edilmelidir. Çünkü, dinamik bir s¼reçte değer yargıları s¼rekli bir değişim halindedir. Mali g¼c¼n tanımlanması durumunda, tanımın dışına çıkılması olanaksız olacak ve bağlayıcı bir durum ortaya çıkacaktır.<sup>114</sup> Bu kavramın zaman içinde değişen, bilimsel çerçevesi ve ölç¼tleri bulunmaktadır. Bu çerçeve ve ölç¼tler dikkate alınarak, mali g¼ce göre vergilendirmenin ne olduğu ortaya konulabilir.

Anayasada yer alan vergi tanımında verginin mali amacına değinilmesine rağmen, verginin ekonomik ve sosyal amaçları ihmal edilmiştir. Vergi y¼k¼n¼n adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmiş, ancak diğer amaçlara hiç yer verilmemiştir.

<sup>112</sup>TC.AY., m.2.

<sup>113</sup>Mehmet Öktem, a.g.p. (1991), s. 49-51.

<sup>114</sup>Halil Nadaroğlu, a.g.p. (1991), s.76.

Mali güce göre vergileme ilkesi, normatif bir değer taşıdığından, belirtilen bu ilkelerle aynı boyutta değerlendirilmesi gereken bir ilke değildir. Çünkü, mali güce göre vergileme ilkesi her şeyden önce yasa koyucuya vergi sistemini o yönde düzenleme yönergesi vermektedir. İşin bu kısmı normatif değerle çok ilişkili değildir. Ancak ikinci yönü yine yasa koyucu mali gücü aşan ölçüde vergi yükü yüklememe ödevi, yani bir kaçınma ödevi bulunmaktadır. Bu yönüyle normatif değer taşımaktadır.<sup>115</sup>

Mali güç artıkça, vergi yükünün de artması gerekir. Bununla birlikte, bu durum artan oranlılık ilkesinin değil, sosyal devlet ilkesinin bir sonucudur. Artan oranlı vergi tarifeleri, sosyal hukuk devletinin sosyal adaleti sağlama ödevinden ve gelirin yeniden dağılmasını bu ödevi yerine getirmek için, bir araç olarak kullanmasından kaynaklanır.

Vergilemede gerçek mali gücün göz önünde tutulması gerekir. Yüksek enflasyon dönemlerinde, görünürdeki kazançların vergilendirilmesi, mali güç ilkesini zedeler. Mali gücün belirlenmesinde anayasal ilke, vergi yasalarındaki rakamsal ifadelerin enflasyon oranlarına göre değişmesine olanak veren bir sistemin yürürlüğe konulmasını gerektirir.<sup>116</sup>

#### 7.1.2.4. Vergilemede Orantılılık ve Ödeme Gücü İlkeleri

Vergi yükünün, vergi yükümlüsünün ödeme gücüne dayanacağı ilkesi, çoğu ülkelerde toplumsal açıdan adil vergi sisteminin temeli olarak kabul edilir. Ödeme gücü ilkesi, örneğin 1990 yılındaki İngiltere halk ayaklanmasında olduğu gibi, kelle vergisinin (head of poll) karşısındadır. Bu ilke yasa koyucu tarafından vergi yasalarının düzenlenmesi aşamasında dikkate alınmasına rağmen, çoğu ülkenin anayasasında yer almamıştır. Bu nedenle, Devletin vergileme yetkisi mahkemeler tarafından sınırlandırılmaz. Bununla birlikte, bazı ülkelerin anayasalarında ödeme gücü ilkesine yer verilmiştir. Örneğin İtalya Anayasasının 53 üncü maddesinde<sup>117</sup> herkesin kapasitesi oranında kamu harcamalarına katılacağı hükmü yer almıştır. İtalya Anayasa Mahkemesi, ödeme gücünün genel eşitlik ilkesinin özel bir uygulaması olduğuna karar

<sup>115</sup>Çağan, a.g.p. (1991), s.84-85.

<sup>116</sup>Kaneti, a.g.e., s.33-34.

<sup>117</sup>Bu hükümdede yer alan "kapasite" kavramı yerine daha önce "kaynakları" ibaresi kullanılmakta iken, bu kavram 23 Mayıs 2003 tarihinde Anayasada yapılan değişiklikle "kapasite" kavramı olarak değiştirilmiştir. İtalya AY., [http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/it00000\\_.html](http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/it00000_.html) 15.09.2003



vermiştir. Mahkeme ayrıca, eşlerin gelirlerinin birleştirilerek vergilendirilmesini eşitlik ve ödeme gücü ilkesine aykırı bulmuştur.<sup>118</sup>

İspanya Anayasasının 31 inci maddesine<sup>119</sup> göre, herkes ekonomik kapasitesine göre, kamu harcamalarının sürdürülmesine katkıda bulunacaktır. Adil vergi sistemi, eşitlik ve artan oranlılık temeline dayanacak ve müsadere kapsamına girmeyecektir.

Almanya Anayasa Mahkemesi de, Anayasanın 3 üncü maddesinin 1 inci fıkrasından ortaya çıkarılabilecek olan, herkesin yasa önünde eşit olduğu ilkesine bağlı kalır. Almanya Anayasa Mahkemesi, ücret ödemelerinden yapılacak indirimlerle ilgili olarak gelir vergisi yasasında yer alan sınırlamaların, ödeme gücüne göre vergi ödeme ilkesinin gerçekleşmesini olumsuz etkileyeceği gerekçesiyle Anayasaya aykırı olduğuna karar vermiştir.

Orantılılık ilkesi, genel olarak Batı Avrupa ülkelerinde, özel olarak da Avrupa Adalet Mahkemesinde gittikçe artan bir şekilde kullanılmaktadır. Ulaşılmak istenen amaçla, yasama organı tarafından kullanılan araç arasında bir orantı olmalıdır.<sup>120</sup>

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de, vergi yasalarının Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine göre, ulaşılacak istenen amaçla kullanılan araçlar arasında makul bir ölçüde, orantılılık bulunup bulunmadığının incelenmesi gerektiğine karar vermiştir.<sup>121</sup> Vergileme alanında bunun anlamı, vergilerin aşırı olamayacağıdır. Ancak, orantılılık ilkesi artan oranlı vergi tarifesi uygulanmasına engel teşkil etmez.

Bazı durumlarda, artan oranlı vergileme hükümlerine anayasalarda yer verilmiştir. İtalya,<sup>122</sup> İspanya<sup>123</sup> ve Portekiz<sup>124</sup> anayasaları bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

<sup>118</sup>Frans Vanistendael, "Legal Framework for Taxation" (Ed: Victor Thuronyi), **Tax Law Design and Drafting**, (Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996), s.22-23.

<sup>119</sup>İspanya. AY., <http://www.uni-wuerzburg.de/law/sp00000.html>, 30.06.2003

<sup>120</sup>Vanistendael, (Ed: Victor Thuronyi), **a.g.e.**, s.23.

<sup>121</sup>"A., B., C., and D. v. The United Kingdom, App. No.8531/79, 23 Eur. Comm'n H.R. Dec.& Rep.203,211 (1981)", (Vanistendael, **a.g.e.**, s.23'teki alıntı)

<sup>122</sup>İtalya. AY. m.53/2, <http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/it00000.html>, 30.06.2003

<sup>123</sup>İspanya. AY. m.31/1 <http://www.uni-wuerzburg.de/law/sp00000.html>, 30.06.2003

<sup>124</sup>Portekiz AY. m.106/1 ve 107/1-3 <http://www.uni-wuerzburg.de/law/po00000.html>, 30.06.2003

Orantılılık ilkesi, genel olarak devletlerin vergileme yetkisi üzerinde, müsadere vergileri konamayacağı anlamında önemsiz bir sınırlama konulması şeklinde yorumlanır.

İsviçre’de aşırı veya müsadere vergilerine karşı koruma, anayasada yer alan ticaret ve sanayi özgürlüğü de dahil, ekonomik özgürlüğü belirleyen 27 nci madde<sup>125</sup> ve vatandaşlara özel mülkiyet garantilerini sağlayan 26 ncı madde ile birlikte sağlanır.

Orantılılık ilkesiyle ilgili olarak Almanya Anayasasında, İsviçre Anayasasındaki gibi açık hükümler bulunmamaktadır. Almanya Anayasasında orantılılık ilkesi dolaylı (zımni) olarak tanınır. Bu ilke aşağıdaki hükümlerin birlikte değerlendirilmesiyle ortaya çıkar.

- Kişisel özgürlükler ancak yasa ile sınırlandırılabilir. Bu nedenle her vatandaşın, varlığını sürdürebileceği ve asgari düzeyini koruyabileceği makul bir varlığa sahip olmasına izin verilmelidir.

- Bir mesleği yapma veya çalışma özgürlüğü sağlanmalıdır.

- Miras ve mülkiyet korunmalıdır.<sup>126</sup>

### 7.1.3. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzenleyebilmesi anlamına gelir. Kişilerin davranışlarını düzenleyen kurallar onlara güvenlik sağlamalıdır. Bu güvenliğin sağlanabilmesi, her şeyden önce, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasına bağlıdır. Hukuki güvenlik ilkesinin vergi yasaları açısından özel bir önemi vardır. Bu ilke vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına, devletin vergilendirme aracılığı ile yapacağı müdahaleleri önceden görmelerini ve durumlarını buna göre ayarlamalarını gerektirmektedir. Böylece, kişiler geleceğe yönelik planlarını buna göre yapabilecekler ve vergilendirmede keyfilik de

<sup>125</sup>İsviçre AY., [http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/sz00000\\_.html](http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/sz00000_.html)

<sup>126</sup>Thrunyi, a.g.e., s.23-24.

önemli ölçüde önlenebilecektir. Hukuki güvenlik ilkesi vergilendirmenin belirliliğini, vergi hukukunda kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliğini içerir.<sup>127</sup>

### 7.1.3.1. Belirlilik İlkesi

Adam Smith'in geleneksel vergileme ilkelerinden olan belirlilik ilkesi, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelir. Vergilerle ilgili kurallar ve işlemler açık ve anlaşılabilir olduğu ölçüde keyfilik önlenecektir. Hukuki güvenlik ilkesi, geleneksel vergilemede belirlilik ilkesine yeni bir içerik kazandırmıştır. Belirlilik ilkesi bir yandan yükümlülerin hukuki güvenliğini korurken, diğer yandan da vergi idaresinde istikrarı sağlamaktadır.

Vergilerin yasallığı ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığı, belirlilik ilkesinin ön koşuludur. Yasa koyucu tipleştirme yaparken belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramlar kullanmamalıdır. Yükümlülerin hukuki güvenliğinin sağlanabilmesi için, kişisel vergi yükünün önceden hesaplanabilmesi ve tahmin edilebilmesi gerekir. Ayrıca belirlilik için vergi yasalarının dilinin de açık ve anlaşılır olması zorunludur.<sup>128</sup>

Smith'e göre, vergilemede belirlilik (kesinlik) ilkesi, eşitlik ilkesinden bile daha önemlidir. Belirlilik ilkesine uyulmaması, büyük ölçüde bir eşitsizlik durumundan bile daha olumsuz sonuçlara yol açabilir. Smith'in bu görüşünde bulunduğu dönemde vergi idaresinin henüz örgütlenmediği ve vergi toplama yönteminin keyfi ve olumsuz uygulamalara neden olabileceği, ahlak ve eğitim düzeyleri düşük olan kişilerin vergi toplama işiyle görevlendirildiği, vergi memurlarının geniş bir takdir yetkisine sahip olması durumlarının etkili olduğu anlaşılmaktadır. Ancak, az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde, yukarıda belirtilen olumsuzluklara her zaman rastlamak olanaklı olduğundan, bu ilke günümüzde hala büyük bir öneme sahiptir.<sup>129</sup>

Neumark'ın Haller'e dayanarak ortaya attığı "vergi önlemlerinin tutarlılığı ve sistematik bütünlüğü" ilkesi, bir vergi sisteminin bir yandan vergi politikasının çeşitli

<sup>127</sup>Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.46.

<sup>128</sup>a.g.e., s.46.

<sup>129</sup>Turhan, a.g.e., s.207.

amaçları arasında dengeli bir uyum sağlayacak, diğer yandan her bir vergisel önlem arasında tutarsızlığa olanak vermeyecek bir yapıya sahip olmasını gerektirmektedir.<sup>130</sup>

### **7.1.3.2. Kıyas Yasağı**

#### **7.1.3.2.1. Kıyasın Hukuki Tanımı**

Kıyas, yasada belirli bir fiili durum için konulmuş bulunan kuralın, o duruma benzeyen ancak, hakkında hüküm bulunmayan başka bir duruma da uygulanmasıdır. Kıyasın değer yargılarıyla ilgili olduğunu belirten hukukçular da bulunmaktadır. Esasen kıyasta “Aynı hukuki değere sahip olgular aynı sonuçları doğururlar” ilkesinin bir uygulaması vardır. O halde, kıyasın temel 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.<sup>131</sup>

#### **7.1.3.2.2. Vergi Hukukunda Kıyas**

Kıyasa yasa boşluklarını doldurmak amacıyla başvurulabilir. Vergi hukuku kurallarının kıyas yolu ile uygulanması, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilendirmenin yasallığı ilkesine ters düşer. Vergilendirmede kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlamaktadır. Yasal idare ilkesi de vergi yasalarındaki boşlukların kıyas yoluyla doldurulmasını engeller.<sup>132</sup> 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) gaspına yol açar. Vergi hukukunda kıyas ancak yasanın açıkça öngördüğü durumlarda olanaklıdır.<sup>133</sup>

Kaneti , maddi vergi yasalarından farklı olarak, yöntem kurallarını içeren VUK.’nda boşluklar bulunabileceğini ve bu boşlukların doldurulması için yorum ya da kıyas yoluna başvurmanın olanaklı olduğunu ileri sürmektedir.<sup>134</sup> Kaneti, bu iddiasını

<sup>130</sup>Turhan, a.g.e., s.208.

<sup>131</sup>Gözler, a.g.e., s.173- 174.

<sup>132</sup>Çağan, a.g.e., s.174.

<sup>133</sup>KVK.’nın 45’inci maddesi, gelirin Türkiye’de elde edilmesi, Türkiye de daimi temsilci bulundurulması, arızı kazanç deyimlerinin kapsamlarının belirlenmesinde GVK.’nın ilgili hükümlerinin (m.7,8, m. 80,82) kıyas yolu ile uygulanacağı hükmüne yer vermiştir. Aslında bu düzenlemenin hukuki niteliğinin atıf hükmü olduğu düşüncesindeyiz.

<sup>134</sup>Selim Kaneti, “VUK.’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası**, Sayı. 123, (Kasım, 1991), s.38.

Kunter'in ceza hukukunda da, ceza koyan veya cezayı ağırlaştırın metinlerde kıyas olanaklı olmamasına karşın, bu yasağın sınırına girmedığı için, ceza muhakemesi hukukunda kıyasın olanaklı olduğunu kabul etmesiyle<sup>135</sup> güçlendirmek istemiştir.

Ancak vergilemenin yasallığı ilkesi, yalnız vergi alacağının öğelerinin yasayla konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de yasayla 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 yaklaşım ilkesinin sınırını oluşturmaktadır. Gerçekten kıyas yoluna başvurulması durumunda yalnız yasanın objektif amacı değil, aynı zamanda yasa koyucunun düzenlemesi gerektiği halde düzenlemediği hukuki olay, durum ve ilişkilere de benzer olaylar için konulmuş kuralların uygulanması söz konusu olmaktadır. Öte yandan, yasallık ilkesi ile ekonomik yaklaşım ilkesi arasındaki ince çizginin de belirlenmesi gerekir. Vergi hukukunda yorum, ancak yasanın sınırları içinde yapılabilir.

Vergi yasalarının uygulanmasında kıyas yasağı vergi yasalarının açık olarak atıfta bulunmadığı hallerde, diğer hukuk dallarına ilişkin yasaların kıyas yoluyla uygulanmasına da engel olur. Ancak bu durum, vergi yasalarında yer alan kavramların yorumlanmasında diğer hukuk dallarında yerleşmiş anlamlarının esas almasına engel değildir.<sup>136</sup> Kıyas yolunun hazinenin ya da yükümlünün yararına sonuç vermesi, yasağın geçerliliğini etkilememektedir.<sup>137</sup>

### 7.1.3.3. Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirir. Kişiler gelecek dönemdeki planlarını yürürlükteki vergi yasalarına göre yaparlar. Sonradan çıkarılan yasalarla geçmiş dönemler için vergi

<sup>135</sup>Nurullah Kunter, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, (İstanbul: Kazancı Matbaacılık, 8. Bası, 1986), s.538-539.

<sup>136</sup>Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.46.

<sup>137</sup>a.g.e., s.29-30.

yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenini sarsar. Ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrarı bozar.

Türk anayasalarında vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili bir hüküm yer almamıştır.<sup>138</sup> Anayasada yasaların geriye yürümeyeceğine ve kazanılmış hakların ihlal edilemeyeceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bir yasanın geriye yürütülmesi bazı hallerde adaletsiz ve hukuk düzenini bozucu olabilir ve bundan dolayı da genel olarak yasalar geriye yürütülmemelidir. Ancak bu bir pozitif hukuk kuralıdır. Anayasada<sup>139</sup> geriye yürümezliğin yer aldığı tek düzenleme, suç ve cezaların geriye yürütülemeyeceğine ilişkin, TCK. ile ilgili hükmüdür. Eğer geriye yürümezlik diye genel bir kural olsaydı, doğal olarak bu hükme de gerek kalmayacaktı.<sup>140</sup>

Batılı gelişmiş ülkelerden İsveç'te<sup>141</sup> cezai yaptırımlar ve vergi ve mali yükümlülüklerin geriye doğru uygulanmaması anayasada temel haklar ve özgürlükler arasında sayılmıştır. Yunanistan'da<sup>142</sup> vergi ve diğer mali yükümlülüklerin mali yıldan öncesini kapsayacak şekilde yasa ile geriye yürüyen şekilde düzenlenemeyeceğine, Norveç<sup>143</sup> ve Portekiz'de<sup>144</sup> yasaların geriye yürüyen etkide olamayacağına ve İspanya'da<sup>145</sup> temel yasaların ve normların hiçbir durumda geriye uygulanacak şekilde düzenlenemeyeceğine ilişkin hükümler anayasada yer almıştır.

Batılı demokratik ülkelerin anayasalarında yasaların geriye yürütülmeyeceğine ilişkin bir hüküm bulunmasa bile, bu ülkelerde yargı organları geriye yürütülen vergi yasaları hükümlerini hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi açısından yargısal denetime tabi tutmaktadır.

<sup>138</sup>Anayasa Mahkemesi, Ekonomik Denge Vergisinin 1993 yılı gelirlerini vergilendiren hükümlerinde vergiyi doğuran olayı beyannamenin verilmesi olarak kabul edip, yasanın geriye yürütülmesi olarak kabul etmemiştir. AY. Mah., 1995/6 E. ve 1995/29 SKa., RG. 22550; 10 Şubat 1996; AY. Mah., 1994/80 E. ve 1995/27 SKa., RG.; 2 Şubat 1995.

<sup>139</sup>TC.AY., m.15.

<sup>140</sup>Güneş, a.g.m. (1964), s.186-187.

<sup>141</sup>Sweden Constitution, Chapter 2 Fundamental Rights and Freedoms, m.20/5,

<http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/sw00000.html> , 30.12.2002

<sup>142</sup>Greek Constitution , m.78/2., <http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/gr00c.pdf> , 30.06.2003

<sup>143</sup>Norway Constitution, m.97, <http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/no00000.html> , 30.12.2002

<sup>144</sup>Portugal Constitution, m.18/3, <http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/po00000.html> , 30.12.2002

<sup>145</sup>Spain Constitution, m.83, <http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/sp00000.html> , 30.12.2002

Almanya ve İsviçre’de, yazın ve içtihatlarda vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili olarak, gerçek geriye yürüme-gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yapılmaktadır. Bir vergi yasasının eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması gerçek geriye yürüme olarak tanımlanmıştır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni yasanın, eski yasa yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir. Bu ayrım çerçevesinde, kural olarak gerçek geriye yürüme geçersiz, gerçek olmayan geriye yürüme ise geçerli sayılmaktadır. Bu kuralların yasanın anlaşılması açısından tereddütler bulunmasına göre, bazı istisnaları bulunmaktadır. Bunlardan en önemlilerinden biri, kamu yararının kişilerin hukuki güvenliklerinden daha baskın olması durumudur.

Türk vergi yasaları da haksız savaş kazançlarının vergilendirilmesi, enflasyon ve ekonomik buhranlara karşı izlenen vergi politikası ve vergilerin tarh ve tahsili gibi teknik özellikler nedeniyle geriye yürütülmüştür.<sup>146</sup>

Vergi yasalarında yükümlülerin yararına olarak yer alan geriye yürütülmüş hükümler, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi açısından herhangi bir sakınca yaratmazlar. Ancak bu tür hükümlerde yükümlüler arasında eşitlik ilkesine aykırılık yaratabilecek uygulamalardan kaçınmak gerekir.<sup>147</sup>

## **7.2. Yasa Hazırlama ve Yasama Sürecinde Vergi Yasalarının Uygulanmasına**

### **Yönelik İlkeler**

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

<sup>146</sup>Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e. , s.48.

<sup>147</sup>a.g.e., s.50.

yasalar yapabilmek oldukça zordur. Bu bakımdan yürürlükte olan kuralların yorumu zorunlu hale gelmektedir.<sup>148</sup>

Bir metnin doğrudan doğruya ve derhal anlaşılması ile hukukun veya felsefenin hazırladığı tekniklerin yardımıyla anlaşılması arasında fark yoktur. Yorum olmaksızın, bir dilsel işaret formal mantıktaki bir sembol gibidir. Bir dilsel işaret ancak yorum ile anlam kazanır.

Belirli bir somut durumda kullanılan ve anlamı üzerinde şüpheler olan bir ifadenin anlamının belirlenmesi dar anlamda yorumdur. Üzerinde şüpheler bulunmayan ifadenin anlamı, doğrudan ve derhal anlaşılır. Böyle bir durumda yoruma gereksinim yoktur. Aksi halde, ifadenin anlamı ait olduğu dilin yorum kuralları sayesinde belirlenir.<sup>149</sup>

Hukukta normu uygulayacak olan kişi veya organ, yasa koyucuya kullandığı sözcüğün ne anlama geldiğini sorma olanağına sahip değildir. Bu nedenle, yorum kaçınılmazdır ve yorumu normu uygulayacak olan kişi veya organ yapacaktır.<sup>150</sup>

Yorumun amacı yasa koyucunun amacının doğru olarak saptanması ve böylece yasa metninin anlamının tam olarak belirlenmesidir. Çünkü çoğu zaman yasaların metinlerinden, yasa koyucunun iradesini kolayca ortaya çıkarmaya veya bütün olaylara bu metinlerin uygulanmasına olanak yoktur. Yasa metinlerinin kuru ifadelerinden yasa koyucunun gerçek iradesi ve amacı saptanamaz. Hatta zamanla yasalardaki terim ve sözcüklerin anlamlarında değişiklikler olabilir. İşte bu gibi hallerde, yasaları uygulayan yargıçlar, yasa koyucunun gerçek iradesini saptayarak yeni durum ve olaylara uygulamak zorunda kalabilirler.<sup>151</sup>

### **7.2.1. Vergi Yasalarının Hazırlanma Sürecinde Atıf (Yollama)**

Vergi yasalarının hazırlanmasında dikkat edilecek konulardan biri de atıf (yollama) konusudur. Atıf, bir yasanın belirli bir konuda hüküm getirmediği zaman,

<sup>148</sup>Kırbaş, a.g.e., s.68-69.

<sup>149</sup>Gözler, a.g.e., s.149.

<sup>150</sup>a.g.e., s.156.

<sup>151</sup>Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, (İstanbul: Dördüncü Baskı, Filiz Kitabevi, 1996), s.26.



diğer bir yasa hükmüne yollamada bulunmasıdır. Yollama yapılan yasa hükmü o yasanın bir hükmü gibi uygulama olanağı bulur.<sup>152</sup> Ancak, vergi hukukunda açık bir biçimde atıf yapılmadıkça, diğer bir yasanın kıyas yoluyla uygulanması olanaksızdır. Yasada diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile, yasanın öngördüğü sınırlar içinde kalınması gerekmektedir.<sup>153</sup>

Vergi yasalarında bir maddede başka bir maddeye atıf varsa, yapılan atıfta yasa hazırlama ile ilgili olarak biçimsel koşulların yerine getirilmesi gerekir.<sup>154</sup> Bir madde içinde başka bir maddeye atıf varsa, tereddütlere yer verilmemesi için, atıf yapılan yasanın tarihi, numarası, maddesi, fıkrası ve bendi açıkça belirtilmelidir.

Bunun yanında, vergi yasalarının hazırlanmasında yasa hükümlerinin uygulanmasının tüzük ve yönetmeliklerin hazırlanmasına bağlanması, yasanın yürürlüğe girmesinin yürütme organının takdirine bırakıldığı anlamına gelecektir. Yasada belirlenen süre içinde düzenleyici işlemin yapılmaması, hazırlanan yasanın uygulanamaz olduğu anlamına geleceğinden, bu konudaki yasa hükmü bir anlam ifade etmeyecek ve idari düzenleme yapılmamasının bir yaptırımını bulunmadığından, yürütmeye siyasi sorumluluğu üstlenme olanağı verilmiş olacaktır.

## **7.2.2. Vergi Yasalarında Boşluk Doldurma**

### **7.2.2.1. Yasa Boşluğu Kavramı**

Yasada bulunması gereken bir düzenleme yasada yer almıyorsa, yasa boşluğundan söz edilir. Diğer bir ifadeyle, bir hukuksal soruna yasa yanıt vermiyorsa, yasada boşluk var demektir.<sup>155</sup>

Yasa boşlukları yasa koyucu tarafından bilinçli veya bilinçsiz oluşturulmuş olabileceği gibi, açık veya örtülü boşluklar şeklinde de olabilir. Yasada uygulanabilir bir hüküm bulunmaması halinde açık yasa boşluğu, yasada bir hüküm bulunmakla birlikte bu hükmün lafzı (sözü) ile ruhunun (özü) birbirini tutmaması nedeniyle,

<sup>152</sup>Örneğin GVK.'nun tam mükellefiyetin belirlenmesinin dayanağını oluşturan "Türkiye'de yerleşme" başlıklı 4 üncü maddesinde ikametgah konusunda Medeni Kanununun 19 ve takibeden maddelerine yollama yapılmaktadır. Dolayısıyla 19 ve takibeden maddelerde ikametgah konusunda getirilen hüküm GVK.'nun hükmü gibi uygulama olanağı bulmaktadır.

<sup>153</sup>Kırbaş, a.g.e., s.69-70.

<sup>154</sup>Atıf hükümleriyle ilgili biçimsel kurallara, Tezin Üçüncü Bölümünde yer verilecektir.

<sup>155</sup>Kaneti, a.g.m., s.35.

uygulanmasının dürüstlük kuralı ile bağdaşmaması halinde veya hakkın kötüye kullanılması olarak nitelendirilebilmesi halinde, gizli yasa boşluğundan söz edilebilir.<sup>156</sup>

Yasanın bir konuyu düzenlememiş olması, konuyu hukuksal düzenleme dışı serbest bir alan olarak korumuş olmasından da ileri gelebilir. Bu durumda yasa boşluğundan söz edilemez. Yasa boşluğu, yasanın yapısına ve güttüğü amaca göre gerçekleştirildiğinden, yasa boşluğu olduğunu söyleyebilmek için, önce yorum yoluyla bu sonuca varmak gerekir. Yasa boşluğunun yorumun bittiği yerde başladığı söylenebilir. Ancak yorum ile yasa boşluğunun sınırı çok esnek olup, tartışmalara açıktır.

Yasa boşluğunun yasa koyucu tarafından bilinçli olarak istenmiş olması durumunda, yasa koyucu bilerek kuralı en kalın çizgileriyle tanımlamış ve somut içeriğinin belirlenmesini yargıca bırakmıştır. Bu durumda yasa içinde boşluk var demektir.

Yasa makul olarak birden fazla yoruma elverişliyse ve bunlardan birinin seçimi hakime bırakılmışsa, yine yasa içinde boşluk var demektir.

Yasa boşluğu yasanın dışında da olabilir. Bu boşluklar yasa koyucunun istemediği veya öngörmediği boşluklar olup, yasanın dışında kaldıkları için, yasanın dışında boşluk olarak adlandırılmaktadır. Bu çeşit boşluklarda, yasada özel olaya uygulanabilecek bir kural yoksa açık boşluk, yasada uygulanabilecek kural bulunmakla birlikte, yasanın genel amacı doğrultusunda, özel bir olgu için genel kuralı sınırlayıcı, genel kuraldan ayrı bir düzenlemeye gereksinim 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.<sup>157</sup>

<sup>156</sup>Turhan Esener, **Hukuk Başlangıcı Dersleri**, (İstanbul: Akım Yayınevi, 1998), s.224-225.

<sup>157</sup>Kaneti, **a.g.m.**, s.36-37.

### 7.2.2.2. Vergi Hukukunda Yasa Boşluklarının Doldurulması (Yargıcın Hukuk Yaratmaması İlkesi)

Vergi hukuku alanında kamu yararı ile bireysel çıkarlar arasında belirli bir çelişme ve çatışma bulunduğundan, vergilendirmeye ilgili yöntem kurallarının bu çelişkiyi duyarlı bir biçimde dengelemesi gerekmektedir. Vergilendirme yöntemleri açıklık, kesinlik, vergi alacağının en hızlı şekilde tahsili ve yükümlüye hukuksal güvence sağlama ilkesinin kesişme noktalarında somutlaşmıştır. Bu durum Anayasa<sup>158</sup> uyarınca, hak ve hürriyetlerin kamu düzeni yararına sınırlanmasında, Anayasanın sözüne, ruhuna ve ölçülülüğe<sup>159</sup> uyulması zorunluluğunun doğal bir sonucudur.<sup>160</sup>

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, yasa koyucu bir kural koymuş olmakla birlikte, isteyerek ve bilinçli olarak yargıcın o kuralı hakkaniyet ve olayın özelliklerine göre yumuşatarak uygulamasına olanak sağlar.<sup>161</sup>

Yasalarda yer alan sınırlanmış bazı hükümlerin tüm durumlara uymayabileceği ve gereksinmelere yanıt vermeyebileceğini dikkate alan yasa koyucu, bazı vergi yasalarında yargıçlara belli konularda takdir yetkisi tanımıştır.<sup>162</sup>

Yargıcın takdir yetkisi, yasa koyucunun yasadaki hükmü belli bir hukuki ilişkinin koşullarını ve sonuçlarını dikkate alarak, yasanın 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.<sup>163</sup>

<sup>158</sup>TC.AY., m.13.

<sup>159</sup>Ölçülülük ilkesi, sınırlamada başvuru aracını sınırlama aracını gerçekleştirmeye elverişli olmasını ve araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasını ifade eder.

<sup>160</sup>Kaneti, a.g.m., s.37.

<sup>161</sup>Esener, a.g.e., s.228.

<sup>162</sup>Hapis cezalarına ilişkin alt ve üst sınırların yasadaki belirlenmesi suretiyle, yargıcın, yasayla belirlenen, sınırlar arasında bir cezaya karar verebilmesi takdir yetkisine örnek olarak verilebilir. (bkz.VUK., m.359)

<sup>163</sup>Özhan Uluatam, *Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler*, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995), s.79.

### 7.2.3. Tipleştirme ve Tipiklik Kavramı

#### 7.2.3.1. Tipleştirme ve Tipiklik Kavramının Vergi Yasaları Açısından Önemi

Vergi hukukunda tipleştirme, yasa koyucunun vergiye ilişkin genel soyut kurallar koymasındır. Vergi yasaları hazırlanırken model kavramlar (kategoriler) kullanılması tipleştirme değildir. Her yasa kuralı ne kadar soyut düzenlenmiş olsa da, bir tiptir; soyut çerçevedir. Tipleştirme vergi yasalarının hazırlanış tekniği ile ve mantık (tasım) işleminin büyük önerme aşaması ile ilgilidir. Başka bir ifade ile tipleştirme vergileme alanında yasama sürecine bağlı bir kavramdır.

Tipikleştirme sonucu getirilen hükümler belli durumlarda “yasadışı vergi olmaz” ilkesini zedeleyebilir. Tipikleştirmede benzer genel olaylar tek bir olay sayılıp eşit vergilendirilmek istenirse, sakıncalı durumlar ortaya çıkabilir. Örneğin vergi yasalarında ücret, serbest meslek kazancı, zirai kazanç vb. gelir çeşitleri hukuki özellikleri ve farklılıkları saptanmadan yer aldığı takdirde, amaçsal yorum yönteminin en geniş ölçüler içinde uygulanması söz konusu olabilecektir, hatta bu yorum kıyasa kadar varabilecektir. Yasama organı vergi hukukunda olanaklar ölçüsünde geniş ve esnek tip kavramlar kullanmaktan kaçınmalıdır.

Vergi hukukunda büyük ölçüde kazuistik yöntem<sup>164</sup> geçerlidir. Ancak vergilerin yasallığı ilkesini zedelemekten belli ölçüde kazuistik yöntemin dışına çıkmak gerekir. Örneğin GVK.’nda her türlü gelirin vergiye tabi tutulacağına ilişkin bir hüküm yer almışsa, tipleştirme yapılmış olur. Buna karşılık GVK.’nda gelir, unsurlarına ayrılıp her bir gelir unsuru hukuki ve ekonomik niteliklerine göre tanımlanmıştır. Böylece ne tam bir kazuistik yöntem, ne de tipleştirme yöntemi benimsenmiştir. GVK. zirai kazançlar konusunda ayrıntılı hükümler getirmiştir. Ücretler konusunda ise kapsamlı bir tanım yapmamıştır. Bir ödememin ücret olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceği, bu tanımda yer alan unsurlara göre yorum yoluyla ortaya çıkarılacaktır.

Hukukta somut maddi olayın (küçük önerme) soyut hukuk kuralına (büyük önerme) uygun olmasına tipiklik denir. Tipikliğin gerçekleşmesi halinde hukukta

<sup>164</sup>Kazuistik yöntem, kurala bağlı yöntem, her şeyi kuralla çözme yöntemi yani tek tek sayılma yöntemi anlamına gelir. Kazuistik yöntemle ilgili ayrıntılar Tezin İkinci Bölümünde yer alacaktır.

yargıya varılacak, bir sonuç elde edilebilecektir. Tipiklik salt vergi hukukuna özgü bir kavram değildir.

Vergi hukukunda soyut bir tip olan vergiyi doğuran olay, -yani yasada öngörülen olay, fiil ya da durumlar- somut olarak yaşamda gerçekleşirse tipiklikten söz edilir. Ortaya çıkan sonuç ise vergilendirilir.

Vergi yasalarında vergi kuralları tek tek ne kadar somutlaştırılırsa somutlaştırılsın, bir tip ya da modeldir. Somut yaşamda vergiyi doğuran olay hiç gerçekleşmese de, soyut tip<sup>165</sup> hukuk düzeni içinde varlığını sürdürür.

Soyut tip olarak vergiyi doğuran olay kuramsal bir çerçevedir. Vergilendirme sonucunun gerçekleşebilmesi için ön koşul, soyut tip olan yasa kuralının varlığıdır. Vergilerin yasallığı ilkesi, soyut tip olarak vergiyi doğuran olayın açık bir şekilde belirlenerek tanımlanmasını gerektirir. Somut olayın yasal tipe uygunluğu ise, vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturur. Tipiklik vergi hukukunda yorum açısından büyük önem taşımaktadır. Vergi yasalarını anlamak ve uygulamak tipiklik sayesinde gerçekleşir.<sup>166</sup>

### 7.2.3.2. Tipleştirme ve Tipiklik Kavramının Vergi Yasaları Açısından Uygulanmasındaki Zorluklar

Vergi yasaları, çağdaş ekonomik gelişmelerin ortaya çıkardığı finansal kurumlar ve diğer ekonomik sistemlerin uygulanması ile ilgili kurumların, vergi karşısındaki durumlarıyla ilgili düzenlemelerin tümüne sahip değildir. Mali araçların tümünün vergilendirilmesi arzulandığında, çok sayıda soyut düzenlemenin yapılması gerekir.

SAYGILIOĞLU, 500 e yakın mali aracın<sup>167</sup> yasama organınca önceden dikkate alınmasının olanaksız olduğu görüşündedir.<sup>168</sup> Bu durumda yapılabilecek olan şey genel soyut kurallar koymaktır. GVK.'nda yer alan "Ticari kazancın elde edilmesiyle ilgili

<sup>165</sup>Soyut yasada yer alan vergiyi doğuran olay.

<sup>166</sup>Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.30-32.

<sup>167</sup>Bu kurumlara örnek olarak, finansal kiralama, faktoring, morgage, yap-işlet-devret, yap-işlet, yıllara sari inşaat ve onarım işleri, iş ortaklıkları, devre mülk, elektronik ticaret, aracı kurumlar, özel finans kurumları ile finansal kurumların finans işlemleri, döviz işlemleri, swap işlemleri, risk sermayesi, gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıkları, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri sayılabilir.

<sup>168</sup>Nevzat Saygılıoğlu, a.g.p. (1991), s.60.

giderler”<sup>169</sup> bu durumun tipik bir örneğidir. Giderleri kazuistik yöntemle belirlemek, yüzlerce veya binlerce gider çeşidinin yasa da yer almasını gerektireceğinden, yasa koyucu bir normu, genel ve soyut kuralı ortaya koymuş, somut olayların bir amaç doğrultusunda bu düzenlemeye uygulanmasını öngörmüştür.

Vergi hukukunda, dolaşım (tedavül) ekonomisinde meydana gelebilecek, ekonomik işlem ve eylemleri kapsayan tüm tipleştirmelerin vergi yasalarında yer alması, yasa koyucunun geleceğe yönelik görüşü açısından sınırlı olduğu gibi, neredeyse olanaksızdır.

Yasanın hazırlandığı esnadaki dolaşım ekonomisiyle ilgili tüm tipleştirmeler vergi yasalarında yer alsa bile, vergilemede tipikliğin gerçekleştiğinin belirlenmesinin de olanaklı olması gerekir.<sup>170</sup>

Ekonomik ve teknolojik hayattaki gelişmeler de vergi hukukunda tipikliği etkileyen olgulardır. Vergi yasaları ekonomik ve teknolojik gelişmelerle ticari alanda meydana gelen gelişmeler karşısında yetersiz kalmaktadır. Yeni bir ticaret şekli olan, elektronik ticaretin yaygınlaşmasına rağmen, vergi yasalarında elektronik ticaretin vergilendirilmesine uygun bir tip bulmak oldukça güçtür.<sup>171</sup> Bunun yanında yakın geçmişte, yurt dışından Türkiye üzerine yayın yapan özel bir televizyon kanalının vergilendirilmesinde, özellikle hizmetin teslim yerinin belirlenmesinde tipikliğin gerçekleşmesi açısından güçlüklerle karşılaşmıştır.

Dolayısıyla vergi yasalarında, ekonomik ve teknolojik gelişmelere göre zaman içerisindeki gelişmelere uygun yeni tipler oluşturulması bir zorunluluktur.

<sup>169</sup>GVK., m.40.

<sup>170</sup>Vergi hukukunda vergilendirme için tipikliğin gerçekleştiğinin belirlenmesi, kamuoyunun duyarlılığı ve idarenin etkinliği ile çok yakından ilgilidir. Duyarsız bir kamuoyu ile çoğu zaman çıkarların işlem ve eylemlerde aynı yönde olması, tipikliğin belirlenmesini de zorlaştıracaktır.

<sup>171</sup>Elektronik ticaretle ilgili vergisel sorunların ulusal ve uluslararası düzeyde tartışılmasına rağmen kesin çözümlerin henüz bulunmadığı, bu sektör yeni doğup geliştiği için, geliştiği güzel bir vergilendirmenin, telafisi güç zararlara neden olabileceğine 8.5YKP’nda da dikkat çekilmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. 8.5YKP., s.19.

Vergi mevzuatının vergilendirme konusuna giren mekanizmaların eksikliğini giderecek düzenlemelerle çağdaştırılması, özellikle büyük işletmelerde yaşanacak olası vergisel sorunları ortadan kaldıracaktır.<sup>172</sup>

Teknoloji ve globalleşmedeki hızlı gelişmelerle ticari alandaki büyük değişimler, doğal olarak vergilendirme konusunu önemli ölçüde etkilemiş ve birbiriyle doğrudan ya da dolaylı ilgisi olan yeni kavramlar ortaya çıkmıştır.

Teknolojik gelişme ve globalleşmenin ticari hayatta meydana getirdiği bu hızlı değişime, son derece durağan bir yapıya sahip olan vergi yasalarının anında uyum sağlaması olanaksızdır. Dünyadaki bütün ülkelerde, bir verginin konulması ve kaldırılması belli bir süreci gerektirdiği gibi, bu sürecin hızlı ve kolay bir biçimde uygulanabilmesi de olanaksızdır. Bu uygulama olanaksızlığı ya da gecikmeli uygulama, vergisel sorunları da beraberinde getirmektedir.<sup>173</sup>

#### 7.2.4. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi yasalarının 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, ekonomik verilerin göz önünde tutulması son derece doğaldır.<sup>174</sup>

Vergi hukukunda egemen olan ekonomik yaklaşım ilkesi, başta vergi hukukunun anayasası niteliğinde olan VUK.<sup>175</sup> olmak üzere, çeşitli alanlarda kendini gösterir. Vergi yasalarının yorumlanmasında, vergisel olayların nitelendirilmesinde ve ispat alanında bu temel ilkeye ağırlık verilmiş bulunmaktadır.

<sup>172</sup>Türk Vergi sistemi, Sorunlar, Çözüm Önerileri, (Ankara: TOBB Yayını, 2002), s.36.

<sup>173</sup>Tuncay Kapusuz, Türkiye VI. Vergi Kongresi, (İstanbul: İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İİBF. Mezunları Derneği, Aksida Matbaası, Nisan, 2002), s.143.

<sup>174</sup>Kaneti, a.g.e., s.42-43.

<sup>175</sup>VUK., m.3

Ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, vergi yasalarının kullandığı kavramlara, iktisadi içeriklerine göre anlam yüklenecektir. Öte yandan vergi yasası 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.<sup>176</sup>

### 7.2.5. İdarenin Takdir Yetkisi

Yürütme organı, bütün işlemlerinde eşitlik ilkesine uymak zorundadır. Yürütme organı, vergilendirme alanında takdir yetkisine sahip olduğu genel ve bireysel işlemlerde, 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.<sup>177</sup>

Vergi idaresinin takdir yetkisi, ancak sınırlı hallerde söz konusu olabilir. “verginin yasallığı” ilkesinin bir gereği olarak, idarenin vergilendirmeye ilişkin işlemlerinin bütünüyle yasalarda belirtilmesi gerekir.<sup>178</sup> Uzlaşma, vergilerin tecili ve taksitlendirilmesi, vergi matrahının idarece saptanması, sürelerin belirlenmesi gibi, bazı özel durumlarda ve konularda vergi yasaları idareye takdir yetkisi vermektedir.

Vergilerin yasallığı ilkesi ve tipiklik ilkesi, ya da vergilendirmede olaya bağlılık ilkesi, yürütme organının vergilendirme alanındaki yetkisinin ilke olarak bağlı yetki olması sonucunu doğurmaktadır.<sup>179</sup>

Vergilemede eşitlik ilkesi, vergi idaresi ve vergi yargısı organları için yön gösterici bir yorum kuralı niteliği taşımaktadır. Ancak vergilemede eşitlik ilkesi ile vergilerin yasallığı ilkesi arasında bir çelişki ortaya çıkabileceği de ileri sürülmektedir.<sup>180</sup> Eşitlik ilkesi, yasa koyucunun iradesinin açık olmadığı durumlarda bir yorum kuralı olarak kullanılabilir.<sup>181</sup>

<sup>176</sup>Kaneti, a.g.e., s.43.

<sup>177</sup>Çağan, a.g.e., s.161-163.

<sup>178</sup>Uluatam, a.g.e., s.79.

<sup>179</sup>Çağan, a.g.p. (1991), s.43.

<sup>180</sup>Uzlaşma, cezalarda indirim ve vergi incelemesi gibi uygulamaların yasayla düzernlenmesine rağmen, bütün yükümlülere kapsamadığı gerekçesiyle eşitlik ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir.

<sup>181</sup>Çağan, a.g.e., s.161-163.



Anayasanın, üst ve alt sınırları yasada belirtilmek kaydıyla, Bakanlar Kuruluna vergi oranlarını düzenleme yetkisi verebileceğine ilişkin hükmü gereğince, yasa koyucunun yasada belirlediği alt ve üst sınırların nerede başlayıp nerede biteceği, gerçekte bir sınırlamayı içerip içermediği ve bu şekilde hazırlanan yasaların Anayasaya uygunluğu konusunda tartışmalar bulunmaktadır. Örneğin mevcut GVK. ve KVK.'nda olduğu gibi, yasada tevkifat oranının %25 olarak belirlenip, Bakanlar Kuruluna bu oranı , % 0 a kadar indirmeye ve iki katına kadar (% 50) yükseltmeye yetki verilmesi, Anayasada belirtilen anlamda gerçek bir sınırlama oluşturup oluşturmayacağı tartışmalarına neden olmaktadır.<sup>182</sup> Ayrıca yasada, Bakanlar Kuruluna sınırla yüz arasında bir oran belirleme yetkisi veriliyorsa, Anayasada<sup>183</sup> amaçlanan sınırlarının özüne aykırı davranılmış olacaktır.<sup>184</sup>

Vergi tevkifatına ilişkin oranların yasada yer alan sınırlar içerisinde, Bakanlar Kurulunca belirlenmesine ilişkin olarak, Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan değerlendirmede, bir tevkifat nispetinin sifıra indirilmesi ve dolayısıyla beyan dışı kalmasına yol açılmasının, olayın vergi yasaları içinde yer alması nedeniyle, Anayasaya aykırılığının iddia edilemeyeceğine karar verilmiştir. Anayasa Mahkemesi, konusu vergi yasaları içinde yer alan olayı, Bakanlar Kurulunun vergi nispetini artırarak tekrar vergileme olanağına sahip olduğuna karar vermiştir.<sup>185</sup> Bu karar, mali gücün aşırı vergilendirilmesinin Anayasaya aykırı olacağı gibi, mali gücü hiç vergilendirmemenin de Anayasaya aykırı olacağı iddiasıyla eleştirilere neden olmuştur.<sup>186</sup> Ancak Anayasa Mahkemesi tevkifat nispetleriyle ilgili görüşünü açıkça belirlemiştir.

Anayasada, Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi, ekonomik ve sosyal gereksinimden kaynaklanmaktadır.

<sup>182</sup>Selim Kaneti, **a.g.p.** (1991), s.78.

<sup>183</sup>TC.AY., m.73/4.

<sup>184</sup>Çağan, **a.g.p.** (1991), s.85.

<sup>185</sup>Mehmet Öktem, **a.g.p.** (1991), s.88.

<sup>186</sup>Öktem, **a.g.p.** (1991), s. 89.

### 7.2.6. Vergi İdaresine Kamunun Güveni veya Adil Uygulama İlkesi

Adil uygulama ve kamu güveni ilkesi gereğince, vergi idaresinin vergi yükümlüleriyle ilişkilerinde adaletsiz bir üstünlük sağlamasına izin verilmemelidir. Bu ilkenin uygulanması gereği;

– Vergi idaresi kendileriyle ilgili olarak yapacağı işlemleri yükümlülere bildirmelidir. Kendileri hakkında, vergi idaresi tarafından yapılacak tarhiyat, ceza uygulaması, varsa verginin terkinini veya vergi ve ceza indirimi gibi işlemlerden yükümlü veya vergi sorumluları haberdar edilmelidir.

– Dava aşamasında, yükümlünün bütün yasal haklarını kullanabilmesine olanak sağlanmalıdır.

– Vergi idaresi yasayı uygularken, belli bir olay karşısında bir yükümlüye yasayı nasıl yorumladıysa, benzer olaylar için de aynı yorumuna bağlı kalmalıdır. Bir çok ülkede, adil davranmaya ait bu kurallar genel idare hukukunun bir parçasıdır.

Bununla birlikte belli durumlarda olumsuz sonuçlar ortaya çıkma olasılığı varsa, adil uygulama ilkesinin istisnaları olabilir. Örneğin, yükümlünün vergilendirmeye esas olacak kanıtları yok etmesi veya idareden ya da yargılamadan kaçması şüphesi varsa, yükümlüye haber vermeksizin yükümlü hakkında idare tarafından uygulama yapılabilir.<sup>187</sup> Böyle bir durumda yükümlüler haklarında uygulama yapılmasıyla olaydan haberdar olabilecektir.

Bu üç kuralın gerekli ve zorunlu hallerde, yükümlülere farklı uygulanmasına ilişkin istisna uygulamalar, vergi yasalarının her durumda aynı şekilde uygulanmasıyla ilgili olarak kamu düzenine yönelik ilkeye, bir noktada aykırılık oluşturur.

Adil muamele ilkesine bağlı kalınmasıyla, vergi yükümlüleri vergi idaresine sunduğu bilgi ve belgeler açısından, her durumda kendisine adil muamele edileceğine inanacak ve vergi idaresinin beyanatlarına güvenebilecektir.

Yükümlüler vergi yasalarının hükümlerinin ifade ettiği anlamlarının kendilerine açıklanması için vergi idaresinden görüş isteyebilirler.

<sup>187</sup>Türk vergi yasalarında da bu amaçlı düzenlemeler bulunmaktadır. Örneğin VUK., m.142 vd., AATUHK., m.13,17.

Bununla birlikte, kamu düzeni ilkesi, vergi idaresinin vergi yasalarını yanlış uygulamasının düzeltilmesini gerektirecektir. Yükümlünün başvurusu, vergi yasalarının yanlış uygulanmasının yükümlü aleyhine bir durum yaratması halinde bile, yanlış uygulamanın düzeltilmesini gerektirir.

Vergi idaresine kamu güveni ve adil uygulama ilkesi bazı durumlarda yasa hükmü olarak yer almıştır. ABD’nde gelir idaresinin (IRS.) yanlış bir yazılı görüşüne güvenerek işlem yapan vergi yükümlüsüne uygulanacak cezalar azaltılmıştır. Fransa’da vergi yasalarına aykırı olsa bile, idarenin tarhiyatla ilgili yorumlarına yükümlüler güvenebilir.<sup>188</sup> Yine Türk VUK.’nda<sup>189</sup> yetkili makamların yasa hükümlerinin uygulanması ile ilgili, yükümlülere yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları yanılma hali sayılarak, vergi cezası kesilmeyeceğine ilişkin hükme yer verilmiştir.

## **8. VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASINI ETKİLEYEN DİĞER FAKTÖRLER**

Vergi yasalarının hazırlanmasını etkileyen diğer faktörler arasında, ekonomik, sosyal, siyasal, teknik ve olağanüstü nedenler ilk akla gelenlerdir. Bu faktörlerin bazen birden fazlası, vergi yasalarının hazırlanmasını etkiler. Vergi yasalarının hazırlanmasında ekonomik, teknik ve siyasal nedenler çoğunlukla birlikte ortaya çıkar.

### **8.1. Ekonomik Koşullar**

Vergi sistemlerinde yer alan vergi yasalarını, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşullardan bağımsız olarak düşünmek olanaksızdır. Vergi sisteminin temel fonksiyonu ekonomik koşulları değiştirmek değildir. Ancak, ekonomik koşullardaki değişimler vergi sisteminde yer alan vergi yasalarını değiştirmek için yeterli bir gerekçe olabilir.

Vergi sistemi ekonomik koşulları ve yapıyı izlemek , yeni koşullara ve yapıya uygun düzenlemeleri yapmak durumundadır.

<sup>188</sup>Vanistendael, (Ed:Thuronyi), a.g.e. s.21-22.

<sup>189</sup>VUK., m.369/1.

Ayrıca, ekonomik gelişme ile birlikte, yeni vergi kaynakları ortaya çıkacağından, Türkiye gibi geçiş dönemi toplumları, dolaylı vergilerin tabanını genişletebilecekler<sup>190</sup> ve bu amaçla yeni vergi yasaları çıkarmaları gerekecektir.<sup>191</sup>

Değişen ekonomik koşullara uygun olarak, vergi yasaları gözden geçirilerek gerekli önlemleri almak amacıyla, vergi yasalarında yeni düzenlemeler yapılması zorunluluğu ortaya çıkar.

Ekonomik koşullardaki değişimin boyutuna göre, vergi yasalarında değişiklikler yapılabilir, yeni düzenlemeler getirilebilir ve hatta vergi reformu boyutuna ulaşan bir düzenlemeye gidilebilir.

Ekonomik gerekçelere bakıldığında, Türkiye’de 1980 sonrası çok değişik düzenlemelere rastlanmaktadır. Özellikle döviz girdisi sağlanması, yatırımların hızlandırılması, sermayenin tabana yaygınlaştırılması, işletmelerin mali bünyelerinin güçlendirilmesi, bölgeler arası kalkınmışlık farklarının giderilmesi gibi ekonomik gerekçeler veya dar ve sabit gelirlilerin korunması gibi sosyal gerekçeler ya da idare için çok maliyetli olması gibi idari gerekçelerle vergiden vazgeçme olgusu ortaya çıkmaktadır.<sup>192</sup>

Ülkemizde ekonomik koşullardaki değişiklikler nedeniyle, bir çok vergi yasası hazırlanmış ve yasalara yürürlüğe girmiştir.<sup>193</sup> Vergi yasalarının bir çoğunun gerekçesinde, yapılan düzenlemelerin ekonomik koşullardaki değişikliklerle ilgili olduğu belirtilmiştir.

Ekonomik koşullar gerekçe gösterilerek yapılan düzenlemeler kapsamında, 4369 SK.’la<sup>194</sup> 1.1.1999-31.12.2008 tarihleri arasında, GVK.’nda<sup>195</sup> sayılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen hasılatın belli haddi aşan kısmı için, istisna<sup>196</sup>

<sup>190</sup>Fethi Heper, **Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler**, (Türk Vergi Yapısına İlişkin İstatistiki Bir Model Denemesi, 1950-1971), (Eskişehir: 1981), s.34.

<sup>191</sup>Bunlara örnek olarak KDVK. ve ÖTVK. verilebilir.

<sup>192</sup>Nevzat Saygılıoğlu, a.g.s., (1992), s.45.

<sup>193</sup>bkz. 193 S.GVK., 4369 SK. ve 4444 SK. Genel Gerekçeleri.

<sup>194</sup>4369 SK., geç.m.7.

<sup>195</sup>GVK., m.18.

<sup>196</sup>GVK., m.18’de belirtilen istisna.

uygulanmayacağı ve istisna uygulamasının GVK.<sup>197</sup> uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiyi kapsamayacağı hükmü getirilmiştir. Bu düzenlemenin gerekçesinde, günün ekonomik koşulları çerçevesinde söz konusu istisnaya sınırlama getirilmesinin uygun olacağı belirtilmiştir.<sup>198</sup>

Bu düzenleme ile mevcut ekonomik koşullar çerçevesinde, madde kapsamındaki serbest meslek faaliyetleri karşılığında elde edilen gelirin, mali güçle orantılı olarak artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesinin amaçlandığı düşünülmektedir

Ancak, ekonomik koşullar gerekçe gösterilerek yapılan bu düzenleme, 4369 Sayılı yasanın hazırlıkları sırasında ve yasalasma sürecinde var olan koşulların daha sonra hızla değiştiği, global kriz nedeniyle Türk ekonomisinin de olumsuz etkilendiği belirtilerek<sup>199</sup> kaldırılmıştır. Yasanın yürürlükte kaldığı süre yaklaşık bir yıldır.<sup>200</sup>

Ekonomik koşullar gerekçe gösterilerek çıkarılan vergi yasalarından biri de 4837<sup>201</sup> SK.'dur. Bu yasa ile bir defaya mahsus olmak üzere, ek motorlu taşıtlar vergisi ve ek emlak vergisi alınması sağlanmıştır.

Ekonomik koşullar nedeniyle vergi yasalarında yapılan değişikliklerin genel amacı ekonomik koşulların iyileştirilmesinde ve alınması gereken önlemlerde Anayasada Bakanlar Kuruluna verilen düzenleme yetkisinin yetersiz kalmasıdır.

Vergi bir yandan yaşanan ekonomik krizlerin nedeni olarak gösterilirken, diğer yandan ekonomik krizlerden çıkışın yolu olarak gösterilmekte, daha doğrusu başka bir yolunun olmadığı ileri sürülmektedir.<sup>202</sup>

Ekonomik nedenlerle çıkarılan vergi yasaları arasında, vergi aflarına ilişkin yasalar da yer almaktadır.<sup>203</sup>

<sup>197</sup>GVK., m.94.

<sup>198</sup>Vergi Reformu, (Eski Kanun - Yeni Kanun - Gerekçe), (Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1998), s.254.

<sup>199</sup>4444 SK. Gerekçesi, Plan ve bütçe Komisyonu Raporu, (1/500), s.2.

<sup>200</sup>29/7/1998-14/8/1999.

<sup>201</sup>Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun, RG. 225076; 11 Nisan 2003

<sup>202</sup>Zekeriya Temizel, a.g.k. (2002-VI.VK.), s.112.

<sup>203</sup>Ayrıntılı bilgi için bkz., Recai Dönmez, Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, NO.:557, 1992), s.51-52.

## 8.2 . Baskı Gruplarının Etkisi

1946 yılından itibaren çok partili demokrasiye geçilmesi, kamuoyunun çeşitli biçimlerde oluşturduğu baskı unsurunun önemini oldukça artırmıştır. Siyasal partiler, kendilerinin iktidar olup olmamasına karar veren seçmenler üzerinde ağırlığı olan, baskı gruplarının istekleri doğrultusunda yasa hazırlamaya başlamışlardır.<sup>204</sup>

Vergi yükümlülerinin çoğunluğunu temsil eden meslek kuruluşları başta olmak üzere, sivil toplum örgütleri ve seçmen olma niteliğini taşıyan baskı grupları, vergi yasalarına ilişkin taleplerini basın yayın organlarında, vergiyi ilgilendiren toplantı, panel ve konferans gibi ortamlarda dile getirmektedirler. Baskı gruplarının çok farklı konularda vergi yasalarında değişiklik talepleri gündeme gelmektedir.<sup>205</sup>

Baskı gruplarının vergi yasalarındaki değişiklik talepleri esas olarak belli başlıklar altında toplanmaktadır.

Baskı grupları, vergi oranlarının düşürülmesi, verginin tabana yayılması, gerçek gelirlerin vergilendirilmesi, enflasyondan kaynaklanan fiktif kazançların vergi dışı bırakılması, vergi yasalarının basit ve anlaşılır olması, sık değiştirilmemesi gibi belli gerekçeleri tekrarlamaktadırlar.<sup>206</sup>

Vergi yasalarının değiştirilmesine ilişkin olarak anayasal hükümler kapsamında, mali güce göre vergilendirme, eğitim, sağlık ve ailenin korunmasına yönelik sosyal talepler de gündeme gelmektedir.<sup>207</sup> Yakın geçmişte özellikle vergi barışının sağlanmasına yönelik yükümlülerin vergi borçlarının bir kısmının kaldırılarak ödeme

<sup>204</sup>Nezih Varcan, *Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)*, (Eskişehir: 1987), s.76.

<sup>205</sup> TOBB Tarafından 60 oda ve borsa başkanı ile yapılan ankette oda başkanları tüm sektörlerde vergi indirimi ve vergi sisteminde radikal değişiklikler istemiştir. KDV oranlarının İndirilmesi, enflasyon muhasebesi getirilmesi, mali milat uygulamasının ertelenmesi, verginin tabana yayılması, vergilerin harcanmasında şeffaflık sağlanması ve elektronik denetim getirilmesi gibi konularda; TOBB, İzmir Ticaret Odası, Denizli Ticaret Odası, İTO. ve Adıyaman TSO. tarafından bir çok talepte bulunulmuştur. bkz., “Vergide Devrim İstendi”, *Akşam*, (31 Aralık 2001).

<sup>206</sup> bkz.Bursa Ticaret Odası Başkanın Vergi Yasalarına İlişkin Talepleri, *Sabah*, (2 Aralık 1997), Verginin tabana yayılması, vergide yeni yapılanmaya gidilmesi, yeni yapılanmada yükümlünün yeri belirlenmeli, vergi toplama yöntemi, vergi gelirlerinin kullanım yöntemine kadar uzanan geniş bir süreci kapsmalı, vergi yasaları sık değiştirilmemeli, vergi oranları düşürülmeli, götürü vergiye son verilmeli, enflasyondan kaynaklanan fiktif kazançlar vergilendirilmemelidir.

<sup>207</sup>bkz. Veysi Seviğ, *Dünya*, (5 Aralık 1997), Aile reisi beyanı kaldırılmalı, anayasada yer alan, ailenin korunmasına ait hükümlere göre, aileler için vergi indirimi sağlanmalıdır.

kolaylığı getirilmesi ve matrah artırımı suretiyle vergi incelemesinden bağışık tutulmanın sağlanmasına ilişkin talepler ortaya atılmış<sup>208</sup> ve bu talepler sonucunda vergi barışı yasası adı altında vergi affi niteliğinde düzenlemeler içeren yasa çıkarılmıştır.

Özellikle, vergi yasalarında geniş kapsamlı düzenlemelerin yapıldığı 4369 Sayılı yasanın hazırlanmasında TOBB'nin Vergi İhtisas Komisyonu Raporlarında yer alan önerilerin büyük ölçüde dikkate alındığı görülmektedir. Bunun nedeninin, özel sektörün en üst yasal temsilcisi olan<sup>209</sup> ve Anayasaya göre<sup>210</sup> kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları arasında yer alan TOBB'nin gerçek usulde vergilendirilen en geniş yükümlü kitlesini temsil ettiği gerçeğinin dikkate alınması, önerileri hazırlayan komisyonda ağırlıklı olarak Maliye Bakanlığı üst düzey bürokratlarının yer alması, hatta vergi idaresinin genel müdür seviyesinde temsil edilmesi<sup>211</sup> ve dolayısıyla vergi idaresinin bir komisyonumuş gibi çalışmasının etkili olduğu düşünülmektedir.<sup>212</sup>

4369 Sayılı yasayla vergi oranları düşürülmüştür. Ancak bu düşük vergilerle telif hakkı sahibi serbest meslek erbabı için getirilen, defter tutma gibi yükümlülüklerle ilgili vergi yükümlülükleri ve basın tepki göstermiştir. DOMANIÇ, bu tepkilerin Türkiye'yi olumsuz bir ekonomik ortama sürüklediği görüşündedir.<sup>213</sup>

<sup>208</sup>Şükrü Kızılot, "Vergide Barış Şart", *Sabah*, (10 Mart 2002).

<sup>209</sup>TOBB, *Vergi İhtisas Komisyonu Raporu*, TOBB Yayınları No: 224; BÖM: 8, (Ankara, 1992), s.1

<sup>210</sup>TC. AY., m.135

<sup>211</sup>Bununla birlikte, TOBB'nin Vergi İhtisas Komisyonu Raporlarında maliye bürokratlarının yer alıp, mevcut vergi yasalarını eleştirmeleri, farklı bir tartışma konusudur. Konuya raporda adları ve unvanları açıklanmış olan Maliye bürokratlarının bu tür komisyonda işlerinin bulunup, bulunmadığı yönünden bakıldığında; Bürokratların hepsi vergi yasalarının ve vergi idaresinin yönetiminde görevli olan kişilerdir. Bakanlık adına her türlü uygulamayı yaparlar. Mükteza (özelge) verirler, genel tebliğleri düzenlerler, yasaları ve gerekçelerini yazarlar. Yani vergi yasaları konusunda her türlü düzenlemeyi yapıp tedbirleri alırlar. Bir taraftan vergi yasalarını hazırlayıp, bunun uygulamasını yapan ve bundan sorumlu olan bakanlığın üst düzey bürokratları olan bu kişiler, diğer taraftan TOBB Raporunda bakanlığın uygulamakta olduğu yasaları eleştirmektedirler. Vergi yasalarını uygulamakla görevli bir kimsenin, beğenmediği yasalar, konular ve uygulamalar olabilmesi, insan yapısının doğal bir sonucudur. Ancak, bunun eleştiri yeri, TOBB Raporu değildir. Burada Maliye bürokratları hem hakim, hem de savcı rolüne soyunmuş olmaktadır. Bu da raporu hazırlayan komisyonun bürokrat üyeleri yönünden bir zaaf oluşturmaktadır. Ayrıntılı bilgi için, bkz. Hasan Kurt, "TOBB'un Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu hakkında bazı eleştirel düşünceler", *Dünya*, (12 Ocak 1993), s.4.

<sup>212</sup>Sanayici ve işadamlarının mesleki derneği olan TUSİAD. Vergi Çalışma grubunun vergi konusunda bir çok çalışma raporunun hükümetlere iletiği, ancak bunların dikkate alınmadığı belirtilmektedir. bkz. Şaban Erdikler'in, *Hürriyet*, (23 Aralık 2002), "Vergi Raporları Sadece Alkışlanıyor." başlıklı açıklamaları.

<sup>213</sup>Hayri Domanıç, "Vergi Kanunlarının Yapımında ve Uygulanmasında Hatalar", *Prof. Dr. Erdoğan MOROĞLU'na 65. Yaş Günü Armağanı*, (İstanbul: Beta Yayınevi, 2001), s.1161.

DOMANIÇ, 4369 SK. ile tüm servet ve gelir vergilerinin önemli ölçüde azaldığını, 1998 ve 1999 yıllarında, basın ve aydınların vergiye karşı isyanları oynadığını, vatandaşı vergi vermemeye özendirdiklerini ve bu durumun akılcı olmadığını, bindiği dalı kesmek anlamına geldiğini ifade etmiştir.<sup>214</sup>

Ekonomik koşullar başlığı altında yer alan bir önceki bölümde de açıklanan, 4369 SK.<sup>215</sup> ile serbest meslek kazançlarında istisnayı sınırlayan düzenleme sonrasında, bu düzenlemeden olumsuz etkilenen, özellikle telif hakkı sahibi köşe yazarları tarafından, düzenlemenin yanlış olduğu ve kaldırılması gerektiği konusu gazetelerde işlenmiştir.<sup>216</sup> Eleştiriler arasında bu kapsamdaki serbest meslek erbabından bir köşe yazarı için hem GVK.<sup>217</sup> gereğince vergi kesintisi yapılacağı, hem de defter tutma, belge bastırma, muhasebeci ücreti ödeme başta olmak üzere, bir çok şekli ve bürokratik yükümlülüklerle karşılaşılacağı, ayrıca ceza, gecikme zammı veya gecikme faizine muhatap olunacağı ileri sürülerek, bu düzenlemenin değiştirilmesi gündeme getirilmiştir. Bununla birlikte 4369 sayılı yasayla yapılan düzenlemenin ödenecek vergiyi artırmayacağı iddia edilmiştir.

Ancak, sadece telif hakkı sahibi serbest meslek erbabını defter tutmaktan kurtarmak amacıyla yönelik bu eleştiriler yapılırken, öteden beri benzeri yükümlülükleri bulunan yeni işe başlamış serbest meslek erbaplarının yükümlülükleri göz ardı edilmiştir.<sup>218</sup> Günümüzün en etkin baskı gruplarından biri olan gazetelerin köşe yazarları tarafından ileri sürülen bu iddialar, yasa değişikliği için ileri sürülmüş, sözde somut gerekçelerdir.

Ekonomik koşullar gerekçe gösterilerek yapılan bu düzenlemenin, baskı gruplarının etkisiyle yürürlükten kaldırıldığı düşüncesindeyiz. Çünkü, global krizden etkilenerek bozulduğu belirtilen ekonomik koşullar nedeniyle, bir yandan vergi oranları artırılmış,<sup>219</sup> bir yandan da düzenleme kapsamındaki serbest meslek erbabı için, telif

<sup>214</sup>Domaniç, a.g.m., s.1163.

<sup>215</sup>4369 SK., geç.m.7.

<sup>216</sup>Şükrü Kızılot, *Sabah*, (22 Mart 1999).

<sup>217</sup>GVK., m.94.

<sup>218</sup>Domaniç, a.g.m., s.1159.

<sup>219</sup>4444 SK. m.3., GVK.'nun 103 üncü maddesindeki gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranları genel olarak, 1999-2002 yılları için 5 puan artırılmıştır.



kazançları ve gelirlerin toplanması sonucu artacak olan vergi yükü ortadan kaldırılmıştır.

Kişilerin ya da grupların topluca, kamu gücüne karşı baskı yapmaları, hatta ayaklanmaları, vergiye karşı koymanın ve vergiye tepki göstermenin çok değişik yolları arasındadır.

Bu karşı koyma biçimleri zamandan zamana, toplumdan topluma, hatta toplumun içindeki kesimlere göre farklı olabilmektedir. Büyük işletmelerde olay, hukuksal yollarda cereyan ederken, küçük esnaflarda ve çiftçilerde, parlamento üzerinde baskı kurmak şeklinde gerçekleşebilir.<sup>220</sup>

TEMİZEL, Türkiye’de bir avuç insanın çıkarı, tüm toplumun çıkarıymış gibi empoze edilip, onların lehine bazı kararlar alındığı görüşündedir.<sup>221</sup>

### 8.3. Mali Nedenler

Verginin karşılıksız ve devletin egemenlik hakkını kullanarak elde ettiği bir gelir olması nedeniyle, ülkenin içinde bulunduğu olumsuz ekonomik koşulların etkisiyle, devletin parasal ihtiyaçlarını karşılamak için vergi yasaları çıkarılması gündeme gelmektedir.

Bozulan ekonomik dengenin yeniden sağlanabilmesi amacıyla, 3986 Sayılı, Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası Hakkında Kanun çıkarılmış ve geniş bir yükümlü kitlesi üzerine, geçmişe yürütülen bir şekilde vergi konmuştur.

Yine 4481 SK.’da<sup>222</sup> değişiklik yapan yasanın genel gerekçesinde, uygulanmakta olan ekonomik program çerçevesinde ihtiyaç duyulan ek mali kaynakların sağlanabilmesi amacıyla iç kaynakların yaratılmasının zorunlu olduğu ve bu doğrultuda kamusal kaynakların değerlendirilmesi yolunda çalışmalar yapıldığı ve buna ilave olarak vadeli mevduat hesaplarından özel işlem vergisi tahsil edilmesi ve yurt dışına çıkışlardan harç alınması öngörülmüştür.

<sup>220</sup>Nevzat Saygılıoğlu, a.g.s., (1992), s.45.

<sup>221</sup>Zekeriya Temizel, a.g.k. (2002-VI.VK.), s.113.

<sup>222</sup>Yurt Dışına Çıkışlarda Harç Alınması ve 4481 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/185), 26/6/2001.

Bununla birlikte ekonomik program çerçevesinde, ihtiyaç duyulan ek mali kaynağın oluşturulması ve yurt dışına çıkışlarda Toplu Konut Fonu kesintisi alınmasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin, adı geçen fonun kaldırılması nedeniyle uygulanabilirliği kalmadığından, bu yasa ile uygulamaya süreklilik kazandırılması amaçlanmıştır.

Vergi aflarına ilişkin yasalar da çoğunlukla mali amaçlarla çıkarılan vergi yasalarının örneklerindedir.<sup>223</sup>

#### **8.4. Vergi Yasalarının Uygulanmasından Kaynaklanan Teknik Nedenler**

Vergi yasalarında yer alan düzenlemelerde bazen uygulama olanağı bulunmadığından, bazen de uygulamada kolaylık sağlanması amacıyla değişikliklere gidilmektedir.

Bunlardan biri de, VUK.'nun "re'sen vergi tarhi" başlıklı 30 uncu maddesine, 4108 SK.'un 2 nci maddesiyle eklenen "Bu kanunun mükerrer 175 inci maddesi ile getirilen mecburiyetlere uyulmamışsa," hükmüyle, VUK.'nun mükerrer 175 inci maddesi ile getirilen mecburiyetlere uyulmamasının re'sen takdir nedeni sayıldığını belirten hükümdür. Oysa bu düzenlemede yer alan mükerrer 175 inci madde bulunmamaktadır. Bu durum ayrıca, vergi yasalarının biçimsel yapısının ne kadar kontrolsüz hazırlandığının en tipik göstergelerinden biridir. Sonuçta boşlukta kalan bu düzenleme, atıfta bulunulan mükerrer 175 inci maddenin yürürlükte olmadığı gerekçesiyle, 4369 SK.'la<sup>224</sup> yürürlükten kaldırılmıştır.<sup>225</sup>

Vergi yönetiminin yetersizliğinden kaynaklanan nedenlerle, vergi idaresinin karşılaştığı bunaltıcı sorunların çözümünde veya vergi idaresinin güçlendirilmesi amaçlandığında, hafifletici bir önlem olarak ve vergi yargısının iş yükünü azaltmak amacıyla vergi af yasaları çıkarılması gündeme gelebilmektedir.<sup>226</sup>

<sup>223</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz., Dönmez, a.g.e., s.52-53.

<sup>224</sup> 4369 SK., m.82/1-a.

<sup>225</sup> Vergi Reformu, (Maliye Bakanlığı,1998), s.11.

<sup>226</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz., Dönmez, a.g.e., s.53.

### 8.5. Sosyal Nedenler

Vergi politikasında, gelir, servet ve harcama vergilerine sadece devlete gelir sağlayan mali araçlar olarak bakılamaz. Bu vergilerin mali fonksiyonlarını yerine getirirken, aynı zamanda sosyal adalete uygun olmaları gerekir. Gelir ve servet vergilerinin harcama vergileri ile bozulan vergi adaletini yeniden sağlaması gerekir.

Çağdaş vergicilikte, gelir ve servet vergilerinin mali yönüyle birlikte, sosyal açıdan da dikkate alınması, gelir, servet ve harcama vergilerinin bazı hallerde sosyal hukuk devletinin bir gereği olarak doğrudan sosyal amaçlarla kullanılması zorunluluğu ortaya çıkar.<sup>227</sup>

TC.Anayasasında,<sup>228</sup> Türkiye Cumhuriyetinin sosyal bir hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde, devlete bir çok görev yüklenmiştir.<sup>229</sup>

Sosyal hukuk devletinin bir gereği olarak, vergi yasalarında da düzenlemeler yapılmaktadır. GVK.'nda<sup>230</sup> yer alan sakatlık indirimi, MTVK.'nda<sup>231</sup> yer alan bizzat maluller tarafından kullanılan özel tertibatlı olarak imal edilmiş taşıtların MTV.'nden istisna edilmesi, yine aynı mahiyetteki taşıtların TAV.'nden<sup>232</sup> istisna edilmesi, sosyal amaçlı vergi düzenlemeleridir. Emlak vergisi ve VİV. gibi vergiler de teorik olarak sosyal amaçlı vergilerdir.

Vergi yasalarında sosyal nedenlerle yapılan değişikliklerin hedefi doğal olarak bireyleri doğrudan ilgilendiren düzenlemelerdir.

### 8.6. Siyasal Nedenler

Vergi yasalarının değiştirilmesindeki nedenlerden biri de, iktidarların oy kaygılarıyla<sup>233</sup> yaptığı değişikliklerdir. İktidarlar oy kaygısıyla belirli grupların veya

<sup>227</sup>GVK. Tasarı ve Geçici Komisyon Raporu, (1/171), s.7 vd.; Varcan, a.g.e., s.69.

<sup>228</sup>TC.AY., m.2.

<sup>229</sup>Sosyal hukuk devletine, bu kapsamda yüklenen görevler arasında, ailenin korunması (m.41), Eğitim ve öğrenim hakkı ve ödevi (m.42), çalışma hakkı ve ödevi (m.49), çalışma şartları ve dinlenme hakkı (m.50), sağlık, çevre ve konut başlıklı bölüm altında yer alan 56 ve izleyen maddelerdeki düzenlemeler sayılabilir.

<sup>230</sup>GVK., m.31/2.

<sup>231</sup>MTVK., m.4.

<sup>232</sup>TAVK., m.3.

<sup>233</sup>Domaniç, a.g.m., s.1161.

kendilerine oy veren kesimlerin vergi yükünü azaltan düzenlemeleri parlamentoya getirmektedirler. İktidarlar kendilerinin oy potansiyelini etkileyecek kesimlerin vergi yükünü azaltırken sözde somut ya da soyut gerekçeler ileri sürebilmektedirler.

Vergi aflarının, mali ve teknik nedenlere dayandığı kadar, siyasal nedenlerle çıkarılan vergi yasalarının tipik örnekleri olduğu düşüncesindeyiz.<sup>234</sup> Ayrıca, vergi oranlarının yüksek olması durumunda vergi affı gizli bir tepki olarak da ortaya çıkabilmektedir.<sup>235</sup>

### 8.7. Olağanüstü Koşullar (Terör, Deprem, Sel, Çığ gibi Etkenler)

Deprem, çığ ve sel gibi doğal afetler ya da terör gibi insan kaynaklı olağanüstü koşullar nedeniyle de vergi yasalarında değişiklikler yapılmaktadır.

Bunlardan biri yakın geçmişte<sup>236</sup> meydana gelen depremlerden zarar görenlerin vergi borçları ve vergi cezalarının terkinin ile VUK., KDVK., Harçlar K. ve Organize Sanayi Bölgeleri K. 'nda değişiklik yapılması H. 4731 SK.'dur.

Bu yasa ile, depremlerden zarar gören illerde, bu tarihlerden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak tahakkuk etmiş ve vadesi geldiği halde ödenmemiş veya bu tarihlerden önceki dönemlere ait olup, deprem tarihi itibarıyla vadesi geçmemiş olan, VUK. kapsamına giren vergilerle, bunlara bağlı gecikme faizi, gecikme zammı, fon payı ve vergi cezaları ile 4306 SK.'a göre alınan eğitime katkı payı, belirlenen esaslara göre terkin edilmiştir. Ayrıca 1999 vergilendirme dönemine ilişkin emlak vergisi, çevre temizlik vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi de terkin edilmiştir<sup>237</sup>.

Depremden etkilenen belli bölgelerde deprem tarihi itibarıyla emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, çevre temizlik vergisi ile harç yükümlülüğü bulunanların, bu yükümlülüklerine ilişkin olarak bu bölgelerdeki vergi dairelerine olan bu kapsamdaki borçlarının tamamı terkin olunmuştur.

<sup>234</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz., Dönmez, a.g.e., s.48-50.

<sup>235</sup> Kamil Tügen, a.g.s., (1992), s.68.

<sup>236</sup> 17 Ağustos ve 12 Kasım 1999 tarihlerinde meydana gelen depremler.

<sup>237</sup> 4731 SK., m.1.

Yine 4837 SK.'un geçici 1 inci maddesinde 4864 SK.'un 12 nci maddesiyle değişiklik yapılarak, 1 Mayıs 2003 tarihinde Bingöl İlinin merkez ve ilçelerinde meydana gelen deprem nedeniyle; Bingöl trafik tescil kuruluşunda kayıt ve tescilli olan taşıtları ile Bingöl merkez ve ilçelerinde depremin meydana geldiği tarihte ikametgâhının bulunduğu belgelenmesi koşuluyla, Bingöl trafik tescil kuruluşu dışındaki diğer illerde kayıt ve tescilli olan taşıtlar, ek motorlu taşıtlar vergisinden, Bingöl ilinin merkez ve ilçelerinde bulunan bina, arsa ve araziler de ek emlak vergisinden müstesna tutulmuştur.

Aynı yasa ile<sup>239</sup> 4123 SK.'da değişiklik yapılarak, Tunceli-Pülümür ve çevresinde İzmir-Urla, Seferihisar ve Bingöl ve çevresinde meydana gelen depremler nedeniyle, bir kısım arazi ve arsa sağlanmasına yönelik işlemlerde vergi, resim, fon ve ücret muafiyeti getirilmiştir. Ayrıca Afyon ve civarında meydana gelen depremle ilgili olarak da bir kısım muafiyetler getirilmiştir.<sup>240</sup>

Tüm bu düzenlemeler, olağanüstü koşullar nedeniyle vergi yasalarında yapılan değişikliklerdir.

<sup>238</sup>Sakarya, Kocaeli, Yalova, Bolu ve Düzce illerinin merkez ve ilçeleri.

<sup>239</sup>4864. SK., m.7.

<sup>240</sup>4864. SK., m.9.

## İKİNCİ BÖLÜM

### GENEL OLARAK VERGİ YASALARININ HAZIRLANMA SÜRECİ

#### 1.YASA HAZIRLAMA YÖNTEMLERİ

Yasalar hazırlanırken genellikle iki yöntem uygulanır; soyut düzenleme yöntemi<sup>241</sup> ve kazuistik yöntem. Bu iki yöntemin ayrıntılarına ilişkin konulara bu kısımda yer verilmiştir.

##### 1.1. Hukuk Normlarının Soyut Yöntemle Belirlenmesi

Soyut düzenleme yöntemi ile yasaların hazırlanmasında, hukuk normlarının ayrıntılarına yer verilmeksizin, soyut kurallar belirlenir. Bu yöntemle hazırlanan yasalar, yasa hükümlerinin toplumsal yapıdaki gelişmelere duyarlı olarak uygulanmasına olanak sağlamakta ve hakime belli ölçüler içinde takdir yetkisi tanımaktadır.<sup>242</sup> Hakime tanınan takdir yetkisi nedeniyle, hukuk canlılığını korumaktadır. Değişen ve gelişen yaşam koşullarına hukuk düzeninin uyum sağlayabilmesi için, normların genel ve esnek bir yapıda belirlenmesi gerekir. Cumhuriyet sonrası hukuk sistemimizde soyut düzenleme yönteminin esas alınması benimsenmiştir.<sup>243</sup>

##### 1.2. Hukuk Normlarının Kazuistik Yöntemle Düzenlenmesi

Kazuistik düzenleme yönteminde, hukuk normlarının uygulanacağı olası olayların tamamını kapsayacak şekilde, ayrıntılı olarak düzenlenmesine, ortaya

<sup>241</sup>Soyut Düzenleme Yöntemi, Genel Düzenleme, Mücerret veya Abstract Yöntem olarak da adlandırılabilir. Bu yöntemde Soyut hukuk kuralları belirlenerek somut olayları kapsamaları amaçlanır.

<sup>242</sup>Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, (Ankara: Turhan Kitabevi, 1996), s.56.

<sup>243</sup>Hasan Tahsin Fendoğlu, **Hukuka Giriş**, (Konya: Mimoza Yayıncılık, 1995), s.108.

çıkabilecek somut olayların her biri için önceden, ayrı ayrı hükümler konulmasına çalışılır. Ancak ne kadar ayrıntılı düzenleme yapılırsa yapılsın, önceden düşünilemeyen ve yasada yer almayan durumlar ortaya çıkabileceğinden, yasanın yetersiz kalması söz konusu olabilecektir. Bu nedenle ekonomik ve toplumsal yapıdaki değişmelerin etkisiyle, yasanın değiştirilmesi zorunluluğu soyut düzenleme yöntemine kıyasla, daha çabuk ortaya çıkacaktır.

“Meseleci usul” de denilen bu yöntemle hazırlanan yasaların hükümleri oldukça ayrıntılıdır. Boşluk doldurma ve içtihat konularında hakime yetki verilmez.<sup>244</sup>

Aslında, kazuistik yöntemle, soyut yöntemin karışımı olan üçüncü bir “Karma Yöntem”den söz edilebilir. Bu yöntem, 1869-1876 yılları arasında yasalaştırılan Osmanlı Medeni Yasası “Mecelle”nin yöntemidir.<sup>245</sup>

## 2. ORTAK HUKUK (COMMON LAW) VE KARA AVRUPA’SI (CIVILIAN LAW) GELENEĞİNDE HAZIRLANAN YASA TASARILARI

Ortak Hukuk<sup>246</sup> geleneğine göre, yasalar daha ayrıntılı ve titiz (fussy law) bir şekilde hazırlanırken, Kara Avrupa’sında<sup>247</sup> hazırlanan yasalarda, daha belirsiz ve bulanık (fuzzy law) hükümlere yer verilir. Kara Avrupa’sı hukuk geleneğinde yasa taslağı hazırlamada, genelleme ve tiplendirme yapılması esası egemen olup, yasa koyucunun genel amaçlarının yer aldığı ve içinde bulunulan koşullara göre anlam yüklenebilen yasalar hazırlanır.

Anglo-Sakson hukukunda ise, özel durumlar ve ayrıcalıkların üzerinde titizlikle çalışılarak yasa hazırlanır. Bu farklılığın nedeni Anglo-Sakson hukukunun temelini oluşturan köklü İngiliz tarihidir. Kara Avrupa’sında (Contitantal Europe) özellikle Fransa’da yasa taslağı hazırlamada, Roma Hukuku geleneği egemendir.<sup>248</sup> Bu iki

<sup>244</sup>Fendoğlu, a.g.e., s.107, 1832 yılında Çarlık Rusya’sında çıkarılan 60 bin maddelik yasa, bu tür bir düzenlemenin en tipik örneği olarak gösterebilir; Gözübüyük, a.g.e., s. 56

<sup>245</sup>Fendoğlu, a.g.e., s.108.

<sup>246</sup>Ortak Hukuk (Comon Law), İngiliz milletler topluluğu (Commonwealth) veya Anglo-Sakson hukuku olarak ya da gelenek hukuku olarak da adlandırılır.

<sup>247</sup>Daha çok Roma hukuku esas alınır ve Sivil Hukuk (civilian law) diye adlandırılır.

<sup>248</sup>Lisbeth Campbell, “Drafting styles: fussy or fuzzy?”, *Electronic Journal of Law E-Law*, Vol.3, No.2 (Australian National University, Faculty of Law,– Murdoch University, July 1996), s.1.

hukukun farklılığı kültürel, politik ve kurumsal faktörlerin de farklı olmasından kaynaklanır.

Kara Avrupa'sı hukuku, kurumsallaşma ve yasal yöntemlerin ilkelere bağlanmasında, İngiliz hukuku yerine Roma Hukukundan son derece etkilenmiş ve Roma Hukukunu örnek almıştır. İki sistem arasındaki farklılık, sadece 18 inci yüzyılda yasaların hazırlanma süreci ve mahkemelerin bürokratik açıdan sağlamlaştırılmasından kaynaklanmamaktadır.

Bunun yanında, İngiltere'de, Ortak Hukukun temel yapısı, halkın parlamento çoğunluğu aracılığıyla devlet gücünü sınırlayabilmesine olanak sağlar. Örneğin Avustralya mahkemeleri devlet gücünün sınırlandırılmasında Ortak Hukukun önceliğini kabul edip, kendilerini geleneksel olarak Ortak Hukuka bağlı ve yetkili görmüşlerdir. Ancak, mevcut Ortak Hukuk kuralları yanında açık ve anlaşılır bir yasa hükmü varsa o hükmü esas almışlardır.

Ortak Hukukun genel ilkeleri, bireysel önceliklerin belirlenmesi ve sıralanmasına ilişkin bireysel (münferit) kararların bir araya getirilmesiyle oluşmuştur. Katı emsal sistemi ve mahkeme hiyerarşisi ayrıntılandırılmış, genellikle tutucu ve teknik bir yasal yöntem oluşturulmuştur.

Hazırlanmış yasalar oldukça farklıdır. Örneğin Fransa'da toplumsal ilişkilere yasaların uygulanmasında, yasa hükümleri yasanın genel amacı dikkate alınarak yorumlanır. Hakimin temel işlevi, yasaların içeriğinde belirlenen sistematik davranışları yorumlayarak, yasa koyucunun amacına uygunluğunu araştırmaktır.

İçtihatlar bağlayıcı olmamakla birlikte, yargıya yol göstericidir. Yasa kurallarında zamanla yapılan değişiklikler nedeniyle, yasal sisteminin daha bürokratik hale gelmesi uyumsuzluk olarak düşünülmemelidir. Yasalar yargı kararlarının dikte edilmesinden çok, bilgi ve kılavuzluk etmesi için genel kavramları tanımlar. Tiplemelere yer verilir, tip belirlenir, soyut tipe uyan somut olayların yasa koyucunun amacına göre yorumlanması sağlanır.



Buna karşın, İngiltere ve Avustralya'da daha detaylı ve karmaşık bir yasa hazırlama yöntemi izlenir. Açıklık ve kesinliğe her şeyin üstünde önem verilir ve yasanın öngörülebilir her durumu kapsamaması amaçlandığından, geniş bir detaylandırılma eğilimi ortaya çıkar.

Bu yasa taslağı hazırlama yöntemi Ortak Hukukta yargının, içtihatlarla göre, yasaları ikinci derece gördüğü ve dar anlamıyla yorumlanacağını esas aldığı 18. yüzyılda ortaya çıkmıştır.

Renton Komitesi Raporunda da belirtildiği üzere, Parlamento hazırlanan yasaların parlamento gelmeden önce, yargının kontrolünden geçmesini ve yasamaya yol göstermesini istemiştir.

Klasik liberal geleneğin de etkisiyle yasaların detaylandırılması eğilimi artmış, yasada açık ve detaylı ifadelerle belirlenen haller dışında, özgürlüklerin kısıtlanamayacağı ortaya çıkmıştır.

Bu açıdan, vatandaşların güvenini sağlayacak yasa kuralları hazırlanarak, vatandaşlara en yüksek özgürlüğü seçme fırsatı vermek amaçlanır. Vatandaşların davranışları açık ve belirli olan yasa kurallarına aykırı olmadıkça yasalıdır.

Ayrıca, parlamenter sistemde yasama sürecinde, özel hükümler ve detaylar üzerinde ilgili bir çok partinin katkıları teşvik edilir.

Birden fazla anlam yüklenebilen sözcükler kullanılması, çoğunlukla yasanın anlaşılmasını zorlaştırır. Yasaların ayrıntılı olarak hazırlanması, kesinlik ve tahmin edilebilirlik açısından özgürlüklerin sözcükler bataklığında kaybolmasına neden olur.<sup>249</sup>

Anglo-Sakson ve Kara Avrupa'sı hukuk geleneklerine göre, yasa taslağı hazırlama yöntemindeki açık farklılıklar, bu iki hukuk geleneği arasında yüzeysel bir farklılık olmadığını ortaya koyar.

<sup>249</sup>Campbell, a.g.m., s.1-3.

Ortak Hukuk'ta, uzun bir zamanda oluşmuş yasal felsefe ve gelenekler, istikrar kazanmış yargı içtihatlarının yerleşmesi, siyasal beklentiler ve yasa koyucunun yasama sürecindeki rolü, yasal yöntemler ve hakimin işlevi Kara Avrupa'sı hukuk geleneğinden oldukça farklıdır. Ortak Hukuk'ta hakimin işlevi ve yasa koyucu arasındaki ilişkisi, Kara Avrupa'sı hukuk geleneğinin neredeyse tam tersinedir. Bu durumun nedeni, her iki hukuk geleneğinde, yargının yasal sisteme son derece farklı yaklaşmasıdır.

***Ortak Hukuk Geleneğinde Hazırlanan Yasaların Avantajları:*** Öncelikle, ayrıntılı hazırlanmış yasaların kesinlik özelliği, olayların büyük çoğunluğunun yasal sonucunun önceden görülebilir olmasını sağlar. Kesinlik, fiili olaylara dayalı durumların belirlenmesinden ve yasal kapsamından takip edilir. Yasanın ilk yürürlüğe girmesinde, önceleri yasa metinlerini takip etmek zor olabilir. Ancak bir kez anlaşılınca, vatandaşların hak ve yükümlülükleri ile ilgili konularda açık hükümler kolayca bulunabilir.

İkinci avantajı demokratik kontroldür. Seçimle iş başına gelmeyen hakimlere veya devlet memurlarına, yasadaki boşluklarla ilgili olarak geniş takdir yetkisi verilmesi demokratik değildir. Ortak Hukuk geleneğinde böyle bir duruma fırsat verilmez

Soyut ilkelerin belirli durumlarda ortaya çıkan farklı sonuçlarının, farklı yorumlanabileceğinin kabulü, seçilmiş yasama organının seçilmemiş yargı ve idareye güç aktarması anlamına gelir. Bu durum yasanın uygulanmasından sorumlu devlet memurlarına hesapsız takdiri bir güç sağlar.

Son olarak, Kara Avrupa'sı hukuk geleneğinde yasayı kullananlar, haklarını ve sorumluluklarını öğrenmek için, yasal danışmanlara güvenmek zorundadırlar. Vergi yasaları açısından, yükümlüler vergi danışmanlarına güvenmek zorundadırlar. Oysa, Ortak Hukuk geleneğinde ayrıntılı hazırlanmış yasalar kolayca anlaşılacağından, yasal danışmana gerek duyulmaz.

Kara Avrupa'sı geleneğinde hakim, yasaları basit ve anlaşılabilir bir şekilde uygulayabilmek için, belirli durumlarda kurallara gereksinim duyar. Yasa boşluğu için kural arar ve yasanın uygulanmasında zorluklarla karşılaşır.<sup>250</sup>

Türkiye'de yasa hazırlamada kıta Avrupa'sının esas alınıp, Anglo-Sakson ve İskandinav yaklaşımının ihmal edilmesinin maliye ve sosyal bilimler alanındaki temel sorunlardan biri olduğu ileri sürülmektedir.<sup>251</sup>

***Ortak Hukuk Geleneğinde Hazırlanan Yasaların Dezavantajları :***  
Renton Komitesi Raporunda da belirtildiği gibi, anlaşılabilirliğin sağlanmasıyla, çoğunlukla kesinliğe ulaşılır. Ortak Hukuk sisteminin yasalarda aşırı ayrıntılara yer vermesi ve birbirleriyle ilişkilendirilmiş yasa maddeleri, anlaşılabilirliği güçleştirme olasılığını da taşımaktadır. Ayrıntılı düzenlemeler ve birbiriyle ilişkilendirilmiş yasa maddeleri nedeniyle anlaşılabilirliğin güçleşmesi, yasanın itibarının kaybolmasına bile neden olabilir.

Bunun yanında, maddeler ne kadar ayrıntılı hazırlanırsa hazırlansın, olası bütün durumları kapsamasında, arzulanan boyuta ulaşamaz. Bu durum, yasanın amacına uygun durumları kapsayıp kapsamadığı konusunda kesinliği ortadan kaldırır. Yasada kesin hükümler yer alsa da, kalın ciltli yasaların içinde bu hükümlere ulaşmak zor olacaktır. Karmaşık ayrıntılar zıt bir sistem oluşturur.<sup>252</sup>

HALSBURY, yasada çok sözcük ve kavram kullanılmasının anımsanması zor kavram ve sözcüklerin de yer almasına neden olabileceği görüşündedir.<sup>253</sup> Uygulamada yasal boşlukların belirlenmesi belli bir maliyeti gerektirecektir.<sup>254</sup>

Ayrıntılı ve karmaşık düzenlemeler, yasa hükümlerinin yasa koyucunun amacına uygunluğunu belirlemeyi zorlaştıracığı gibi, yasa koyucunun gerçek amacının gizlenmesine de yol açar. Yasama amacının daha genel bir ifadeyle belirtilerek, anlatım

<sup>250</sup>Campbell, a.g.m., s.3.

<sup>251</sup>Güneri Akalın, a.g.s., (1992), s.60.

<sup>252</sup>Campbell, a.g.m., s.3-4

<sup>253</sup>Lord Halsbury, "The Laws of England" (Campbell, a.g.m., s.4,7'deki alıntı).

<sup>254</sup>Campbell, a.g.m., s.4.

ya da ihmalden de kaynaklanabilecek yasal boşlukların, atıfta bulunulan yasa hükümleri ile doldurulması zor olacaktır.

Ayrıntı yığnında açıklık kaybolduğundan, adil vergileme ilkeleri başta olmak üzere, yasada yapılan düzenlemenin gerekçesinin vatandaşlara açıklanmasında güçlüklerle karşılaşılır. Bu nedenle, sadece genel ilkeleri iyi açıklanmış potansiyel bilgilerin yer aldığı, yasayı uygulayacak idarenin amaçlarından çok siyasal ve toplumsal amaçların görülebileceği yasalar kadar eğitici olmaz.

Son olarak Ortak Hukuk geleneğinde hazırlanan yasalar, ekonomik ve toplumsal koşullardaki değişimlere, arzulanan bir hızla uyum sağlayamaz. Bu yüzden, değişen koşullara uyum sağlamak amacıyla, yasada yapılacak değişiklikler ve eklemelerde, Kara Avrupa'sı hukuk geleneğindeki yasa hazırlama yönteminin esas alınması teşvik edilir.

Anglo-Sakson ve Kara Avrupa'sı geleneğinin her ikisi de yasa hazırlama yöntemi olarak tercih edilebilir. Özel amaçlı yasalar için Kara Avrupa'sı geleneği, açıklık ve kesinlik yönünden de Ortak Hukuk geleneği esas alınabilir.

Yasada yer alan açık ilke ve düzenlemeler, okuyucular tarafından kolayca anlaşılabilir. Ancak bunların uygulanmasında güçlüklerle karşılaşılır. Ayrıntılı düzenlemeler, hukuki olaylara uyan yanıtları açık ve kesin olarak verebilirken, onların boyutu ve neden olduğu karmaşıklık, yasa hükümlerine ulaşılmasını güçleştirir.

Yasa hazırlama yöntemini değiştirmek basit değildir. Avustralya'da Kara Avrupa'sı geleneğine göre, yasa hazırlama yöntemine geçilmek istendiğinde, zıt bir sistem veya yöntemden, gerçek bir değişime gitmek ve yasama meclisiyle yargının rolünü köklü bir şekilde yeniden düzenleme gereği ortaya çıkmıştır.

Yasa taslağında genel ilkelerin esas alınması, yasa hazırlamada daha dikkatli olunmasını gerektirir. Genel ilkelere uygun olarak, özgürlük, adalet ve vergileme gibi, yasanın çok önemli bazı alanlarına ulaşabilmede kesinlik sağlanmalıdır. Ortak Hukuk geleneğine göre hazırlanan ayrıntılı yasalar, mali yasalar başta olmak üzere, kamu hukuku alanındaki olayları kapsamada daha başarılıdır. Örneğin vergi istisna ve

indirimleri yasada ayrıntılı olarak düzenleneceği için, yasa hükümlerinin uygulanması daha kolay olacaktır.<sup>255</sup>

Kıtalararası yasa yapıcılar kendi yasalarının kalıtlarından etkilenmişlerdir. Yasanın amaç ve ilkelerini ifade etmede, kendi yasalarının ilke ve kavramlarından veya en azından genel amaçtan sonuçlar çıkararak etkilenmişlerdir.

Genel amacı açıklamak, yasa koyucunun (legislature) öncelikli görevidir. Genel amacı, düzenleme ve kavramların sıralı açıklaması takip eder. Bir terim veya kavramın ne anlama geldiğini açıklamak gerekirse, bu terim veya kavramın anlamı ilk kullanıldığı ya da ortaya çıktığı yerde açıklanmalıdır.<sup>256</sup>

### **3. VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASINDA TEMEL GEREKÇELER**

#### **3.1. Anayasaların Değiştirilmesi ve Vergi Yasaları**

Vergi yasalarının hazırlanması ve yasama sürecinin temel dayanağına ilişkin ilke ve hükümler anayasalarda yer aldığından, vergi yasalarının hazırlanmasında ve yasallaşmasında öncelikle anayasada vergilemeye ilişkin olarak yer alan hükümlerin değiştirilmesine ilişkin temel gerekçelerin irdelenmesi gerekir.

Thomas JEFFERSON tarafından 1789 yıllarında geliştirilmiş olan “kuşaklar teorisi” ne göre, dünya nimetlerinden ölümler değil, yaşayanlar yararlanabilir. Başka bir ifadeyle kişi öldükten sonra bu nimetler üzerindeki haklarını ve gücünü yitirir. Sadece daha önce dünyaya geldikleri gerekçesiyle, eski kuşakların iradesine daha büyük bir önem verilmesi olanaklı olamayacağından, bir önceki kuşağın iradesiyle oluşan tüm yasalar değiştirilebilmelidir.<sup>257</sup> Bu bakımdan vergilemeye ilişkin temel normların yer aldığı Anayasaların ve vergi yasalarının değişen toplum koşullarına uyarlanması bir zorunluluktur.

Doğal hukukçular, anayasanın bir tür toplumsal sözleşme olduğunu ileri sürerek, çağlar boyunca yapılan mücadeleler sonucunda elde edilen hakları korumak amacıyla,

<sup>255</sup>Campbell, a.g.m., s.4-5

<sup>256</sup>Michael, Zander, *The Law-Making Process*, fifth Edition, (London, Edinburgh Dublin: Butterworths, 1999), s. 28

<sup>257</sup>Coşkun San , *Anayasa Değişiklikleri ve Anayasa Gelişmeleri*, (Ankara: Toplum Bilimleri Araştırma Merkezi Yayını, 1981), s.36.

anayasanın değişmezliği ilkesini akılcı bir yaklaşımla irdelemeye çalışmışlardır. Onlara göre, bireyler “toplumsal sözleşme” yi oybirliği ile (ittifakla) kabul etmişlerdir. Bu nedenle, toplumsal sözleşme yani anayasa, ancak aynı yoldan değiştirilebilir. İlk bakışta mantıksal olduğu izlenimini veren bu düşünceden çıkarılabilecek pratik sonuç, anayasanın değişmez olduğudur. 1830 tarihli Fransız Anayasasının hazırlanması sırasında şiddetli tartişmalar yaşanmış ve Alexis de TOCQUEVILLE, “halkın, kralın ve parlamentoların tüm yetkilerinin dayanağı anayasadır; anayasa dışında bu siyasal gler hiçtir” sözleriyle Anayasanın değişmezliği ilkesini savunmuştur. Ancak tüm bu tartişmalar, daha çok doktrin evresinde kalmış ve modern Anayasalarda değişmezlik ilkesi yalnızca üstün hukuk kuralları niteliğindeki bazı hükümler ile devletin biçimi için ngrlmştir.<sup>258</sup> Anayasanın değiştirilemez olduğu görüşü, toplumu oluşturan tüm bireylerin sadece soyut düşüncede birleşebilmelerinin olanaklı olduğu varsayımından hareket eder. Anayasa değişikliği için birleşemeyen bireylerin anayasanın kabulünde nasıl birleştikleri sorusuna yanıt bulmak kolay olmayacağı gibi, böyle bir toplumsal anlaşmanın varlığını kanıtlamak da tamamen olanaksızdır. Esasen anayasanın bir tür toplumsal sözleşme olduğu kuramı da terkedilmiştir.<sup>259</sup>

Bununla birlikte, vergi yasalarını da kapsayan kamu hukukuna ilişkin yasaların hazırlanmasında tüm kamuoyu etkili olur.<sup>260</sup>

Bir vergi yasası metni hazırlanırken, içinde yaşanan zamanın gereksinmelerinden hareketle, geleceğin de planlanması ve konulan temel esasların uzunca bir süre geçerli olması beklenebilir. Ancak özellikle çağımızın çoğulcu toplumlarında gelişmelerin ve değişimlerin yönünü tam olarak saptayabilmek, her zaman olanaklı değildir. Bu nedenle vergi yasalarının sonsuza kadar geçerlikte kalabileceklerini beklemek bir yana, bazı hükümlerinin toplumsal gelişmelere ne kadar dayanabileceklerini hesaplayabilmek bile giderek olanaksızlaşmaktadır.

Vergi yasalarının değişen koşullara uygun hale getirilmesinin zorunlu olduğu düşüncesinden hareketle, zaman içerisinde değiştirilmesi kaçınılmazdır.

<sup>258</sup>San, a.g.e., s.33.

<sup>259</sup>a.g.e., s.32.

<sup>260</sup>Zander, a.g.e., s.2.

### **3.2. Vergi Yasalarının Değiştirilmesinde Soyut Gereçekler**

Vergi yasalarının değiştirilmesi için ekonomik ve toplumsal gereksinimleri karşılamadığı, ülke gerçeklerine uymadığı, daha özgürlükçü bir demokrasiye ve vergi barışına olanak sağlamadığı, ekonomik ve sosyal kalkınmayı gerçekleştirmediği gibi soyut gerekçeler ileri sürülebilir. Bu gerekçeleri ileri sürenlerin spekülasyon yetenekleri oranında, aklın son sınırlarına kadar artırılması olanaklıdır. Söz konusu soyut gerekçeler, belli vergi yasası değişikliklerinin gerekli görüldüğü dönemlerde, genellikle siyasal partiler ya da baskı grupları tarafından kamuoyu oluşturmak amacıyla ortaya atılmaktadır. Ayrıntılı somut gerekçeler yerine, sıkça ve aynen tekrarlanan soyut kalıpların geniş halk kitleleri üzerinde çok daha etkili olduğunu bilen kişiler, kitle psikolojisinin bu zayıf yanından yararlanarak, gerekli olduğunu ileri sürdükleri vergi yasası değişiklikleri için elverişli ortamı hazırlayabilmektedirler.

Yapılması öngörülen vergi yasası değişikliklerinin, belli ekonomik ve toplumsal süreçlerin bilimsel açıdan çözümlenmesi sonucu ortaya konan verilere değil, mantıksal gibi görünen iddialara dayandırılması halinde, sözde somut gerekçeler ileri sürülüyor demektir.

### **3.3. Vergi Yasalarının Değiştirilmesinde Somut Gereçekler**

Titizlikle yapılan bilimsel çalışmalar sonucunda, önerilen vergi yasaları değişikliği ile belli gereksinimler arasında gerçek bir bağ bulunduğu kanıtlanabiliyorsa, bu takdirde somut gerekçeler var demektir. Ancak somut gerçeklerin rakamlarla yalan söyleme sanatı uygulanmadan saptanması gerekir.

Bu bakımdan, somut gerçeklerden söz edebilmek için, önerilen vergi yasaları değişikliği ile çözülmek istenen ekonomik ve sosyal sonuç arasında, bir nedensellik bağının varlığı ve bu bağın etkenlik derecesi bilimsel açıdan kanıtlanabilmelidir. Ulaşılan sonuçlar ayrıca, kamuoyunda açıkça yapılacak eleştirilerin süzgecinden geçmiş olmalıdır.

### **3.4. Toplumsal Yapı İle Vergi Yasaları Arasındaki Uyumsuzluk**

Anayasa ve diğer tüm yasalarda olduğu gibi, toplumsal yapının değişim süreci içerisinde olmasına karşın, vergi yasalarını oluşturan kuralların durağan yapıda olması nedeniyle, toplumsal yapı ile vergi yasaları arasında bir uyumsuzluğun bulunmasını

olağan karşılanmak gerekir. Ancak, bu uyumsuzluk kavramı, vergi yasaları veya devletle toplum arasında bir karşıtlık olarak anlaşılmamalıdır.

Her toplumun kendine özgü sosyal, ekonomik ve politik bir yapısı vardır. Toplumsal yapı, zamana bağlı olarak sürekli bir değişim halindedir. Toplumsal yapıda meydana gelen değişimler bazı toplumlarda daha hızlı olurken, bazı toplumlarda daha yavaş ortaya çıkar. Bu durum toplumların geleneksel toplum, geçiş dönemi toplumu veya modern toplum olmalarının etkisindedir. Vergi yasaları bütünü olarak da adlandırabileceğimiz vergi sistemi, toplumsal yapının bir parçasını oluşturduğundan, toplumsal yapıda görülen değişimler vergi yapısı üzerinde de etkisini göstererek, vergi yasalarının da değişmesinin nedeni olacaktır.<sup>261</sup>

Vergi yapıları<sup>262</sup> ülkelerin ekonomik, sosyal ve politik koşullarına bağlı tarihsel bir kurum olarak oluşur. Vergi yapıları içinde yer alan vergi yasalarının, ekonomik ve toplumsal yapıdaki değişimlere uyumlu hale getirilmesi gerekir. Herhangi bir ülke için, her zaman güncelliğini koruyacak ve her zaman geçerli olacak vergi yasalarının bulunması olasılığı yoktur.

Her ne kadar bazı süreçleri daha iyi açıklayabilmek için ve sadece bu yönetsel nedenle, toplum-devlet veya toplum-vergi yasaları şeklinde ayrımlar yapmak amaca uygun olsa bile, bunlar arasında kesin bir karşıtlık bulunduğunu ileri sürmek olanaklı değildir. Çünkü genel bir ifadeyle yasaların amacı, toplumsal gereksinmelere uygun bir biçimde, kişilerin kendi aralarındaki veya devletle olan ilişkilerini düzenlemekten ibarettir. Ancak her türlü sosyal, siyasal ve ekonomik etkilere ve gelişmelere açık olan ya da bunları bizzat ortaya çıkaran toplumsal yaşam, özellikle çağdaş çoğulcu toplumlarda oldukça hızlı değişmektedir. Bu olgu nedeniyle vergi yasaları, değişmelere kısa sürede yanıt veremez duruma gelmektedir. Özellikle ekonomik ve teknolojik ilerlemelerin doğrudan doğruya etkilediği alanlarda yapılan yasal düzenlemeler, yasama organlarından geçip yürürlüğe girinceye kadarki kısa süre içinde bile eskiyebilmektedir.

<sup>261</sup>Fethi Heper, **Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler**, (Türk Vergi Yapısına İlişkin İstatistik Bir Model Denemesi, 1950-1971), (Eskişehir, 1981), s. Sunuş.

<sup>262</sup>Bireylerin ve kurumların belirli dönemlerde ödemekle yükümlü oldukları vergi kümelerinin tümü vergi sistemi veya vergi yapısı olarak tanımlanmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz., Heper, a.g.e., s.17 vd.



Öte yandan, toplumsal yaşam ile vergi yasaları arasındaki bu açık, çok daha değişken ve dinamik bir sosyal gerçekliği kapsadığı için, kamu hukuku alanında daha belirgindir.

Hukuk tarihi araştırmaları, geniş zaman dilimleri ve uygarlık sınırları içinde, kamu hukuku kurumlarının özel hukuk kurumlarına oranla daha köklü değişikliklere uğradığını ortaya koymuştur.<sup>263</sup>

#### **4. VERGİ YASALARININ HAZIRLANMA SÜRECİNİN KURUMSALLAŞMASI**

Vergi yasalarının ideal yapısı veya düzenlenmesindeki özel teknik problemler, çeşitli şekillerde gündeme getirilen önemli konulardan biridir. Gelişmekte olan ve geçiş aşamasında bulunan ülkelerde, vergi yasalarının hazırlanması sürecinde, akademik literatür ve teknik yardımın etkisi pek fazla dikkate alınmamaktadır.

OECD üyesi ülkelerin çoğunda, karmaşık bir yapıda gelişen vergi yasama süreci yoluyla, farklı gruplar kendi çıkarlarına uygun vergi politikalarını içeren yasaları yasama organından geçirmek için adeta yarışır. ABD gibi gelişmiş ülkelerde, önemli bir vergi yasa taslağına meslek örgütleri, politika uzmanları, hukukçular, muhasebeciler, ekonomistler ve hatta sıradan vatandaşların binlercesinin katılımı sağlanır. Buna karşın, gelişmekte olan ve geçiş aşamasında bulunan ülkelerde, vergi yasama süreci çok basit olduğu gibi, bu ülkelerin çoğunda yasama sürecinin kurumsallaşması fırsatı yoktur. Bu ülkelerde yasa hazırlama ve yasama sürecine katılan kişilerin sayısı oldukça sınırlıdır. Bunun avantaj ve dezavantajları vardır.

Sınırlı sayıdaki oldukça nitelikli kişiler, yasa yapmada genellikle daha uyumlu ve başarılı olabilirler. Öte yandan kurumsallaşma tecrübesinin eksikliği, vergi yasalarının hazırlanması sürecinde kolayca ilerleme sağlanamamasına neden olur. Yeterince istişare yapılmaz. Yasa hazırlama sürecinin çeşitli aşamalarında konuyla ilgili gerekli uzmanlar yer almaz.<sup>264</sup>

<sup>263</sup>San, a.g.e., s.35.

<sup>264</sup>Richard K.Gordon, Victor Thuronyi, "Tax Legislative Process", (Ed: Victor Thuronyi.), *Tax Law Design and Drafting*, (Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996) s.1-2.

#### **4.1. Yasamanın Belirlenen Problemleri Karşılması ve Yasa Hazırlama**

##### **Adımının Atılması**

Yasama sürecinde karşılaşılan problemler, vergi politikası ve ekonomideki değişimler, vergiden kaçınma tekniklerinin gelişmesi, daha önce uygulanan politikalar ve idarenin olumsuz seçimleri gibi farklı kaynaklardan ortaya çıkabilir.

Bu problemlerin her birinin giderilmesini sağlayacak vergi yasalarını oluşturabilmek için, Maliye Bakanlığı vergi yasalarının sürekli olarak gözden geçirilmesi görevini üstlenmelidir.

Vergi yasalarının gözden geçirilmesinde, ayrı bir gözden geçirme komitesi (Review Committee) oluşturulmalı ve bir kişinin koordinesinde her biri bağımsız olan vergi uzmanlarına yer verilmelidir.

Gözden geçirme komitesi (GGK.), parlamentonun ilgili komisyonlarıyla sürekli diyalog halinde olmalıdır. GGK. Bakanlık Müsteşarının başkanlığında, bakanlığın üst düzey yöneticilerinden oluşturulabilir. Daha detaylı bir gözden geçirmeyi gerektiren durumlarda, öncelikle problemler belirlenir ve bir çalışma grubunun problemin giderilmesini sağlayacak düzenlemeleri sunması sağlanır. Zira vergi yasalarının sayısız ve karmaşık olma eğilimi, sürekli olarak tekrar gözden geçirilmesini olanaksız hale getirmektedir. GGK. sürekli olarak problemleri belirlemek için, vergi idaresi ve araştırma elemanlarıyla sıkı bir diyalog halinde olmalıdır.

GGK.'nin, çalışmalarında özel sektör görüşlerini içtenlikle dikkate alması ayrı bir önem taşımaktadır. Özel sektörün mesleki örgütleri, problemlerin çözümü için yararlı bir bilgi kaynağı olabilir. Ayrıca, problemlerin belirlenmesinde önemli bir işleve sahip olan yabancı danışmanların yardımıyla, yasaların karşılaştırılmasında diğer hükümetlerde benzer yöntemlerle ortaya çıkan zorluklar belirlenebilir.

Vergi yasalarının gözden geçirilmesi sürecinin kurumsallaşmasını sağlarken, vergi yasalarının sıklıkla değişmesini önleyecek çabalara da yer verilmelidir. Vergi yasalarının sıkça değiştirilmesi, yatırımcıların beklentilerini altüst edeceği gibi, vergi yükümlülerinin vergi yasalarını anlaması ve uyum göstermesini de zorlaştıracaktır. Önerilen değişikliklerin taslak aşamasında dikkatli bir şekilde gözden geçirilmesi

halinde, teknik düzeltmeler ve bütçe gereksinimleri için ileride gerekecek değişikliklerin boyutunun en aza indirgenmesi sağlanabilir.<sup>265</sup>

## 4.2. Araştırma Desteği

Vergi yasalarını hazırlamakla görevli olanlar ve vergi politikası çalışma grupları, yeterli işleve sahip olabilmek için, etkin bir araştırma desteğine gereksinim duyarlar. Bu konuda tahmini gelirin hesaplanması, mevcut uygulamanın gözden geçirilmesi ve yasaların karşılaştırılması olmak üzere üç önemli araştırma alanı bulunmaktadır.<sup>266</sup>

### 4.2.1. Tahmini Gelirin Hesaplanması

Vergi gelirlerinde gönüllü artışların sağlanamaması durumunda, devletin zorunlu olarak vergileri artırması tartışma konularından biridir. Devletin işlevlerinin yerine getirebilmesi için zorlama kaçınılmazdır. Ancak bu zorlamanın sınırı adalet, eşitlik ve mülkiyet haklarına saygı konusunda belli bir mantık temeline dayanmamaktadır. Zorlama kabul edilse bile, artırılabilecek gelirlerin miktarının belirlenmesi gerekir. Özgür bir toplum amaçlanıyorsa, zorlamayı en aza indirmek ve bireysel tercihlere en yüksek olanakların sağlanması gerekir. Böylece hükümetin rolü de en aza indirilecektir.<sup>267</sup>

Toplam gelirin tahmini, bütçe sürecinin bir parçası olduğundan, vergi yasalarının hazırlanma sürecinin kurumsallaşmasındaki araştırma desteğine yönelik tahmini gelirin hesaplanması konusunun kapsamı dışındadır. Ancak, önerilen düzenlemelerden elde edilebilecek vergi gelirlerinin tahmini, vergi yasalarının hazırlanması sürecinde tartışılabilir. Gelir tahminleri özel vergi ayrıcalıkları karşısında önemli bir silah olabilir. Yani hazırlanan yasa nedeniyle elde edilecek gelirler tahmin edilirse, ayrıcalık talep edenlerin ne kadar bir vergi avantajı talep ettikleri de bilinebileceği için, onlara karşı önemli bir silah olacaktır.

Tahmini gelirin belirlenmesiyle, ayrıcalık tanınanlara ilişkin maliyetler gösterilerek, ayrıcalıklar nedeniyle ülkenin diğer vergi yükümlüleri üzerine dağılan vergi yükünün ulaştığı boyut da ortaya çıkmalıdır. Vergi ayrıcalıklarının maliyeti

<sup>265</sup>Gordon, Thuronyi, (Ed: Thuronyi), a.g.e., s.2-3

<sup>266</sup>a.g.e., s.3.

<sup>267</sup>Robert W.McGee, "Some Principles of Taxation For Latin America" Lessons From The USA and European Experiences, Presented at the 14th Conference of the Business Association of Latin American Studies, (Rio de Jenerio, Brazil, 1997), s.3.

hesaplanarak tahmini gelirden düşülmesiyle, ayrıcalıklar nedeniyle diğer vergi yükümlülerinin yüklendiği ve hatta halkın yoksun kaldığı miktarlara da ulaşılabilir. Bu durum ayrıcalık talep edenlerin ısrarlarının azalması yönünde etki yapacaktır.

Bununla birlikte, gelirlerin tahmini olağanüstü zor bir görevdir. Gelir tahmini yapabilmek için, vergi yasalarına konacak bir hükmün etkilerinin ayrıntılı bir şekilde anlaşılması ve sayısı ve boyutu da dahil olmak üzere, özel sektör firmalarına ait sağlıklı verilerin elde edilmesi gerekir. Özel sektör firmalarına ait veriler gelir tahmini yapmamızı etkileyecektir.

Gelişmekte olan ve geçiş aşamasındaki bir çok ülkede bu verileri elde etmenin güçlükleri olabileceği gibi, elde edilmiş güncel veriler de çok sağlıklı olmayabilir. Bununla beraber işe yarar tahminlerle karşılaşmak olanaklı olabilir. Günümüzde bazı ülkelerde tahmini gelirler için karmaşık modeller bulunmaktadır. Bazı özel muhasebe firmaları, gelişmekte olan ve geçiş aşamasındaki ülkeler için vergi hesaplama modelleri geliştirmişlerdir.<sup>268</sup>

#### **4.2.2. Mevcut Vergi Yasalarının ve Uygulamanın İncelenmesi**

Her yeni yasa doğal olarak hukuk alanına bir yenilik getirmektedir. Değişiklik yapılan alan ve yasa ile yeni yasa arasındaki ilişki iyi analiz edilmelidir. İçinde bulunulan durum karşısında Anayasa, yasa ve diğer hukuki mevzuat karşısında ne yapılabileceği ve yeni problemin hukuk kuralları karşısındaki yeri belirlenmelidir.<sup>269</sup>

Anayasa ve diğer bütün yasalar da dahil olmak üzere, vergi yasaları hazırlamaya girişmeden önce, dikkat edilmesi gereken en önemli noktalardan biri, mevcut mevzuatın dikkatle taranması, böyle bir yasaya hukuken gerçekten gereksinim olup olmadığının saptanmasıdır.

Yeni bir yasa çıkarmak suretiyle düzenlenmek istenen konuları içeren yasa hükümleri varsa, yeni bir yasa yapmak ve bu suretle esasen kabarık olan mevzuatı bir

<sup>268</sup>Gordon, Thuronyi, (Ed: Thuronyi), a.g.e., s.3-4.

<sup>269</sup>Akman Akyürek, "ABD'de Hukuki Yazım Tekniği ve Kanun Tasarılarının Hazırlanması", *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 25, Sayı 2, (Haziran, 1992), s.142.

kat daha kabartacak şekilde, içinden çıkılmaz hale getirmekten dikkatle kaçınılmalıdır.<sup>270</sup>

Hazırlanan yasa metinlerinin uygulama yeteneği olmalı, pratik olmayan ve uygulanması zor metinler hazırlanmamalıdır.

Mevcut yasaların uygulama deneyimi, vergi yasalarının nasıl hazırlanması gerektiği konusunda fikir verebilir. Bu deneyim konusunda bilgi edinmenin bir yolu da incelemidir. Belirli bir konunun etkileri dikkate alınarak, belirlenen vergi politikaları için önemli bilgi sağlanabilir. Görüşmeler yapılarak araştırma yapılabileceği gibi, anketler yapılması veya örnek (model) vergi beyannameleri yazdırılması yoluna da gidilebilir. Yasanın etkisini araştırmak için, yerel ve bölgesel vergi idarelerinin yasanın uygulanmasıyla ilgili tecrübelerine dayalı olarak, hazırlayacakları raporlar da dikkate alınmalıdır.

Araştırma bölümünün, mevcut uygulamanın araştırılması yeteneği, belki de bütün araştırma becerilerinin en önemlisidir. Yapılacak araştırmalar sayesinde, vergi uygulamalarında hangi konularda problemler bulunduğu, bunların nasıl giderilebileceği ve ayrıca özel sektördeki vergi yükümlülerine çok fazla güvenmeden problemin nasıl çözülebileceği ortaya çıkarılabilir. Yapılacak araştırmada, vergi yükümlülerinden elde edilecek bilgilere çok fazla güvenilmesi halinde, bir vergi yasının beklenen etkiyi göstermediği ve uygulanmasının gereksiz olduğu sonucuyla karşılaşılabilir. Bundan kaçınmak ve objektif araştırma ve tespit için, araştırmaya katılan yükümlülerin isimleri yazılmamalıdır.

#### **4.2.3. Yasaların Karşılaştırılması**

Diğer ülkelerin vergi yasaları ve uygulama deneyimlerinden çok şey öğrenilebilir. Karşılaştırma çalışmaları değişiklik için olumlu bir yön gösterilebileceği gibi, potansiyel problemlerden kaçınmaya da yardım eder. Diğer ülkelerin yasaların incelenmesi ayrıca, kendi yasa hükümlerinin, iş ve ticaretin yönünü etkilemek için önerilmiş hükümlerin nasıl bir etki yapacağını göstermeye yardım edebilir.

<sup>270</sup>Bülent Daver, "Kanunla İlgili Meseleler", *SBFD*, Cilt: XVI, No: 4, (1961), s.226.

Ayrıca, yasaların karşılaştırma analizleri yapılmasında, yabancı teknik danışmanların belli bir alandaki son derece gerekli olan tecrübelerinin önemli değeri olacaktır.<sup>271</sup>

### 4.3. Vergilemenin Disiplinler Arası Niteliği

Yasa hazırlama sanatı, yasa hazırlamanın usulleri, yetki devri, yasaların anayasaya uygunluğu ve vergilerin yasallığı ilkesi gibi konuların anlatılması sırasında, kısmen incelenir ve öğretilir. Ancak yasa koyma sanatı bilimsel açıdan, disiplinler arası bir niteliğe sahiptir. Açık, basit, sistematik, soyut, genel ve sürekli nitelikte kurallar koyabilmek için, geniş hukuk bilgisi yanında, adaletli yasalar için felsefeye, siyasal ve toplumsal çıkarları hesaba katmak ve yurttaşların siyasal yaşama katılımının nasıl gerçekleşeceğini belirlemek açısından siyaset bilimine, yasaların toplumsal etkilerini ölçmek için sosyolojiye, yasaların ekonomik olaylarla ilişkilerini belirlemek için de ekonomi bilgisine gereksinim vardır.<sup>272</sup>

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi, vergilemeye de disiplinler arası bir konu olarak yaklaşılmalıdır. Vergi yasalarının akademik uzmanlık disipliniyle hazırlanması gereği, vergi yasalarının hazırlanması sürecinde kimlerin yer alacağı konusunda problemler yaratabilir. Yasa hazırlama çalışmalarını yöneten kişinin, tek bir uzmanın her konuda bilgi sahibi olmadığını göz önünde bulundurması gerekir. Vergi yasası hazırlanması çeşitli alanlarda bilgi sahibi olmayı gerektirir.

Ekonomistler, alternatif vergi politikaların ekonomik ve gelir etkilerini analiz etmelidirler. Vergi uzmanları, farklı ülkelerin vergi yasalarına ilişkin uygulamalarına ait bilgilerin ışığında, önerilen hükümleri ayrıntılı olarak düzenlemelidirler. Vergi hukukçuları vergi yasası hazırlama deneyimleriyle güncel yasanın dili üzerine çalışmalıdırlar. Hukukçular ayrıca, önerilen vergi yasası hükümlerinin, Anayasa ve Ticaret Yasası gibi diğer yasal sistemin kaynağı ile uyumlu olmasını sağlamalıdır. Muhasebeciler, önerilen vergi düzenlemelerinin muhasebe kuralları ve uygulamalarıyla uyumlu olmasına yönelik tavsiyelerde bulunabilirler. Deneyimli vergi idarecileri, vergi

<sup>271</sup>Gordon, Thuronyi, (Ed: Thuronyi), a.g.e., s.4.

<sup>272</sup>Thomas Fleiner-Gerster, "Wie Soll Man Gesetze Schreiben"? (Bern Und Stuttgart: 1985), s.1 vd., (İbrahim Kaplan, "Kanun Yapma San'atı ve Tekniği", AÜSBFD, Cilt: 47, Sayı: 1-2 (ayrı bası), (1992), s.100'deki alıntı)

yasalarının uygulanmasından kaynaklanan problemleri, diğer ülkelerin vergi yasaları uygulamasını da dikkate alarak, alternatif önerileriyle birlikte ortaya koyabilirler.

Vergi yasaları ekonomik teori ile sağlıklı bir şekilde tamamlayıcı olmalıdır. Vergi yasaları hazırlanırken, hukuki gerçekler, piyasa uygulamaları ve bürokratik yapının, sosyal ve politik yapıyla uyumlu olmasına dikkat edilmelidir. Bu gereklilik nedeniyle bir çok bilim dalından kişilerin, kendi bilim dallarının deneyim ve uzmanlık yeteneklerini ortaya koyarak, değişik bilim dalından olanlarla birlikte çalışmalarını gerekebilir. Yerel ve yabancı uzmanların, bir takım ruhu içinde çalışabilmeleri de ayrı bir önem taşır.

Vergi yasalarını hazırlama sürecinin tamamında, sürece katılan uzmanlar arasında tam bir işbirliği sağlamak olanaklı olmayabilirken, değişik aşamalarda farklı uzmanlar arasında olabildiğince geniş bir istişare sağlanabilir. Örneğin Yasa hazırlama sürecinin son aşamasında en az bir ekonomist, bir hukukçu ve bir kamu yöneticisinin yasa hazırlamakla görevli bir gruba katılması sağlanabilir.

Taslağın uygulanması politikalarını değerlendirmek için, sürecin her aşaması dikkatli bir şekilde takip edilmelidir. Belli durumlarda, kamu kuruluşlarıyla ilişkili olan bu kişilerle, olanaklar ölçüsünde her aşamada dikkatlice istişare yapılmalıdır.<sup>273</sup>

Vergi politikalarının belirlenmesi sürecindeki koordinasyon eksikliği, gelişmekte olan ülkelere has değildir. Örneğin Profesör Brian Arnold Avustralya, Yeni Zelanda ve Kanada arasında vergi politikalarının belirlenmesi sürecini karşılaştırmış ve vergi politikalarının tek bir üniteye formüle edilmesinde politika geliştirme, teknik analiz ve yasal taslaklama olmak üzere, üç önemli kısım bulunduğunu belirlemiştir. Avustralya'da bu işlevlerin üç farklı üniteye bölünmesi, problemler ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Avustralya vergi idaresinin yasama hizmetleri grubu,<sup>274</sup> Hazine tarafından geliştirilen vergi politikası önerilerinin yasaya dönüştürülmesinden sorumludur. ARNOLD, Avustralya'da üç farklı grup yerine, Kanada uygulamasında olduğu gibi, tek

<sup>273</sup>Kamu ve özel sektör temsilcileriyle olanaklı olan her ortamda hazırlanacak vergi yasası tartışılmalıdır.

<sup>274</sup>Çoğunluğu muhasebeci ve hukukçulardan oluşan 60 meslek mensubu.

bir grubun aynı çatı altında toplanmasını önermektedir. Kanada'da Maliye bölümünün vergi politikası ve yasama kısmını oluşturan ekonomistler, muhasebeciler ve hukukçular, yasama dilindeki politikaların somutlaştırılması da dahil olmak üzere, vergi politikalarının her açıdan geliştirilmesinden sorumludurlar.<sup>275</sup>

Vergi yasalarının başarıyla uygulanabilmesi için ticaret ve muhasebe gibi vergilendirme ile yakın ilişkisi bulunan alanlardaki yasaların da vergi yasalarıyla uyumlu hale getirilmesi gerekir.

Tarihsel süreç içerisinde, önce muhasebe hukuku ve ticaret yasalarının düzenlendiği, daha sonra vergi yasalarının çıkarıldığı görülür.<sup>276</sup>

#### **4.4. Vergi Yasalarının Hazırlanması Sürecinde İletişim ve İşbirliği**

Maliye Bakanlığının makro ekonomistleri, vergi politikası uzmanları, hukukçular ve vergi idaresi elemanlarından oluşan çalışma gruplarının ele aldığı yasa hazırlama sürecinde, vergi politikaları geliştirmek ve vergi yasa tasarılarını hazırlamak için, genellikle farklı gruplar bulunmaktadır. Bir çok maliye bakanlığında çalışma grupları, yasa taslağını her biri kendi uzmanlıkları açısından belli bir disiplin içinde değerlendiren makro ekonomistler, vergi politikası uzmanı hukukçular ve idarecilerden oluşan bürokratik gruplara ayrılmıştır.

Eğer yasa taslağı bir bütün olarak değerlendirilmezse, yasa geliştirme yerine, sonuçlandırma yönteminde ciddi problemler ortaya çıkabilir. Gelişmiş bir yasa yerine sadece sonuçlandırılmış bir yasa ortaya çıkar.

Kolayca anlaşılamayan ayrıntılı kuralların genel politikada neden olacağı zincirleme problemler yasa taslağı hazırlamada engeller çıkarabilir.

Temel politikalara uyarlamada, ülkelerin yasal bütünlük ve kurumsallaşma yetersizliği ile yasal ve idari problemler dikkate alınmalıdır. Maddeler hazırlanırken, politikacıların gerçekten neyi başarmak istediklerini yansıtmasına dikkat edilmelidir.

<sup>275</sup>Gordon, Thuronyi, (Ed: Thuronyi), a.g.e., s.4-6.

<sup>276</sup>Veysi Seviğ, a.g.s., (1992), s.58.



Vergi yasalarının, vergi idaresi tarafından, hazırlandığı gibi sistemli ve amaçlarına uygun olarak uygulanmasına olanak sağlanmalıdır. Yeni yasa hazırlanırken, bu yasanın uygulanmasında idarecilerin sorumluluğu olduğuna ilişkin düzenlemeler dikkate alınarak, idarecilerin yasayı değiştirmeden ve hazırlanış amacına uygun olarak uygulamaları sağlanmalıdır. Yani kişisel taslak kişisel sorumluluğu da dikkate alınmalıdır.

Yeni kuralların nasıl uygulanacağı mutlaka karşılıklı bir şekilde anlaşılmalıdır. Aksi halde, anlaşılmayacak veya yanlış anlaşılacak yeni yasa uygulamaları gerçek bir tehlike olacaktır. Vergi yasa tasarısı üzerindeki çalışmaların yok olma tehlikesi olabileceği gibi, yasa taslağının karmaşıklığa neden olacağı, tek bir kişi tarafından kolayca tahmin edilemeyebilir. Taslağın karmaşıklığı konusunda tek bir kişi kolaylıkla hataya düşebileceğinden, yasa hazırlamaya katılan diğer kişiler tarafından hataların belirlenmesine ve düzeltilmesine olanak sağlanacaktır.

Bir çok ülkede vergi yasalarının yapılmasında yeterli eleman ve uzmanların bir araya getirilmesi kolay değildir. Bu durum bazen bürokratik sürtüşmeler ve bireysel duyarlılıktan kaynaklanabileceği gibi, her zaman bu kişilerin zaaflarını iyi bir koordinasyonla bile ortadan kaldırmak olanaklı olmayabilir. Ancak bu zaafaların ortadan kaldırılabilirdiği ülkelerde, bu çalışma grubu tarafından hazırlanan yasa taslaklarından büyük ölçüde yararlar sağlanır. Vergi yasalarının hazırlanma sürecinin her aşamasında, yasa hazırlama grubunun konulara yaklaşımının uyumlu olduğu söylenemez. Bazen küçük bir grup veya bir kişinin bir problem üzerinde çalışarak hazırladığı taslağını daha büyük gruplara sunması daha yararlı olabilir.

Her alandan seçilmiş teknik ve bilim adamları, çalışma grubuna tavsiyelerde bulunma konusunda önemli rol oynar. Diğer ülkelerin yasaları ve yasa geliştirilmesi konusunda, bu gibi danışmanlar her aşamada yararlı ve kıyaslamalı bilgi sunabilirler.

#### **4.4.1. Yasa Taslağının Diğer Hükümet Uzmanlarıyla Tartışılması**

Makro ekonomistler, vergi politikası uzmanları, hukukçular ve bürokratlar doğrudan vergi politikalarının geliştirilmesi ve düzenlenmesiyle ilgilenirken, diğer hükümet uzmanlarıyla da tartışabilirler. Bu yalnız Maliye Bakanlığı uzmanları olabileceği gibi, diğer bakanlıkların uzmanları da olabilir. Bu tür çalışmalarda gruplardan biri ticaret hukuku, biri muhasebe standartları ve biri de mali sektörün yapısı

üzerinde çalışarak, vergi yasalarının hazırlanması sürecinde daha yararlı ve kalıcı katkılar sağlayabilir.

Ayrıca, bazı konularda vergi yasalarının hazırlanmasında, çalışma gruplarında sürekli görevlendirilecek uzmanların bulunması gerekecektir.<sup>277</sup>

#### **4.4.2. İlgili Vergi Konularının Farklı Çalışma Grupları Tarafından Ele Alınması**

İlgili kurallar farklı gruplar tarafından geliştirildiğinde, problemler artabilir. Vergi politikası sorumluluğu bürokrasinin boyutuna bağlı olarak, çeşitli bölümler arasında paylaştırılabilir. Bu durum tek bir verginin değişik açılardan düzenlenmesini içeren ve ilgili vergi kurallarının birbirleriyle tartışılması konularında gereklidir.

Yasa taslağının farklı gruplar tarafından, her biri kendi uzmanlıkları açısından birbiriyle tartışarak değerlendirilmesi esastır. Örneğin kişisel gelir vergisinin geliştirilmesine çalışan bir bölümün, kurumlar vergisi üzerinde çalışan diğer bölümle işbirliği yapması uygun olacaktır. Ancak çalışma konuları doğrudan ilgili olmayan grupların sürecin her aşamasında işbirliği yapmaları gerekmeyecektir. KDV. açısından muhasebe kurallarından sorumlu kişiler, çalışma konularını gelir vergisi açısından muhasebe kurallarından sorumlu olanlarla tartışmayabilir. Çünkü özellikle gelir vergisi gibi tek bir vergi yasasının farklı bölümleri arasında olduğu gibi, birçok vergi yasası arasındaki ilişkiler de önemlidir. Her grup kendi alanında çalışmalıdır. Bunun anlamı çoğu zaman çalışma gruplarının başkanları belli bir temele dayalı olarak tartışacak ve yasa geliştirmeye ilişkin hazırlanan dokümanlar çalışma grupları arasında dolaşacaktır.<sup>278</sup>

#### **4.4.3. Parlamento Üyeleriyle Tartışmalar**

Çoğunlukla idari bölümde yapılan vergi politikalarının belirlenmesine yönelik çalışmalar, yasama organı ile koordineli değildir. Bu durum ciddi problemlere neden olabilir. Parlamantonun yasa taslağını ele almasında, parlamento açısından taslak yetersizse, parlamantonun beklentilerine iyi bir şekilde cevap vermeyebileceğinden,

<sup>277</sup> Gordon, Thuronyi, (Ed: Thuronyi), a.g.e., s.6-7.

<sup>278</sup> a.g.e., s.7.

problemler doğmasına neden olacaktır. İdare ile parlamento arasındaki koordinasyon yöntemi ve derecesi ülkeden ülkeye, anayasa, yasama süreci ve yasama organı ile hükümet arasındaki uyumluluk geleneğine göre farklılıklar gösterir.

Bölgesel kuruluşların zorlamasıyla Maliye Bakanlığı, vergi yasalarıyla ilgili olarak görevlendirilen parlamento komisyonu üyeleri dahil, parlamentonun uygun üyeleriyle konuyu tartışacaktır. Çoğunlukla bakanlığın çalışma gruplarının başkanları, doğrudan komisyon başkanlarıyla veya vergi konusunda anahtar konumdaki komisyon üyeleriyle konunun ele alınmasını tercih ederler. Görüşmelerin birden fazla komisyonun başkanıyla yapılmasının yanında, belirli bir vergi yasası çalışma grubunun üyesi olan diğer komisyon üyeleri veya komisyon elemanlarıyla ele alınması da uygun olabilir.

Sürecin bir bölümü, vergi sistemiyle ilgili biraz bilgisi olan tüm milletvekillerinin bilgilendirilmesi olabilir. Bakanlık bilgilendirme sürecine dahil olacak anahtar konumdaki milletvekillerini belirlemelidir. Belirlenen milletvekillerinin iletişim kurabileceği meslektaşlarına, hazırlanan taslak içeriğini ve tercih edilen düzenlemeleri aktarması sağlanmalıdır. Bilgilendirme ve istişare yoluyla, taslaktaki hususlar önceden kabul edildiğinden, bu çaba genel kurulda daha yumuşak bir yasama süreciyle sonuçlanabilir.

Yasama düşüncesi esnasında Maliye Bakanlığı bünyesindeki çalışma grubu, gereken değişikliğin içerdiği bütün konuların anlaşılması için, parlamentoya kılavuzluk etmelidir. Eğer daha önceden yapılan tartışmalar başarılıysa, bu aşamada taslakta yapılması gereken değişiklik boyutu en aza indirgenmiş olacaktır.<sup>279</sup>

#### 4.4.4. Özel Sektörle Tartışmalar

Vergi politikası uzmanları, iş çevreleriyle istişarede çoğunlukla hata yaparlar ve başarılı olamazlar. Hükümet, iş çevrelerinin problemleri ve faaliyetlerini dikkate almadıkça, mevcut yasanın düzenlenmesinde başarı sağlanamayacak ve belirlenen hatalar aynen tekrarlanacaktır.

<sup>279</sup>Gordon, Thuronyi, (Ed: Thuronyi), a.g.e., s.7-8.

Vergi yasa taslağı vergi uygulamalarıyla ilgili belirli muhasebe ve hukuk firmaları ve iş çevrelerinden belirli sektör temsilcisiyle iletişim kurularak tartışılmalıdır. Bu kişilerle taslağı tartışmak, vergi yasalarına uygunluk gösteren muhasebe ve diğer problemlere aşina olmaları, haksız, adaletsiz ve ağır hükümler içeren yasa maddelerini göstermeleri ve yasamaya desteklerinin politik değeri nedeniyle çok önemlidir.

Bunun yanında, vergi yasalarının düzenlenmesinde, özel sektör temsilcilerinin çok kapsamlı ve ayrıntılı bir şekilde dahil edilmesinin bir kısım sakıncaları da vardır. Temel olarak özel sektördeki herhangi bir grubun çıkarları, çoğunlukla tarafsız bir konudaki gelir artışlarında genel kamu çıkarlarına ters düşecektir. Yasa taslağındaki ayrıntılardan haberdar olmaları, politik baskı uygulamalarına ve taslakta önerilen hükümlerin parlamento aşamasında suya düşmesine neden olabilecektir.

Bundan dolayı, yasa hazırlama sürecinde özel sektörle iletişim ve işbirliği hassas bir konudur. Bakanlık bazen belli bir temel üzerinde taslağın gözden geçirilmesi için davet edilen, seçilmiş vergi uygulayıcıları tarafından yaratılan problemlerle uğraşır. Özel uygulayıcılar, hükümetin yasa önerilerini önceden öğrenirken, diğerleri sadece yayınlandığında öğrenirse, bu uygulama çıkar çatışması ve adam kayırmacılığı iddialarına yönelik problemlerinin artmasına yol açabilir. Bu nedenle, yasa önerileri kamuya açıklanana kadar, özel sektör temsilcileriyle tartışma yapılmamalıdır. Böylece özel sektör temsilcileri diğer vatandaşlardan farklı oldukları düşüncesine kapılmayacaklardır.

Özel sektör üyelerinin hazırlanan taslak konularıyla ilgi dereceleri belirlenmelidir. Özel sektör temsilcilerinin yasama sürecine katılımının hükümet geleneği olduğu ülkelerde, özel sektör kuruluşları yasa önerileri konusunda resmi incelemeler yapmayı üstlenilebilir. Diğer durumlarda, belirli yasa önerilerinin ayrıntıları söylenmeksizin, önerilerle ilgili görüşleri alınabilecek tecrübeli hukukçu ve muhasebecilerin bir grup altında yer almasının sağlanması olanaklıdır.

Özel sektör temsilcilerinin vergi yasalarının düzenlenmesine katılımının teorik olarak hükümetlere politik avantajlar sağlayacağı düşüncesiyle, yasama sürecine özel sektör temsilcilerinin de katılımının sağlanması özendirilir. Bunun sağlanmasıyla bakan,

yasa hazırlama sürecinde istenilen ayarlamaları yapmada ve kamu yararının desteklenmesinde tereddüt etmemelidir.

Komisyonun özel sektör temsilcileri, önerilen yasanın herhangi bir maddesinde değişiklik talep etmelerinin, bir araya geldikleri vergi yasa taslaklarının hazırlanmasında görevli Maliye Bakanlığı bürokratlarının hoşuna gitmeyeceğini bilirler.

Özel sektörün görüşleri alınmalı, ancak vergi yasa önerisinin içeriğine ilişkin zorlamaları kabul edilmemelidir. Bu durum, hükümetin ve kamu yararını gözetmekle görevli bürokratların sorumluluğundadır.

Önce vergi önerileri kamuya açıklanmalıdır. Bu faaliyetler kapsamında önerilen yasa maddelerinin tartışılması amacıyla, vergi idaresi temsilcileriyle özel sektör temsilcileri arasında seminerler düzenlenmelidir.

Kamuya açık olarak yapılacak seminerler, kayırmacılık ve çıkar çatışmasından kaynaklanan problemlerden geniş ölçüde kaçınmayı sağlayacaktır. Özel sektör temsilcileri kamuya açık bir ortamda düzenlemeleri tartışırken, kendi çıkarlarını korumak amacıyla yaratacakları problemlerden kaçınacaklar veya daha az problem çıkaracaklardır.

#### **4.4.5. Vergi Yasama Sürecinde Sorumluluk**

Vergi yasalarının hazırlanmasından genellikle maliye bakanlığı sorumludur. Vergi yasama sürecinde çalışma gruplarının yeterli kapsama sahip olmalarını sağlamak için, Maliye Bakanlığının özel sorumluluğu olmalıdır.

Bakan ayrıca çalışma gruplarında yer almayan diğer hükümet bölümleriyle, yasadan etkilenebilecek olan özel sektör temsilcileri ve ilgili parlamento komisyonu ile tartışma ve koordinasyondan sorumludur.<sup>280</sup>

<sup>280</sup>Gordon, Thuronyi, (Ed: Thuronyi), a.g.e., s.8-10.

#### 4.5. Vergi Yasalarının Hazırlanmasında Yabancı Danışmanların Katılımının Sağlanması

Gelişmekte olan ve geçiş aşamasındaki bir çok ülke, vergi yasalarını hazırlarken taslak aşamasında yabancı danışmanlar kullanır. Bu çalışmalar, dil faktörüne, yerel personelin niteliklerine, yabancı danışmanların niteliklerine ve vergi yasa taslağının hazırlanması ve geliştirilmesinde yerel resmi görevlilerin sorumluluk üstlenme arzularına bağlı olacaktır.

Gelişmekte olan bazı ülkeler, vergi yasalarının uygulanmasında oldukça deneyimli olabilir. Bu ülkelerde devlet hizmetlerinde görevli olan, oldukça nitelikli kamu görevlileri bulunabilir. Ancak bunlara rağmen, vergi yasalarının hazırlanması konusunda, gerekli ve zorunlu tecrübeye sahip, etkili ve yeterli sayıda elemanı bulunmayabilir. Nitelikli vergi elemanlarının çoğu, mali nedenler başta olmak üzere, çeşitli nedenlerle devletteki görevini terk ederek, özel sektöre geçme eğilimindedir.

Buna ilave olarak, özellikle vergi mevzuatında nadiren büyük değişiklikler yapan küçük ülkelerde, vergi yasalarını hazırlamakla görevli uzmanların bir bütün halinde kalmalarını sağlama olanağı yoktur.

Yetenekli elemanlar çoğunlukla, diğer fonksiyonlara daha iyi yönlendirilebilir. Geçiş aşamasındaki ülkelerde, özel sektörün yeni ve acil niteliksel problemleri ortaya çıkar. Buna ek olarak, Maliye Bakanlığı elemanları, yüksek derecede eğitilmiş olsa da, onların nitelik ve deneyimleri vergi yasalarıyla ilgili alanlar dışına yönelir. Yani bu elemanların lisans eğitimi yasa hazırlama ya da vergi yasalarının hazırlanması dışındaki alanlardadır.

Vergi yasa taslaklarının hazırlanması, eğitim ve deneyim gerektirdiğinden, geliştirilmesi yıllar alacaktır. Diğer ülkelerde iyi eğitilmiş ve nitelikli eleman bulunmasına rağmen, vergi yasalarıyla ilgili mukayese yapma ve taslak hazırlanırken felsefi problemleri gidermede yeterli eleman bulunmamaktadır.<sup>281</sup>

<sup>281</sup>Gordon, Thuronyi, (Ed: Thuronyi), a.g.e., s.11.

Bu ülkeler, daha sınırlı sorunları yabancı uzmanlara danışabilirler. Tüm bu nedenlerle, çoğu ülke, vergi yasa taslaklarının hazırlanmasında yabancı uzmanlara danışmayı faydalı bulmuşlardır.

Bununla birlikte, hiç bir ülkenin sosyal, ekonomik ve kültürel yapısı, diğerine tıpatıp benzemeyeceği için, yabancı danışmanların deneyim ve bilgileri, her ülkenin olası ya da sonradan ortaya çıkabilecek problemlerini çözmeye yetmeyebilir. Ayrıca, yabancı danışmanların vergi uygulamalarında ve vergi yasası hazırlamada yeterli bilgiye sahip olduklarının da garantisi yoktur. Bunlar göz önünde tutulmalıdır.

#### **4.6. Yasama Sürecine Halkın Katılımının Sağlanması**

Çıkarılacak yasanın halk tarafından daha iyi anlaşılması ve özellikle yasanın benimsenmesi için yasama sürecine halkın katılımının sağlanması gereklidir. Yasal sistemin temel ilkesi olarak, herkesin yasaları bildiği varsayılır ve yasayı bilmemek mazeret kabul edilmez. İnsanların sadece gerçek bilgi sahibi olduğu yasaların ihlalden sorumlu tutulması, devletin işlevlerini yerine getirebilmesini olanaksız hale getirecektir. Bununla birlikte, Devletin yasaları yaparken, nasıl olsa herkes yasayı bilmek zorunda ve yasayı bilmemek mazeret değildir gibi, bir sorumsuzluk göstermemesi gerekir.

Bu ilkenin olmaması durumunda, yasa hükümlerinin ne olduğunu araştırmak için yeterli olan kişiler bile yasaları araştırmayacağından, yasanın uygulanması olanağı , ortadan kalkacak ve yasal sistemin bozulmasına neden olacaktır.

Yasaların günün gereksinimlerine yanıt verecek şekilde güncelleştirilmesi ve resmi olarak güvenilirliğinin sağlanmasından devletin sorumlu olduğu kabul edildiğinden, yasaların devlet tarafından basılıp yayınlanması gerekir.<sup>282</sup>

Yasa koyucu ayrıca vatandaşları için yasaların mevcut olmasını ve halkın bunlara ulaşabilmesini de sağlamalıdır. Çünkü, Devlet vatandaşlarının haklarını ve sorumluluklarını bilmesine de gereksinim duyar.

<sup>282</sup>Geoff, Lawn, "Improving Public Access to Legislation", A speech for presentation to a conference on Public Law, (New Zealand: Duxton Hotel, Wednesday 4 April 2001), s.1.

Halk, temsilcilerini seçmek suretiyle ve temsilcileri vasıtasıyla yasama sürecine katıldığı gibi, demokratik sürece de katılmış olacağından demokrasinin tam anlamıyla işlenmesi sağlanır.

Yasamaya halkın erişimi, fiziksel katılım ve anlaşılabilirliğe erişim olmak üzere iki açıdan olabilir. Fiziksel erişim, yasanın basım ve çoğaltılmasıyla ilgili olarak halkın kopyalara ulaşması sağlanarak, yasamaya erişimin sağlanması anlamındadır. Başta internet aracılığı ile olmak üzere, fiziksel erişimin sağlanmasında bir çok yöntem vardır.

Anlaşılabilirlik açısından erişim ise, halkın yasayı elde ettiğinde kendi ifade tarzını ve anlaşılabilirliği bulmasını sağlamaktır.<sup>283</sup>

Yasa çalışmaları halka açıklanarak, ilgili kişilerin ve gereksinim duyan sıradan vatandaşların katılımı yoluyla taslağın denetime açılması, önemli kısımlardaki değişikliklerin daha kaliteli bir şekilde yapılmasına olanak sağlayacaktır. Bu çalışma ayrıca, parlamento üyelerine, hukukçulara ve yasama sürecinde bulunan diğer kişilere, önemli değişikliklerin anlaşılmasına yardım anlamında yararlar sağlayacaktır.

Yasama sürecine halkın katılımının sağlanmasıyla, yasada önerilen değişikliklerin sanki şimdiden yasalaşmış gibi, uygulamaya yönelik olası etkisini görme olanağı sağlanır. Bunun yanında, önerilen değişikliğin etkisinin taslağın parlamentoya gelmesinden önce daha kolay görülmesi sağlanır. Bu bakımdan yasa önerisinin geliştirilmesi ve taslak oluşumunun sağlanmasında, politika danışmanları ve hukukçuların önemli katkıları olacaktır.

<sup>283</sup>Lawn, a.g.ko., s.1; Avustralya ve Yeni Zelanda'da bulunan firmalardan yasama sürecine ücretsiz internet aracılığı ile halkın katılımının sağlanması için yapılan modernizasyon projesi çerçevesinde, halkın taleplerini içeren 20 civarında yanıt alınmıştır.

Yasama sürecine kamuoyunun katılımı projesinde aşağıdaki konular yer almıştır;

- Yasamanın elektronik ortamda mevcut olması ve basılı yayın olarak halkın bunlara sahip olma olanaklarının sürdürülmesi,
- Yasa ve düzenlemelerin elektronik ve basılmış hali, yasanın yapılması veya yasalaşmasından hemen sonra, halkın erişiminin sağlanması,
- Yasaya hazırlanması esnasında, diğer düzenlemelere de düzenleme yapılmadan önce halkın katılımının sağlanması,
- Yasa değişikliği hazırlandıktan hemen sonra, yasa değişikliğine halkın katılımının sağlanması,
- Taslak sürecinin önemli aşamalarında parlamento süreci esnasında elektronik katılımın sağlanması,
- Tasarı, teklif ve düzenlemelere internet aracılığıyla ücretsiz elektronik erişim sağlanması.



#### 4.7. Yükümlü Haklarının Vergi Yasalarında Yer Alması

Gelişmiş ve geçiş aşamasındaki ülkelerde devlet faaliyetlerinin geniş kapsamlı yıllara uzanmasıyla, mali konular alanındaki karmaşıklık ve değişkenlik, aşırı düzenlemelerle karşı karşıya kalmalarına yol açmıştır. Bu alandaki uygulama deneyimleri gelir idaresiyle yükümlüler arasında, yükümlü haklarıyla ilgili karşılıklı bir anlaşma yapılmadığını göstermektedir. Ayrıca vergi yükümlüleri yükümlülüklerini yerine getirmeye razı olmak için, vergi yasalarının maliye politikası amaçlarına uygun olmasını ve kusursuz hazırlanmasını isteyebilir.

Son yıllarda Dünya çapındaki vergi politikalarının gelişimine bakıldığında, 1970'li yıllardan sonra global gelir vergisi düşüncesinin ön plana çıktığı görülür. 1990'lı yılların bu alandaki en önemli gelişmeleri çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin çalışmalardır. Bu alanda İskandinav ülkeleri tarafından vergi reformlarını ortaya koyan modeller geliştirilmiştir. Ücretlerin vergilendirilmesi ve artan oranlı tarifeye tabi tutulması, sermaye gelirleri grubundaki belirli gelirlerin vergilendirilmesinde, artan oranlı tarife ve kaynaktan kesinti suretiyle vergilendirme yöntemiyle tamamlanmıştır. Bu tip reformlar vergi yükünün toplanması ve vergilendirmede basitlik sağlanması şeklinde sonuçlanmıştır.<sup>284</sup>

Vergi sistemi içerisinde çok sayıda verginin yer alması ve her bir vergi için oldukça kapsamlı düzenlemelerin yapılması, vergi sistemini karmaşık hale getirmiştir. Vergi sisteminin karmaşıklığı vergi idaresi ve yükümlülerin vergi yasalarını anlamalarını zorlaştırmıştır. Karmaşık vergi yasalarının anlaşılabilmesi ve vergileme amaçlarının etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi beklentisi, vergi idaresiyle yükümlü arasında işbirliğini zorunlu hale getirmiştir. Vergi yükümlülerinin vergilendirmedeki dikey ilişki sonucu, idarenin sahip olduğu güce karşı korunması, devlete pozitif ve negatif görev yükleyen anayasal hükümlere uygun olarak, yükümlü haklarının vergi yasalarında yer almasıyla sağlanabilecektir. Vergilendirme ilişkilerinden dolayı Devletle yükümlü arasındaki hukuki ilişkilerde vergi yükümlüsüne tanınan haklar yükümlü haklarını oluşturur .

<sup>284</sup>Daniel Deak, "Right to Right Tax Laws", *Intertax*, International Tax Review, Volume:28, (London: March, 2000), s.110.

Ancak, ilke olarak vergi yasalarının ve onun sonuçlarının açık olması ve vergi yasalarının çıkarılmasının sorunsuz olması düşünülemez. Ayrıca vergi kayıp ve kaçığını önlemek amacıyla vergi yasalarının ayrıntılı düzenlenmesi gerekebilir. Karmaşık ve anlaşılmaz vergi yasalarının yanında, vergi yükümlülerinin haklarının da vergi yasalarında yer almaması ya da karmaşık bir yapıda olması, anayasal güvenceye alınan hak ve özgürlüklere uygun olmaması, vergi yükümlülerinde vergiye karşı direncin nedenlerinden biri olarak karşımıza çıkabilecektir.

Ayrıca vergi yükümlülerinin vergi yasalarını kolayca anlamaları, vergi yükümlüleri ve vergi idaresi açısından vergiye uyum maliyetini de azaltacaktır.<sup>285</sup>

Vergi yasaları genel ve objektif kurallar getirdiğinden, objektif ve genel olan hukuk kuralları kişilere bir takım yetkiler tanımış ve bu yetkileri güvence altına almıştır. Hukuk tarafından kişilere tanınmış olan bu yetkilere “hak” denir.<sup>286</sup> Vergi ilişkisi devletle yükümlü yönünden her iki tarafa da hak ve sorumluluklar yükler. Bu hak ve sorumluluklar kamu hukuku ilişkileri içerisinde kendini gösterir.<sup>287</sup>

Genel olarak, Devlet-birey ilişkilerinde bireylere tanınan haklara “kamu hakları” denilmektedir. Bir hakkın kamu hakları kapsamında nitelendirilmesi, devlete karşı istemde bulunma yetkisinin bir yasa ile tanınmış ya da verilmiş olmasına bağlıdır.<sup>288</sup>

Vergi idarelerinin vergi yükümlülerinin önemini kavrayarak onlara yönelik bakış açısındaki gelişmeler, vergi sistemlerinin karmaşık hale gelmesi, uluslararası alandaki gelişmeler, teknolojik gelişmeler ve yükümlülerin seçmen niteliğinden kaynaklanan öneminin dikkate alınması gibi nedenlerle, vergi yükümlülerinin haklarının vergi yasalarında yer almasının önemi artmıştır.

<sup>285</sup>Thronyi, a.g.e., s.73-75

<sup>286</sup>Hıfzı Veldet Velidedeoğlu, *Medeni Hukuk* (İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No.1419/248, 1969), s.55.

<sup>287</sup>H.Hüseyin Bayraklı, *Türk ve Alman Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu*, (Afyon: Kocatepe Üniversitesi, İİBF. Yayınları, 1999), s.7

<sup>288</sup>Tekin Akıllıoğlu, *İnsan hakları I Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri* (Ankara: AÜSBF. İnsan Hakları Merkezi Yayınları, No: 17, 1995), s.19.

Yükümlü hakları, dayanağını esas olarak anayasal metinlerden almaktadır. Tezin Birinci bölümünde yer alan hukuk devleti, vergilerin yasallığı, vergilemede ve vergi yasaları önünde eşitlik ve yasal idare ilkesi yanında, baş vurma hakkı ve uluslar üstü kaynaklarda yer alan düzenlemeler de yükümlü haklarının kaynağını oluşturmaktadır.

Vergi yasaları yükümlülerin ödev ve yükümlülüklerini belirlemenin yanında, haklarını da düzenleyerek, onları vergi idaresinin hukuka uymayan işlemlerinden korumalıdır. Vergi sisteminde yapılacak düzenlemelerin vergi yükümlülerine güven sağlayıcı yönde olması büyük önem kazanmaktadır.<sup>289</sup> Türkiye’de, son yıllarda idarenin yükümlü hak ve hukukuna ilişkin bir çok düzenlemeyi, dava konusu yapılamayan iç genelgeyle yaptığı gözlemlenmektedir.

Yükümlü hakları sadece bugünün sorunu değildir. Karahanlı devletinde, halkla hükümdar karşı karşıya gelir. Hükümdar Kubilay Han vergilerle ilgili olarak halktan, yasalara kayıtsız koşulsuz uymalarını ve vergileri zamanında ödemelerini istediğinde, halkın temsilcisi olan vezir hükümdara hitaben; yasalara kayıtsız koşulsuz uyacaklarını, ancak adil yasalar yapmasını istediklerini, vergileri zamanında ödeyeceklerini ama gümüşün dirhemini değiştirmemesini istemişlerdir.<sup>290</sup> Gümüşün dirheminin değişmesi demek enflasyon demektir. Yani halk fiktif kazançları üzerinden vergi ödemek istememektedir.

#### **4.8. Vergi Yasalarının Vergi Kültürü ve Vergi Gayreti Açısından Önemi**

Toplumunu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymaları vergi kültürü olarak tanımlanabilir.<sup>291</sup>

Bir ülkede bulunduğu tahmin edilen vergi kapasitesi ile fiili vergi hasılatı arasındaki oransal ilişki olarak ifade edilen vergi gayreti ise, vergi yasaları ve mali yönetimin etkinliği ile yakından ilgilidir.<sup>292</sup> Vergi gayretini vergi yükümlülerinin eğitim düzeyi ve vergi yasalarından kaynaklanan vergiye karşı tepkileri de etkilemektedir. Vergi yasalarının, vergi kültürünün oluşmasını ve vergi gayretinin en etkin düzeyde

<sup>289</sup>Mehmet Gültekin, **a.g.k.** (2002), s.266.

<sup>290</sup>Bedri Gürsoy, **a.g.p.** (1992), s.70-71.

<sup>291</sup>İsmail Hakkı Güneş, “Vergi Kültürü ve Verginin Kutsallığı”, **Dünya** (25.Şubat.2003).

<sup>292</sup>Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, (Ankara : Ankara Üniversitesi Basımevi, 1985), s.145.

tutulmasını sağlayacak yapıda olması gerekir. Vergi kültürünü oluşturma becerisinde meydana gelen yıpranma ve yozlaşma vergi gayretini de olumsuz etkileyecektir.

Gelir ve servetlerin yanında harcamalardan da vergi alınması, toplumsal açıdan ayrı bir anlam taşımaktadır. Sosyal zararları , sosyal yararlarından fazla olan alkol ve sigara gibi keyif verici maddelerden veya lüks tüketim mallarından vergi alınması, gelir dağılımında adaletin sağlanması yönünden anlam taşımaktadır.

Bireylerde vergi kültürünün oluşabilmesi için, öncelikle aileden başlayan, okullarda devam eden ve medya ve dinsel kurumlarca desteklenecek bir eğitim almaları gerekir. Bunun yanında, vergi kültürünün oluşmasında sadece eğitimin alınması da yeterli değildir. Edinilen vergi kültürünün çeşitli şekillerde ve özellikle devletin vergi politikası ve vergi yasalarıyla da yıpratılmaması gerekir. Bu nedenle devletin vergi politikasını ve vergi yasalarını oluştururken ve uygularken, vergileme ilkeleriyle hukuk normlarına uygun davranması gereklidir. Vergi Kültürünün Oluşturulması için;

*Vergi Yasal olmalı* : Vergi niteliği gereği bir yük ve külfet olduğundan, bireylere yüklenecek bu yük ve külfetin anayasal hüküm gereği, yasayla belirlenmesi gerekir.

*Vergi normları kolay anlaşılır olmalı*: Vergi, bireylerin kolayca anlayabileceği basit normlarla yüklenmeli veya kaldırılmalıdır. Verginin tarh, tahakkuk ve tahsili bireyi bıktıracak şekilde bürokratik ek külfetler yaratmamalıdır. Kendisi külfet olan vergiden ayrı olarak vergilendirme de bireye ayrı bir külfet getirecek olursa, bu durum bireyi vergiden soğutacak ve vergiden kaçmasına neden olacaktır. Bu nedenle, verginin beyanı, tarh, tahakkuku ve ödenmesi işlemleri en basite indirgenmeli ve bürokratik engellerden arındırılmalıdır.

*Sıkça değiştirilmeyen kalıcı vergi normları konmalıdır*: Vergi normları sıkça değiştirilmeyen, siyasal otoritelerin oy düşünceleri ile sıkça ele alınan normlar olmamasının yanında, yükümlülerin dilediği normu kolayca bulabileceği şekilde derlenmelidir. Dağınık normlar yükümlülerde usanç yaratacağı gibi, yükümlüler vergi normlarını kamunun kendine hazırladığı bir ceza tuzağı olarak görmeye başlayacak ve yükümlülerin gözünde kamunun saygınlığının kaybolmasına neden olacaktır.

Ayrıca, vergi yönetimi yasa değişikliklerinde yükümlülerini haberdar edip uyarmalı, dağınık vergi normlarını bir bütün haline dönüştürmelidir.

#### 4.9. Karmaşık Vergi Yasalarının Vergi Uyumuna Etkisi

Karmaşık vergi yasaları bir dizi sosyal ve psikolojik faktörlerle birlikte, yükümlülerin vergiye uyumunu etkiler. Vergi yasalarındaki karmaşıklık, modern yaşamın karmaşıklığının bir sonucu olduğu kadar, vergilerin gelir dağılımı ve ekonomik istikrar sağlama amaçlarıyla belirli davranışları teşvik etmeye veya engellemeye yönelik kamu politikasının da bir sonucudur.<sup>293</sup>

Vergi yasalarının karmaşıklığının yüksek vergi yönetim maliyetine, düşük uyum düzeyine ve eşitsizliğe neden olduğu konusunda yaygın bir kanaat vardır. Bu karmaşıklığın çeşitli göstergeleri vardır. Yükümlülerin çoğu, vergi beyannamelerin doldurabilmek için profesyonel bir yardıma gerek duyarlar. Diğer bir gösterge ise, bireylerin vergi yasalarına uyup uymadıklarını bilme güçlüklerinden dolayı, yargıya gittiklerinde genellikle yargının yükümlüler lehine karar vermesidir.<sup>294</sup>

Vergi karmaşıklığının en önemli sonucu, hem idare hem de yükümlü açısından maliyetleri artırmasıdır. ABD’nde toplam çalışma süresinin %2 sinin vergiler için kayıt tutmak amacıyla harcadığı tahmin edilmektedir. Bu süreye profesyonel yardım ve lobi faaliyetleri dahil değildir.<sup>295</sup>

*Vergi karmaşıklığının etkileri;* Vergi yasalarının karmaşıklığı vergi sistemine katılan farklı kesimler açısından farklı önemlere sahiptir. Vergi hukukçusu açısından önemli olan, vergi yasalarının kesinliği ve tahmin edilebilirliğidir. Vergi idaresi açısından vergi karmaşıklığının taşıdığı önem daha çok, vergi gelirlerini artırmanın idari maliyetleri veya vergi yasalarının uygulanabilirliğidir. Yükümlü açısından ise, vergi karmaşıklığının en önemli yönü, vergi beyannamesinin doldurulmasına harcanan para ve zaman veya vergi beyannamelerinin doldurma gereklerine uyulması değil, vergiye

<sup>293</sup> Ayşegül Mutlu, Mehmet Tuncer, “Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları**, Sayı 164, (Ağustos, 2002), s.103.

<sup>294</sup> Joseph E. Stiglitz, *Economics of the Public Sector*, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, çeviren: Ömer Faruk Batırel, (İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınları, 2’nci Baskı, Yayın No:549, İİBF. Yayın No: 396, 1994), s.746.

<sup>295</sup> Contemporary Economic Policy, **Tax Reform**, (January, 1997, s.1” Mutlu,Tuncer, **a.g.m.**, s.104’deki alıntı)

tabi gelirden, kendilerine tanınan vergi indirimlerinin ve avantajlarının belirlenmesi ve belgelendirilmesine yönelik uyum maliyetleridir.<sup>296</sup>

Vergi sisteminin basitleştirilmesi, yükümlüler açısından vergi yasalarının bireylere olan etkisinin anlaşılması, hata yapmanın veya vergi ile ilgili işlemleri zamanında yapmamanın neden olacağı sonuçların önceden görülmesi, profesyonel danışmanlara başvurmanın maliyeti gibi sorunları azaltmasının yanında, yükümlülerin vergi yasalarından kaynaklanan ödevlerini yerine getirmeleri için harcayacağı para ve zamanı da azaltacaktır.

Vergi yasalarının açık ve anlaşılır olmaması, yasalara tam olarak uyma amacıyla olan yükümlülerin bunu başarmasını olanaksızlaştırabilir. Vergi yasalarının aşırı ayrıntılı şekilde düzenlenmesi de vergi yasalarının anlaşılmasını ve öğrenilmesini zorlaştırabilecektir.<sup>297</sup>

Vergi yasalarıyla ilgili olarak aşırı düzenleme ve karmaşıklık olması, bireylerin onlara erişebilmesini engelleyerek, bireyler üzerinde onların etkin bir şekilde uygulanamayacağı ve ihlallerin takip edilemeyeceği izlenimini verebilir. Böylece kamuoyunda bazı bireylerin yasaları ihlal ettiği görüldüğünde, toplumda yasa tanımazlığın yaygınlaşması sonucu ortaya çıkabilecektir..

Vergi yasalarının sıkça değişmesi, yatırımcılara ekonomik teşvikler sağlanması, yasal olarak vergiden kaçınma stratejileri, vergisini azaltmaya çalışan varlıklı şirketler üzerinde halkın dikkatinin yoğunlaşması, kamuoyunda vergilerin adillik ve etkililiğinin tartışılmasına neden olacaktır.

Vergi yasalarının karmaşıklığı yükümlülere sistemin çok hantal olduğu, bundan dolayı yakalanma riskinin zayıf bir olasılık olduğu veya bu karmaşıklıktan dolayı

<sup>296</sup>Joel Slemrod, **Complexity, Compliance Costs and Tax Evasion, Taxpayer Compliance, Volume II**, (Editors: Jeffrey A. Roth and John T. Scholz,) Panel on Taxpayer Compliance Research Committee on Research on Law Enforcement and the Administration of Justice commission on Behavioral and Social Sciences and Education, National Research Council, Social Science Perspectives, (Philadelphia: 1989), s.157; Joel Slemrod, "The Return to Tax Simplification": An Econometric Analysis Working Paper: 1756, (Cambridge: October,1985), s. 3, <http://papers.nber.org/papers/mail/w1756> , 30.06.2003

<sup>297</sup>Mutlu, Tuncer, **a.g.m.**, s.105.

herkesin hata yapmasının normal olacağı izlenimini vermesi, yükümlülerin vergi yasalarına olan uyumu üzerinde olumsuz etki yapacaktır.<sup>298</sup>

Vergi karmaşıklığının diğer bir boyutu da yolsuzluklarla ilgilidir. Vergi yasalarının karmaşıklığı, yasa uygulayıcıları ve vergi yükümlüleri açısından vergi yasalarının doğru olarak uygulanıp uygulanmadığının veya yolsuzluğun yaygın olup olmadığının öğrenilmesini zorlaştırır. Genel olarak, vergi yasalarındaki karmaşıklık arttıkça yasa koyucu ile onları uygulayanlar arasındaki bilgi ve yöntem farklılığı artacak ve buna bağlı olarak da yolsuzluk düzeyi yükselebilecektir.<sup>299</sup>

Vergi yasalarının karmaşıklığından kaynaklanan diğer bir sorun da vergi denetim elemanları ve mahkemelerin karar verebilmesinde oluşturduğu zorluklardır. Denetim elemanları her zaman yeterli vergi bilgisine sahip olamayabilirler ve onlarla hakimlerin kişisel yorumları, yasaların uygulanmasını kesin olmayan bir şekle sokabilir. Bundan dolayı, bazı vergi uyumsuzlukları fark edilememiş veya cezalandırılmamış, uyumsuzluk içermeyen bazı beyanlar engellenmiş veya cezalandırılmış ve bazı “korkak” vergi yükümlüleri de yararlanmaya hak kazandıkları indirimlerden vazgeçmiş olabilirler. Bu şekildeki rasgele uygulama sorunu, vergi yükümlülerinin riskten asla kurtulamayacakları anlamına gelmektedir.

Vergi karmaşıklığının vergi uyumunu azaltacağı yönünde yaygın bir görüş olsa da, vergi denetim elemanlarının kararlarından kaynaklanan rasgele uygulamalarında olduğu gibi, vergi danışma hizmetleri yardımıyla bile çözülemeyen belirsizlikler, bir noktaya kadar vergi gelirlerini artırıcı bir unsur da olabilir.<sup>300</sup>

Vergi yasalarında açıkça belirtilmeyen veya yükümlüler tarafından bilinmeyen ayrıntılar durumunda olduğu gibi, vergi yasalarının karmaşıklığından kaynaklanan belirsizlikler, vergi danışma hizmetleri aracılığıyla giderilebilir. Ancak bu yol, bireysel vergi yükümlüleri bakımından maliyetlidir. Buna göre, yükümlü beyannameyi doldurmadan önce, belirsizlikleri gidermeye yönelik vergi danışma hizmeti alıp

<sup>298</sup>John S.Carrol, *Taxpayer Compliance, Volume II*, (1989), a.g.e. s.257.

<sup>299</sup>Edgar Kiser and Xiaoxi Tong, “Determinants of the Amount and Type of Corruption in State Fiscal Bureaucracies: An Analysis of Late Imperial China”, *Comparative Political Studies*, 25, (1992), s.311” Mutlu, Tuncer, s.106daki alıntı).

<sup>300</sup>Suzanne Scotchmer and Joel Slemrod, “Randomness in Tax Enforcement” *Journal of Public Economics*, 38, (1989), s.19-28, Mutlu Tuncer, s.107’deki alıntı).

almayacağına karar vermelidir. Vergi yasalarının karmaşık olması halinde, vergi yükümlüleri genellikle vergi danışmanlarına gitmek zorunda kalır. Vergi danışmanları vergi matrahının belirlenmesi ve vergi kaçakçılığı açısından yükümlü üzerinde çok büyük bir etkiye sahip olacaktır.<sup>301</sup>

Vergi danışma hizmetlerinin maliyeti nedeniyle, vergi yükümlülerinin bir kısmı bu hizmetlerden yararlanırken, bir kısmı da yararlanmayacaktır. Buna göre bilgilendirilmemiş yükümlülerin aksine, bilgilendirilmiş yükümlüler vergi beyannamesini doldururken, vergi yasalarının açık olmamasından kaynaklanan, gelirlerini yüksek veya düşük gösterme hatasına düşmeyeceklerdir. Ancak vergi danışma hizmetlerinden yararlanmayan yükümlüler, vergi yasalarının karmaşıklığından dolayı gelirlerini düşük göstermeleri ve bir denetime tabi tutulmaları durumunda, vergi uyumsuzluğu dolayısıyla ödenmemiş vergilerin yanında, bir de ceza ile karşılaşacaklardır.<sup>302</sup>

Vergi yasalarındaki karmaşıklığın giderilmesinin bir çok yararı olacaktır; öncelikle daha fazla vergi yükümlüsü kendi beyannamesini doldurabilecek ve vergi ödeme süreci hakkında kendini daha rahat hissedecektir.

İkinci olarak, özellikle daha varlıklı kesimlerin yararlanabileceği vergi kaçakçılığı için, var olan fırsatlar azalacaktır. Üçüncü olarak, vergi uyumsuzluğu ile bağlantılı riskler daha kolay görülerek, bunlardan kaçınmak olanaklı olacaktır. Dördüncü olarak, hem birey hem de devlet açısından vergi yasalarının uygulanması ile ilgili maliyetler azalacaktır.<sup>303</sup>

Son olarak, vergi sisteminin sadeleştirilmesine yönelik çalışmaların, yönetim ve uyum maliyetlerinin yanında gelir dağılımı ve etkinlik düşüncelerini de dikkate alması gerekir.<sup>304</sup> Çünkü vergi sistemini karmaşıklaştıran bir kısım düzenlemeler, sosyal veya ekonomik amaçlı haklı gerekçelerle yapılmış olabilir. Bu amaçlar arasındaki denge de son derece önemlidir.

<sup>301</sup>Luigi Alberto Franzoni, *Tax Evasion And Tax Compliance*, N.6020, (Bologna-Italy: 1999), s.14

<sup>302</sup>Suzanne Scotchmer, "Who Benefits from Taxpayer Confusion?", *Economic Letters*, 29(1), (1989), s.49-50 (Mutlu, Tuncer, s.107'deki alıntı)

<sup>303</sup>Carrol, a.g.e., s.258.

<sup>304</sup>Joel Slemrod, "The Return to Tax Simplification": An Econometric Analysis, *Public Finance Quarterly*, 17, (1989), s., 3", Mutlu Tuncer, s.108'deki alıntı)



Yapılan bir anket çalışmasında vergi yasalarının sıkça değişmesinin, ankete katılanların %90,3'ünün vergiye karşı uyumunu olumsuz etkilediği ortaya çıkmıştır.<sup>305</sup> Vergi yasalarında sıkça yapılan değişiklikler nedeniyle, konunun uzmanları dahi, tamamen emin oldukları konularda bile, vergi yasalarına bakmadan konuşamaz hale gelmişlerdir.<sup>306</sup>

Vergi yasalarındaki karmaşıklığın vergi uyumu üzerindeki dolaylı bir etkisi de neden olduğu vergi eşitsizliğinden kaynaklanmaktadır. Bireyler vergi yasalarındaki karmaşıklığı çözebilme veya kendi lehlerine değerlendirebilme konusunda eşit olmayıp, bu olanaktan hiç yararlanamayanların yanında yoğun şekilde yararlananların olması, vergi yasalarına yönelik adaletsizlik düşüncelerini artırmaktadır.<sup>307</sup>

## 5. GENEL OLARAK VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASI SÜRECİ

### 5.1. Giriş

Yasa hazırlama ya da kural koyma konusuna, yasama ve yürütme faaliyetlerinde ya da akademik çalışmalarda, çeşitli nedenlerle yeterli ilgi gösterilmeyerek ihmal edildiği bir gerçektir.<sup>308</sup>

Yasa hazırlamak, yürürlükteki mevzuatı (anayasa, yasa, tüzük ve yönetmelikleri) iyi bilerek, toplumdaki siyasal, ekonomik ve sosyal dengelere uygun şekilde değerlendirerek, kural koymanın yöntemlerine uymak suretiyle, basit, açık ve sistematik kural düşünebilme ve bunu yazabilme beceri ve yeteneğidir. Bu beceri ve yetenek, esaslı bir hukuk öğretimi sonunda ulaşılan hukuk formasyonu (bilgisi) ve bunu takiben elde edilen deneyimle kazanılır.<sup>309</sup>

<sup>305</sup>Mine Bozdağ, Haydar Lütfi Ejder, Türkiye'de Vergi Hasılatını Etkileyen Unsurlar Konusunda Mükelleflerin Bakış Açısının Değerlendirilmesi, *Yaklaşım* Yıl:9, Sayı:104, (Ağustos, 2001), s.236.

<sup>306</sup>Nazmi Karyagdı, *Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi*, (Ankara: Ankara Sanayi Odası yayını, Yayın No:51, Mart, 2001), s.117.

<sup>307</sup>Mutlu, Tuncer, *a.g.m.*, s.108.

<sup>308</sup>Kural koyma sanatı öğretimi, Hukuk Fakültelerindeki derslerde geniş ölçüde ihmal edilmiştir. Bununun nedenleri arasında kural koyma sanatının hukuk hakkında önceden kapsamlı bir bilgiyi gerektirmesi ve bu bilginin genellikle öğrencilik döneminde mevcut olmaması ve buna zaman ayrılmamasındır. Ayrıca uygulamalı sorunların çözümü için, öğrencinin ilgili hukuk alanındaki bilgisi eksiktir. bkz. Kaplan, *a.g.m.*, (1992), s.101.

<sup>309</sup>Kaplan, *a.g.m.*, (1992), s. 99-101.

İdeal bir yasa taslağının çok kısa bile olsa, tasarı haline dönüşmesi aylar alacaktır. Taslaklar bir çok zorluklara yol açacak ve bir çok araştırma ve tartışmayı gerektirecektir. Acil yasaların bazen inanılmaz bir hızla yapıldığı bir gerçektir. Ancak bu tür yasalar, programa alınan diğer yasaların yasalaşma sürecini de etkileyecektir.<sup>310</sup>

Birçok ülkede olduğu gibi, İngiltere’de yasa taslaklarının büyük bir çoğunluğu o dönemdeki hükümet tarafından hazırlanır. Hükümet tasarıları parlamentonun, yasama faaliyetlerinden sorumlu bölümün talimatıyla, parlamento konseyi tarafından hazırlanır. Parlamento konseyinin üyeleri ya savunma avukatları ya da danışma avukatlarıdır.<sup>311</sup>

İngiltere’de yasa taslağını hazırlayanla, ilgili Bakanlıktaki bölüm arasında belli bir mücadele vardır.<sup>312</sup> Yasayı şekillendirenler, yasada değişmesi gereken konuları sıkı bir şekilde sınırlandırmanın, yani yasa taslağı üzerinde değişiklik yapılması yolunun nasıl kapatılabileceğini araştırır. Parlamentonun ilgili bölümü Bakanın parlamentoda yasa tasarısıyla siyasi şov yapmak istediğinin de farkındadır.

Bakanın, olanaklı olduğu kadar cazip ve politik cümlelere yer vermek istemesi, mücadelenin diğer nedenleridir. Yasayı hazırlayan Bakanlık bürokratları yasayı geniş bir şekilde düzenler. Hatta bazen parlamentoda yasal yöntemlerle karşı konmasını engellemek için yasayı bilerek anlaşılmaz bir şekilde düzenler.<sup>313</sup>

## 5.2. Vergi Yasa Taslağı Hazırlanmasındaki Kriterler

Vergi yasa taslaklarının hazırlanması genel olarak, yasa tasarısı hazırlamanın alt uzmanlığıdır.<sup>314</sup> Ülkelerin vergi yasa taslağı hazırlama yöntemleri, başta dil faktöründen kaynaklanmak üzere, oldukça geniş farklılıklar gösterir.<sup>315</sup>

Gelişmekte olan veya geçiş aşamasındaki ülkelerde, genel olarak yasa hazırlamada ve özellikle vergi yasası hazırlamada uzmanlaşmış hukukçular bulunmadığı gibi, yasa taslağı hazırlamaya yönelik alt uzmanlıkları da yoktur.

<sup>310</sup>Zander, a.g.e., s.16.

<sup>311</sup>a.g.e., s.13

<sup>312</sup>Türkiye’de vergi yasalarını hazırlayan kişilerle, Maliye Bakanlığının ilgili bölümü aynı kişiler olduğu için böyle bir mücadeleden söz edilemeyecek, ancak bürokratlarla siyasiler arasında ikna edici çabaların ön palana çıkmasından söz edilebilecektir.

<sup>313</sup>Zander, a.g.e., s.12.

<sup>314</sup>Thuronyi, “Drafting Tax Legislation”, (Ed: Thuronyi), a.g.e., s.71.

<sup>315</sup>a.g.e., s.72.

Maliye Bakanlığı bürokratları, vergi yasası hazırlamadan sorumlu tipik vergi uzmanları olup, çoğunlukla bu kişiler taslak hazırlamada uzman veya hukukçu değildirler. Onlara yardım eden yabancı danışmanlar, vergileme konusundaki birikimleri ile hukukçular, muhasebeciler veya ekonomistler olabilir. Ancak bu kişiler de yasa taslağı hazırlamada uzmanlığa sahip değildirler.

Vergi yasalarının etkinliği anlamlı, anlaşılır, iyi düşünülerek çıkarılan ve iyi organize edilmiş sözcükler kullanılarak artırılabilir. Bir çok vergi yasası bu kriterleri karşılamaktan yoksundur. Vergi sistemleri karmaşık vergi yasalarıyla kurulmuş olan gelişmiş ülkelerde, kısıtlama ve istisnalar mevcut hükümlerin üzerinde yığılmış olduğundan, vergi yasaları özellikle anlaşılmazdır. Bu anlamda gelişmekte olan ve geçiş aşamasındaki ülkeler, gelişmiş ülkelerde mevcut olandan daha iyi yasalar yapma fırsatına sahiptir.<sup>316</sup>

THONYI, iyi bir yasa taslağı hazırlamanın kriterlerini anlaşılabilirlik, organizasyon, etkinlik ve entegrasyon ya da bütünleştirme olarak belirlemiştir. Anlaşılabilirlik, yasanın daha kolay okunması ve takip edilmesi için gereklidir. Yasa taslakları hazırlanırken iç organizasyonun (iç bütünlük) ve diğer yasalarla olan organizasyonun sağlanması yanında, hukuk sistemi içinde yer alan yasalarla olan bütünlüğün de sağlanması gerekir. Etkinlik, arzulanan politikanın uygulanması için yasanın gücünün yeterli olmasıyla ilgilidir. Son olarak bütünleşme ya da entegrasyon, ülkenin taslak hazırlama yöntemi ve yasal sistemi ile yasanın uyumlu olması açısından önemlidir. Vergi yasalarında, hem diğer yasalara aykırı hükümlere yer verilmemeli, hem de birbirini tamamlayan hükümler yer almalıdır.

Bunun yanında, bir vergi yasası etkililik, eşitlik ve basitlik açısından vergilendirilecek kişi ve konularla, yasa koyucunun bir yandan politika amaçlarına, diğer yandan da vergi gelirlerini artırma hedeflerine uygun olmalıdır. Bunlar, birbirleriyle ilişkili ve oldukça örtüşen kriterlerdir. Bütünleşme ya da organizasyon, anlaşılabilirlik ve yasanın etkinliğine dahil olan tüm kriterler için önemlidir.

<sup>316</sup>Thuronyi, (Ed: Thuronyi), a.g.e., s.72.

Çoğu genel koşullarda vergi yasası, her bir vergi yükümlüsünün ne kadar vergi ödemekten sorumlu olduğu, vergi yükümlülerinin hakları ve yükümlülüklerinin neler olduğu gibi konuları belirlemede, yasal sistem içindeki rolünü en iyi şekilde yerine getireceği düşüncesiyle hazırlanır.

İyi bir vergi yasa taslağında, kapsadığı konuların kesinliğinin yanında sözcüklerin düzgün sıralanması da sağlanmalıdır. Kolay bir vergi yasası, hem vergi idaresi hem de vergi yükümlüleri için anlaşılır olacak ve uyum maliyetleri daha az olacaktır. Ülkedeki gerçek ve tüzel kişilerin neredeyse tamamının her günkü sayısız işlem ve muamelelerine uygulandığı dikkate alındığında, vergi yasalarının özellikle kolay uygulanabilir olması oldukça önemlidir.

Vergi yasalarının bir çok muameleye etkili bir şekilde uygulanabilirliği, yasanın nasıl hazırlanması gerektiği konusu üzerinde önemli bir etkiye sahip olacaktır. Sonuçta bir vergi yasası, yasama organının politik amaçlarına ulaşmasında eşitlik, basitlik ve vergilendirilecek kişiler ve konular açısından etkili olmalıdır.

Çok kesin hükümlerin yer aldığı bir vergi yasası, eşitlik ve vergi gelirlerini artırma amacı arasında çatışmalara neden olabilir. Çünkü kesin hükümler vergi planlayıcıları tarafından istismar edilebilir. Bununla birlikte, bir çok durumda çatışma olmasa da, sadece kötü taslaklama sonucu oluşan karmaşıklık, aynı zamanda daha kesin ifadelerle yer verilerek ve daha açık politikalar belirlenerek yok edilebilir. Yasada çok kesin hükümlere yer verilmesi, eşitlik ve gelir artırma amaçlarıyla çatışır. Ancak, kesin ve açık ifadelerle yasanın uygulanmasında karşılaşılan ikilemler ve tereddütler ortadan kaldırılabilir.<sup>317</sup>

### **5.2.1. Yasanın Hazırlanma Zamanının Uygunluğu**

Yasa taslağını hazırlayan komisyon veya grup, hükümetin yasama zamanı planlamasından sorumludur. Bu durum genellikle, yasa yapıcı üzerinde ciddi baskılar yaratır. Mevcut zaman baskısı, taslağın sadece ilk baskısından önce değil, değişiklik hazırlanması için basımından sonra da eşit olarak ortaya çıkar.

<sup>317</sup>Thuronyi, (Ed: Thuronyi), a.g.e., s.73.

### 5.2.2.Yasanın Hazırlanmasındaki Amaç

Yasa taslağını hazırlayanlar, parlamentodan geçecek yasa taslağının arzulanan etkiye sahip olması için, hükümetin bu yasanın hazırlanmasındaki asıl amacını açıklamalıdır.

### 5.2.3.Vergi Yasalarının Hazırlanma Yönteminin Yasallığı

Yasa tasarısı, parlamentonun yöntemsel gerekleriyle uyumlu olmalıdır. Tasarının şeklini parlamenter yöntem belirler. Örneğin tasarının başlıkları ve bölümlerinin uzunluğu belirlenmiştir.

Diğer biçimlendirme yönteminden başka, listeler ve önsöze izin verilir. Yasa değişikliğinin belli bir formda olması gerekir.<sup>318</sup>

## 5.3. Yasa Taslağının Hazırlanması Sürecinde Temel Unsurlar ve Sorunlar

Öncelikle çalışma gruplarının üzerinde uzlaştığı bir yasa taslağı hazırlanmalıdır. Çalışma grubu üyesi olup taslağı hazırlamakla görevli olan ideal bir hukukçunun, ülkenin yasalarına ve uygulamalarına aşina olması gerekir. İdeal olarak taslakçı (drafter) ayrıca vergi yasamasıyla ilgili uzman olmalıdır.

Ortak Hukuk (Comman Law) yasal sistemine sahip olan ülkelerde ve OECD üyesi ülkelerde vergi yasaları, yasa taslağı hazırlamada uzmanlaşmış hukukçular ve çoğunlukla vergi yasası hazırlamada alt derece uzmanlar (subspecialists) tarafından hazırlanır. Yasama geleneğine bağlı olarak, bunlar belki yasama meclisinin (parlamentonun) kendisine veya Maliye Bakanlığı ya da eşiti bir kuruma bağlı olarak kurulabilir.

İngiltere<sup>319</sup> ve Avustralya'da bu görev Parlamento Konseyi Ofisi (PCO) tarafından, ABD'nde ise Parlamento Yasama Konseyi ve Senato Yasama Konseyi tarafından yerine getirilir. Kanada'da federal yasalar genellikle Adalet Bakanlığınca

<sup>318</sup>Zander, a.g.e., s.19.

<sup>319</sup> İngiltere de son yıllardaki yasa tekliflerinde, yasa taslağı hazırlama sürecine danışmanlık yapması için özel sektörden vergi avukatları da dahil edilmiştir

hazırlanır. Ancak vergi yasaları Maliye Bakanlığının (Department of Finance) vergi konseyi bölümünde hazırlanır.

Kara Avrupa'sı ülkelerinde yasa hazırlamayı bir uzmanlık olarak dikkate alma eğilimi daha azdır. Bunun sonucu olarak, yasaların uzmanlaşmış parlamento komisyonlarından çok bürokratlar tarafından hazırlanması eğilimi vardır. Buna rağmen vergi yasalarının hazırlanması sorumluluğu hukukçuların olma eğilimindedir.<sup>320</sup>

### 5.3.1. Vergi Yasalarında Şeffaflık ve Anlaşılabilirlik

Yasa hükümleri, onlara uyması beklenen kişiler tarafından, özel durumlar dışında anlaşılabilir veya içeriğinde yer alan özel durumlar görülebilir olmalıdır. Ayrıca, çelişkisiz olmalı ve öğrenilmesine veya takip edilmesine engel olacak şekilde çok çabuk değiştirilmemelidir.<sup>321</sup>

Parlamentodan geçen yasaların kullanıcıları ve uygulayıcıları, genellikle hukukçular veya uzmanlar olmasına rağmen, politikacıların çoğu hukukçu veya uzmanlardan oluşmadığı için, yasa tasarısının her iki kesim tarafından da anlaşılabilir olmasına gayret edilmelidir.<sup>322</sup>

Yasa dilinde modası geçmiş sözcük ve deyimlerin kullanılması, anlamsız tekrarlamalar, anlaşılması güç ifadeler, uzun uzadıya anlatımların yer aldığı yapı ve dolaylı söz dizimleri eleştiri konusu olmaktadır. Yasaların uygulanacağı kişiler sıradan insanlar olmasına karşın, yasaları yorumlayanlar avukatlar veya hakimler gibi uzman kişilerdir.

Uzmanlaşmış toplumlarda kesinlik, açıklık, doğruluk ve tam kapsamlılık vazgeçilemeyen zorunlu dil araçlarıdır. Bununla birlikte bu durum, uzmanlaşmamış toplumlara göre, uzmanlaşmış toplumlarda bireyler arasındaki dayanışmayı artırmak ve uzmanlaşmamış toplumlarla aralarındaki kayda değer farkı korumak için, tam bir taktiktir. Bundan dolayı uzmanlaşmamış toplumlar tarafından bu durum, anlamsız

<sup>320</sup>Gordon, Thuronyi, (Ed: Thuronyi), a.g.e., s.10-11.

<sup>321</sup>Margaret Jane Radin, **Reconsidering The Rule of Law, Law and Language** (Edited by Frederick Schauer), The International Library of Essays in Law & Legal Theory, Schools 10, New York University Press Reference Collection, (New York: 1993), s.277.

<sup>322</sup>Zander, a.g.e., s.19

sözler, laf ebeliği, gereğinden fazla söz kullanmak, dolambaçlı ve şişirme sözlere yer vermek olarak değerlendirilir. İşin tam doğrusu, yasalar tam olarak sıradan insanlara veya uzmanlar grubuna yönelik değil, ikisinin ortasında bir yapıda, uzmanlar grubunun sıradan insanlara yasayı kolayca anlatabileceği bir yapıda olmalıdır.<sup>323</sup>

Vergi yasalarının kısa hazırlanması durumunda, sözcüklerin yasa hükmünde kullanılmasının açık bir amacı olacak ve gereksiz sözcük kullanılmayacaktır. Daha özenli bir yasa taslağı hazırlanarak yasa koyucunun amaç ve politikalarının daha kolay anlaşılması sağlanabilir.<sup>324</sup> Örneğin yasa taslağının önceden gözden geçirilmesinde, taslağı hazırlayan kişi, belki yasanın farklı bölümlerinde yer alan ve aralarında bağlantı kurulmamış detayları not alabilir. Böylece bunları önceden görerek, belli bir genel kuralın kapsamında birleştirilmesi ve birbirine zıt hükümlerin uyumlu hale getirilmesi sağlanabilir. Bu durum, taslak süreci ve politikanın geliştirilmesi arasındaki yakın ilişkiye bir örnektir.

Kısalığın gerekliliği, daha kısa hazırlanmış yasanın daha uzun hazırlanmış yasadan daha iyi olduğu anlamına gelmez. Ayrıntılı açıklama gerektiren yerde, yasa kısa olacak diye ayrıntıları açıklamaktan kaçınılmamalıdır.

Bir fikrin ifadesi, az sayıda sözcüklerle yapıldığından öz ve anlaşılır olacak ve sadece dikkatli bir çalışma sonucunda aşırılıktan kaçınılacaktır. Bir işlevi olmayan sözcüklere yasa taslağında yer verilmemelidir. Belirli bir vergi yasasının en uygun ne kadar uzunlukta olacağı ilginç bir felsefi sorun olmasının yanında, yeni yasa taslağı hazırlamada önemli bir konudur. Geçiş aşamasındaki ülkelerde piyasa ekonomisi için uygun olan vergilendirme son olgudur. Bu gibi ülkelerde, vergi yasalarının uzunluğu ve vergilendirmenin artması ile deneyimlerin artacağı beklenebilir. Bu ülkelerde vergi yasama sürecinin sadece henüz başlamış olması da karmaşıklığa neden olan sorunlardan biridir.<sup>325</sup>

Yasa kuralları içerisinde gerekçeleri, tanımları ve açıklamaları yoktur. Yasa maddelerinin kapsamını uyumlu, anlaşılabilir ve okuyucunun anlayabilmesi için basit

<sup>323</sup>Vijay Bhatia, L Cognitive Structuring in Legislative Provisions, **Language and the Law**, (Edited: John Gibbons), Pearson Education, Longman (London and New York: 1994), s.136.

<sup>324</sup>Thuronyi, (Ed: Thuronyi), **a.g.e.**, s.73

<sup>325</sup>**a.g.e.**, s.74.

bir dille yazmak gerekir. Kullanılan bir söz, olanaklar ölçüsünde, tekrar aynı cümle içinde kullanılmamalı, anlatılmak istenilen konu doğrudan ve kolay yoldan açıklanmalıdır. Yasaların açık ve anlaşılabilir olması hakimlerin de yasaların yapılış gerekçelerini kavramalarını kolaylaştırır.<sup>326</sup>

Bir yasanın hükümleri, okuyucu tarafından rasyonel bir şekilde anlaşılabilirse, o yasanın şeffaf olduğu söylenebilir. Yasaya amacını belirterek başlamak, şeffaflığı sağlamanın bir yoludur.<sup>327</sup> Öte yandan çok genel ifadelerle düzenlenen hükümler, bir takım güçlükler neden olabilir. (örneğin GVK.'nın “bu yasa gelirleri vergilendirir” ifadesiyle başlaması) Yasanın uygulanabilir ve daha belirgin yapılması, yasama amacı kapsamında belirlenen işlevine uygun olarak, kapalı (müphem) hükümlerin yorumunu kolaylaştıracağından, daha yararlı olabilecektir.

Bununla birlikte, vergileme açısından yasa koyucunun amacına ilişkin genel hükmün iptal edilerek yasa hazırlanması, tehlikeli olabilir. Çünkü mahkemeler yasa hükümlerini, yasa koyucunun amacına göre yorumlayabilir. Yasanın amacının bulunmaması mahkemeleri de hatalı yoruma götürebilecektir.

Vergi yasalarında amacın yanlış ifadesinden kaçınmak da ayrı bir zorluk oluşturur. Çünkü, vergi yasaları, oldukça teknik ve hükümleri her durumda somut olan olayları kapsayamayacağı gibi, bir kısım düzenlemeler olası işlem ve vergilendirme konularını içerebilir.<sup>328</sup>

Yasa taslağı, politikanın temel noktalarının tartışılmasına izin verecek şekilde çerçevelenmelidir. Eğer laf kalabalığı ile şaşırtmak için bir kısım hükümler taslak içine gömülürse, temel noktaların ne olduğu ve tartışılması gereken yerleri parlamento üyelerinin algılaması zorlaşır.<sup>329</sup> Yasanın dili itirazlara neden olmamalı, düz yazı stili tek düze olmalıdır, Uygulamada geleneksel ve sıkça gereksiz sözlerle dolu şekillerin tercih edildiği görülür. Yasa tasarısı hazırlanırken, Bennion'un deyimiyle; “denenmiş

<sup>326</sup> Akyürek, a.g.m., s., 161

<sup>327</sup> Türk vergi sisteminde vergi yasasının amacına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı bir vergi yasasına rastlanmamıştır.

<sup>328</sup> Thuronyi, (Ed: Thuronyi), a.g.e., s.74.

<sup>329</sup> Zander, a.g.e., s.19.



olan en iyidir” yerine “kullanılmış olan en iyi denemedir” esasının kabul edilmesi gerekir.<sup>330</sup>

Vergi yasalarının karmaşıklığı, bunların idaresiyle görevli vergi idaresinin gerekenden fazla zorluklarla karşılaşmasına neden olacaktır. Ancak bazı nedenlerle vergi yasalarının karmaşıklığı önlenemeyecektir.<sup>331</sup>

Yasal düzenlemelerin karmaşıklığı, vergi idaresini içinden çıkamaz duruma getireceği gibi, bu alanda öğrenim görenlere anlatılmasında da güçlükler neden olacaktır.<sup>332</sup>

### 5.3.2. Vergi Yasalarında Yer Alan Tanımlar

Yasa tasarısı hazırlanırken gereksinim duyulan bütün sözcükler sözlükte tanımlanmıştır. Ancak yasa tasarısının kapsadığı konulardaki bazı sözcüklerin sözlük anlamları belirsiz, çok fazla kapsamlı veya yasa tasarısının gerekçesini anlatmakta yetersiz kalabilir. Yasa tasarısında kullanılan sözcüklerin, sözlük anlamından farklı bir anlamda kullanılması halinde, yasa tasarısında tanımlara gereksinim vardır.

Tanımlar gerek duyulduğu zaman baş vurulan bir kısım olup, terimlerin metin içerisinde ne anlama geldiğini ve özel bir anlamı olup olmadığını belirlemeyi sağlar. Bu özellikleri ile tanımlar, yasalardaki belirsizlikleri ortadan kaldırdığı gibi, kısaltmaların anlamlarını da açıklayarak, aynı konuların yinelenmesini de önler.<sup>333</sup>

Tanımlar, tanımlanan kavramın anlamını kesin olarak sınırlandırır. Tanımlanan kavramın, tanımdan başka anlamda yorumlanması olanaklı değildir. Tanımlanan kavramın anlamı genişletilebilir veya daraltılabilir.<sup>334</sup> Ayrıca uzun tanımlar yerine kısa ve tüm konuyu kapsayacak tanımlara yer verilmelidir.<sup>335</sup> Tanımlar yasanın temel

<sup>330</sup> Akyürek, a.g.m., s.148.

<sup>331</sup> Robert W.McGee, “Some Principles of Taxation For Latin America”: Lessons From The USA and European Experiences, Presented at the 14th Conference of the Business Association of Latin American Studies, (Rio de Jenerio, Brazil: 1997), s.6.

<sup>332</sup> Akdoğan, a.g.s., (1992), s.52.

<sup>333</sup> Akyürek, a.g.m., s.151.

<sup>334</sup> Örneğin hayvan sözcüğünün kuşları da kapsadığı belirtilerek kavramın anlamı genişletilebileceği gibi, uçak sözcüğünün sadece savaş uçağı anlamında kullanıldığı belirtilerek, kavramın anlamı daraltılabilir.

<sup>335</sup> Akyürek, a.g.m., s.149.

politikasının zorunlu uygulanmasını sağladığından, uygulayıcı bu tanımların dışına çıkıp, kavramlara tanımlanandan başka anlamlar yükleyerek sonuçlara ulaşamaz.

Tanımlar bölünemeyen kısımlardır ve yasanın belli bir bölümünde yer alır. Tanımlara ayrılan bu bölümde yasaya ait tanımların hepsi yer alır. Tanımlara ayrılan bölümden başka bir yerde tanımlara yer vermek, yasayı anlaşılabilir yapacağı gibi, okuyucuyu yanlış yöne sevk edeceğinden, ilgisi olmayan bölümlerde tanımlara yer vermektan kaçınılmalıdır. Tanımlar kavram belirsizliği yaratmayacak şekilde anlaşılır olmalı, bir kez kullanılan sözcük için tanım yapılmamaya gayret edilmeli, olanaklı ise anlatılan konunun içinde anlamı da açıklanmalıdır.

### 5.3.3. Yasal Uyuşabilirlik

Taslak yasalaştığında, mevcut yasalara olanaklı olduğu kadar uygun olmalıdır. Bir yasada kullanılmış dil, aynı kavramları tanımlamak için diğer yasalarda kullanılan dille aynı olmalıdır.

Yasa taslağında, diğer yasal koşullar üzerinde değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılması gereken hükümlerin belirtilmesi gerekir. Gelecek yıllarda büyük problemler ortaya çıkabileceği dikkate alınarak, yeni yasa tasarısının hangi konuyu iptal etmek ve yeniden düzenleme yapmak istediğinin, açıkça belirtilmesi gerekir.

Diğer bir sorun da yeni yasanın, eski yasayı kendiliğinden mi yürürlükten kaldırdığıdır. Eski yasayı iptal eden yeni düzenleme, ancak usulüne uygun olarak yürürlüğe girdiği takdirde, eski yasayı yürürlükten kaldırır. Yoksa yeni yasa usulüne uygun olarak yürürlüğe girinceye kadar eski yasa yürürlükte dir.<sup>336</sup>

Dikkate değer diğer bir konu da taslak için yapılacak görüşmelerdir. Yasa yapıcının taslağın diğer uzman kişilerce okunup okunmayacağını bilmesi gerekir. Taslakta esas olarak, kişilerin temel konuların yanlış düzenlendiğini düşünmemeleri amaçlanır. Ancak okuyucu, konu hakkında hiçbir bilgiye sahip değilse ya da konudan habersiz ise, bazı boğulmalar ya da gömülmelerin ortaya çıkması olasıdır.

<sup>336</sup>Akyürek, a.g.m., s.152-155.

İngiltere’de ilk parlamento üyesi Sir George Engle, yasa taslağı hazırlamada; yasal dokümanların etkisi, zaman kısalığı ve sonraki yasa değişikliklerin uygulanamazlığı olmak üzere, üç temel engelin bulunduğunu ileri sürmüştür.<sup>337</sup>

#### **5.3.4. Yasal Dokümanların Etkisi**

Parlamentodan çıkacak yasaların etkilerini, literatür çalışması, metin kitapları (text-books) politik bildiriler ve gazetecilikten ayırmak gerekir. Çoğu zaman bunların karşılaştırılması uygun olmayacaktır. Çünkü, yasalarda kullanılan dille, diğer kaynaklarda ve hukuki metinlerde kullanılan dil farklıdır.

Yasa yapıcı yasanın mantığını kesin olarak ortaya koymalı, detaylandırmalar olanaklar ölçüsünde samimi ve sonraki araştırmaların temelini oluşturacak şekilde yapıldıktan sonra, anlamı tam olarak bulunabilmelidir. Yasanın sözcük anlamı ile amaçlanan anlamı aynı olmalıdır. Diğer bir ifadeyle, niyetiyle söylediği aynı olmalıdır.

Yasa tasarısında şüpheden uzak, kesin ve anlaşılır ifadeler yer verilmelidir. Yasa taslağının tereddütsüz anlaşılmasının arzulanmasının ötesinde, anlatılmak istenen anlam kesinliğinin ilk okumada ortaya çıkması daha çok önemlidir. Tasarıdaki dil bozuklukları dilbilgisi kuralları açısından düzeltilebilirken, yasa hazırlayıcının ve yasa koyucunun amacı veya ifadelerin edebi yapı ve tutarlılığı, dilde olduğu gibi sonradan kolayca düzeltilemez. Bu bakımdan taslakta kesin ifadeler yer verilmeli, herhangi bir edebi incelik veya tutarlılık verilmek istendiğinde, bunun için yasa yapıcının daha fazla çaba harcamaya uygun olamayacağı, göz önünde bulundurulmalıdır. Bu durumda en büyük problem hiç kimsenin mahkemeyi ikna etmeyi başaramaması olacaktır. Zaten sözcüklerin içerdiği anlam, niyetini ifade edemediğinden, hiç kimse mahkemeyi ikna etmeye çalışmayı denemeye değer görmeyecektir.<sup>338</sup>

#### **5.3.5. Zaman Kısalığının Vergi Yasalarının Hazırlanması Sürecine Etkisi**

Parlamentonun ilgili komisyonu, bu komisyona bağlı hukukçular ve onlara talimat veren yöneticiler, yasama sürecinin her aşamasında karşılaşılabilen, zaman baskısı altında yasa yaparlar. Zaman baskısı, yasanın detayları dışındaki, politikaların belirlenmesine yönelik ilk çalışmalardan, yasanın kurulması, başarılı bir yasa taslağının

<sup>337</sup>Zander, a.g.e., s.19.

<sup>338</sup>a.g.e., s.19-20.

dikkate alınarak taslağın üretilmesi ve parlamentodaki değişikliklere kadar, her aşamada karşımıza çıkar.

Zaman baskısı 5 yıllık bir süre için seçilmiş parlamento üyeleri üzerinde de etki yapar. Parlamenterler uzun zaman dilimindeki mücadelelerle seçilmiş olup, çoğunlukla amaçları tekrar seçilmektir. Yasalarla ilgili konuşurken ağız sıkı olmaları ve dikkatli konuşmaları söz konusudur. Yani parlamenterlerin seçim kaygısı, yasama sürecine katkılarını etkiler.<sup>339</sup> Bunun yanında, eleman sayısının yetersizliği, zamana karşı yarışan yetersiz elemanların çok büyük bir görevle karşı karşıya kalmalarına neden olur.

### 5.3.6. Dil Sorunu

Vergi yasalarının dilinin ağır olduğu kamuoyu tarafından sıkça gündeme getirilmektedir. Bu durumu vergi idaresi de dahil çoğu kesim kabul etmektedir. Ancak vergi yasalarının dilinin ağır olması bugünkü neslin veya bir önceki neslin ya da yasa hazırlayan neslin suçu değildir. Vergi yasaları kısa süre için uygulanacak yasalar olmadığı gibi, yüzlerce maddeden oluşan ve kendi içinde bir bütün olan yasalardır. Yasanın herhangi bir maddesi değiştirilirken, güncel dilin kullanılmaya çalışılması yasanın kendi içinde çelişki oluşturabileceği gibi, diğer yasalarla olan bağlantısını da koparabilir. Bu nedenle vergi yasalarının sil baştan değiştirilmesi halinde yasa dilinin basit ve anlaşılır olması sağlanabilir. Ancak, vergi yasalarının sil baştan hazırlanması basit bir olay değildir.<sup>340</sup>

Genellikle, vergi yasalarında kullanılan dil, kapalı ya da anlaşılmaz, karmaşık, anlamlarının anımsanması zor ve anlamı kesin değildir. Vergi yasalarının herkesin anlayabileceği bir yapıda olmaması yükümlülerin vergi kaçırmasına yol açan en önemli nedenlerden biridir.<sup>341</sup>

İngiltere’de Yasal Hukuk Birliği (The Statute Law Society) yasa hükümlerinde yer alan ayrıntıların çok katı bir şekilde düzenlenmiş olmasını, genellikle anlaşılmaz ya da kapalı ve deyimsel yapıdaki (circumlocutious) hükümlerin anlam derecesini

<sup>339</sup>Zander, *a.g.e.*, s.19.

<sup>340</sup>Altan Tufan, *a.g.p.* (1991), s.168-169.

<sup>341</sup>Luigi Alberto Franzoni, *Tax Evasion And Tax Compliance*, N.6020, (Bologna-Italy: 1999), s., 1 ; Cahit Yerci, “Vergi Kaçırma Sorunu ve Soruna Karşı Avrupa Topluluğundaki Uygulamalar”, Ankara Üniversitesi, AT Araştırma ve Uygulama Merkezi, Uzmanlık Tezi, (Ankara: 1991), s.4

belirleyebilmek ve anlamını çözebilmek için, bu alanda uzmanlaşmış kişilere gereksinim duyulması nedeniyle, yasaların dilini eleştirmiştir.

Vergi yasalarının kaleme alınmasında, yasa hükümlerini herkesin anlayabilmesi için, genel olarak kullanılan ve aynı anlamlar verilen sözcüklerin seçilmesi gerekir. Yazılan metin, yazıldığı zamanki konuşma diline göre yazılmalı ve ortak dilden farklı anlamlarda kullanılmamalıdır. Kullanılan sözcükler; tekili ifade edenler çoğula da uygulanabilmeli; çoğulu ifade eden sözcükler tekili de kapsamalı; hem erkek, hem de kadınları ima etmeli; şimdiki zamanda kullanılmalı ancak gelecek zamanı da ifade etmeli;<sup>342</sup> şahıslar sözcüğü gerçek ve tüzel tüm şahısları kapsamalı; bir sözcük tek bir anlamda kullanılmalı; gerekirse sözlükte kullanılan bir durumu en iyi anlatan sözcük kullanılmalıdır.

Noktalama işaretleri metnin anlamını değiştirebileceğinden, dikkatli kullanılmalı, gramer ve dilbilgisi kurallarına uygun hareket edilmelidir.<sup>343</sup>

Türkiye'deki vergi yasalarını gözden geçirdiğimizde, maliye hocalarının bile öğrencilerine aktarmakta zorlandığı sözcük ve cümlelerin yer aldığı görülür. AKDOĞAN, KVK.'nda yer alan "cari muhataralara karşı alınan ihtiyatlar" gibi ifadelerle öğrencilere mesaj vermenin olanaksızlığını ortaya koymaktadır.<sup>344</sup>

### 5.3.7. Aşırı Ayrıntı

Yasanın uygulanmasında yasa hükümlerinin anlaşılması açısından kesinlik arzulandığından, yasal düzenlemelerde ayrıntıya gidildiği söylenir.<sup>345</sup>

Soyut yasa kurallarını yorumlayacak kişilerin, yasa hükümlerini kafalarında farklı şekillerde canlandırabilecekleri ve bu nedenle farklı yorumlama olasılıklarını, olası anlamları dikkate alarak, yasanın hazırlanış amacına uygun olarak anlaşılmasını güvence altına almak için, ayrıntılı düzenlemelere gidildiği ve bunun yasamanın bir parçası olduğu iddia edilir.

<sup>342</sup> Akyürek, a.g.m., s.162.

<sup>343</sup> a.g.m., s.163.

<sup>344</sup> Akdoğan, a.g.s., (1992), s.52.

<sup>345</sup> Zander, a.g.e., s.25.

Yasa yapıcıları tarafından ifade edildiği gibi, hükümlerin anlamını belirlemek için, yargıya son çare olarak gitmeyi güvence altına almak amaçlanır. Planlı bir dil kullanılması arzulansa bile, bunu yapabilmek oldukça zordur.<sup>346</sup>

Yasa yapıcılar olanaklar ölçüsünde kısalığa teşvik edilir. Parlamento üyelerinin, her cümle üzerinde tartışma hakları bulunduğundan ayrıntılı düzenlemelerle cümle sayısının artmaması arzulanır.<sup>347</sup>

Yasa tasarısı hazırlamada ilk aşama, yasa tasarısını kısa bölümler halinde hazırlamak, ikinci aşama ise bu kısa bölümleri kolay ve kabul edilebilir şekilde düzenlemektir. Burada amaç okurken anlaşılabilir bir taslak oluşturmaktır.<sup>348</sup>

Hukuki yazım uzmanları yasaların isimlerini olanaklar ölçüsünde kısa ve dar tutarak tüm konuyu kapsamasına gayret etmelidir. Çünkü yasa tasarısı daha sonra yetkili organlarda görüşülürken, bu organlar tarafından yasanın bazı maddeleri değiştirebileceğinden veya yasalastıktan sonra da bazı değişiklikler yapılabileceğinden, çıkabilecek güçlükler önlenmiş olur. Ancak verilecek kısa isimler geniş kapsamlı olmakla birlikte, yasa tasarısına kısa isim vermek uğruna, tasarının amacını ve kapsamını açıklamaktan uzak bir isim vermekten de kaçınılmalıdır.<sup>349</sup>

Yasa tasarılarında kısa cümleler kullanılmalıdır. Kısa cümleler kullanılmıyorsa, uzun bir cümlede anlatılması gereken konu, iki veya daha çok kısa cümle içinde anlatılmalıdır. Ancak tüm bu önerilere rağmen, konuyu tam ve uyum içinde bazen kısa cümlelerle anlatmak olanaklı olmadığından, uzun cümleler kullanılması kaçınılmazdır. Cümleleri kısa kullanmak için konuyu anlamsız hale getirmekten kaçınılmalıdır.<sup>350</sup>

### 5.3.8. Vergi Yasalarının Düzenlenmesine İlişkin Sorunlar

İyi bir yasa hazırlığı yapmak ve uygulamasını sağlamak için; uygulama ilkeleri ortaya konmalı, yasaya uymada ölçü sağlanmalı, aşırı zorlayıcı yaptırımlara yer verilmemeli, uygulamayı toplumun kaldırıp kaldıramayacağı belirlenmeli, sosyal ve

<sup>346</sup>Zander, a.g.e., s.25.

<sup>347</sup>a.g.e., s.19.

<sup>348</sup>Akyürek, a.g.m., s.148.

<sup>349</sup>a.g.m., s.151.

<sup>350</sup>a.g.m., s.165.

psikolojik faktörler göz ardı edilmemeli, yasaya uyumu etkileyen faktörler değerlendirilmeli, kişiler yasaların adil olduğuna inandırılmalı, yasanın hazırlanması sürecinde ilgili farklı kesimlerin katılımı sağlanarak onların da görüş ve düşünceleri yansıtılmalı ve amaçlanan hedefler açıkça ortaya konmalıdır. Bu kapsamda, amaca ulaşabilmek için, yasanın gerekliliği anlatılmalı ve hangi hak ve yükümlülüklerin getirildiği açıkça belirtilmelidir.

### **5.3.8.1. Konuyu Sınıflandırmaya İlişkin Sorunlar**

Her şeyden önce konuyu düzenleyip, sınıflara ayırabilmek için konular, gruplar ve diğer unsurlar mantıksal olarak sıralanmaktadır. Vergi yasalarında yer alan konular işlevsel olarak sınıflara ayrılmalı, ancak parçalanmamalıdır.

Sonuç olarak yapılacak sınıflara ayırmada, bölümlenmede bir düzen bulunması gerektiği gibi, ilgili konular aynı bölümde, yakın konular da ayrı bölümde düşünülmelidir. Bu durum daha sonra bu konularda yapılacak değişiklikler için de kolaylık sağlayacaktır.

### **5.3.8.2. Konuyu Kendi İçinde Sıralamaya İlişkin Sorunlar**

Genel koşullar ve ilkeler özel koşullar ve ilkelerden, önemli koşullar önemsiz koşullardan, sık olarak gereksinim duyulan ve kullanılan koşullar ise, sık gereksinim duyulmayan ve kullanılmayan koşullardan önce gelmelidir. Süreklilik arz eden koşullar da geçici koşullardan önce gelmelidir. Teknik (diğer konuları kaldırma koşulları) geçerlilik süresi normal olarak yasanın sonunda yer almalıdır.<sup>351</sup> Yasanın şeklinde ve iskeletinde boşluklar oluşmaması için, geçici ve süreli koşullar yasanın sonuna yerleştirilmelidir.<sup>352</sup>

Yasanın zaman dizimsel (kronolojik) düzenlemesi ve çeşitli yasalar arasında bağlantının açık olmaması ya da düzensiz olması, yürürlükteki hükümlerin anlamının ortaya çıkarılmasını zorlaştırır.

<sup>351</sup>Akyürek, a.g.m., s.146-147.

<sup>352</sup>A.Crain Lövgren, "The Location of Textual Amendments in Bills, *Satatie Law Review*, (Spring 88, s.27", Akyürek, s.156'daki alıntı)

Yapılan değişiklik yasanın birden çok bölümünü veya maddesini ilgilendiriyorsa, tek bir başlık altında düzenleme yapmak yerine, ilgili oldukları bölüm veya maddelere yeni düzenlemenin konması gerekir. Böylece yasayı okuyucuların tek başlık altındaki düzenlemeyle okunan madde hükmü arasında karşılaştırma veya bağlantı kurmak yerine, maddeyi fiziksel ve zihinsel olarak okuması sağlanabilir. Ancak bunu sağlamak kolay olmayacaktır.

Yapılan değişiklik, belli bir biçim olarak değiştirdiği veya kaldırdığı hükmün yerini alacaktır. Bu durum bazen madde bütünlüğünü veya bölüm ya da yasa bütünlüğündeki anlamı bozabilecektir.

Dar bir alanda taslak haline getirilen veya konudan konuya atlayan, düzensiz şekilde yapılan, ima ağıyla dokunmuş atıf ve yorumlar içeren, ilgili yasaların tek bir yasa altında toplanmasını engelleyen düzenlemeler, metinsel olmayan değişiklik taslakları olarak tanımlanır.<sup>353</sup>

Genellikle yasa, karmaşık ve hatta tamamen anlaşılmaz olana kadar başka bir yasa üstüne yığılır. Gerçekten, düzensizlik bugünkü çoğu yasada mevcuttur. Bunlar ima yollu (atıflı) düzenlemeler olarak doğrudan nitelenebilir. Önceki yasanın değiştirilmesinin diğer bir yöntemi de metinsel değişiklik sistemidir. Yasalaşan yeni metin, önceki yasada yer alan düzenlemelere eklenerek ya da bunların yerine geçerek, önceki yasanın değişik bölüm veya maddelerini etkiler.

Metinsel olmayan değişiklik, parlamento üyeleri için değişikliğin etkisini daha kolay görmelerini sağlarken, sıradan kullanıcılar için daha güç bir durum oluşturmaktadır. Bu tür değişikliklerde, önceki yasaya atıf yapılmasının yanında, hangi maddelerin<sup>354</sup> birlikte okunacağı sorunu ortaya çıkar. Diğer bir ifadeyle, yeni hükmün hangi maddeyi değiştirdiği veya ortadan kaldırdığının bulunması sorunu ortaya çıkar.

Bunun tersine, metinsel değişikliklerde, okuyucu yasadaki değişikliği tam ve net bir şekilde görebilecektir. Önceki ve sonraki hükmü aynı anda görebileceği için net

<sup>353</sup>Zander, a.g.e., s.25-26.

<sup>354</sup>İki maddenin karşılaştırılması.



bilgiler edinecektir.<sup>355</sup> Ayrıca, yasanın yetersiz olarak hazırlanması, daha sonra yapılan değişikliklerle eklemeler suretiyle, büyümesine ve kalınlaşmasına neden olur.

### 5.3.8.3. Konuyu Bölümlere Ayırmaya İlişkin Problemler

Yasa taslağının yazılmasında konu yerinde bölümlenmeli, bölümler zaman dizimi, önemlilik, genişlik, ağırlık veya dereceye göre belli bir düzen içinde olmalıdır. James Mackey'e göre; her bölümün temeli ve bir ilkesi olmalı, diğer bölümlerin de alanına girmemelidir.<sup>356</sup>

Her yasadaki iç yapı ve sıralı cümleler, okuyucuya faydasız ve çoğunlukla mantıksız gelecektir. Her yasa doğal bir mantığa sahip olmalı ya da maddeler düzenli bir tarzda mantık çizgisine göre düzenlenmiş olmalıdır. Ancak ideal olan bu durumun gerçekleştirilmesinin güçlükleri bulunmaktadır.

Genel ilkelere uygun olarak yasanın açık ve anlaşılır yapılması sağlanamaz ise, yasada geçen ifadelerin anlamı ve yasa koyucunun yasayı çıkardığı andaki iradesinin ve amacının belirlenebilmesi için yargıya başvurulması zorunluluğu doğar. Yasanın amacı, yasayı uygulayacak olanlara ve yasaya uymak zorunda olanlara yardımcı olur.

Yasanın uygulanacağı andaki amacı çok nadir de olsa yasanın içinde yer alır. Kıtalararası ve AB mevzuatına göre çoğunlukla önsözde veya diğer yollarla, yıllar itibarıyla yasanın uygulamasının nasıl olacağı belirlenir.

Ayrıca bazen cümlelerin çok uzun, karışık ve çok fazla alt cümle olması eleştirilir. Uzun ve karmaşık cümleleri okumak sıkıcı olacağından bazen bir kısım düzenlemeler atlanarak maddeler okunacaktır. Bu da yasa maddelerinin yeterince anlaşılmasını engelleyecektir. Ayrı alt bölümler ve uzun cümlelerin parçalanması halinde, bunları okumak için daha çok isteklilik oluşturacağı ileri sürülür.<sup>357</sup>

<sup>355</sup>Zander, a.g.e., s.27.

<sup>356</sup>Akyürek, a.g.m., s.145-146

<sup>357</sup>Zander, a.g.e., s.25.

### 5.3.9. Sonradan Yasada Yapılacak Değişikliklerin Uygulanmasında Ortaya Çıkacak Sorunlar-Doku Uyuşmazlığı

Yasada sonradan yapılacak değişikliklerde kavramlar yerleştirilirken temel yapıya ve orijinal haline uygun olarak ilave hükümlere yer verilmesi kolay olmayacaktır.

Yasanın amacına yönelik temel politikaların son değişikliği ve yasanın orijinal yapısında, önceden görülmeyen diğer amaçlardan sonra, değişiklik yapılması güç olacaktır. Bir anlamda doku uyuşmazlığı yaşanacaktır.<sup>358</sup>

Hazırlanan yasa taslağında yasa yapıcının ilk görevi bu yasa önerisi ile ulaşılmak istenilen amacın tam olarak anlaşılabileninden emin olmaktır. Yasa yapıcı yasanın amacının anlaşılmasında yasa önerisinin belli yönlerini, ilgili bölümlerle tartışma gereksinimi duyabilir. Bu tartışmalar, önerilerin ayrıntılarının çok kısa bir sürede (acil) değişikliği ile sonuçlanabilir.

Yasa yapıcı ne istediğinde açık olmalı, yasayla ilgili olanlarla, yani ilgili taraflarla sağlayacağı uzlaşma üzerine, temel fikirlerin somutlaştırılmasında daha erken karar vermeli ve uygun bir yasal yapı için yasa taslağını bir bütün olarak çözüme kavuşturmalıdır.

Taslak hazırlama sürecindeki, yasanın düzenlenmesine yönelik çalışmalar, taslağın geniş ve karmaşık olabilecek materyal yapısı açısından olduğu kadar, madde ve hükümlerin iç tutarlılığı açısından da önemlidir. İyi düzenlenmiş yasa taslağının özü tutarlı olmalıdır. Problem, ilkelerin her dönemde geçerli olacak şekilde ayrıntılarda yer almasının sağlanmasıdır.<sup>359</sup>

Ayrıca, yeni yasalara zamanla mevcut diğer yasalarla az veya çok bağlantılı yeni hükümler eklenir. Yeni yasada yapılan değişikliklerle mevcut diğer yasalarda buna paralel olarak yapılması gereken değişikliklerin göz ardı edilmemesi gerekir.

<sup>358</sup>Zander, a.g.e., s.20.

<sup>359</sup> a.g.e., s.23-24.

## 5.4. Vergi Yasaları Değişiklik Teknikleri

### 5.4.1. Kısmi ve Tümel (Külli) Yasa Değişiklikleri

Yasa maddelerinin bazılarının değiştirilmesi kısmi, buna karşılık yasaya tamamen yeni bir biçim ve içerik kazandırılması ise, tümel yasa değişikliği olarak kabul edilebilir. Ancak kuramsal açıdan, kısmi ve tümel yasa değişiklikleri arasında ayırım yapılması gerekir. Hangi değişikliklerin tümel nitelikte sayılacağı konusunda kesin bir ölçüt belirleyebilmek çok zordur. Genellikle değişikliğe uğrayacak yasa maddelerinin sayısı bir ölçüt olarak kullanılmaktadır. Ancak bu tür bir ölçüt konması sakıncalar içermektedir. Çünkü tek bir maddenin, hatta sözcüğün değiştirilerek belli bir yasayı temelinden sarsması olanaklıdır.<sup>360</sup> Örneğin GVK.'nda gelirin tanımının değiştirilerek kaynak kuramından net artış kuramına geçilmesiyle, yalnız bir maddenin, cümlenin hatta sözcüğün değiştirildiği gerekçesiyle, kısmi bir revizyon yapıldığını savunmak uygun olmayacaktır. Buna karşılık temel ilkeler aynen korunarak, belli bir vergi yasanın çok sayıda hükmüne yeni biçimler vererek yapılması, tümel bir değişiklik sayılmayabilir. İşte bu nedenle kısmi ve tümel yasa değişikliği ayırımında sadece nicelik değil, nitelik bir ölçüt olarak alınmalıdır.

### 5.4.2. Zımni Yasa Değişiklikleri

Yasada yapılan bir değişikliğin, yasa tekniği açısından herhangi bir hükmün özüne yeni anlamlar kazandırması gerekir. Diğer bir ifadeyle, eklenen ya da kaldırılan hükümler yasa metninde ilgili buldukları yerlerde açıkça gösterilmelidir. Böylece hangi yasa normlarının halen yürürlükte olduğu, hiçbir duraksamaya neden olmaksızın belirgin bir hale gelir. Ancak bu her zaman böyle olmaz. Yürürlükteki bir yasayı, yasa koyucu açık<sup>361</sup> (sarih) ya da üstü kapalı<sup>362</sup> (zımni) olarak başka bir yasayla yürürlükten kaldırmak mümkündür.

<sup>360</sup>San, a.g.e., s.54.

<sup>361</sup>Yasa koyucunun, yürürlükte olan bir yasayı, başka bir yasa ile yürürlükten kaldıracağını açıkça belirtir. Açık ilga yürürlükte olan bir yasayı yürürlükten kaldırmak amacıyla yapılan özel bir yasayla olabileceği (ilga yasası) gibi, mevcut bir yasanın, daha önce düzenlediği bir konuyu, yeni bir yasanın düzenlenmesi sırasında konan "ilga" ya da yürürlükten kaldırma maddesi ile önceki yasayı açıkça kaldırması şeklinde de olabilir. Açık ilga, yürürlüğe giren bir yasanın "diğer yasaların bu yasaya uymayan hükümlerinin mülga" olduğu yolunda genel bir ifade ile de olabilmektedir. Ancak yasaların biçimsel yapısında böyle bir genel ifadeye yer verilmemelidir.

<sup>362</sup>Önceki ve sonraki yasa hükümleri arasında bir çatışmanın olduğu ve yasa koyucunun sonraki yasa metninde, ilga ile ilgili bir kural koymadığı durumlarda söz konusudur.

- Önceki ve sonraki yasaların her ikisi de özel nitelikte iseler, sonraki yürürlüğe giren öncekini üstü kapalı olarak ilga eder.

- Önceki ve sonraki yasaların her ikisi de özel nitelikte iseler, sonraki yasa önceki yasanın çelişen hükümlerini ilga eder.

Üstü kapalı ilga olarak da belirtebileceğimiz zımni yasa değişiklikleri, uygulama açısından bir kısım sorunlar içermektedir. Birinci temel sorun, karşılaştırılan iki yasadaki hangisinin önce olduğunun saptanmasıdır.<sup>363</sup> Bu konuda, Anayasa Mahkemesi yürürlük tarihinin esas alması gerektiğine karar vermiştir.<sup>364</sup>

İkinci temel sorun, sonradan yürürlüğe giren bir anayasanın, daha önce yürürlükte olup, kendisiyle çelişen yasaları veya hükümleri üstü kapalı olarak yürürlükten kaldırıp kaldırmayacağı sorunudur.

Anayasa da bir yasa olduğuna göre, kendisiyle çelişen mevcut yasaları zımnen yürürlükten kaldırdığı kabul edilmelidir. Ancak, Anayasa ile çatışan bütün yasa hükümleri, kendiliğinden yürürlükten kalkmaz. Aksi halde anayasa yargısının bir anlamı kalmayacaktır.<sup>365</sup> Anayasada, sadece içeriği belirtilmiş kurallarla veya Anayasanın genel nitelikteki hükümleriyle önceki yasalar arasında bir aykırılık bulunuyorsa, bu takdirde iptal yoluna gidilmelidir.<sup>366</sup>

Sonuçta, Anayasanın bir konuyu açık, ayrıntılı ve doğrudan uygulanabilir nitelikte düzenlediği durumda, buna aykırı yasaları üstü kapalı (zımnen) yürürlükten kaldırdığı kabul edilmelidir. Buna karşılık, Anayasanın genel nitelikteki kuralları ile aynı konuyu düzenleyen önceki yasa arasında bir çatışma bulunması halinde, üstü kapalı olarak yürürlükten kaldırmanın söz konusu olmaması gerekir. Bu durumda, ileri sürülen

---

- Önceki yasa genel, sonraki yasa özel ise, özel yasanın düzenlediği konularda genel yasa hükümleri ilga edilmiş sayılır.

- Önceki yasa özel, sonraki yasa genel nitelikteyse ve genel yasa özel yasanın öngörmediği bir konuyu düzenlemişse, özel yasa ilga edilmiş sayılmaz. Ancak, özel yasanın genel yasaya aykırı bulunan hükümleri ilga edilmiş olur.

<sup>363</sup> Bu konuda, yasama meclisince kabul edilme tarihinin esas alınması gerektiği, çünkü, yasanın meclis iradesinin bir ürünü olduğu ileri sürülebilir. İki yasadaki hangisinin daha önce olduğu konusunda BALTA, "yasa yasama organınca kabul edildiği tarih esas alınmalıdır. Çünkü, yasa meclis iradesinin mahsulüdür" görüşünü savunmaktadır. Bkz. Tahsin Bekir Balta, **Kısa İdare Hukuku**, Ankara, 1964, s.66, TEZİÇ önceki ve sonraki yasa ayırımının, Cumhurbaşkanı tarafından yayınlanmak üzere imzalandığı tarih esas alınarak belirlenmesi gerektiği görüşündedir. bkz. Erdoğan Teziç, **Türkiyede 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**, (İstanbul: İ.Ü. Hukuk Fak. Yayını, 1972), s.158.

<sup>364</sup> **AY.Mah.**15 Mart 1966 T. ve E: 1965/40, 1966/15 S.Ka.

<sup>365</sup> **Anayasaya aykırılık ile Anayasa ile zımnen ilga birbirinden ayrı şeylerdir. Birincisi geçerlilik ikincisi yürürlük sorunudur. Birincisinde mahkemeler kural olarak yetkili değildir. İkincisinde ise yetkilidir.** Nurullah Kunter, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, (İstanbul: Doğan Kardeş Matbaası, 1967), s. 354

<sup>366</sup> Teziç, a.g.e., s.161.

aykırılığın mevcut olup olmadığı, ancak Anayasa Mahkemesince karara bağlanmalıdır. Anayasanın konuya ilişkin hükmü<sup>367</sup> bu çerçevede yorumlanmalıdır.<sup>368</sup>

Anayasa ile üstü kapalı yürürlükten kaldırma, yasanın yürürlüğü ile ilgili, Anayasaya aykırılık ise yasanın geçerliliği (muteberliği) ile ilgili bir konudur. Anayasaya aykırılığın yaptırımını hükümsüzlük ve etkisizliktir.

Modern vergi yasalarının ekonomik ve sosyal kuralları tüm yönleriyle kavrayan kuralları içerdiği düşünülecek olursa, hangi yasa normlarının yürürlükte bulunduğu saptanmasının ve bu hükümlerin yorumlanmasının yalnızca hukukçuların tekeline bırakılması, sakıncalı bazı sonuçlar doğurabilir. Bu nedenle yürürlükteki yasa hükümlerinin, herkesin kolaylıkla saptayabileceği bir biçimde yasa metninde yer alması, kaçınılmaz bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

#### **5.4.3. Vergi Yasalarındaki Değişikliklerinin Belli Sürelere Bağlanması**

Bazı yasa hükümlerinin ya da yasanın tümünün belli bir süre geçtikten sonra değiştirilebileceğine ilişkin kurallar konması, yasanın ilk uygulamaları sırasında doğabilecek bazı aksaklıklar nedeniyle, gereksiz ve zamansız değişiklikler yapılmasını önlemek amacıyla yöneliktir. Tutuculuk, tüm toplumların ağır basan bir özelliği olduğundan, alışlagelmişin dışındaki uygulamalar, toplum vicdanında belli bir psikolojik rahatsızlığa neden olur. Aynı rahatsızlık modern toplumların bürokratik yönetimini oluşturan kuruluşlar için de söz konusudur. Bu açıdan bakılırsa, özellikle köklü bir değişiklik getiren yasanın çok kısa bir süre içinde tüm ilgili kuruluşlarca aynı tarzda anlaşılabilmesi, yorumlanabilmesi ve uygulanabilmesi oldukça güçtür.<sup>369</sup>

Yasa koyucu, bir yasa için yürürlük süresi belirlemişse, sürenin tamamlanması ile yasa kendiliğinden yürürlükten kalkar; buna “sürelî yasa” denir.

<sup>367</sup>TC. AY., m.177/e; Anayasanın halkoylaması sonucu kabulünün ilanıyla birlikte yürürlüğe girecek hükümleri ve mevcut ve kurulacak kurum, kuruluş ve kurullar için yeniden kanun yapılması veya mevcut kanunlarda değişiklik yapılması gerekiyorsa bunlara ilişkin işlemler mevcut kanunların Anayasaya aykırı olmayan hükümleri veya doğrudan Anayasa hükümleri, Anayasanın 11 inci maddesi gereğince uygulanır.

<sup>368</sup>Teziç, **Anayasa Hukuku**, (İstanbul: Beta yayınları, 1991), s.52.

<sup>369</sup>San, a.g.e., s.55-57.

Anayasa yargılamasının kabul edildiği bir düzende, Anayasa Mahkemesinin yasayı iptal etmesi ve bu kararın RG.'de yayımlanması ile de yasa yürürlükten kalkar. Anayasa Mahkemesinin bir yasayı iptal etmesiyle, iptal edilen yasanın açıkça yürürlükten kaldırdığı yasanın, tekrar yürürlüğe girip girmeyeceği sorunu ortaya çıkabilecektir. Ancak iptal edilen ve daha önce yürürlükten kalkan yasanın her ikisinin de yürürlükten kalktığı kabul edilmektedir.<sup>370</sup>

Yasaların yürürlükten kalkmasıyla, fiilen uygulanmamaları ayrı konulardır. Uygulanma gücünü kaybeden bir yasanın yürürlükten kalktığını söylemek olanaksızdır. Çünkü, yasa koymak ve kaldırmak yasama organının yetkilerinden olduğuna göre, yasanın uygulanmamakla yürürlükten kalkması söz konusu olamaz. Burada, olsa olsa yasanın “etkili (müessir)” olmadığından söz edilebilir. Bunun yanında, yasanın uygulanma yeteneğini kaybetmiş olması, Anayasaya uygunluk denetiminde hiçbir şekilde ölçü olamaz. Yasanın uygulanma yeteneğini kaybetmesi, tamamen dış koşulların sonucu ve sosyolojik bir sorun olduğu halde, Anayasaya uygun olup olmaması, hukuki bir sorundur. Uygulanma gücünü yitiren bir yasa, yasama organınca kaldırılmadıkça, yürürlükte olan bir yasadır.<sup>371</sup>

### 5.5. Vergi Yasalarının Değiştirilmesi Usulleri

Rasyonel vergi sisteminin geçerlilik alanına ilişkin sorunların açıklanması sırasında, vergilemede mutlaka dikkate alınması gereken çok farklı fiili koşullar bulunmaktadır. Bu nedenle, çeşitli ülkelerde uygulanmakta olan vergi sistemleri ülkeden ülkeye büyük farklılıklar gösterebilecektir. Günümüzde hemen bütün ülkelerde uygulanmakta olan her vergi sisteminde yapılacak değişikliğin temel amacı, modern vergi politikasına göre vergilemeye bağlanan amaçların gerçekleşmesini en iyi şekilde olanaklı kılacak rasyonel bir vergi sistemine biraz daha yaklaşmak olmalıdır. Ancak her ülkede halen mevcut olan vergi düzenine yol açan pek çok vergi değişiklikleri ve

<sup>370</sup>Bu sorun, 28.7.1967 tarihli ve 931 sayılı İş Kanununun Anayasa Mahkemesince şekil yönünden iptal edilmesi üzerine, 931 sayılı Kanunun 110 uncu maddesi uyarınca yürürlükten kaldırılan 8.6.1938 gün ve 3008 sayılı İş Kanununun yeniden yürürlüğe girip girmeyeceği üzerine çıkmıştır. Konunun tartışmalı hale gelmesi nedeniyle, Danıştay'ın görüşünün alınması gerekli görülmüştür. Danıştay Üçüncü Dairesi, 8003 sayılı Kanunun yeniden yürürlüğe girmesi olanağının bulunmadığını belirtmiş ve bu karar Danıştay Genel Kurulunca da onaylanmıştır.

<sup>371</sup>Teziç, a.g.e.(1972), s.169-170.

reformları, daha çok belirli grupların çıkarlarına yönelik tek yönlü ve sistemsiz önlemlerden oluşmaktadır.

Vergi yasalarında çeşitli şekillerde değişiklikler yapılabilir. Mevcut vergi düzenini tamamlayıcı nitelikte olan yeni vergiler konulabileceği gibi, uygulanmakta olan vergilerin bir kısmı kaldırılabilir veya mevcut vergilerin yapısında değişiklik yapılabilir. Bu üç tür vergi değişikliğinin çeşitli nedenleri olabilir.<sup>372</sup>

Vergi yasalarının değiştirilme usulleri genellikle; yeni bir yasa ile eskisini yürürlükten kaldırılması, yeni bir yasa ile genel kural koyarak bazı konulardaki yasaların yürürlükten kaldırılması, yasa metni içinde değişiklik yapılması ya da yeni bir yasa ile eskisinin yürürlükten kaldırılıp, yeni yasanın yürürlüğe konması şeklinde olabilir.

#### **5.5.1. Yeni Hükümler Konulmasına Yönelik Vergi Yasaları**

Özellikle kamu giderlerinin önemli ölçüde arttığı olağanüstü dönemlerde, vergilerin sınırını zorlamayan ve olanaklar ölçüsünde az hissedilen yeni vergilerin konulmasına yönelik vergi yasaları hazırlanması gayreti içinde bulunulur.

Yeni bir vergi koyan vergi yasalarının hazırlanma nedeni, vergiyi doğuran olay açısından mevcut olan boşlukların kapatılmasına yönelik de olabilir. Özellikle verginin ikame etkisinden kaynaklanan bu gibi boşlukların giderilmesine, telafi ya da takip edici nitelikte vergiler yardım eder. Kamusal alt yapı yatırımlarından nispi olarak daha fazla yararlanan kişilerin neden oldukları ek masrafların karşılanması dolayısıyla yeni bir vergiye başvurulması, bir başka neden olarak değerlendirilebilir. Son olarak, özellikle iktisat politikasına ilişkin özel amaçların izlenmek istenmesi, asıl fonksiyonu mali olmaktan çok düzenleyici bir nitelik gösteren yeni bir verginin vergi sistemi içine girmesine yol açabilir.

#### **5.5.2. Mevcut Vergilerin Kaldırılmasına Yönelik Vergi Yasaları**

F. Carnard'ın "eski vergiler iyi, yeni vergiler kötü" şeklinde ortaya attığı kural, günümüzde bile etkisini sürdürmektedir. Çünkü hemen her ülkede bir verginin

<sup>372</sup>Turhan, a.g.e., s.362.

kaldırılması, yeni bir verginin konulmasına oranla çok daha az gerçekleşmektedir. Bu nedenle geçerliliğini tamamen yitirmiş olan vergilerin vergi sistemi içinde korunması olayı, yeni vergilerin<sup>373</sup> konulması olayına kıyasla rasyonel vergi sistemi fikrini daha fazla zedelemektedir.

### 5.5.3. Mevcut Vergilerde Değişiklik Yapan Vergi Yasaları

Bu değişiklikler sadece mevcut vergilerin belirli unsurlarını hedef alabileceği gibi, tüm vergilerin yapısına yönelik de olabilir. Vergilemede adalet anlayışında meydana gelen değişmelere uyum sağlamak amacıyla,<sup>374</sup> vergi yükü dağılımını değiştiren vergi yasaları hazırlanabilir. Özellikle, gelir vergisi alanında çeşitli ülkelerde alınan tarife yapısı, muafiyet ve istisnalara ilişkin sayısız önlemlerin dayandığı neden burada yatmaktadır.

Neredeyse bütün ülkelerde alınan vergisel önlemlerin önemli bir kısmı, iktisat politikası ve bu arada özellikle büyüme politikasına ilişkindir. Yatırımlar ve tasarrufları özendirici önlemler bu niteliktedir. Diğer yandan, bazı ülkelerde konjonktürel istikrarı otomatik olarak sağlama yönünde vergilemeden yararlanmak amacıyla da vergi yasalarında değişiklikler yapılabilmektedir. Örneğin, kaynakta kesme yöntemi, peşin ödemeler sistemi, kar ve zarar nakli vb. önlemler bu gruba girmektedir.

Çeşitli ülkelerde yaygınlaşan hızlı ve sürekli fiyat artışları, yani enflasyon, vergi yükü dağılımının bozulmasına neden olur. Çünkü, bir yandan gelir vergisinde mutlak tutarlar olarak saptanmış istisna, muafık ve indirimler dolayısıyla vergi yükümlüleri artan oranlı tarifenin daha üst dilimlerine kayarlar. İşte bu nedenle, istisna, muafık ve indirim tutarları ile tarife yapısında değişiklik yapılabilir.

Vergi yasalarında yapılan değişikliğin bir başka nedeni, vergileme yöntemlerinin basitleştirilmesi çabası ile ilgili olabilir. Avrupa birliği içinde olduğu gibi, vergilerin uyumlaştırılması gereği, vergi yasalarında değişikliğe yol açan diğer bir nedendir.

<sup>373</sup>Turhan, a.g.e., s.362.

<sup>374</sup>Örneğin alt gelir grubuna mensup kişileri üst gelir grubuna mensup kişilere kıyasla daha hafif yükümlü kılmak amacıyla.



Son olarak, vergi yasalarında sıkça başvurulmuş bir başka değişiklik nedeni, büyüyen kamu hizmetlerinden kaynaklanan mali gereksinimlerle ilgilidir. Mali koşulların zorunlu kıldığı vergi artışları çeşitli şekillerde yapılabilir. Bu amaca ulaşmak için tek yönlü hareket edilir ve sadece bir tek vergiden yararlanılırsa, tüm vergi sisteminin yapısı rasyonel bir vergi sisteminin zorunlu kıldığı bileşimden uzaklaşır.<sup>375</sup>

## 6. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASINA İLİŞKİN İLKE VE UYGULAMALAR

ABD, AB ülkeleri ve gelişmiş ülkeler başta olmak üzere, demokratik ülkelerde vergilemeye ilişkin yasaların temel dayanağı ülkelerin anayasaları veya temel yasalarında yer alan hükümlerdir.<sup>376</sup> Ülkelerin anayasalarında veya temel yasalarında vergileme yetkisini sınırlandıran hükümler de yer almaktadır.

Vergi yükümlülerine eşit muamele edilmesi, özel mülkiyetin korunması, bölgesel gelişmişlik farklarının giderilmesi, belli konu ve faaliyetlerin caydırılması veya mükerrer vergilemenin önlenmesi, anayasal düzenlemeler olarak karşımıza çıkar. Diğer yasalarda olduğu gibi, vergi yasalarında da yasama gücünün sınırlandırılması, genel ilke olarak anayasa hükümlerinde yer alır.

Anayasaya aykırı hükümleri geçersiz sayma yetkisine sahip mahkemelerin bulunduğu bir çok ülkede, vergileme alanında genellikle eşitlik ve açıklık ilkeleri birlikte aranmıştır. Ancak bazen daha katı kriterler<sup>377</sup> dikkate alınmıştır. Özellikle anayasa hükümlerine aykırı yasama gücü içeren vergi yasaları geçersiz sayılmıştır.

Birçok ülkenin anayasasında din ve dil özgürlüğüne saygılı olmayı gerektiren hükümler bulunmaktadır. Anayasal hükümleri güçlendirme yetkisine sahip

<sup>375</sup>Turhan, a.g.e., s.363.

<sup>376</sup>İsrail, Kanada ve Yeni Zelanda da tek bir anayasa bulunmayıp bunun yerine temel yasalar bulunmaktadır. (ayrıntılı bilgi için bkz. [http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/is\\_indx.html](http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/is_indx.html) , Israel Index, Constitutional Background; [http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/ca\\_indx.html](http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/ca_indx.html) , Canada Index, Constitutional Background; [http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/nz\\_indx.html](http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/nz_indx.html) New Zealand Index, Constitutional Background (30.06.2003). Tezde kullandığımız anayasa kavramı bu tür temel yasalar anlamını da kapsamaktadır. Ancak temel yasalar kavramı anayasa anlamında kullanılmayacaktır.

<sup>377</sup>Biçimsel kriterler de dahil.

mahkemelerin bulunduğu ülkelerde, vergilendirme yoluyla bu hakların kullanılması engellenemez. Örneğin ibadethaneler üzerine ağır vergiler konulamaz.<sup>378</sup>

Vergi yasalarının yasama organına sunulmasında, görüşülmesinde ve kabulünde, çeşitli ülkelerde izlenen yöntemler farklılıklar gösterebilmektedir.

Yüksek mahkemelerin, yasama faaliyetleri girişimi için hükümete öneriler sunabildiği<sup>379</sup> Finlandiya’da, yeni vergiler koyan ya da mevcut vergileri artıran vergi yasalarının kabulünde, eğer getirilen veya artırılan vergiler bir yıldan daha fazla dönemi kapsayacaksa, parlamentoda üçte iki çoğunlukla kabul edilebilir.<sup>380</sup> Belediyelerin vergi koymak da dahil Anayasanın üzerinde yetkileri vardır. Kiliselerin kendi alanlarında yasa önerisinde bulunma ve vergi koyma yetkisi bulunmaktadır.<sup>381</sup>

Japonya’da yasaların yürürlükten kaldırılması veya değiştirilmesi için vatandaşların dilekçe hakkı anayasada hüküm altına alınmıştır.<sup>382</sup> Yasama Meclisinin her üyesi, en az bir sürekli komisyonda görev almak zorundadır. Yasama meclisinin ilgili komisyonu, bütçe yasa tasarısı, gelir yasa tasarıları veya kamuyu ilgilendiren önemli yasa tasarılarıyla ilgili olarak kamuyu dinlemek zorundadır. Komisyonlar ayrıca gerekli görülmesi halinde yasa önerisine delil olacak kişileri resmen ve zorunlu olarak davet edebilir.<sup>383</sup> Bütçe yasası, diğer önemli yasa tasarıları ve anlaşmalar, öncelikle temsilciler meclisinde kabul edilmelidir.<sup>384</sup>

<sup>378</sup>Frans Vanistendael, “Legal Framework for Taxation”, **Tax Law Design and Drafting**, Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996. (Ed.Thuronyi), s.28-29.

<sup>379</sup>Fin.Ays., m.99. <http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/fi00000.html>, 30.06.2002

<sup>380</sup>Ministry of Justice, **Making and Applying Law in Finland**, translated by Aran Bell, Osuuskunta Kayttökuva:1983, translated by Aran Bell, (Osuuskunta Kayttökuva:1983), s.9.; Roger Bobacka, **World Encyclopedia of Parliaments and Legislatures**, Volume I, (edited by Thomas Kurian), (Chicaco-London:1998), s.243.

<sup>381</sup>Bell, a.g.e., s.5-6.

<sup>382</sup>Ja.Ays.m.16, <http://wiretap.area.com/ftp.items/Gov/World/japan.con>, 30.06.2003

<sup>383</sup>Tatsunori Isomi, **World Encyclopedia of Parliaments and Legislatures**, Volume I, (edited by Thomas Kurian), (Chicaco-London: 1998), s.380

<sup>384</sup> Isomi, a.g.e., s.378. Japonya’da halen, vergi sisteminde adalet, basitlik ve tarafsızlığın sağlanmasına yönelik köklü değişiklik çalışmaları yapılmaktadır. Bu çalışmalar kapsamında kurulan vergi komisyonu 6 değişik bölgede halka yönelik 6 toplantı düzenlemiştir. Büyük ölçüde temelleri 1950 yılında yapılan vergi reformuna dayanan bugünkü vergi sisteminin, çağın gelişmeleri olan globalleşme, teknoloji, çevre ve hatta gelecekte oluşacak nüfus artışı bile dikkate alınmak suretiyle, vergi yükümlülerinin arzuladığı anlamda kapsamlı bir vergi reformu gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Arzulanan vergi sisteminin düzenlenmesine yönelik reform çalışmaları; vergilemede uygunluk, basitlik ve kamunun desteği ve katılımının sağlanması; dengeli bir gelir yapısı ve güçlü bir mali yapının kurulması; vergi yükümlülerinin vergilendirmeye yönelik gelecekteki endişelerinin giderilmesi ve halkın vergi sistemine güveninin akılcı bir şekilde sağlanması ve yerel yönetimlerin vergileme sisteminin üslendikleri görevlere uygun bir şekilde geliştirilerek gerekli kaynakların sağlanması konularında toplanmaktadır. **Basic Policy in Formulating**

Yunanistan'da yasama meclisi komisyonlarında yasa tasarılarının tartışılması, sadece formaliteden ibarettir. Anayasada sadece acil durumlarda hükümete yasama konularında Parlamentonun yetkisinin devredilmesi öngörülürken, bu eğilim olağan durumlarda da artmaktadır. Bu durum Parlamentonun yasama üzerindeki denetimi azaltmaktadır.<sup>385</sup>

Kamu yararı için belirlenen konular dışında mülkiyet özgürlüğü bulunan Yunanistan'da, kamu yararı için mülkiyetin kamulaştırılması durumunda bunun karşılığı ödenir ve kamulaştırma bedeli hiçbir şekilde vergileme ve benzeri mali yükümlülük konusu yapılamaz.<sup>386</sup> Verginin konusu, oranı, istisnalar ve diğer ayrıcalıklar yasama organının yetki devri konusu yapılamaz.<sup>387</sup>

Tezin izleyen kısmında, Türk gelir ve kurumlar vergisi mevzuatının kaynağını oluşturan Almanya, Türk idari yargı sistemin kaynağını oluşturan Fransa, Anglo-Sakson hukukunun egemen olduğu ABD ve İngiltere ile demokrasi ve gelişmişlik düzeyi yönünden farklı bir konumu olan İsviçre'de yasa hazırlama ve yasama sürecine ilişkin ilke ve uygulamaların incelenmesi amaçlanmıştır.

## 6.1. Almanya

### 6.1.1. Yasama Yetkisi ve Yasama Süreci

Almanya'da yasama yetkisi Temsilciler Meclisi (Bundestag) ve Senato'dan (Bundesrat) oluşan parlamento tarafından kullanılır. Yasama organı Federal Parlamentodur. Önemli yasal düzenlemeleri yapma yetkisi Federal Parlamenta aittir. Yerel meclisler Parlamenta temsil edilmelerine rağmen önemli yasalarda bağımsız yasama yetkileri yoktur.<sup>388</sup>

Almanya'da temel yasalar; anayasal değişiklikler, sıradan yasalar ve onay (consent) yasaları olmak üzere, üçe ayrılır. Anayasa değişikliği için Temsilciler

---

**FY2003 Tax Reform (Summary) Report** submitted by Tax Commission to Prime Minister Junichiro Koizumi, 19, (November, 2002) <http://www.mof.go.jp/english/tax/e021119a.htm>; **Policy Guidance on the establishment of a Desirable Tax System, (Draft)**, <http://www.mof.go.jp/english/tax/e020614a.htm>

<sup>385</sup>George Thomas Kurian, *World Encyclopedia of Parliaments and Legislatures*, Volume I, (Chicaco-London: 1998), s.287-288.

<sup>386</sup>*Yun.Ays.*, m.17.; George Thomas Kurian, *World Encyclopedia of Parliaments and Legislatures*, Volume I, (Chicaco-London: 1998), s.287.

<sup>387</sup>*Yun.Ays.*, m.78.

<sup>388</sup>Thomas Saalfeld, *World Encyclopedia of Parliaments and Legislatures*, Volume I (edited by Thomas Kurian), (Chicaco-London: 1998), s.264,267.

Meclisi ve Senatonun üçte iki çoğunluğu yeterlidir.<sup>389</sup> Sıradan yasalar için Temsilciler Meclisinin salt çoğunluğu gerekir. Eğer sıradan yasa tasarıları Senatonun üçte iki çoğunluğu ile reddedilirse, bu yasanın kabulü için Temsilciler Meclisi üyeleri toplamının %50 si ve oylamaya katılan Temsilciler Meclisi üyelerinin üçte ikisini aşan sayıda kabul oyu gereklidir.<sup>390</sup>

Onay yasaları Senato tarafından uygun bulunmalıdır. Yani onay yasalarının Temsilciler Meclisinde reddedilememesi için Senatonun salt çoğunluğunun kabul oyu gerekir.

Federal hükümet, Senato veya parlamentoda temsil edilen bir parti veya farklı partilerden Temsilciler Meclisi üyelerinin en az yüzde beşi (%5 i) tarafından Temsilciler Meclisine yasa teklifinde bulunulabilir. Temsilciler Meclisi üyelerinin bireysel olarak yasa teklif etme hakkı bulunmamaktadır.<sup>391</sup>

Hükümetin yasa önerisi resmi olarak yasa tasarısı halini almadan önce, revizyon, tartışma (consultation), devlet memurları ve bürokratları da içeren tartışmalar, ilgi gruplarının etkisi ve bakanlık makamının etkisi gibi, federal ve eyaletler düzeyinde bir çok taslak hazırlama aşamasından geçer. Tasarılar öncelikle hükümet tarafından kabul edilir.

Öncelikli hükümet tasarıları açık olarak ilk önce Senatoda kabul edilir. Daha sonra tasarı Senatonun görüşleriyle birlikte, Federal Meclise gönderilir.

Yasa teklifleri,<sup>392</sup> ilk önce Federal Meclise sunulur. Federal Meclisin gündeme aldığı tasarılar üç aşamalı olarak okunur. Çoğu durumda ilk okuma sadece Federal Meclis Başkanının, ihtisas komisyonunun belirlenmesine ilişkin incelemesini içerir.

<sup>389</sup> Alm.AY., m.77/4, S.E.Finer, Vernon Bogdanor, Bernard Rudden, *Comparing Constitutions*, (Oxford: Clarendon Pres,1998), s.163; Saalfeld, a.g.e., s.273; Axel Tschentscher, *The Basic Law (Grundgesetz) The constitution of Federal Republic of Germany*, (Würzburg: 2002), s.58.

<sup>390</sup> Alm.AY., m.77/4, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.163; Saalfeld, a.g.e., s.273; Tschentscher, a.g.e., s.58.

<sup>391</sup> Saalfeld, a.g.e., s.272.

<sup>392</sup> Bir veya daha fazla muhalefet partisi tarafından hazırlanan yasa tasarıları.

Yasa tasarısı federal başkan tarafından imzalanıp, federal resmi gazetede ilan edildikten sonra yürürlüğe girer. Federal başkanın yasanın Anayasaya uygunluğunu inceleme görev ve yetkisi bulunmaktadır. Eğer başkan, yasanın maddi olarak Anayasaya uygun olmadığı veya yasa hazırlama sürecinin Anayasaya uygun olmadığına karar verirse, yasayı veto eder. Başkanlık vetosuna çok nadir rastlanır. 1949 ve 1990 arasında 4389 federal yasalardan sadece 6'sı başkan tarafından veto edilmiştir. Yasa yürürlüğe girdiği zaman Federal Anayasa Mahkemesi, bir partinin anayasal hükümler yönünden tekrar gözden geçirilmesi için vereceği önerge üzerine, yasayı Anayasaya uygunluk açısından inceler ve karara bağlar.<sup>393</sup>

Federal Anayasada, Federal Devletle federe devletler arasındaki yetki dağılımını düzenleyen hükümler yer alır.<sup>394</sup> Federal devletler ancak Anayasada açıkça öngörülen durumlarda yasama yetkisine sahiptir.<sup>395</sup>

### 6.1.2. Yasama Sürecinde Komisyonlar

Parlamento yasama sürecinde, Federal Meclis üyelerinin çoğu, komisyon çalışmalarının etkisi altındadır. Bu üyeleri etkileyen komisyonlara, sadece Federal Meclisin resmi komisyonları değil, parlamento içindeki partilerin paralel çalışma grupları da dahildir. 1949 ve 1994 yılları arasında kapsayan dönemde Federal Meclis ortalama olarak yaklaşık 6 saat süren 2487 kez sınırsız oturum yapmıştır. Aynı dönemde 32.000'den fazla komisyon toplantısı yapılmıştır. Parlamento komisyonları en az 4 değişik komisyona ayrılabilir.

Parlamento komisyonları; hükümet alanında ve hükümete bağlı olarak ve hükümet tarafından oluşturulmuş sürekli komisyonlar, İnceleme Komisyonu, Araştırma Komisyonu ve Özel Ad Hoc Komisyonudur.

Dilekçe Komisyonu ve Üst Konsey (Senior Council) komisyonlarının görevi yasama sürecinde ve yasama süreci dışında, yetkililerin gözünden kaçan konuların tartışılmasıdır. Federal Meclise bağlı olarak, 1990 ve 1994 yılları arasında bir özel Ad

<sup>393</sup>Saalfeld, a.g.e., s.272-273.

<sup>394</sup>Alm.AY.m.70 vd., Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.157 vd.

<sup>395</sup>Alm.AY.m.30,m.70/1, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.143,157; Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, (İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları,1982), s.67.

Hoc Komisyonu, üç inceleme komisyonu ve dört soruşturma komisyonu da dahil 32 sürekli ihtisas komisyonu kurulmuştur.

Federal Meclis İç Tüzüğüne göre, komisyonlar Meclisin dikkate aldığı konuları hazırlamayı amaçlarlar ve Federal Meclisin organlarıdır. Komisyonlar Federal Meclise uzmanlık alanlarına giren konularda açık ve net tavsiyelerde bulunabilmesine ve herhangi bir konuda incelemeler yapabilmesine rağmen, bağımsız olarak yasama güçleri yoktur. AB mevzuatı ile ilgili konularda Federal Meclis, görüşmeleri hızlandırmak için komisyonlara yetki devredebilir. Ancak Meclis bu yetkiyi her zaman iptal edebilir.<sup>396</sup>

Uygulamada komisyon başkanı ve meclis başkanının birlikte, komisyonların organizasyonu ve çalışma yöntemlerine ilişkin çok önemli bir gücü vardır.

Komisyon üyeleri parlamentoda üyesi bulunan partilerin üye sayılarına orantılı olarak belirlenir. Komisyonlar partilerin karışımını yansıtır. Meclis İç Tüzüğüne<sup>397</sup> göre, komisyon üyelerini parlamentoda bulunan partiler belirler. Meclis başkanı gerekli görürse, bir partiye mensup olmayan bireysel üyeleri de komisyon üyeliğine atayabilir. Ancak bu şekilde atanan komisyon üyelerinin komisyonda oy hakkı bulunmamaktadır. Bir partinin komisyonda görev alacak üyelerinin sadece Meclis başkanına bildirilmesi gereklidir. Ayrıca üye isimleri tüm komisyon başkanlarına dağıtılır. Özel komisyon başkanlıklarının görevlendirilmesi üst kurulda (Senior Council) görüşülür.<sup>398</sup>

Parlamentoda yasaların görüşülmesine ait kayıtlar düzenli aralıklarla yayınlanır. Bu yayınlar tartışmalar ve parlamentoya sunulan belgeler olarak ikiye ayrılır. Bu kaynaklar bir çok kamuya açık kütüphanelerde ve üyelerin konuşmaları ayrıntılı olarak, parlamento indeksinde mevcuttur.<sup>399</sup>

Parlamento uygulamasından farklı olarak, bir tasarının başka bir ortamda tartışılmasına değer görülmesi durumunda önce alt komisyona gönderilmesi, çok nadir olarak ortaya çıkar. Yani tasarılar genellikle doğrudan ihtisas komisyonuna gönderilir. Detaylı incelemeden sonra ihtisas komisyonu hazırladığı raporu Federal Meclise

<sup>396</sup>Saalfeld, a.g.e., s.273.

<sup>397</sup>m.57

<sup>398</sup>Saalfeld, a.g.e., s., 274.

<sup>399</sup>a.g.e., s.276.

gönderir ve tasarı ikinci okumaya alınır. Tasarıların Federal Mecliste onaylanmasından ve üçüncü okumadan önce, tekrar komisyona geri gönderilmesi de olanaklıdır. Uygulamada, çoğu zaman ikinci ve üçüncü okuma birleştirilir ve komisyon raporu kabul edilir.

Komisyon çalışması yasa taslağı üzerinde çok büyük etki yapar. Tasarının ayrıntılı olarak incelenmesi genellikle, bütün olarak yasama meclisinden çok komisyonlarda ve her partinin uzmanları arasında yapılır. Bu durum, tartışmanın ilk aşamasında havale edilen komisyonun sorumluluğunda, Federal Meclisin önceliği aşamasıdır.

Eğer Senato bir tasarıyı veya tasarımın bir bölümünü kabul etmezse, genellikle Senato ve Federal Meclisten 16 şar olmak üzere, 32 üyeden oluşan Danışma (Conference) Komisyonuna havale edilir. Danışma Komisyonu kendi yöntem ve kuralları ile anayasal yapıdan özerktir. Danışma Komisyonunun Senato üyeleri, hükümet yönergesi ile sınırlandırılmaz. Danışma Komisyonunun amacı, Senato ve Federal Meclisin her ikisinin de kabul edeceği, bir uzlaşma üzerinde anlaşma sağlamaktır. Böylece Senatonun veto yetkisini kullanması gerekmeyecektir.

Uyuşmazlık konusunun sıradan yasalar olması durumunda, Danışma Komisyonunu sadece Senato toplantıya çağırabilir. Onay yasaları olması durumunda, Meclis veya Federal Hükümet sorunun Danışma Komisyonu tarafından çözülmesi sürecini başlatabilir. Eğer Danışma Komisyonu tasarıda değişiklik öngörürse, Federal Meclisin tasarıyı yeniden oylaması gerekir. Federal hükümetin Senatoda çoğunluğa sahip olmadığı durumlarda, Danışma Komisyonunun çok önemli bir rolü vardır.<sup>400</sup>

### **6.1.3. Vergileme Yetkisi ve Vergi Yasaları**

Vergilemeye ilişkin temel hükümler Anayasada<sup>401</sup> yer aldığından, bu hükümlere ilişkin yasal düzenlemelerin kabulünde her iki meclisin üçte iki çoğunluğu aranır.

<sup>400</sup>Saalfeld, a.g.e., s.273.

<sup>401</sup>Alm.AY., m.105-106, Finer, Bogdanor, Rudden., a.g.e., s.180.

Almanya Anayasasında genel nitelikteki hükümlerin yanında, vergileme yetkisi açısından özel hüküm niteliğinde olan, vergilerin yasallığı ve mali tevzine ilişkin hükümlere de yer verilmiştir.<sup>402</sup>

Gümrük vergileri ve mali tekeller konusuna ilişkin yasama yetkisi, Federal Devlete aittir.<sup>403</sup> Bu hüküm, Anayasanın Federal Devletin özel yasama yetkisini düzenleyen<sup>404</sup> hükmüyle tamamlanmaktadır.<sup>405</sup>

Anayasaya göre, diğer vergilerle ilgili olarak, bu vergilerin gelirlerinin, kısmen veya tamamen Federal Devlete ait olması<sup>406</sup> veya Anayasanın 72/2 no'lu maddesinde belirtilen koşulların bulunması halinde Federal Devlet, ortak yasama yetkisine sahiptir. Ortak yasama alanına giren konularda, Federal Devletin yasama yetkisini kullanmadığı hallerde ve ölçüde, federe devletlerin yasama yetkileri vardır. Bir konunun federe devletlerin yetkili organları tarafından etkili bir şekilde düzenlenmediği; federe devlet yasası ile düzenlenmesinin diğer federe devletlerin ya da toplumun çıkarlarını zedelediği; hukuki veya ekonomik birliğin korunması, federe devletlerde hayat koşullarında tek düzelikliğin sağlanması gibi konularda, federal yasamaya gerek duyulduğu ölçüde Federal Devletin ortak yasama yetkisi vardır.<sup>407</sup> Federal Devletin vergileme yetkisi, Anayasada<sup>408</sup> belirtilen ve gelirlerinin bir kısmının veya tamamının Federal Devlete bırakıldığı vergiler yanında, 72/2 no'lu maddede belirtilen koşullarının gerçekleşmesi ölçüsünde de söz konusu olmaktadır. Almanya'da uygulanan gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergileri başta olmak üzere, vergilerin önemli bir bölümü bu kapsam içine girmektedir.

Federal devletin vergileme alanındaki üstünlüğü bir anlamda Anayasanın 105/3 no'lu maddesi ile hafifletilmiştir. Bu hükme göre, gelirleri tamamen veya kısmen federe devletlere, komünlere veya komün birliklerine ait olan vergiler konusundaki federal yasalar, Federal Senatonun onayını gerektirir. Bu düzenleme ile Federal Senato, federe

<sup>402</sup> Alm.AY.m.105, a.g.e., s.180.

<sup>403</sup> Alm.AY.m.105/1, a.g.e., s.180.

<sup>404</sup> Alm.AY.m.73/5, a.g.e., s.158.

<sup>405</sup> Çağan, a.g.e., s.67.

<sup>406</sup> Alm.AY., m.105/2.

<sup>407</sup> Alm.AY.m.72/2, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.157.

<sup>408</sup> Alm.AY., m.106.



devletlerin çıkarlarını temsil eden bir organ olarak, federal vergi yasalarını etkileme ve veto etme olanağına sahiptir.

Vergilerin paylaşımını düzenleyen Anayasa hükmüne göre,<sup>409</sup> gümrük vergileri, belli istisnalarla özel tüketim vergileri, nakliye vergisi, sermaye transferleri vergisi, sigorta ve poliçe vergileri, servetlerden alınan olağanüstü vergiler, ek gelir ve kurumlar vergileri ve AB mevzuatı gereğince konulan yükümlülüklerin gelirleri Federal Devlete bırakılmıştır. Yine Anayasa göre,<sup>410</sup> gelir, kurumlar, muamele vergilerinin ve diğer bazı vergilerin Federal Devletle federe devletler arasında paylaşılma ve paylaştırmada uyulacak esaslar hükme bağlanmıştır.

Yine Anayasada<sup>411</sup> vergi idaresiyle ilgili olarak, gümrükler, mali tekeller, federal yasayla düzenlenen ithalat muamele vergisi dahil özel tüketim vergileri ve AB mevzuatı gereğince konulan mali yükümlülükler federal vergi idaresince yönetilecektir.<sup>412</sup>

Almanya'da vergi yasaları Anayasada doğrudan vergileme yetkisini düzenleyen hükümlerine<sup>413</sup> uygun olarak çıkarılır. Ayrıca vergi yasalarının Anayasanın diğer hükümlerine ve ilkelerine uygunluğu, Federal Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenir. Böylece vergileme yetkisinin anayasal sınırları, Anayasa Mahkemesi kararlarının ışığı altında belirlenmektedir. Vergilerin yasallığı ilkesi Anayasada açık bir biçimde yer almamıştır. Bu ilke Anayasada<sup>414</sup> belirtilen hukuk devleti kavramına dayandırılmaktadır. Aynı şekilde Anayasada<sup>415</sup> yer alan yasa önünde eşitlik kuralı, vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini de kapsayacak şekilde yorumlanmaktadır. Yasa koyucu vergi yasalarını düzenlerken Anayasanın 20/1 ve 28/1 no'lu maddelerinde öngörülen sosyal devlet ilkesine uymak zorundadır. Vergileme yetkisi Anayasada yer alan temel haklar açısından da sınırlandırılmaktadır. Vergi yasaları Anayasanın özellikle ailenin korunmasına,<sup>416</sup> meslek seçme özgürlüğüne,<sup>417</sup> mülkiyet ve miras haklarına<sup>418</sup>

<sup>409</sup> Alm.AY.m.106/1, a.g.e., s.180-191.

<sup>410</sup> Alm.AY., m., 106/2.

<sup>411</sup> Alm.AY.m.108/1, a.g.e., s.184-185.

<sup>412</sup> Çağan, a.g.e., s.68-69.

<sup>413</sup> Alm.AY.m.105-108, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.180-184.

<sup>414</sup> Alm.AY., m., 20/3.

<sup>415</sup> Alm.AY., m., 3/1.

<sup>416</sup> Alm.AY.m.6/1, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.129.

<sup>417</sup> Alm.AY.m.12, a.g.e., s.132-133.

ilişkin hükümlerine uygunlukları yönünden, Anayasa Mahkemesi tarafından yargı denetimine tabi tutulmuştur. Bu hakların özüne dokunan vergi yasaları iptal edilmiştir.<sup>419</sup>

Federal Devletin özel yetki alanına giren vergilerde<sup>420</sup> federe devletler,<sup>421</sup> federal bir yasa tarafından bu konularda açıkça yetkili kılınmaları durumunda, vergileme yetkisine sahip olurlar. Ortak yasama alanına giren vergilerde ise, federal devletin yasama yetkisini kullanmadığı durumlarda ve ölçüde federe devletlerin vergileme yetkileri vardır.<sup>422</sup> Federal Devlet hukukunun federe devletler hukukuna göre önceliği vardır.<sup>423</sup> Federe devletlerin Anayasa ile belirlenen sınırlar içerisinde mali özerklikleri bulunmaktadır. Federe devletler, yerel özel tüketim vergileri konusunda federal yasalarla düzenlenen vergilerle aynı türden olmamak koşuluyla, yasama yetkisine sahiptir.<sup>424</sup> Federe devletlerin yasama yetkisine sahip olduğu vergiler arasında, eğlence vergisi (Vergnügungssteuer), içki satış ruhsatı karşılığında ödenen vergi (Schankerlaubnissteuer), içkiler üzerinden alınan vergi (Getrankesteuer), av vergisi (Jagdsteuer) ve köpekler üzerinden alınan vergi (Hundesteuer) sayılabilir.<sup>425</sup>

Federe devletler vergileme yetkilerini kullanırken, aynı Federal Devlet gibi, Federal Anayasada belirlenen sınırlara bağlıdır. Anayasaya<sup>426</sup> göre ayrıca, federal bir yasayla federe devletler hükümetlerine belli sınırlar içinde vergileme yetkisi verilebilir. Temel vergiler Federal Devletin yasama yetkisi içinde olduğu için, federe devletlerin bağımsız bir vergi politikası izlemelerine olanak yoktur.<sup>427</sup>

Almanya Anayasasının ailenin ve evliliğin korunmasıyla ilgili hükümleri<sup>428</sup> nedeniyle, aile gelirlerinin toplanması, artan oranlı tarifieden vergilendirmeye neden olacağından ve bu suretle evli çiftlerin ayrı ayrı vergilendirmelerine kıyasla daha fazla

<sup>418</sup> Alm.AY.m.14, a.g.e., s.134.

<sup>419</sup> Alm.AY.m.19/2, a.g.e., s.136; Çağan, a.g.e., s.69-70.

<sup>420</sup> Alm.AY.m.105/1, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.180.

<sup>421</sup> Alm.AY.m.71 gereğince, a.g.e., s.157.

<sup>422</sup> Alm.AY.m.72/1, a.g.e., s.157.

<sup>423</sup> Alm.AY.m.31, a.g.e., s.143.

<sup>424</sup> Alm.AY.m.105/2, a.g.e., s.180.

<sup>425</sup> Çağan, a.g.e., s.72.

<sup>426</sup> Alm.AY., m., 80/1.

<sup>427</sup> Çağan, a.g.e., s.72.

<sup>428</sup> Alm.AY.m.6/1, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.129.

vergi ödemelerine yol açacağından, Anayasanın bu maddesine uygun olarak eşlerin ayrı ayrı vergilendirilmeleri sağlanmıştır.

Yine Almanya Anayasasına göre,<sup>429</sup> her vatandaşın geçimini sağlayabileceği makul bir gelire izin verilmesi gerektiği düzenlemesine yer verilmiştir.<sup>430</sup> Bu nedenle asgari düzeyin altındaki gelirin vergilendirilmesi olanaklı değildir. Almanya Anayasa Mahkemesi bu çerçevede 1983-1985 yıllarında, gelir vergisi kapsamı dışındaki gelirin belirlenmesiyle ilgili olarak, anayasal yetersizlik bulunduğu karar vermiştir.

Almanya Anayasa Mahkemesi vergi yasalarının özellikle anayasal ilkelere uygunluğu konusunda çok duyarlıdır. Bu duyarlılığın sonucu olarak da Mahkeme çözümü zor problemlerle karşılaşmaktadır. Bu durum nedeniyle Almanya Anayasa Mahkemesi vergi politikası gündeminin sürekli bir unsuru haline gelmiştir. Bu durum ABD Anayasa Mahkemesi ile zıtlık oluşturmaktadır.<sup>431</sup>

Federal vergi idaresi vergi yasa taslaklarını hazırlar ve bunlar parlamentoya sunulur.<sup>432</sup> Federal Maliye Bakanı ve bölge maliye bakanları bulunmaktadır. Federal Maliye Bakanlığı bünyesinde federal maliye dairesi yer alır.<sup>433</sup>

Federal Mecliste kabul edilen (yasalaşan) yasaların<sup>434</sup> anayasaya uygunluğu konusunda son sözü Federal Anayasa Mahkemesi söyler. ABD üst mahkemesinden

<sup>429</sup> Alm.AY., m.1/1 ve 14.

<sup>430</sup> [http://www.uni-wuerzburg.de/law/gm\\_indx.html](http://www.uni-wuerzburg.de/law/gm_indx.html)

<sup>431</sup> Vanistendael, (Ed: Thuronyi), a.g.e., s.28-29.

<sup>432</sup> OECD. Üyesi Ülkelerin Gelir İdaresinin Teşkilat Yapıları, (Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü yayını, Ağustos, 1991), s.(Almanya) 3.

<sup>433</sup> a.g.e., s. (Almanya) 9.

<sup>434</sup> 1949 ve 1994 yılları arasında artış olmaksızın bir kısım tasarılar sunulmuş ve yasalaşmıştır. Bununla beraber tasarı sayısında periyodik yükselişler ve düşüşler olmuştur. Federal Meclis, savaş sonrasında (1949 ve 1957 yılları arasında) yeniden yapılanma için bir çok yasa çıkarmıştır. Bu aşamadan sonra, yasaların sayısında belirli bir azalma olmuştur. İlk koalisyon hükümeti döneminde, 1972 ve 1976 yılları arasında ilk SPD-FDP koalisyonunun kesin çoğunluğa sahip olduğunda yasa tasarılarının sayısında artış başlamış ve Federal Meclis arzulan reform yasalarını devam ettirmiştir. Federal Meclis 1990 ve 1994 yılları arasında, Doğu Almanya ile Federal Almanya birleşmesi sonrasında yasa tasarılarında bir artış sağlayarak verimli bir yasama dönemi geçirdi. AB direktifleri ile ulusal mevzuatın ulusal parlamentodan çıkarılacağı öngörüldüğünden, AB mevzuatından kaynaklanan nedenlerle, federal yasaların çeşidi ve sayısında çarpıcı bir artış olmuştur. 1957 ve 1961 yılları arasında sadece 13 yasa AB mevzuatı ile ilgili iken, 1987 ve 1990 yılları arasında bu rakam 2413'dür.

1990 ve 1994 yılları arasında AB mevzuatı ile ilgili 2070 yasa parlamentoya sunulmuştur. Bu dönemde yasa sayısında önemsiz bir azalma olduğu görülmektedir. İlk 12 parlamenter dönemde (1949-1994) yasama sürecini başlatmanın %59'u hükümet kaynaklıdır. Senato tarafından yasama sürecine sokulan

(Supreme Court) farklı olarak, Almanya Anayasa Mahkemesi medeni veya ceza davalarına bakan bir üst mahkeme değildir. Ancak daha çok , temel yasaların teminatıdır (watchdog). Onun görevi bireysel özgürlükleri ve medeni hakları savunmak ve mahkemelerin mevzuatı doğru uygulamalarını sağlamaktır. Mahkeme federal yönetim ve Federal Meclis, Federal hükümetle Federal Devlet veya federe devletler arasındaki uyumsuzluklarda ve çelişkilerde son söz sahibidir.<sup>435</sup>

Almanya yasa koyucu ile mahkemelerin vergi yasalarının yorumu konusunda birbiri ile daima iç içe olduğu örnek bir ülkedir. 1919 yılında genel vergi yasası ile (Reichsabgabenordnung) vergi yasalarının ekonomik yaklaşım ilkesine göre yorumlanması hükmü getirilmiştir. 1934 tarihli yasada (Steueranpassungsgesetz) kavramlar geniş kapsamda tutulmuştur. Vergi yasalarında ekonomik yaklaşım ilkesini geçerli kılmanın amacı, medeni hukuk kavramlarına bağlı kalarak, vergi yasalarının yorumunda aşırı kısıtlayıcı (dar yorum) yorumdan kurtulmak ve bir yol gösterici olarak belirlenmesidir.

1977 yılında yeni genel vergi yasası kabul edildiğinde, ekonomik yaklaşım ilkesine ilişkin hüküm (Steueranpassungsgesetz) değiştirilmemiş ve aynı şekilde kalmıştır. Aynı zamanda, birkaç özel ve bir de kötüye kullanılan veya yanlış anlaşılan maddelerin düzeltilmesine yönelik genel hüküm getirilmiştir.

Mahkemelere öncelikle yasal sistemin bozulmaması amacıyla, vergi yasalarının yorumunda daha geniş olanaklar verilmiştir.<sup>436</sup>

Almanya'da ilkelerin uygulamasına ilişkin ayrıntılar yasalarda büyük bir mükemmellikle belirtilir. Sistemik düzenlemeler dışında, gerekli olduğu için bazı

---

yasalar yeni olmuştur. 1949 ve 1994 yılları arasında Federal Meclise sunulan yasaların %6,6'sına rasgelen 490 yasa tasarısı Senatoya aittir.

Aynı dönemdeki tüm yasa tasarılarının %34,4'ü Parlamentoda üyesi bulunan bir parti veya parlamento üyelerinin %5'i gibi, hükümet dışındakilerin teklifiyle yasama sürecine girmiştir. Oysa Federal Mecliste yasalaşan tüm tasarıların %18,5'i bu şekilde yasama sürecine girmiştir.

Uygulamada, hükümete ait olmayanlardan yasama sürecine sokulmasında başarılı olanların geniş bir çoğunluğu hükümet çoğunluğuna sahip partiler tarafından yasama sürecine sokulan yasa tasarılarıdır. Örneğin 1990 ve 1994 yılları arasında Federal Meclis tarafından çıkarılan hükümete ait olmayan, çıkarılmış yasaların 99'u dışındaki 97'si bir veya daha fazla hükümet partileri tarafından sunulmuştur.

<sup>435</sup>Saalfeld, a.g.e., s.279.

<sup>436</sup>Vanistendael, (Ed:Thuronyi), a.g.e., s.37-38.

uzun düzenlemeler bulunmaktadır. Vergi yasalarında, anlaşılmaz cümle grupları da bulunmaktadır.

Almanya yasalarına göre, herhangi bir konuda düzenleme yapmak için, kişi veya organlara, özellikle idari düzenleme konusunda çok nadir olarak yetki verilir.

Almanya'da İngiltere'deki gibi Revizyon Komitesi bulunmayıp, Adalet Bakanlığı, bütün federal yasalar üzerinde inceleme ve koordine rolünü üstlenmiştir.

Almanya'da Parlamento komisyonları tüm yasa taslaklarını (draft bills) sıkı bir araştırma ve incelemeden (scrutiny) geçirir. Yasa tasarıları incelenirken bürokratlar ve bakanların katıldığı toplantılardaki tartışmalar sonucu tasarı üzerinde hazırlanan raporlar ve önerilen değişiklikler taslağı ile Parlamente'ya sunulur. Almanya'da hükümetin Anayasaya uygun olarak gönderdiği tasarıları (Bills) Bundestrat komitesi ikinci kurulunun (chamber) ilk incelemeye tabi tutması yasayı şekillendirme açısından özellikle etkilidir.

Almanya'da yasada yer alan genel ilkelerle, özel düzenlemelerin birbirine uyumlu olmasına, gereksiz yere açıklama cümleleri yer almamasına, bir kavram veya sözcük belli bir anlamda kullanıldığında sonraki kullanımlarında da aynı anlamda kullanılmasına, aynı ifadeyi içeren cümle veya sözcüklerin gereksiz yere farklı bir tarzda tekrarlanmamasına dikkat edilir.<sup>437</sup>

## 6.2. Amerika Birleşik Devletleri

### 6.2.1. Yasama Yetkisi ve Yasama Süreci

Amerika Birleşik Devletleri'nde yasama yetkisi Federal Devletin yasama organı olan ve Temsilciler Meclisi ile Senatodan oluşan Kongreye aittir.<sup>438</sup> Her biri bağımsız yasa çıkarabilen 50 eyalet ve federal vergi yasaları vardır. Temsilciler Meclisi ve Senato farklı yasama süreçlerine sahip olan, neredeyse özerk iki farklı organdır.<sup>439</sup>

<sup>437</sup>Zander, a.g.e., s.28-31.

<sup>438</sup>Roger H.Davidson, Walter J.Oleszek, *World Encyclopedia of Parliaments and Legislatures*, Volume II, (Chicago-London: 1998), s.708; ABDAYS, m.1, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.102.

<sup>439</sup>Davidson, Oleszek, a.g.e., s.713-714. Temsilciler Meclisinde milliyetçilik fikirleri ön palana çıkarken, her bir eyaletten iki temsilcinin bulunduğu Senato Federal düşünceye dayanır.

ABD Kongresinin en çarpıcı organizasyonu iki meclisli olmasıdır. Temsilciler Meclisi geleneksel olarak, bütün gelirlere ilişkin önlemleri belirlemek zorundadır. Temsilciler Meclisi tüzüğü çoğunluğun alacağı kararları azınlığın engellemesini önleyecek şekilde düzenlenmiştir. Örneğin Temsilciler Meclisi Yasama Komisyonunda yasa önerileri görüşülürken, tartışma ve değişiklikleri sınırlandırarak sürecin hızlandırılmasına karar verilebilir.

Temsilciler Meclisinin aksine Senato, bir senatör, bir grup senatör veya azınlık partinin haklarını savunur. Neredeyse diğer bütün ülkelerin yasama organlarından farklı olarak, ABD Senatosu yasa yapıcılarının konuyla ilgisi olmayan değişiklik önerileri dahil, değişiklik teklifleri için sınırsız tartışmalara ve sınırsız özgürlüğe izin verir.

Temsilciler Meclisinde yasa önerilerinin kabulü için basit çoğunluğun kabul oyu gereklidir. Çoğunlukla Senatoda nitelikli çoğunluğa gerek görülür.<sup>440</sup> Bazen tartışmalara son vermek için birden fazla oylamaya gerek duyulur. Yasaların ayrıntısı Temsilciler Meclisinde belirlenir.<sup>441</sup> Vergi ve benzeri mali yükümlülükler koymaya ABD Anayasasında geniş yetkileri sıralanan Kongre yetkilidir.<sup>442</sup>

ABD’de yasalar yasalaştığı yıl ile de anılmaktadır. (örneğin 1977 tarihli Eğitim Kanunu) ancak yıl ile anılmadan da yasa tasarısına isim verilebilir.<sup>443</sup>

Modern hükümetlerin iyi yasa hazırlayıcılara gereksinimi olduğu, yasa yapmanın pratikte hazırlanmasının çok önemli bir konu olduğu, iyi yasa hazırlayıcılarının genel politikanın uygulanmasını kolaylaştırdığı ve iyi bir programın uygulanması için zorunlu olduğu<sup>444</sup> dikkate alınarak, ABD’nde hukuki yazım uzmanlarına yer verilmiştir.

Hukuki yazım uzmanları yasama sürecinin bir aracıdır. Yasaların sistemin politikasına veya yeni değişen politikalara uygun hale getirilmesi, yasa tasarısını

<sup>440</sup>60 senatörün oyu gereklidir. Ayrıca senato oylamasında her üyenin alfabetik olarak ismi okunur ve kabul veya red oyu sesli olarak alınır.

<sup>441</sup>Davidson, Oleszek, a.g.e., s.715.

<sup>442</sup>a.g.e., s., 713-714, Temsilciler Meclisinde milliyetçilik fikirleri ön plana çıkarken, her bir eyaletten iki temsilcinin bulunduğu Senato Federal düşünceye dayanır.

<sup>443</sup>Akyürek, a.g.m., s.150.

<sup>444</sup>Reed Dickerson, “Legislative Process and Drafting in V.S.Law Schools: A Close Look at the Lammers Report” *Journal of Legal Education*, (Winter/Spring 1981), s.30-37” Akyürek, a.g.m., s.136’deki alıntı.

hazırlayan hukuki yazım uzmanlarının (draftsman) görevidir. Bunlar yasaların genel politikaya uygun olmasını amaçlar.

Hukuki yazım uzmanlarının bazıları hukukçu oldukları halde bazıları hukukçu değildir.<sup>445</sup> Genellikle yasa tasarısı teklif edecek olan Kongre üyeleri, öncelikle konularını belirterek bu büroya başvurmakta, onlardan belirttikleri ve çerçevesini çizdikleri konuda yasa tasarısı hazırlamalarını istemektedirler. Bazen de Kongre bir konu üzerinde araştırma yapıp görüşükten sonra, bu bürodan yasa tasarısı hazırlamasını istemektedir.<sup>446</sup>

Amerika'da bazı hukuk fakültelerinde hukuki yazım teknikleri üzerine dersler verilmektedir. Bu derslerde yasa yapmaya yetkili organlar, yasa yapma ve değiştirme usulleri, yasaların sistemi, yasaların uygulanması, yasa yapma ve hukuki belge hazırlama teknikleri öğretilmektedir.<sup>447</sup>

Ayrıca Colombia Üniversitesinde 1911 yılında yasa hazırlama tekniği konusunda bir dernek kurulmuştur. Bu dernek yasa tekniği ve konusu üzerine araştırmalar yapıp, politikalar hazırlar ve kamuoyu oluşturur.<sup>448</sup>

### 6.2.2. Yasama Sürecinde Komisyonlar

Kongrenin iş yükü sürekli komisyonlar ve alt komisyonlar arasında dağıtılmıştır. Siyasal partiler ve komisyonlar bünyesinde geniş bir uzmanlar grubu yer almaktadır.<sup>449</sup> Kongre yasaların yazılmasının ayrıntıları, incelenmesi, izlenmesi konularında sürekli ve alt komisyonları yetkilendirerek ve komisyonlara iş yükünü dağıtarak aktif yasama görevini elinde tutmuştur. Özellikle Temsilciler Meclisinde komisyon raporunun kabul edilmemesi suretiyle bir komisyonun devre dışı bırakılması zordur.<sup>450</sup> Komisyonların tartışmaları tüm yasama organının merkezini oluşturur. Kongre bünyesinde, sürekli, seçim, özel, uzlaşma ve alt komisyonlar olmak üzere, 250 resmi çalışma grubu

<sup>445</sup> Hukukçu olmayan hukuki yazım uzmanlarına ABD'de *Layman* adı verilmektedir. Georgia Eyaletinin Parlamentosunun Hukuk bölümünde 1951 yılında yasa hazırlama bölümü kurulmuştur. Bu kuruldakiler normal memur statüsünde olup, parlamenter değildiler.

<sup>446</sup> Akyürek, a.g.m., s.137.

<sup>447</sup> Akyürek, a.g.m., s.151.

<sup>448</sup> a.g.m., s.136.

<sup>449</sup> Davidson, Oleszek, a.g.e., s.713-714, Temsilciler Meclisinde milliyetçilik fikirleri ön palana çıkarken, her bir eyaletten iki temsilcinin bulunduğu Senato Federal düşünceye dayanır.

<sup>450</sup> a.g.e., s.715-716.

bulunmaktadır. Ayrıca geçici görevli tartışma grupları, kurullar ve komisyonlar bulunmaktadır. Bunun yanında yasama sürecinde, komisyon üyelerine yardımcı olan çok sayıda komisyon elemanı görev yapmaktadır.<sup>451</sup>

Komisyonların yasama sürecinde dolaylı veya dolaysız, biçimsel veya içerik olarak ya da görülebilir veya görülemez etkileri olabilmektedir. Komisyon elemanları Kongre üyeleri, baskı grupları ve idari birimlerle görüşerek onlara yasama dili ve politik stratejiler konusunda yardımcı olurlar.<sup>452</sup>

Komisyon elemanları, bilgi alma, analiz, politikanın seçimi ve araştırma projeleri için, Kongre Araştırma Servisi (CRS), Genel Muhasebe Ofisi (GAO) ve Kongre Bütçe Ofisinin (CBO) yardımını isteyebilirler. Komisyon ve yardımcı personelden farklı olarak, bu kuruluşlar siyasal partilere bağlı olmadan, tarafsız ve sıkı kurallar altında çalışırlar. Uzmanlardan oluşan bu kuruluşlar, Kongreye, idari birimler veya uzmanlaşmış gruplar oluşturmak için, çözümsel yetenek eşitliği sağlarlar. Sürekli komisyonlar arasındaki en önemli fark, Mali Komisyon ile Onaylama Komisyonu arasındadır. Çoğu sürekli komisyon aynı şekilde çalışır. Komisyonlar uygun bulunacak konularda yasa taslaklarının politikasını, konusunu ve maddelerini hazırlar ve politikaların nasıl uygulanacağını araştırmak için, idari kuruluşların gözden kaçırdıkları konuları ele alır.

Gelir komisyonları<sup>453</sup> programın finansmanı için gelir yasa taslaklarını hazırlarken, onaylama komisyonları programlar için yetkili kuruluşların para harcamasını sağlayacak yasa taslakları hazırlar.

Kongre, Senato ve Temsilciler Meclisinin düzenleyeceği oturumları, bütün komisyonların izlenmesini sağlamak amacıyla, gelirler ve harcamaların düzenlenmesi yönergelerinin de içinde yer aldığı karmaşık bütçe yasama sürecini 1974 yılında kaldırmıştır. Gelir ve harcama aşamaları uzlaşma tasarısı ile dengenin sağlanmasıyla desteklenir. Senato ve Temsilciler Meclisi üyeleri kendi kariyerleri ve kamuoyu üzerindeki etkileri nedeniyle, özellikle vergi komisyonlarında görev almak isterler.<sup>454</sup>

<sup>451</sup>Temsilciler Meclisinde yaklaşık 2.200, senatoda ise 1.200 eleman görev yapmaktadır.

<sup>452</sup>Davidson, Oleszek, a.g.e., s.716.

<sup>453</sup>Temsilciler Meclisi ve Senato Finans komisyonları.

<sup>454</sup>a.g.e., s.716.



Vergi yasa taslaklarının hazırlanmasından ve geliştirilmesinden Temsilciler Meclisinin özel komisyonları olan Meclis ve yöntem komisyonu sorumludur. Öncelikle bu komisyonlar önerilmiş vergi yasa tasarılarını geliştirir. Komisyon raporundaki değişiklik önerileri IRS.'de son şeklini alır. Daha sonra önerilen vergi yasa tasarısı, görüşülmesi ve kabul ya da ret oyunun belirlenmesi için, Temsilciler Meclisi Genel Kuruluna gider. Kongrede yapılan görüşmeler devamlı olarak kayda alınır. Kongre tarafından tutulan kayıtlar genele yayınlanmaz, ancak az sayıda kütüphane ve internet ortamından ulaşılabilir.<sup>455</sup>

Eğer, Kongre tasarımı kabul ederse, yasa tasarısı numaralandırılır ve Senatoya ve özel olarak da Finans Komisyonuna gider. Bu komisyon Kongre tasarısının Senato Genel Kurulunda tartışılması ve oylanması öncesi son şeklinin verilmesinden sorumludur. Senato tasarımı kendi numarasını vermekle görevlidir. Senato Finans Komisyonu kendi raporunu oluşturur. Genellikle Senatoda onaylanan tasarımı ile Temsilciler Meclisinin önerisi arasında oldukça farklılıklar bulunur.

Üçüncü komisyon Uzlaşma Komisyonudur. İki taslak arasındaki önemli farklılıkların giderilmesi ve uzlaşma sağlanmasına çalışılır. Uzlaşma komisyonu, Temsilciler Meclisi ve Senato Finans Komisyonu üyelerinden oluşur. Eğer Uzlaşma komisyonu uzlaşma sağlar ve farklılıkları uzlaştırabilirse tasarıya son şekli verilerek Uzlaşma Komisyonu üçüncü tip komisyon raporu ortaya çıkar.

Eğer bir taslak uzlaşma komisyonundan geçmişse, Senato ve Kongreye kabul veya ret için oylamaya gönderilir. Tasarı kabul edilmişse Başkana gönderilir. Başkan imzalar veya veto eder. Kabul edilerek yasalaşan bir tasarı, öncelikle numaralandırılır ve isimlendirilir. Federal vergi yasalarının hükümlerinin tamamı veya çoğu Kod içinde birleştirilmiştir. Buna rağmen bazen özel geçiş yasaları ve maddeleri Kod içinde yer almaz.<sup>456</sup>

Yasama komisyonlarına ilave olarak "Müşterek Vergileme Komisyonu" bulunmaktadır. Bu komisyon belirlenen yasama sürecinde, genellikle çok önemli bir rol

<sup>455</sup>Barbara H. Karlin, *Tax Research*, (New Jersey: Prentice Hall, Inc., 2000), s.49.

<sup>456</sup>Karlin, a.g.e., s.50.

oynar. Bu komisyon uzlaşma komisyonu ile karıştırılmamalıdır. Müşterek Komisyon vergi mevzuatının geliştirilmesinden sorumlu değildir. IRC.<sup>457</sup> ile kurulan, yasama dışı bir komisyondur. Müşterek Vergileme Komisyonu üyeleri, yasa tasarısının ve komisyon raporlarının hazırlanmasında, Kongrenin yasama konseyi ve Temsilciler Meclisi elemanları ve Temsilciler Meclisi ve Senato Finans komisyonu ile birlikte çalışırlar. Senato ve temsilciler Meclisindeki tartışmalar esnasında, Kongre üyeleri yasaya uygun dilden daha çok, öncelikle kavramlar üzerinde odaklanırlar. İki komisyon üzerinde anlaşma sağladıkları kavramlar ve hazırladıkları taslak dilinin sorumluluğunu kendileri açısından yasama konseyine sevk ederler.

Müşterek Vergileme Komisyonu üyeleri her bir komisyonun faaliyetlerini, komisyon raporlarına yansıtma öncelikli sorumluluğu üstlenmişlerdir. Müşterek Vergileme Komisyonu üyeleri ilave olarak yeni vergi tasarılarının yasalaşmasından hemen sonra, yararlı genel açıklamaları yaparlar. Bu açıklamalar “Mavi Kitap” olarak da bilinir. Çünkü bu kitap mavi kaplıdır. Mavi Kitap temel yetki kaynağı olarak dikkate alınır. Müşterek Vergileme Komisyonu ayrıca vergi sisteminin idaresinin denetimi ve vergi basitliği için önerilen yöntemlerin incelenmesiyle görevlidir.<sup>458</sup>

### 6.2.3. Vergileme Yetkisi ve Vergi Yasaları

Anayasaya göre, kamu gelirlerine ilişkin her yasa Temsilciler Meclisinden çıkmaktadır. Ancak, Senato diğer yasalarda olduğu gibi, değişiklik önerilerinde bulunabilir. ABD’nde vergileme, özel yasama yetkileri arasındadır. Anayasada yasama organının yürütme organına yetki devrine ilişkin bir düzenlemeye rastlanmamıştır. Yasama organı vergileme yetkisini devredemeyeceği gibi, kullanmaktan da vazgeçemez. Başkanın Birleşik Devletler Tarife Komisyonunun (U.S. Tariff Commission) önerisi üzerine gümrük vergisi oranı ve tarifelerini düzenleme yetkisine sahip olması, bu kuralın tarihi ve ekonomik nedenlerden kaynaklanan istisnasıdır. Bu yetki, 1922 tarihli Gümrük Yasası (Tariff Act) ile hızla değişen ekonomik koşullara uyum sağlanabilmesi amacıyla verilmiştir. Bu yasanın vergileme yetkisini Anayasaya aykırı olarak yasama organından yürütme organına devrettiği gerekçesiyle dava açılmış, ancak Federal Yüksek Mahkeme, yasayı Anayasaya aykırı bulmamıştır. Kongre,

<sup>457</sup>IRC, 8002-8005

<sup>458</sup>Karlin, a.g.e., s.52.

gümrük vergileri dışında vergileme yetkisini duyarlı bir biçimde korumuştur.<sup>459</sup> 1962 ve 1963 yıllarında Başkanın, Kongreden gelir vergisinde geçici olarak değişiklikler yapma yetkisi istemi kabul edilmemiştir.

Yargı organları, yasama organının vergileme yetkisini Anayasaya uygun olarak kullanıp kullanmadığını ve getirilen düzenlemelerin adil olup olmadığını inceleyemezler. Vergileme yetkisinin mali amaç dışında kullanılıp kullanılmayacağı, bir çok kez yargı organında uyuşmazlık konusu yapılmış ve Federal Yüksek Mahkeme çoğunlukla, federe devletlerin diğer alanlardaki düzenleme yetkileri ile çatışmamak koşulu ile vergileme yetkisinin mali amaçlar dışında kullanılabilmesine karar vermiştir. Federal Yüksek Mahkeme bir kararında da, verginin oranının yüksekliği gerekçe gösterilerek, Anayasaya aykırılığının öne sürülemeyeceğini, bunun bir yasama politikası olduğunu belirtmiştir. Kongrenin vergileme yetkisine, Anayasa ve Federal Yüksek Mahkeme Kararları ile belli sınırlamalar getirilmesi kabul edilmiştir.

Anayasada,<sup>460</sup> ABD'nin borçlarını ödemek, ortak savunmasını ve genel refahını sağlamak amacıyla yönelik olarak, vergileme yetkisinin belirli amaçlar doğrultusunda kullanılabilmesi yer almaktadır. Bu amaçlar her çeşit vergi, resim ve mali yükümlülüğü içerecek kadar geniş kapsamlıdır.<sup>461</sup>

Federal vergi yasaları biçimsel olarak Temsilciler Meclisinde oluşturulur. Federal vergi yasaları Senato ve Temsilciler Meclisinde kabulünden sonra Başkan tarafından onaylanmalıdır.<sup>462</sup>

İç Gelirler İdaresi (IRS.) dahili gelir yasalarının idaresi için program ve politikalar hazırlar ve geliştirir. Dolayısıyla vergi yasalarının hazırlanmasında IRS.'nin kılavuzluk etme fonksiyonu vardır. IRS. Vergi yasa tekliflerinin görüşülmesinden sorumludur. Vergi yükümlülerine ilişkin konularda mevzuatı düzenler.<sup>463</sup>

<sup>459</sup>Çağan, a.g.e., s.58.

<sup>460</sup>ABD AY, m.1/8, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.106.

<sup>461</sup>ÇAĞAN, a.g.e., s., 59

<sup>462</sup>OECD Üyesi Ülkelerin Gelir İdaresinin Teşkilat Yapıları, (Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü yayını, Ağustos, 1991), s. (ABD) 1.

<sup>463</sup>a.g.e., s. (ABD) 3.

ABD’nde Kongre tarafından kabul edilen yasaların neredeyse tamamı İç Gelir Yasası’nda (The Internal Revenue Code) toplanmıştır.<sup>464</sup> Yıllardır Kongre IRC.’yi bir çok kez değiştirmiştir. Sadece 1990’lı yıllarda Kongre IRC. ile ilgili olarak 48 farklı değişiklik yasasını kabul etmiştir. Özellikle Kongreye ait her bir değişiklik ilave potansiyel vergi kaynakları oluşturmuştur.

Her ne kadar ABD Anayasasında İç Gelir Yasası (IRC.) değişikliği önerilerinin Temsilciler Meclisi kaynaklı olacağı hükmü yer alsada, yasa değişikliği önerisinin Başkan, Hazine Bakanlığı, bireysel olarak Kongre Üyeleri ve diğerleri olmak üzere birçok kaynağı vardır.<sup>465</sup> Önemli bir vergi yasa taslağına baskı grupları politika uzmanları, hukukçular, muhasebeciler, ekonomistler ve hatta sıradan vatandaşların binlercesinin katılımı sağlanır.<sup>466</sup>

Vergi yasama süreci genel olarak aşağıdaki gibidir;

- Kongre ve Komisyonlarda görüşülmesi,
- Temsilciler Meclisi organlarında görüşülmesi,
- Senato Finans Komisyonunda görüşülmesi,
- Senato organlarında görüşülmesi,
- Uzlaşma Komisyonu,
- Senato ve Kongre organları,
- Başkanın imzası veya vetosu.<sup>467</sup>

IRS.’nin açtığı vergi davalarının üçte ikisini kaybetmesi ABD vergi yasalarındaki karmaşıklığın bir göstergesi olarak karşımıza çıkar.<sup>468</sup>

Son yıllarda, Amerika’da vergi sisteminde anlaşılabilirlik ve basitliğin sağlanması için geniş kitlelerin istekliliği vardır. Vergi yasalarıyla ilgili kamu kurumları, ulusal komisyonlar, vergi uzmanları, vergi hukukçuları, muhasebeciler ve

<sup>464</sup>Karlin, a.g.e., s.47.

<sup>465</sup>a.g.e., s.49.

<sup>466</sup>Gordon, Thuronyi, a.g.e., s.1-2.; William Sprague Barnes (Director), **World Tax Series, Taxation in the United State**, Harvard Law School, International Program in Taxation, (Chicago: Commerce Clearing House, Inc., 1963), s.88.

<sup>467</sup>Karlin, a.g.e., s.51.

<sup>468</sup>Joseph E. Stiglitz, **Economics of the Public Sector**, (Kamu Kesimi Ekonomisi), çeviren: Ömer Faruk Batirel, (İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınları, 2’nci Baskı, Yayın No:549, İİBF. Yayın No: 396, 1994), s.746.

vergi yükümlüleri basitleştirme önerilerini ortaya koymaktadırlar. Bu çerçevede Başkan Bush'un vergi basitleştirilmesine ilişkin planı kamuoyu gündeminde tartışılmaktadır.<sup>469</sup>

#### 6.2.4. Federe Devletlerin ve Yerel İdarelerin Vergileme Yetkisi

ABD'nde, federal sistemin bir sonucu olarak, ikili bir egemenlik anlayışı geliştirilmiştir. Federe devletler Anayasa ile Federal Devlete verilmiş olanların dışındaki yetkileri kullanabilirler. Anayasada yapılan değişiklikle, Anayasanın Federal Devlete bırakmadığı veya federe devletler için yasaklamadığı yetkilerin, sırasıyla federe devletlerin ya da halkın olduğu hükmüne yer verilmiştir. Yine Anayasada federal yasaların üstünlüğü ilkesine yer verilmiştir. Bu hükme göre, federal yasa ve anlaşmalar federe devletlerde bağlayıcı nitelikte üstün hukuk kurallarıdır.

Vergileme yetkisinin Federal Devletle federe devletler arasında bölüşümünde rekabet sistemi geçerlidir. Buna göre, federe devletler, Federal Devletle aynı yükümlü ve vergi konuları üzerinde vergileme yetkisi kullanabilirler. Federe devletler, vergilendirme yetkilerini tümüyle Federal Devlete devretmedikleri için, bunların herhangi bir egemen devlet gibi vergileme yetkileri vardır.

Federe devletlerin vergileme yetkisi, ülkelerinin coğrafi sınırları içinde geçerlidir. Ancak Federal Anayasa bu yetkiye bazı sınırlamalar getirmiştir. Federe devletler Kongrenin izni olmaksızın, denetleme ile ilgili yasaların uygulanması için gerekli olanların dışında, ithalat ve ihracat üzerine vergi koyamazlar.<sup>470</sup> Federe devletler Kongrenin izni olmaksızın, limanlarına giren, terk eden veya sularında seyreden gemilerden tonaj üzerinden vergi alamazlar.<sup>471</sup> Federe devletler, uluslararası anlaşma yaparak vergileme yetkilerini sınırlandıramazlar.<sup>472</sup>

Federe devletler de vergileme yetkilerini yasama organları aracılığı ile kullanırlar. Federal Anayasa yanında federe devletlerin kendi anayasaları da vergileme yetkilerini sınırlandırır. Vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerine bir çok federe devletin

<sup>469</sup>William G. Gale, Leonard E.Burman, "A Golden Opportunity to Simplify the Tax System", The Brookings Institution, **Policy Brief**, (Washington DC.: April, 2001), No:77.

<sup>470</sup>ABD Ays, m.1/10-2, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.108.

<sup>471</sup>ABD Ays, m.1/10-3, a.g.e., s.108.

<sup>472</sup>ABD Ays, m.1/10-1,3, a.g.e., s.108.

Anayasasında yer verilmiştir. Federe devletler, vergi yasaları ile diğer federe devletlerin vatandaşlarına, ülkelerinde yerleşmiş olsunlar veya olmasınlar, farklı işlem yapamazlar.

Federe devletlerle yerel yönetimler arasındaki vergileme yetkisi bölüşümü, federe devletlerin anayasaları ile veya devletlerin yasama organlarınca çıkarılan yasalarla belirlenir. Yerel idareler, kendilerine devredilmiş vergileme yetkilerini kullanırken, federe devletlerin tabi oldukları sınırlara bağlıdırlar.

ABD vergi sistemi içinde, gümrük vergileri konusunda yalnız Federal Devlet yetkili olduğu halde, servet, muamele, sigorta ve motorlu araçlar vergileri konusunda federe devletler ve yerel idareler yetkilidir. Gelir, kurumlar, veraset ve intikal, özel tüketim vergileri konusunda Federal Devlet ve federe devletler yetkilidir. Bu vergiler bakımından Federal Devlet ve federe devletler değişik matrah, oran, muaflik ve istisnalar uygulayabilirler.

Federal Devletin vergileme yetkisini kural olarak, mali olmayan amaçlar için de kullanılabilmesine rağmen, Federal Devletin vergileme yetkisini kullanarak, düzenlemeye yöneldiği alanın, federe devletlerin yetki sınırları içinde bulunmaması gerekmektedir.<sup>473</sup>

### 6.3. Fransa

#### 6.3.1. Yasama Yetkisi ve Yasama Süreci

**Yasama Yetkisi:** 1789 Fransız Devriminin önemli nedenlerinden biri, kralın keyfi vergiler koymasındır. Devrimden sonra ilan edilen İnsan Hakları ve Vatandaşlık Bildirisinde,<sup>474</sup> vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri ile vergilerin yasallığı ilkesi hükme bağlanmıştır.<sup>475</sup>

Parlamente demokrasiyle yönetilen Fransa'da yasama organı Ulusal Meclis ve Senatodan oluşur.<sup>476</sup> Ulusal Meclis üyeleri doğrudan ve halk çoğunluğu ile seçilir. Senato üyeleri ise, ilgili seçim kurulları tarafından dolaylı olarak seçilir.<sup>477</sup>

<sup>473</sup>Çağan, a.g.e., s.62.

<sup>474</sup>m.13, 14.

<sup>475</sup>Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.8.

<sup>476</sup>Fr.AY., m.24, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s., 220-221, Didier Maus, **World Encyclopedia of Parliaments and Legislatures, Volume I**, (Chicago-London:1998), s.248.

Fransız İnsan Hakları ve Vatandaşlık Bildirisinin 6 ncı maddesine göre, yasa kuralları halkın genel istek ve iradesini ifade eder.<sup>478</sup> Ancak bu ifade Yeni Kaledonya'nın<sup>479</sup> 23 Ağustos.1985 tarihli kararında yasa sadece Anayasaya uygun olduğu sürece, halkın genel istek ve iradesini ifade eder şeklinde geliştirilmiştir.<sup>480</sup> Her vatandaş bireysel olarak veya temsilcileri vasıtasıyla kendi yasa taslaklarına katılmaya yetkilidir.<sup>481</sup>

### 6.3.2. Yasama Sürecinde Komisyonlar

Fransız parlamentosunda genel olarak, siyasi partilerin oluşturduğu siyasi gruplar ve sürekli komisyonlar, yasa yapma sürecinde yer alan iki çalışma organıdır. Parlamento yaşamında senatörler ve Meclis üyeleri en önemli yapıyı oluşturur. Siyasi parti grupları en az 20 üyeden oluşurken, Senato grupları için sadece 15 üye gereklidir. Ülkedeki temel siyasi eğilimi, Meclisteki siyasi gruplar ve daha az derecede olmak üzere Senato yansıtır. Meclisi oluşturan demokratlar, sosyalistler, komünistler, cumhuriyetçiler ve özgürlükçülerin her biri, bireyselliklerine son derece bağlıdırlar. Çalışma yapısında komisyonların üye sayısı, her bir siyasi grubun ağırlığına göre, orantılı olarak yer alır. Parlamento komisyonları Meclisin temel çalışma organlarıdır. Komisyon başkanları oldukça politik nüfuza sahiptir. Her bir yasa tasarısı Genel Kurulda tartışmaya açılmadan önce, ilgili olduğu komisyonda tartışılır. Komisyon başkanlığı büyük bir risk taşır. Özellikle özel yasa tasarılarını tartışmak için geçici (Ad Hoc) komisyonlar kurulur. Sürekli komisyonların ayrıca kontrol fonksiyonu vardır. Sürekli komisyonlar Ancak hükümet üyelerini veya uzmanlarını dinlemek veya onlara

<sup>477</sup>Kurian, a.g.e., s.245. Senato, Cumhuriyetin bütünlüğünü ve Fransa'nın tüm bölgelerini temsil etmeyi sağlar. Senato üyeleri her bölümde seçilmiş temsilcilerin meslektaşları tarafından seçilir. Seçilmiş meclisler komünlerin belediye başkanlıklarını yapar. Ulusal Meclis temsilcileri Meclis bölümünde Genel Kurul üyeleridir ve bölgesel meclis üyeleri bölümlerde seçilir. Senatörler küçük bölümler için iki aşamalı ve bireysel olarak seçilirler. Beşten fazla senatör kontenjanı olan geniş bölümler için en yüksek ortalama seçmen sayısı ile orantılı olarak belirlenirler. Senatörleri belirleyen seçilmiş kurulların kentsel ve kırsal alanları temsilinin orantılı olup olmadığı konusundaki tartışmalar sürmektedir. Senato 9 yıllık bir hizmet süresi için oluşturulur ve üyelerinin üçte biri için her üç yılda bir seçim yapılır. Fransa parlamento geleneğinde, hükümet üyelerinin Parlamento ile doğrudan bağlantıları kesilmiştir. Temsilciler veya senatörler hükümet üyeliğine atanırlarsa, Parlamento içindeki hak ve yetkilerini kaybeder ve bunların Parlamento veya Senatodaki görevleri diğerleri tarafından yerine getirilir. Bununla birlikte, hükümetin üyelerinin çoğunlukla parlamento içinden seçilmesi geleneği düzenli olarak süregelmiştir. bkz. Maus a.g.e., s.254

<sup>478</sup>a.g.e., s.254.

<sup>479</sup>The New Caledonia, Pasifik okyanusunda yer alan, Fransa Cumhuriyeti Anayasasının uygulandığı ve Fransa toprakları içinde sayılan grup adadır.

<http://www.odci.gov/cia/publications/factbook/geos/nc.html>

<sup>480</sup>Maus, a.g.e., s.254.

<sup>481</sup>a.g.e., s.246.

soru sormaya ve özel konularla ilgili olarak yöntem raporları hazırlatmaya gerek duyabilirler.<sup>482</sup>

### 6.3.3. Vergileme Yetkisi ve Vergi Yasaları

Fransa Anayasasında<sup>483</sup> yasaların parlamento tarafından yapılacağı belirtilmesi yanında, yasa konusu olan düzenlemeler arasında bütün vergilerin konusunun, oranının ve vergi toplama yönteminin belirlenmesine de yer verilmiştir.<sup>484</sup> Ayrıca devletin gelir ve giderlerine ilişkin düzenlemelerin yer aldığı bütçe düzenlemelerinin organik bir yasayla<sup>485</sup> sınırlarının ve koşullarının belirleneceğine yer verilmiştir.<sup>486</sup>

1958 Anayasası vergilerin parlamento tarafından her yıl onaylanması ilkesini açık olarak hükme bağlamıştır. Bununla birlikte bu ilke, 1791 ve 1948 anayasalarından kalma bir gelenek olarak devam etmektedir.<sup>487</sup> Yine Anayasada<sup>488</sup> yasa tasarılarının Devlet Konseyinin (Danıştay) görüşü alındıktan sonra, hükümet tarafından görüşüleceğini ve Ulusal Meclis veya Senatoya sunulacağını, ancak bütçe tasarılarının önce Ulusal Meclise sunulacağına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.<sup>489</sup>

Parlamento üyeleri kamu gelirlerini azaltıcı veya kamu giderlerini artırıcı yasa tasarısı ya da yasa değişikliği öneremezler.<sup>490</sup> Bu hüküm Parlamentonun mali konulardaki yetkilerini sınırlandırıcı bir nitelik taşımaktadır. Ancak toplam kamu gelirlerini azaltmadan, vergilerin birinde gelir artırıcı, diğer bir vergide de gelir azaltıcı değişiklikler yapılabilir.<sup>491</sup> Anayasa ile getirilen bu düzenleme, kamu gelirleri açısından İngiltere'dekinin tam tersidir. İngiltere'de Parlamento üyeleri gelir artırıcı yasa veya

<sup>482</sup>Maus, a.g.e., s.251-252.

<sup>483</sup>Fr.AY., m.34, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.223.

<sup>484</sup>Bu düzenlemenin sonucunda genel bir kural olarak, vergi yasalarının hükümleri katı yorumlanmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Vanistendael, (Ed:Thuronyi), a.g.e., s.35-36.

<sup>485</sup>Organik yasa, olağan yasalarla Anayasa arasında yer alan ve Fransız Anayasasının 46 ncı maddesinde hüküm altına alınan, Anayasaya uygunluğu Anayasa Danışma Kurulu tarafından incelendikten sonra, belirlenen koşullara uygun olarak çıkarılır. bkz. Fr.AY., m.46, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.227.

<sup>486</sup>Eser Karakaş, Elif Sonsuzoğlu, **Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açından Değerlendirilmesi**, (Bodrum: Mayıs, 1998), s.7.

<sup>487</sup>Çağan, a.g.e., s.83.

<sup>488</sup>m.39/2

<sup>489</sup>Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.225.

<sup>490</sup>Fr.AY., m.40, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.225.

<sup>491</sup>Alain Dupas, **Parliamentary Control of Budget in France, The power of the Purse The Role of the European Parliaments in Budgetary Decisions**, (London: George Allen-Unwin Ltd., 1976), s.104,119.", Çağan, 1982, s. 83'deki Alıntı)



yasa teklifi öneremedikleri halde, gelir azaltıcı yasa önerisinde bulunabilirler. Böylece İngiltere parlamento üyelerinin, vergi indirimi önerileri getirerek vergi yükümlülerini koruma olanakları bulunduğu halde, Fransa parlamento üyeleri bu amacı sadece bütçedeki vergi artırmalarını reddederek gerçekleştirebilmektedirler. Fransa'da bütçe yasası ile vergi yasalarında değişiklikler yapıldığına da rastlanır. Örneğin 1978 yılı Bütçe yasası ile gelir vergisi ve alkol ve yağlar üzerinden alınan özel tüketim vergilerinde değişiklikler yapılmıştır.<sup>492</sup>

Uluslararası kuruluşlara ilişkin anlaşmalarla, kamu maliyesine yükümlülükler getiren anlaşmalar, yasayla onaylanmaları veya uygun bulunmaları koşuluyla geçerli sayılır.<sup>493</sup> Usulüne uygun olarak onaylanan veya uygun bulunan anlaşma veya uzlaşmaların yayımı üzerine, anlaşma veya uzlaşmanın içerdiği konuda yasaların üstünde yer alır.<sup>494</sup>

Fransa Anayasası, vergileme alanında düzenlenecek yasaları özel yasalar arasında saydığından, kural olarak vergilerin yasayla konması ve kararnemelerle vergi konulmaması gerekir. Ancak hükümet, programını uygulayabilmek için, Parlamentodan yasama alanına giren tedbirleri belirli bir süre için buyruklarla (ordinances) almasına izin verilmesini talep edebilir.<sup>495</sup> Parlamento bir yetki yasası ile izin verirse, buyruklar Devlet Konseyinin görüşü alındıktan sonra, hükümet tarafından çıkarılır ve yayınlandığı anda yürürlüğe girer. Buyruklar yetki yasasında öngörülen süre içinde parlamentonun onayına sunulmazsa, hükümsüz olur. Yetki yasasında öngörülen sürenin dolmasından sonra buyruklar ancak yasa ile değiştirilebilir.<sup>496</sup> Fransa'da yasama organı sosyal ve ekonomik reformların gerçekleştirilmesi için, yetkisini yürütme organına bu yoldan devredebilir. Bunun yanında Cumhurbaşkanı, olağanüstü durumlarda Başbakanı, Ulusal Meclis ve Senato başkanlarına ve Anayasa Konseyine danışarak, bu durumların gerektirdiği tedbirleri alabilir. Ancak Cumhurbaşkanı'nın bu yetkisini kullandığına rastlanmamıştır.<sup>497</sup>

<sup>492</sup>Inventory of Taxes, Commission of the European Communities, Directorate General: Financial Institutions and Taxation, (Brussels:1979," Çağan, 1982, s.83'deki Alıntı.)

<sup>493</sup>Fr.AY., m.53, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.229.

<sup>494</sup>Fr.AY., m.40, a.g.e., s.230.

<sup>495</sup>Fr.AY., m.38, a.g.e., s.224.

<sup>496</sup>Çağan, a.g.e., s.84.

<sup>497</sup>Fr.AY.m.16, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.218-219; Çağan, a.g.e., s.84.

Fransa vergi yasaları, yürütme organına belirli konularda kararname çıkarma yetkisi vermiştir. Vergi teşvik tedbirleri ile ilgili olarak da Maliye Bakanının kısmen veya tamamen vergi muaflik ve istisnaları kabul etme yetkisi vardır. Ancak yürütme organı bu yetkisini yasalarla belirlenen sınırlar içerisinde kullanır.<sup>498</sup>

Fransa beşinci cumhuriyetinde parlamentonun yasa yapma yetkisi iki alanda sınırlandırılmıştır. Bunlardan biri yasaların belirlediği sınırlar içerisinde, yapılı gereği hükümetin düzenleme alanına bırakılan konulardır. İkinci sınırlama ise, anayasal denetimin artmasından kaynaklanan, anayasal kapsamda bulunan yasama alanındaki sınırlamalardır. Fransa'da yürürlükte bulunan 1958 Anayasasının çerçevesi çizilirken, daha az derecede öneme sahip konularda yasaların yığıldığı, yasa maddelerinin ulusal egemenliğin temsilcileri tarafından tartışılmasına gerek görülmemeyen alanlarda ve hükümetin yetkisine bırakılabilecek alanlarda bir çok yasa bulunduğu dikkate alınmıştır. Bu düşünceyle, Anayasa koyucu, temel ilkeler veya hükümlerin korunması açısından devam etmesi gereken yasa hükümlerini ve daha az derecede önemi olan diğer konuları Anayasada birbirinden ayırmıştır. Hükümet yasal standartları belirlemek için yetkilidir.<sup>499</sup> Anayasanın 34 ve 37 nci maddelerinde yer alan düzenleme ve yasa alanlarındaki bu ayırım, Fransız yasama ve parlamento geleneğindeki Fransa İnsan Hakları ve Vatandaşlık Bildirisinde yer alan, yasa kuralları halkın genel istek ve iradesini ifade eder, ifadesinin tersine işlemektedir. Bu durum 1958 ve 1959 yılında bir çok şiddetli eleştirilere neden olmuştur. Geleneksel yorum yanlısı parlamento üyeleri ve hukukçular, Parlamentonun artık her alanda yasa yapmaması gerektiği teorisini ortaya atmışlardır.<sup>500</sup> 1958 tarihli Anayasa ayrıca, yetki dağılımı mekanizmasına yer vermiştir. Ancak şüphe durumunda, Devlet Konseyi veya Anayasa Konseyi konunun yasayla veya diğer düzenlemelerle (regulatory) yapılmasına karar verecektir. Anayasa Konseyi ayrıca, hükümete düzenleme yetkisi içeren yasaların bu yönüyle Anayasaya aykırı olmadığına karar vermiştir.<sup>501</sup>

**Yasama Süreci:** Fransa yasama sürecinde sadece hükümet ve parlamento üyeleri yasa önerisinde bulunabilir.<sup>502</sup> Hükümet tasarıları Devlet Konseyi (Danıştay) görüşü

<sup>498</sup> Çağan, a.g.e., s.85.

<sup>499</sup> Fr.AY.m.37, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.253.

<sup>500</sup> Maus, a.g.e., s.253-254.

<sup>501</sup> a.g.e., s.254.

<sup>502</sup> Fr.AY.m.39, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.225.

alındıktan sonra, Yasa tasarısının hukuki niteliği hakkında hükümetin hukuk danışmanları ile hükümetin birliğini sağlamak ve tasarının benimsenmesi için, Başbakan tarafından, Bakanlar Kurulunda görüşmelere açılır. Parlamento'ya sunulan yasa tasarısı sadece yasayı hazırlayan bir bakanın değil, bütün hükümetin görüşlerini yansıtır. Öncelikle Bakanlar Kurulunda benimsenen yasa, Ulusal Meclis veya Senatonun incelemesine sunulur. Ancak Anayasaya göre, mali yasalar ilk önce ulusal meclise gönderilmek zorundadır.

Meclis üyesi veya senatörlerin yasa teklifleri, yasayı teklif eden üye veya senatörün ait olduğu bölüm (bureau of the chamber) tarafından kabul edilmek zorundadır. Anayasa, parlamento üyeleri tarafından kabul edilen tasarıların, kamu maliyesi dengesine sınırlamalar getirmemesi zorunluluğunu belirler. Aksi halde yasa tasarıları geçersiz ve yok hükmündedir.

Bir tasarının görüşülmesine başlanabilmesi için, sonucu ne olursa olsun, öncelikle Meclis veya Senato kayıtlarına alınıp, yazılı metin halinde basılması gerekir. Senato veya Meclisin gündeme alacağı bir yasa tasarısı, önce Meclis veya Senatonun 6 komisyonundan biri tarafından incelenir. Tasarı, bilgi toplanması, görüşlerin alınması ve komisyon raporlarının hazırlanması amacıyla madde madde tartışılır. Bu sürecin tamamlanması üzerine, genel olarak tasarının şeklinde değişiklik yapma önerisi de dahil, komisyon raporları oylanır.

Komisyon çalışmaları, tasarı hakkında özellikle uzmanların görüşlerinin alınması açısından önemlidir. Komisyon çalışması sona erdiğinde, hükümet tasarılarının Genel Kurulda tartışılması için, öncelikle gündeme alınması önerilebilir.

Genel kurul görüşmeleri iki bölüme ayrılır. Birinci bölüm genel hakkındaki görüşmelerde, önerilen yasanın avantaj ve dezavantajlı yönlerinin bir bütün olarak tartışılmasını içerir. Genel görüşmede, hükümet temsilcisi olan bakan ve Parlamento üyeleri tasarının yararları hakkındaki görüşlerini bildirirler.

İkinci bölümde, tasarının ayrıntıları, madde madde incelenir ve ilgili komisyonun önerileri veya tasarımı hazırlayan meclis üyesi veya senatörlerin değişiklik

önerileri yerine getirilir. Her iki kuruluş ve meclislerin maddeler ve değişiklikleri ayrıntılı olarak nasıl tartışabileceği Meclis İç Tüzüğünde belirlenir.

Her özel tartışma, madde veya değişikliğin kabul veya reddine ilişkin oylama ile son bulur. Ülkenin mali dengesini etkileyecek bir değişikliğe veya Genel Kurula verilen soru önergesi ve yasa tasarısı için değişiklik önergelerine hükümetin karşı çıkmasını sağlayacak, çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Grup kararı alınarak üyelerin bireysel hareket etmeleri önlenir ve tasarının blok halinde tartışılması sağlanabilir.<sup>503</sup>

Yasa tasarılarının Ulusal Meclis ve Senatoda onaylanmasının uygun bulunması gerekir. Yasa tasarılarıyla ilgili olarak her iki kurul uzlaşana kadar mekik diplomasisi uygulanır. Her iki kurulda da aynı politik çoğunluğun bulunması durumunda, -ki genellikle böyle olur- tasarı kabul edilir. Ancak bazen her iki kurulda farklı politik çoğunluklar olduğunda, sürecin sonuçsuz kalması tehlikesi vardır.<sup>504</sup> Anayasanın 45 inci maddesi hükmü Üçüncü Cumhuriyet döneminde, Senatoda ortaya çıkan bu bloklaşmadan kaçınmak için, Senatonun ve Ulusal Meclisin konuyu yeniden tartışmasına olanak sağlar. Zorunlu durumlarda süreç en son Ulusal Meclis lehine işler.

Tasarılar benzer metin üzerinde, Senato ve Ulusal Meclis tarafından sıralı olarak görüşülür. Her iki kuruluş tarafından da ikinci okumadan sonra, bir tasarı üzerinde anlaşmazlık olursa Başbakan, Ulusal Meclis ve Senatodan eşit sayıda üyenin katılımıyla oluşan Danışma Kurulunun (Joint Committee) toplanmasını isteyebilir. Danışma Kurulu tarafından hazırlanan metin, hükümet tarafından her iki kurulun da onayına sunulabilir. Hükümetin uygun bulmadığı hiçbir değişiklik kabul edilmez.

Danışma Kurulu tasarımı uygun bulmazsa, Senato veya Ulusal Mecliste (National Assembly) daha ayrıntılı incelenmesini isteyebilir. Hükümet, son karar için tasarının Ulusal Meclise götürülmesini önerebilir. Böyle bir durumda Ulusal Meclis, Danışma Kurulunun hazırladığı yasa tasarısı metnini veya kendisinin en son hazırladığı metni ya da gerekli hallerde Senato tarafından değişiklik yapılan metni tekrar görüşür.<sup>505</sup>

<sup>503</sup>Maus, a.g.e., s.255.

<sup>504</sup>Maus, a.g.e., s.255.

<sup>505</sup>Fr.AY., m.45, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.226.

Senato ve Ulusal Mecliste ikinci okumadan sonra (acil durumlarda birinci okumadan sonra) anlaşmazlıkta ısrar edilmesi durumunda Hükümet, her iki kuruldan 7 üyenin katılacağı bir komisyon oluşturulmasını sağlayabilir. Her iki kurulda da uzlaşma sağlanırsa<sup>506</sup> metin kabul edilir ve karar Senato ve Ulusal Meclise oylanmak için sunulur.<sup>507</sup>

Sonuçta yasa kabul edildiğinde, Senato ve Ulusal Meclis arasında son okumadan sonra anlaşma sağlanarak Genel Kurulda oylanır. Kabul edilen yasa Cumhurbaşkanına gönderilir. Cumhurbaşkanı 15 gün içinde yasaı onaylamak ve yürürlüğe koymak zorundadır. Bu süre içinde yasa Anayasaya uygunluğunun incelenmesi için, Anayasa Konseyine gönderilebilir. Yasanın Anayasaya uygunluk incelemesi için gönderilmediği ya da Anayasaya uygun olmadığı iddia edilen yasanın Anayasaya uygunluğunun kanıtlandığı durumlarda, Cumhurbaşkanı tarafından onaylanır ve resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girer.<sup>508</sup>

**Özel Yasama Süreci:** Sıradan yasalar için belirlenen sürece ilave olarak mali yasalar, sosyal güvenlik yasaları, organik yasalar, Anayasa revizyonu, yetki yasaları, anlaşmaların onaylanmasına ilişkin yasalar ve referandumlar için bir çok özel yöntem bulunmaktadır.

Esasen bütçe hazırlamayı içeren mali yasalar, devletin temel fonksiyonunu engelleyebilecek blok oylamadan kaçınmak için düzenlenen özel bir rejime tabidir. Özel yöntemler, Ulusal Mecliste kabul edilmek zorunda olan, her yıl Ekim ayı başında kabul edilen gelecek yıl bütçesiyle ilgili mali yasalar üzerindeki tartışma kurallarını belirler. Bütçe yasasının kabul edilmesinde Parlamento 70 günlük azami süreyi dikkate almak zorundadır.

Eğer parlamento bütçeyi kabul etmede başarısız kalırsa, gelirlerin toplanmasında ve harcamaların yapılmasında kesilme olmaması için, hükümete 1 Ocak'tan itibaren

<sup>506</sup>İki kurulda aynı çoğunluk olduğundan, genellikle uzlaşmayla sonuçlanır

<sup>507</sup>Maus, a.g.e., s.255.

<sup>508</sup>Maus, a.g.e., s.256.

vergileri toplama ve kamu harcamalarının yapılmasıyla ilgili kararname (ordinance) çıkarma yetkisi verilir.

Parlamentonun mali yasayı oylaması gerektiğinde, harcamaların minimum düzeyde yapılması ve vergilerin toplanmasında devamlılığı sağlamak için acil maddeler kabul edilebilecektir.<sup>509</sup>

Anayasa<sup>510</sup> sosyal güvenlik gelirlerine (financing social security) ilişkin yeni yöntemi belirlemiştir. Sosyal güvenliğin mali dengesinin genel durumları belirlenerek Hükümet tarafından sunulan yeni tasarılar konusunda parlamento 50 gün içinde bir karar veremezse, tasarı hükümet emirnamesi (order) olarak tamamlanabilir.<sup>511</sup>

Parlamentoda mali yasalar organik yasalaşma sürecine tabi olacaktır. Ulusal Meclis, ilk okumadan sonra mali yasa tasarısının sunulmasından itibaren 40 gün içinde karar vermezse, Hükümet mali yasaların 15 gün içinde Senato tarafından karara bağlanmasını tercih edebilir. Bundan sonra Anayasanın 45 inci maddesi hükmünde yer alan yöntem izlenir. Parlamentonun 70 gün içinde karar verememesi durumunda, tasarının hükümleri KHK olarak çıkarılabilir. Ayrıca Hükümet, Parlamentodan acil durumlarda vergi koyma yetkisi verilmesini isteyebilir. Bu durum genellikle, Parlamento çalışma dönemi dışında geçici olarak belirlenir.<sup>512</sup>

Anayasaya göre,<sup>513</sup> organik yasalar Anayasa maddelerine ilişkin özel yasama sürecine tabidir.<sup>514</sup> Bu yasalar önemlidir çünkü, anayasal kuruluşların işlevlerini etkiler. Yürürlüğe girmeden önce Anayasa Konseyi tarafından, Anayasaya uygunluğu onaylamalıdır.<sup>515</sup> Vergi yasaları doğrudan doğruya Maliye Bakanlığına bağlı mali mevzuat servisi tarafından hazırlanmaktadır.<sup>516</sup>

Hükümet programını sürdürebilmek için, Parlamentodan sınırlı bir dönem için, KHK. çıkarma yetkisi isteyebilir. Kararnameler Danıştay'ın görüşü alındıktan sonra,

<sup>509</sup>Bugüne kadar böyle bir durum oluşmamıştır.

<sup>510</sup>Fr.AY., m.45, Şubat-1996'da yapılan düzenleme.

<sup>511</sup>Maus, a.g.e., s.256.

<sup>512</sup>Fr.AY., m.47, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.227.

<sup>513</sup>Fr.AY., m.46

<sup>514</sup>Anayasa değişikliği için, beşte üç çoğunluk gerekir

<sup>515</sup>Maus, a.g.e., s.256; Fr.AY.m.46, Finer, Bogdanor, Rudden, a.g.e., s.227.

<sup>516</sup>a.g.e., s.(Fransa) 3.

Bakanlar Kurulunda kabul edilerek yayınlanmasıyla yürürlüğe girer. Ancak, yetki yasalarında belirlenen tarihe kadar hükümetin onayladığı tasarı parlamentoya gelmezse KHK. hükmü düşer. KHK.'lerde ancak, yetki yasasında belirlenen süre içinde yasayla değişiklik yapılabilir. Kararnamelerin belirli durumlarda politik anlamı önemli olabilecektir.

Devlet Başkanı tarafından onaylanacak büyük anlaşmaların, Parlamento tarafından kabul edilmesi gerekir.

Fransa'da yasa önünde eşitlik ilkesi gereği, yasaların uygulanmasında usule ilişkin hakların<sup>517</sup> bazı vatandaşlara tanınıp bazı vatandaşlara tanınmaması yasaklandığından, yasalar herkese eşit uygulanmalıdır. Yasaların uygulanmasında eşitliğe aykırı işlemlerin amacı ve bu amaca ulaşmak için gerekli araçların mantıklı bir temele dayanması gerekir. Fransa Anayasa Mahkemesi ayrıca, yasama organı tarafından çıkarılan yasalardaki kamu yararına ve yasanın amacına uygun olmayan düzenlemeleri yok sayabilir.<sup>518</sup>

Fransa'da yasa taslaklarında ilkeler, biçimsel yapının ve sözcüklerin sade, açık ve anlaşılır olması, ifadelerin mantıksal bir gelişmeyle kullanılması, sonuçta az ve öz ifadelerle yer verilmesi karakteristik bir özelliktir. Fransa'da Devlet adamlarının yapılacak yasayla ilgili olarak söyledikleriyle, hazırlanan yasada yer alan düzenlemelerin tutarlı olduğu ve kavramların söylenenlerle örtüştüğü görülür.<sup>519</sup> Fransa'da tüm yasa taslakları Danıştay tarafından incelenir ve gerekli düzeltmeler yapılır.

Fransa'da, yasa taslaklarının basit ve anlaşılır ya da açık yazılmasının aydın sınıfın geleneksel becerisiyle sağlandığı düşünülür. İngiliz yasa hazırlayıcıları (draftsman) ifade basitliği ve kesinliğin birbirleriyle bağdaşmayacağı düşüncesiyle, yasa taslaklarında basitliğe razı olmazlar. Bununla birlikte Clarence SMITH İngiltere yasalarındaki ifadelerde aşırı özel düzenlemelere yer verilmesinin, kesinliğe engel

<sup>517</sup>Usule ilişkin haklar, yasanın uygulama yönteminin ayrıcalıklı ve ayrımcılıklı olunmadan, herkese aynı şekilde uygulanması veya yasada yer alması anlamındadır.

<sup>518</sup>Vanistendael (Ed:Thuronyi), a.g.e., s.19.

<sup>519</sup>Zander, a.g.e., s.28.

oluşturduğu, bu nedenle yasalarda kesinlik amaçlanmadığı, ancak kesinlik olması gerektiği görüşündedir.

Timothi MİLLETT, Fransız ve İngiliz yasa taslaklarını ve ulusal yasaları belli açılardan dikkate alarak karşılaştırmış ve aşağıdaki sonuçlara varmıştır.

Fransa'da; yasa taslağına hakim olmak ya da kavramak kolaydır. Yasa maddeleri mantıksal bir açıklama düzeniyle planlı bir şekilde yer alırlar. Düzenleme içerisinde uygun olmayan unsurlar ayrı, öncelikli veya alt düzeydeki konularda değinmeye terk edilir. Bununla beraber bu yasalar kapsamlı değildir. Yasada listeler yoktur ve maddeleri kısa ve basit yapı içerisinde. Cümleler kısa ve basittir. Sözcükler sıradan anlamıyla kullanılır. Sözcüklere bilinen anlamı dışında özel bir anlam yüklenmez. Konu dışı maddelere çok nadir atıfta bulunulur. Ulusal yasanın (the Code de la Nationalite) kullanımında, yasaları okumak ve anlamak için sıradan bir metni okumak ve anlamak için sarf edilenden biraz daha fazla çaba sarf etmek gerekir.

Kolay anlaşılması ya da kullanılması için hazırlandığından, yasayı kullanmak kolaydır. Yasanın, vatandaşa ifade edildiği gibi hazırlandığı açık bir şeydir. Olanaklı olduğu kadar basit ve anlaşılır bir ifade tarzı için, büyük bir çaba sarf edildiği ve bunda başarılı olduğu kolayca anlaşılabilir.

Bu kapsamdaki İngiltere yasalarıyla yapılan karşılaştırma bir çok açıdan aydınlatıcı sonuçlar ortaya koymuştur.<sup>520</sup>

Birincisi; öncelikli veya alt düzenlemelerin geniş tutulması ve bunun farklı bölümlerde yer alması, yasaya hakim olmayı ve yasanın idaresini güçleştirir. Yasa metinlerinin aynı yerde bir arada basılmamasında özel basımevlerinin girişiminin de etkisi bulunmaktadır. Yasanın basımında özel sektör girişiminin etkisinde kalınması da olanaklıdır. Bunun yanında çeşitlilik sağlandığı için özel sektör girişimleri olumlu karşılanır.

İkincisi; yasanın uygulamaya gireceği zamanın asıl kabulünden farklı bir tarih olarak belirlenmesi, özellikle yasanın farklı bölümleri ya da maddeleri için belirlenen

<sup>520</sup>Zander, a.g.e., s.32.



uygulanma tarihlerinin farklı olması durumunda, uygun olmayan ve okuyucuya sıkıcı gelen bir duruma neden olur.

## 6.4. İngiltere

### 6.4.1. İngiliz Hukukunun Temel Kaynakları

*Hukukun Temel Kaynakları:* Anglo-Sakson hukukunun başta İngiltere olmak üzere, yeryüzündeki kara parçalarının beşte birinde, yeryüzü nüfusunun altıda birine yakın bir kısmı tarafından benimsenmiş ve uygulanmış olmasının en önemli nedeni olarak kaynaklarının çokluğu ve sağlamlığı gösterilebilir. Avrupa uluslarının henüz kendi ulusal hukuklarını oluşturmadıkları 19. yüzyıl başlarında İngiltere’de, çağdaş hukuka çok yakın, insan haklarına ve kişi özgürlüklerine dayalı, hukukun gerçek üstünlüğüne inanmış bir toplumun temel yapısı kurulmuştur.

1215 tarihli Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum) hukukun üstünlüğü fikrinin yerleşmesini sağlayan ve hukuk devleti kavramını ortaya koyan ilk belgedir. Büyük Ferman kişilerin yasadışı mülkünün elinden alınamayacağına ve yasadışı vergi konulamayacağına ait hükümler içermektedir.<sup>521</sup> Başta Thomas JEFFERSON olmak üzere, bir çok düşünürü yön veren Magna Carta, ABD’nde esas alınan sosyal ve hukuki ilkelerin de özünü ve kaynağını oluşturmuştur.<sup>522</sup>

Büyük Fermanla, kralın vergileme yetkisi, soylular (feodal beyler) ve din adamları yararına sınırlandırılmıştır. Bu ferman ile halk hareketine dayanmamakla birlikte, “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi yönünde dolaylı da olsa ilk adım atılmıştır. Kral, din adamları ve soylulardan oluşan Meclis onaylamadıkça, mali yükümlülükler koyamayacağı kuralı getirilmiştir.<sup>523</sup> İngiltere kralının vergileme gücünü bir halk hareketi sonucu sınırlandıran anayasal belgeler, 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Demecidir (Bill of Rights). Haklar Demeci, kralın parlamentonun onayı olmaksızın vergi koymasını kesin olarak yasaklamıştır.<sup>524</sup>

<sup>521</sup>Namık Kemal Yalçınkaya, *İngiliz Hukuku, Kaynakları, Kurumları ve Temel İlkeleriyle*, (Ankara: Eroğlu Matbaası, 1981), s.11-13.

<sup>522</sup>a.g.e., s.20.

<sup>523</sup>Ancak, bu ferman hükümlerine uyulmamıştır. bkz., Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.7.

<sup>524</sup>Philiph Norton, *World Encyclopedia of Parliaments and Legislatures, Volume II*, (Chicago-London: 1998), s.694 ; Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.7-8.

**Ortak Hukuk (Common Law) :** Ortak hukuk, Norman hukuku, Sakson hukuku ve hatta Danimarka hukukunun önemli etkilerini taşır. Ortak Hukuk 13. yüzyıldan başlayarak kabul edilmiş, yazılı olmayan hukuk ilkelerinin bütünüdür. Başta İngiltere olmak üzere, bütün İngiliz Milletler Topluluğu (Commonwealth) ülkelerinde hukukun temelini ve ana kaynağını oluşturmuştur.

Ortak hukuk, hakimlerin toplum içinde ulaştıkları önemli yer ve gördükleri büyük saygı nedeniyle yaratılmış, gelişmiş ve köklenmiştir. Ancak, çağın değişen koşulları ve modern toplum yaşamında ortaya çıkan yeni sorunlar ve en önemlisi hızla gelişen yaşam temposu karşısında, Ortak Hukukun hakimler tarafından sağlanan sürekli gelişimi çok yavaş ve yetersiz kalmış ve bu nedenle İngiliz hukukunun geleneklere bağımlı temeli, yerini Parlatmentonun iradesine ve düzenlemesine bırakmıştır.

Bununla birlikte bütün yargı kararlarının, sonraki yasama çalışmalarının ana maddesini, özünü ve çekirdeğini oluşturduğunu belirtmek gerekir. Ortak Hukukun en çok eleştirilecek yönü, çağdaş hukukun genel ve temel kurallarının aksine, hükümlerin geçmişe yürüyebilmesidir.<sup>525</sup>

İngiliz hukukçu<sup>526</sup> Sir William DALE Fransa, Almanya, İsveç ve İngiltere'nin yasa taslakları konusundaki yaklaşımlarını karşılaştırmış ve özetle aşağıdaki sonuçlara ulaşmıştır.

***İngiltere'de yasaların uzunluk veya belirsizlikleri;***

- Uzun cümleler ve bölümler,
- Ayrıntılı düzenlemelere çok, ilkelere az yer verilmiş olması,
- Asıl konuya dolaylı yaklaşım,
- Çıkarmaların (subtraction) yer alması, ("subject to-bağlı, provided that-koşuluyla, -mek şartıyla, gibi)
- Hükümlerde yer alan cümleleri yorumlamak için merkezden (temel anlamdan) uzaklaşılması (centrifugence)
- Düzenleme yetersizliği,
- Listelerin ya da programların çok fazla ve uzun olması,

<sup>525</sup>Yalçınkaya, a.g.e., s.21-22

<sup>526</sup>Kamu görevlisi kıdemli hukuk danışmanı.

- Diğer yasalara yapılan atıfların artması, kullanıcıların yasayı okurken sıkılmasına neden olur.<sup>527</sup>

Buna karşılık Kıta Avrupa'sı ülkelerinde, açık, anlaşılması kolay ve çoğunlukla sade ve öz yasa taslakları hazırlanır.

Clarence SMITH, İngiliz yasalarındaki problemin, yasa taslaklarının Parlamento Konseyinin farklı bölümlerinde hazırlanması ve yasa taslağında yıllardır bu bölümlerde gelişen ve yerleşen tarzın kullanılması olduğunu ileri sürmüştür.<sup>528</sup>

#### 6.4.2. Yasama Yetkisi ve Yasama Süreci

İngiltere'de yasama yetkisi Parlamento'ya<sup>529</sup> aittir. Parlatentonun bünyesindeki önemli ve olumlu gelişmeler Parlatentonun yasama çalışmalarını da kendiliğinden etkilemiş ve sürdürülmekte olan yasa biçimlendirme çalışmalarının ilk temeli 19. yüzyıl sonlarında atılmıştır.<sup>530</sup>

Demokratik bütün ülkelerin Anayasal sistemleri, temel hak ve özgürlükler başta olmak üzere, bütün anayasal hakları doğal, değiştirilemez ve vazgeçilemez haklar olarak Anayasaların üstünlüğü ilkesi içerisinde düzenlemiştir. Anayasa Mahkemesi ya da benzeri mekanizmalarla bir denetim kurumu oluşturulmasına rağmen, İngiltere'de yazılı anayasa ve anayasa mahkemesi bulunmamaktadır. Ayrıca Parlatentoya sınırsız yetkiler tanındığı bir sistem geliştirilmiştir.<sup>531</sup> Ancak Parlatento her zaman anayasa mahkemesi niteliğinde bir organdan ya da kurumdan çok daha fazla etkili olan, kamuoyunu ve Parlatento dışı güçleri göz önünde tutmak zorunda kalmıştır.

<sup>527</sup>Zander, a.g.e., s.27-28

<sup>528</sup>a.g.e., s.31.

<sup>529</sup>İngiltere Parlatenter Sistemi, Westminster Sistem olarak da adlandırılır. bkz. Norton, a.g.e., s.693.

<sup>530</sup>1959 yılında kabul edilen bir yasa ile çoğu yazılı olmayan metinlere dayanan, günün yaşam tarzını ve gereksinimlerini karşılamayan İngiliz hukukunu modernleştirmek, çeşitli mahkeme kararları arasındaki çelişkileri ortadan kaldırmak, hukuk kurallarını kolay anlaşılır ve uygulanır hale getirmek üzere, biri İngiliz ve diğeri de İskoç hukuku için iki ayrı komisyon kurulmuştur. Komisyonlar Lordlar Kamarası Başkanının yönetiminde, onun seçtiği 4 üyeden ve gerekli yardımcı personelden kurulur. Zaman zaman değişen komisyon üyeliklerine en değerli hakimler, üniversite hukuk profesörleri ve avukatlar atanmaktadır. 1959 yılından bu yana bu komisyonların teklif ettiği pek çok tasarı parlatento tarafından yasalaştırılmış ve İngiliz hukukunun çağdaş görünümüne ulaşması için gerekli adımlar atılmıştır.

<sup>531</sup>İngiltere'de yasaların anayasasal ilkelere uygunluğunu denetleyen Anayasa Mahkemesi ya da benzeri bir kurum olmamasının anlamı Parlatentonun üzerinde ve onun kabul ettiği bir yasayı kaldırarak ya da değiştirecek başkaca bir kurum ya da organın söz konusu olmamasıdır.

Parlamento egemenliği üzerinde hiçbir güç bulunmamaktadır. Parliamentonun sınırsız yasama yetkisi denetime tabi olmadığından, mahkemeler de anayasal ilke ve temel hak ve özgürlüklere açıkça aykırı olsa bile, yasaları eksiksiz uygulamak zorundadırlar. İngiliz anayasal geleneğinde referandum kurumu da yoktur. Seçmenlerin tek yasal hakkı milletvekillerini seçmekten ibarettir.<sup>532</sup>

Parlamento, İngiliz demokrasisinin ve Krallığın başta gelen en önemli kurumu ve yasama yetkisini elinde bulunduran tek organıdır. Diğer bir ifadeyle, parlamentonun en önemli görevi yasa çıkarmaktır. İngiltere’de, özellikle Ortak Hukukta, mahkemeler hukuk yaratma olanağına sahip oldukları halde, herhangi bir yasayı ortadan kaldırma yetkileri bulunmamaktadır. Mahkemeler, Parliamentonun kabul ettiği bir yasaya göre, yasaları değiştiremezler ve yasaları uygulamaktan kaçınamazlar. Ancak Parlamento, mahkemelerin yarattığı hukuku her zaman değiştirebilir.

İngiliz Parliamentosu Avam Kamarası<sup>533</sup> ve Lordlar Kaması<sup>534</sup> adı verilen iki ayrı meclisten oluşur.<sup>535</sup> Avam Kamarası alt meclis, Lordlar Kamarası da üst meclis niteliğindedir.

Parlamento kendi içerisindeki çoğunluğun uygun bulunduğu bir politikanın gerçekleşmesini sağlamak amacıyla, her konuda sınırsız yasa yapabilir. Biçimsel olarak da anayasal bir sınırlama söz konusu değildir. Bir yasanın anayasal ilkelerle ilgili başka bir yasayı ya da yazılı olmayan kökleşmiş örf ve adetleri değiştirmesi, hiçbir koşula bağlanmamıştır. Parlamento, toplumun ve ülkenin gereksinmelerini, politik uygunluğu ve vicdanının sesini göz önünde tutarak, yasama hakkını serbestçe kullanabilmektedir.

**Yasaların Çıkarılması:** İngiltere Parliamentosu tarafından çıkarılan yasalar; bütün İngiltere’ye uygulanan, ilgili kamu politikalarını etkileyen, ülkenin tüm

<sup>532</sup>Yalçınkaya, a.g.e., s.24.

<sup>533</sup>Avam Kamarası dar bölge usulüyle seçilen ve 635 seçim bölgesinden (Constituency) gelen aynı sayıdaki milletvekillerinden kurulur. Milletvekillerini seçmek 18 yaşını bitiren ve o seçim bölgesinde oturan, kendilerini seçmen kütüğüne kaydettirmiş, seçmenlere aittir. Milletvekili aday olabilmek için, bugün Avrupa demokrasisinin çoğunda uygulanan güçleştirici sınırların hiçbirisi İngiltere’de söz konusu değildir.

<sup>534</sup>Lordlar Kamarası, din adamları, asiller ve irs yoluyla belirlenen yaklaşık 900 ü aşkın kalıcı üyeden oluşur. Son yıllarda, Lordlar Kamarasının toplantılarına katılan üyelerin sayısı onda bir düzeyine düşmüştür. Lordlar Kamarası üyelerinin niteliklerine ilişkin düzenlemeler 1701 tarihli yasada belirlenmiştir. Finer, a.g.e., s.59-60.

<sup>535</sup>Norton, a.g.e., s.693.

yaşayanlarını ilgilendiren, kamu düzenini ve temel yapıyı oluşturan genel yasalar ve belli bir çevreye, özel ya da özerk kurumlara, gerçek ve tüzel kişilere uygulanabilen özel yasalar olarak ikiye ayrılır.<sup>536</sup>

Özel yasaların çıkarılmasında uygulanan yöntem, genel yasalara göre biraz daha farklıdır. Avam Kamarasında ikinci görüşmeden sonra itiraz edilmemiş özel bir yasa tasarısı, sadece 4 üyeden oluşan bir inceleme komisyonuna gönderilir. Bu komisyon tıpkı bir mahkeme gibi çalışır. Komisyon önünde Parlamento Barosuna mensup avukatlar, özel yasayı teklif edenleri ve karşısında olanları temsil eder ve her iki ayrı düşünceyi savunurlar. Her türlü delil getirebilirler ve tanık dinletebilirler. Böylece, konu yeterince olgunlaştıktan sonra, böyle özel bir yasa çıkarılmasına gerek olup olmadığı konusunda komisyon raporu düzenlenerek, teklif yeniden Avam Kamarasına gönderilir.

Parlamento daha çok genel yönetime temel olacak ilkeleri belirleyip, bunların ayrıntılarını düzenlemeyi yürütme organına bırakmayı, başka bir ifadeyle genellikle özel alanlarda kendisine ait yasama hakkını yürütme organına bırakmayı benimsemiştir.

Parlamentonun yasama çalışmaları herhangi bir yasa teklifinin Avam Kamarasına sunulmasıyla başlar. Bakanlar, milletvekilleri ve lordlar yasa teklif etme yetkisine sahiptirler. Milletvekilleri tarafından teklif edilen genel yasalar Özel Üye Yasa Taslağı<sup>537</sup> olarak adlandırılır. Çoğu önemli tasarılar bakanlar tarafından teklif edilir ve her parlamento döneminde hükümet planlarında düzenlenerek, Kraliçenin konuşmasında özetlenir.

Yasa teklifleri özel yasa taslağı, genel yasa taslağı ve karma yasa taslağı olmak üzere üç çeşittir.<sup>538</sup> Belirli bir bölge ya da kuruluşlar veya belirli bireyler üzerinde önemli etkileri bulunan ve bununla birlikte geneli de ilgilendiren<sup>539</sup> karma yasa taslağı önerisi, hükümet veya meclis üyeleri tarafından verilebilir. Hükümet ve meclis üyeleri

<sup>536</sup>Finer, a.g.e., s.65.

<sup>537</sup>Private Members' Bills, **Bills And How They Become Law**, House of Lords, Briefing, SW 1 A, OPW, (London: Parliamentary Copyright House Of Lords, June 2001), s.1.

<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld/hlbill.pdf>

<sup>538</sup>Özel Yasa Taslakları (Private Bills) özel yasalarla ilgili, Genel Yasa Taslakları da (Public Bills) genel yasalarla ilgilidir. Genel ve özel yasaları kapsayan yasa taslakları Karma Yasa Taslağı (Hybrid Bill) olarak adlandırılır. Finer, a.g.e., s.65; <http://www.parliament.uk/commons/lib/fs35.pdf>

<sup>539</sup>Örneğin Londra Müzesine ilişkin yasa (Museum of London Act), Tünel Kanala ilişkin yasa (Channel Tunnel Act) gibi.

tarafından verilen ve belli bir bölgeyi ilgilendiren karma tasarılar dışındaki yasa tasarıları ulusal öneme sahiptir.

Önerilen yasa taslağının yasalaşmadan önce her iki meclis tarafından da kabul edilmesi gerekir. Mali yasalar gibi istisnalar dışındaki taslaklar herhangi bir mecliste yasama sürecine girebilir. Yasa önerilerinin hazırlanması ve yasama sürecinde izlenecek yol aşağıdaki gibidir;

**Hazırlık aşaması:** Hükümete ait yasa taslakları hükümetin bir parçası olan ve hukukçulardan oluşmuş bir ekip olan, Parlamento Konseyi Ofisi (PCO) tarafından hükümet planları dikkate alınarak hazırlanır. Yasa tasarılarının içeriğinde yer alan konuların tartışılmasına ilişkin olarak hazırlanan taslak “Green Paper”, politikaların belirlenmesine ilişkin olarak da “White Paper” diye isimlendirilir. Ya da önceden isimlendirilmeksizin sıradan bir şekilde yasama sürecine başlanır. Avam Kamarasının Seçilmiş Modernizasyon Komisyonu tasarı hakkındaki ilk raporunu hazırlar ve tasarı taslak halini alır.<sup>540</sup>

Avam Kamarasında Yasama Sürecine başlanan bir yasa taslağının görüşülmesinde izlenecek yol aşağıdaki gibidir;

**Birinci Görüşme:** Yasama sürecinin bu ilk adımında yasa teklifinin yalnızca başlığı katip tarafından okunur. Üzerinde herhangi bir görüşme yapılmaksızın basılmak üzere basımevine ve basıldıktan sonra da ikinci görüşmeye gider.<sup>541</sup> Birinci görüşme sonrası yasa taslağı ayrıca internette yayınlanarak, başta meclis üyeleri olmak üzere, çeşitli kesimlerin taslağa ulaşması sağlanır.<sup>542</sup> Birinci görüşme formalitenin yerine getirilmesi amacına yöneliktir.

Bütün genel yasalar Avam Kamarasının uzmanları tarafından Avam Kamarası kurallarına uygunluğu açısından incelenir. Taslağın genel veya özel yasa olup olmadığı konusunda inceleme raporu hazırlanmadan, ikinci görüşmeye alınmaz. Avam Kamarasında bulunan sürekli komisyonlar, taslağın incelenmesinde ilkeleri dikkate alır.

<sup>540</sup>Parliamentary Stages Of A Government Bill, Hc Factsheets – Legislation Series No 1, s.1.

<http://www.parliament.uk/commons/lib/fs01.pdf>

<sup>541</sup>Norton, a.g.e., s.697.

<sup>542</sup>Parliamentary Stages Of A Government Bill, s.2.

Genel yasaların ayrıntıları Avam Kamarasının sürekli komisyonlarında ele alınır. Taslağın AB mevzuatına ve yasal dokümanlara uygunluğu cümle cümle incelenir.

**İkinci Görüşme:** genellikle birinci görüşmeden iki hafta sonra başlar. Meclis üyelerine yasa taslağı üzerinde tartışma olanağı sağlayan bir aşamadır. İkinci görüşmede öncelikle düzenlemelerin ilkeleri tartışılır ve ilkelere uygunluğuna karar verilirse, yasa teklifinin tümü üzerinde ayrıntılı görüşmeler yapılmak üzere, komisyonlara gönderilir. Yasa teklifinin ilkeler açısından görüşülmesi, tekliflerin Parlamentodan geçirilmesinde en önemli aşamadır. İkinci görüşmede yasa taslağının gerekçeleri veya konuyla ilgili önceki düzenlemeler hakkında bilgiler sunulur. Görüşmenin tamamlanmasından sonra oylama yapılır. Teklifin kabul edilmesi halinde metin ilgili komisyona gönderilir.<sup>543</sup>

#### 6.4.3. Yasama Sürecinde Komisyonlar

Yasama organının üyeleri, her yasa tasarısının değişikliklerinin ayrıntıları hakkında tam bilgi sahibi olamazlar. Yasa taslağı genellikle ikinci okumadan iki hafta sonra, komisyonlarda görüşülmeye başlanır.

Yasa teklifi, ilgili komisyonda ya da bu iş için oluşturulan özel komisyonda,<sup>544</sup> cümle cümle hatta sözcük sözcük bütün ayrıntılarıyla tartışılır. Gerekli düzeltmeler yapılır. Yasa tekniğine uygun olmayan bölümler çıkartılır. Üzerinde oylama yapılır. Uygulamada komisyon üyelerinin bir ya da daha fazla konuşmalarına olanak sağlandıktan sonra, görüşmelere ara verilir. Titizlikle uygulanan ve gelenekselleşen bu ara verme, üyelere teklif üzerinde daha sağlıklı düşünme olanağı verir ve çoğu zaman gereğinden de uzun tutulur.

**Komisyon Raporunun Hazırlanması:** Düzeltilmiş ve bundan sonra Avam Kamarasına sunulacak metin, ara vermenin sonunda, komisyon tarafından bir kez daha gözden geçirilerek, metne kesin şekil verilir ve bu konuda düzenlenen raporla birlikte Avam Kamarasına geri gönderilir.

<sup>543</sup>Norton, a.g.e., s.697; **Parliamentary Stages Of A Government Bill**, s.3.

<sup>544</sup>Yasa taslakları bazen, normal sürekli komisyonlardan önce, belirli bir sürede içeriğinin incelenmesi için özel komisyonlara sevk edilir. <http://www.parliament.uk/commons/lib/fs43.pdf>

**Üçüncü Görüşme:** Komisyondan gelen metin Avam Kamarasında bir kez daha okunur. Çok ender olarak üzerinde yeniden görüşme açılır. Üzerinde tartışılan taslaklar genellikle anayasal öneme haiz veya mali içerikli tasarımlardır. Bundan sonra Lordlar Kamarasına gönderilir.

Lordlar Kamarasında yasaların görüşülme süreci, geniş ölçüde Avam Kamarasındaki gibidir. Ancak, ikinci görüşmeden sonra yasa taslaklarının çoğunlukla, Genel Kurul Komisyonuna sevk edilmesi, taslakların görüşülmesinde müzakere sınırlaması bulunmaması, üçüncü görüşmede komisyonda veya görüşmeler sırasında taslak üzerinde sınırlı değişiklikler yapılabilmesi, yasa taslaklarının Lordlar Kamarasında görüşülmesine ilişkin farklılıklardır.<sup>545</sup> Bununla birlikte genel olarak, Lordlar Kamarası bünyesinde sürekli komisyonlar bulunmaz.<sup>546</sup> Sürekli komisyon görevini Genel Kurul Komisyonu görür. Ayrıca, Avrupa Birliği Komisyonu, Bilim ve Teknoloji Komisyonu ve Yetkilendirilmiş Üst İnceleme Komisyonu sürekli nitelikteki inceleme komisyonlarıdır. Lordlar Kamarasında yasa taslaklarının ayrıntılı olarak görüşülmesi, geçici komisyonlar oluşturulması suretiyle sağlanır. Ayrıca alt komisyonlar da oluşturulur.<sup>547</sup>

Lordlar Kamarasındaki görüşmelerde birinci görüşmeden iki hafta sonra ikinci görüşmeye, ikinci görüşmeden 14 gün sonra komisyon görüşmelerine, komisyon görüşmelerinin tamamlanmasından 14 gün sonra da rapor aşamasına geçilir. Avam Kamarasının aksine üçüncü görüşmeye kadar Lordlar Kamarasında yasa taslağı üzerinde oylama yapılmaz. Üçüncü görüşmede, taslak üzerinde gerekli görülmesi halinde, değişiklikler yapılarak, üyelere taslak üzerindeki son yorumlarını belirtme fırsatı verilmek suretiyle oylama yapılır.<sup>548</sup>

**Değişikliklerin İncelenmesi:** Lordlar Kamarası tarafından yasa teklifi ile ilgili herhangi bir değişiklik yapılmışsa, bunlar Avam Kamarasında yeniden incelenir ve görüşülür. İki meclis arasında anlaşmazlık bulunması halinde, uzlaşmaya varılması ve meclislerden birinin teklifini geri alması için çalışmalar sürdürülür. Ancak 1911

<sup>545</sup>Parliamentary Stages Of a Government Bill, s.6,9.

<sup>546</sup>Finer, a.g.e., s.65.

<sup>547</sup>Norton, a.g.e., s.700.

<sup>548</sup>Stages of Legislation, House of Lords, Briefing, (London: Parliamentary Copyright House Of Lords, June 2001), s.1.



yılından buyana uzlaşma için meclislerden birinin itirazlarından vazgeçmesinin beklenilmesi yolu terk edilmiş ve Avam Kamarasının kararı nihai ve geçerli karar olarak kabul edilmiştir. 1911 tarihli bir yasayla, Avam Kamarası tarafından gönderilen ve bir ay içerisinde Lordlar Kamarası tarafından kabul edilmeyen bir mali yasa teklifinin buna rağmen yasalaşabilmesi sağlanmıştır. Aynı yasaya göre, mali yasaların dışında kalan diğer tekliflerin iki yıllık devreden az bir süre içinde Avam Kamarası tarafından arka arkaya üç toplantıda kabul edilmesi halinde, Lordlar Kamarası tarafından her defasında reddedilmiş olsa bile, yasalaşabilmesi hükme bağlanmıştır.

1949 yılında kabul edilen bir yasayla, Lordlar Kamarasının yetkileri daha da kısıtlanmış ve mali konular dışındaki yasa teklifleri için iki yıllık süre bir yıla indirilmiştir. Böylece yasama görevinin yerine getirilmesinde Lordlar Kamarasının yetkileri, uygun bulmadığı yasa tekliflerinden parasal yönü bulunanları bir ay, diğerlerini de bir yıl geciktirmekten ibaret kalmıştır.<sup>549</sup>

**Tacın Onayı:** Yasalar Tacın resmi onayından geçmek suretiyle kesinleşir. Parlamento tarafından kabul edilen bir yasayı Tacın onaylaması anayasal bir gelenektir. Parlamento tarafından kabul edilmiş bir yasayı, kuramsal olarak Tacın onaylamaması ve böylece yasanın yürürlüğe girmesini önlemesi olanaklıdır. Ancak İngiliz parlamenter demokrasisinin ve ülkeye özgü monarşinin yapısı gereği Tacın veto yetkisi 1707 yılından bu yana hiç kullanılmamıştır.<sup>550</sup>

İngiltere’de Parlamento sürecinin sonuçları dikkate alınarak, daha basit, açık ve anlaşılır yasa taslakları oluşturmak amacıyla, 1973 yılında Sir David RENTON başkanlığında yasama programı hazırlamakla görevli bir Parlamento Komitesi kurulmuştur.

RENTON komitesi raporunu hazırlarken yargı kararlarından, resmi ve özel meslek kurumu temsilcilerinden, mesleki olmayan kuruluşlardan, meslekten olmayan seçkin kişilerden yararlanmıştır. Sonuçta temel olarak, yasaların basitlik ve açıklıktan yoksun olduğu hususuna yer verilmiştir.<sup>551</sup>

<sup>549</sup>Yalçinkaya, a.g.e., s.27; Stages of Legislation, House of Lords, Briefing, s.1.

<sup>550</sup>Norton, a.g.e., s.698; Yalçinkaya, a.g.e., s.28.

<sup>551</sup>Zander, a.g.e., s.24.

#### 6.4.4. Vergi Yasalarının Hazırlanması Süreci

Vergilemeye ilişkin yasa önerilerinin yasama sürecine girmesi, Avam Kamarasında başlar. Diğer konularda yasama süreci meclislerden herhangi birinde, farklı şekillerde başlatılabilir.<sup>552</sup>

Parlamento Yasası, mali konulara ilişkin yasa taslaklarının Avam Kamarası Başkanının taslağın sadece vergileme ya da harcamalarla ilgili düzenlemeler içerdiğine karar vermesi halinde, Avam Kamarası tarafından kabul edilen tasarının Lordlar Kamarası tarafından reddedilmesi üzerine, Tacın onayına sunulmasına izin vermiştir.<sup>553</sup>

Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konulmasına ilişkin yasa tasarıları için, yasama sürecinde izlenecek yöntemin, önceden belirlenmesi gerekir. Vergilemeye ilişkin öneriler ikinci görüşmeden hemen sonra getirilmişlerse tartışılmazlar. Aksi takdirde bu tasarılar üzerinde 45 dakikaya kadar tartışma yapılabilir. Parasal içerikli tasarılar ilk basımında itelik olarak yer alır. Sürekli komisyonlar mali hükümler üzerinde anlaşamadıkça, yasama sürecine devam etmezler. Öncelikle yasa tasarısı içeriğinde yer alan mali düzenlemelerde anlaşmaları gerekir.<sup>554</sup>

Vergileye ilişkin yasa önerileri uygulanacağı yıldan bir önceki Kasım ve Aralık ayında kabul edilmesi gerektiğinden, yıl içerisinde öneri sıradan bir tasarı ile içinde bulunulan takvim yılının, Mayıs ayının beşinci gününe kadar Avam Kamarasına sunulabilir. Yasa önerisi diğer bir zamanda kabul edilirse, bu önerinin birleştirilmesiyle, kabul edilen yasa dört aydan daha ilerisi için uygulamaya konulabilir. Önerinin kabul edilmesinden 30 gün geçmesinden sonra, görüşülmeye alınmışsa, bu öneri dört ay sonra uygulamaya konur.<sup>555</sup>

Ayrıca, anayasal ilkelere yönelik yasa değişikliklerinde olduğu gibi, vergi yasaları da ikinci okumadan sonra Genel Kurul komisyonlarında görüşülür.<sup>556</sup>

<sup>552</sup>Finer, a.g.e., s.66.

<sup>553</sup>Parliamentary Stages of a Government Bill, (London: Parliamentary Copyright, House Of Commons, August- 2001), s.10.

<sup>554</sup> Parliamentary Stages of a Government Bill, Hc Factsheets – Legislation Series No 1, s.4.

<http://www.parliament.uk/commons/lib/fs01.pdf>

<sup>555</sup>Finer, a.g.e., s.66-67.

<sup>556</sup>Stages of Legislation, House of Lords, Briefing, s.1.

Lordlar Kamarasının vergi yasaları üzerinde değişiklik yapma yetkisi bulunmamaktadır. Vergileme yetkisinin Avam Kamarasında olmasının temelinde, bu Meclisin vergi yükümlülerini temsil etmesi ve bu temsilcilerin vergilendirmeye rıza göstermeleri gerektiği düşüncesi yatar.<sup>557</sup> Vergilendirme yetkisinin Parlamenteoya ait olmasına karşın, bu konuda öneri ve tasarı getirme yetkisi yürütme organına aittir. Vergi politikasını belirleme ve yönetme görevi Maliye Bakanlığına verilmiştir.

Damga vergisi, veraset vergisi gibi, bir kısmı vergiler sürekli olarak uygulanmak üzere, yasalarla konulurlar. Bunlar yine yasayla kaldırılincaya veya değiştirilinceye kadar geçerli olurlar. Vergilerin bir kısmı ise bütçe yılında uygulanmak üzere Bütçe Yasası ile konulurlar veya bazı vergilerin oranlarında ilgili yılında uygulanmak üzere değişiklikler yapılabilir. Bu düzenlemeler ilgili buldukları bütçe yılında geçerli olurlar.<sup>558</sup> Ancak Bütçe Yasası ile getirilen bir kısım vergiler, tıpkı yasalarla getirilen vergiler gibi, mali yılla sınırlı olmaksızın sürekli olarak uygulanabilirler.<sup>559</sup>

Dolaylı vergiler konusunda belli koşullarla vergilendirme yetkisi Hazineye devredilmiştir. Hazine, İthalde Alınan Gümrük Resmi Yasası<sup>560</sup> ile zaman sınırı olmaksızın, bu alanda vergilendirme yetkisine sahiptir. Bu yetkinin İthalat Resmi Danışma Komitesi<sup>561</sup> önerileri üzerine kullanılması zorunludur. Bu yasa ile Hazineye, kararname ile lüks mallar üzerine yeni yükümlülükler koyma, tarife oranlarını değiştirme ve istisnaları genişletme yetkisi verilmiştir. Ancak kararnamenin 28 gün içinde Avam Kamarası tarafından kabul edilmesi gerekir. Aksi taktirde kararname geçmişi de kapsayacak şekilde hükümsüz olur.

Bütçe Yasaları ile muamele ve özel tüketim vergileri konusunda Maliye Bakanlığına verilen kararname çıkarma yetkisinin geçerli olabilmesi için, 21 gün içinde Avam Kamarasına sunulup, bu Meclis tarafından onaylanması gerekir.<sup>562</sup>

<sup>557</sup>Çift meclisli bir çok ülkede, seçimle oluşturulmayan Senato ya da benzeri meclislerin vergileme üzerindeki yasama yetkisinin olmaması da bu düşüncenin bir sonucudur.

<sup>558</sup>Örneğin, Katma değer vergisi, kurumlar vergisi, gelir vergisi ve bu vergiler üzerinden alınan ek vergilerin (surtax) oranları bu şekilde belirlenir. Çağan, a.g.e., s.79.

<sup>559</sup>a.g.e., s.80.

<sup>560</sup>Import Duties Act.

<sup>561</sup>Impodt Duties Advisory Committee.

<sup>562</sup>Çağan, a.g.e., s.81.

İngiltere’de yerel idarelere, bina ve arazi gelirleri üzerinden alınan vergiler gibi çok sınırlı olarak vergilendirme yetkisi devredilmiştir.

Vergi yasalarının büyük bir çoğunluğu aşağıdaki nedenlerle hazırlanır.<sup>563</sup>

- İki vergi yasasının birleştirilmesi veya yasanın tekrar yazılması şeklinde, yasasının değişmediği vergi yasaları,
- Bazı umulmadık krizlere karşı çıkarılan olağanüstü vergi yasaları,
- Yıllık harcama ve gelirlerle ilgili, geçici ve ilave masraflarla ilgili vergi yasaları,
- Uluslararası anlaşmalar ve yükümlülüklerden kaynaklanan vergi yasaları,
- Hükümetin gerekli gördüğü vergi yasaları.

Yasama sürecinde parlamento komisyonlarının hazırlanan yasa taslağı ile ilgili olarak çok sıkı bir dikkat göstermesi gerekir.<sup>564</sup>

İngiltere’de İç Gelirler İdaresi Merkezi gelir dairesi başkanlığına bağlı, hukuk müşavirliği çatısı altında mevzuat bölümü, vergi yasalarının hazırlanmasıyla görevlidir.<sup>565</sup>

İç Gelirler İdaresi bünyesinde ekonomistler bulunur. Ekonomistler genel mali konular, vergi politikası ve vergi konularında ekonomiyle ilgili olarak tavsiyelerde bulunur. Mevzuat bölümü vergi yasalarıyla ilgili değişiklikler, politik konularda kabinedeki bakanlara açıklamalar yapmak ve parlamentodaki soruları cevaplamakla görevlidir. Ayrıca vergi yasalarının nasıl yorumlanacağı ve uygulanacağını belirlemede iç gelirler idaresine yol gösterir.<sup>566</sup>

<sup>563</sup>İngiltere’de yapılan bir araştırmada, 1951 –1975 yılları arasında çıkarılan yasaların %72 sinin bu nedenlerle hazırlandığı belirlenmiştir. Zander, a.g.e., s.3.

<sup>564</sup>Zander, a.g.e., s.12.

<sup>565</sup>a.g.e., s. (İngiltere) 2-13.

<sup>566</sup>a.g.e., s., (İngiltere) 3.

## 6.5. İsviçre

### 6.5.1. Yasama Yetkisi ve Yasama Süreci

İsviçre’de Federal Anayasaya göre, siyasal yapı Konfederasyon, kantonlar<sup>567</sup> ve yerel yönetimlerden (komün) oluşur. Konfederasyonu kuran Federal Anayasa, konfederasyonun işlevlerini, kamuya katılım ve temel insan haklarını garanti altına alan en önemli kuralları içerir.<sup>568</sup> Federal Parlamento, Konfederasyonun en yüksek yetkili organıdır. Ulusal Meclis ve Senato olmak üzere, çift yasama meclisi bulunmaktadır. Ulusal Meclis ve Senato eşit hak ve yetkilere sahiptir.<sup>569</sup>

Ulusal Meclis doğrudan halk tarafından seçilen 200 temsilcilerden oluşur. Temsilci sayısı kantonların nüfusuyla orantılı olarak dağılır.<sup>570</sup> Senato kantonlardan seçilen 46 üyeden oluşur.<sup>571</sup> Her meclis kendi içinde komisyonlar oluşturur. Yasa tasarıları birleşik komisyonlarda önceden görüşülebilir. Komisyonlar görevlerini yaparken idari araştırmalara ve dokümanlara başvurabilirler. Bu hakların sınırı yasayla belirlenir.<sup>572</sup>

### 6.5.2. Yasama Süreci ve Komisyonlar

**Yasa Hazırlama Öncesi Danışma Yöntemi:** Danışma yöntemi, önemli yasaların ve uluslararası anlaşmaların hazırlığı esnasında, Federasyonun yasa taslağının politik, ekonomik, mali, hukuki ve kültürel anlamları açısından kantonlar, siyasal partiler, mesleki kuruluşlar ve hatta bazen ilgili diğer çevreler ve halk tarafından onaylanıp onaylanmadığı ve onların yürürlüğe girme olasılığının araştırıldığı bir aşamadır.<sup>573</sup>

Danışma Yöntemi Federal Konseyin düzenlediği, politik açıdan önemli bir konudur ve yasa taslağı hakkındaki görüşlerin yazılması veya mektupla sorulması şeklinde ilgili bölüm tarafından organize edilir. Danışma Yöntemine davet edilmeyen kişiler yasa taslağı hakkındaki görüş ve önerilerini iletebilirler. Kantonların, siyasal

<sup>567</sup> Her kantonun kendi anayasası ve kendi parlamentosu, kurumları ve yasaları vardır. Kantonlar büyük ölçüde özerk bir yapıya sahiptir. Kantonlar yerel yönetimlere ayrılır. 3000 civarındaki Yerel yönetimlerin yüzde yirmisinin kendi parlamentosu vardır. Diğerleri ise, yerel toplantılarda doğrudan demokrasi vasıtasıyla karar alırlar. Yerel yönetimlerin özerkliği kantonlar tarafından belirlenir.

<sup>568</sup> <http://www.llrx.com/features/#miscellaneous>

<sup>569</sup> Andrian Vatter, *World Encyclopedia of Parliaments and Legislatures, Volume II*, (Chicago-London: 1998), s.650; İsvr.AY., m.148.

<sup>570</sup> İsvr.AY., m.149.

<sup>571</sup> İsvr.AY., m.150.

<sup>572</sup> İsvr.AY., m.151.

<sup>573</sup> İsvr.AY., m.147.

partilerin ve toplumsal kuruluşların görüş ve önerileri değerlendirilir. Federal Konsey onların görüşlerinin temel noktalarını parlamentonun yasama girişiminden önce belirler.<sup>574</sup>

İsviçre’de ekonomik ve sosyal ilgi grupları yasaların yürürlüğe girmesini engellemede, referandum yoluyla büyük bir güce sahiptir. Siyasal partiler ve güçlü ekonomik organizasyonlar yasama süreci üzerinde oldukça etkilidirler. 1947 yılında Anayasada yapılan değişiklikle, ekonomik yasalar üzerinde ilgi gruplarına danışılacağına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeden sonra, yasa tasarılarının parlamento aşamasından önce, danışma yöntemiyle ilgili kişi ve kuruluşların görüşlerinin alınması, referandum yoluna başvurarak yasa taslağına karşı çıkma riskini azaltmada çok önemli bir yöntem olmuştur.<sup>575</sup>

**Yasama Sürecinde Parlamento Aşaması:** Her yasa tasarısı her iki mecliste<sup>576</sup> de tartışılarak uygun bulunmalıdır. Federal idari bölüm, Federal Konsey diye adlandırılır ve 7 üyeden oluşur. Federal Konsey üyeleri 7 federal bölümden birinde görev yaparlar. Üyeleri bireysel olarak, çift meclisli Federal Parlamento tarafından seçilir. Her yıl değişik bir üye başkanlık yapar.<sup>577</sup>

Uzmanların yer aldığı Federal Konseyde yasa taslağının ilk çalışmaları yapılır ve yasa taslağına yönelik yorumları için ilgi gruplarına, siyasal partilere ve kantonlara gönderilir.<sup>578</sup>

İsviçre halkının yasama ve yönetime katılımı son derece gelişmiştir. 1891 yılında Anayasada yapılan bir değişiklikle yaygın girişim veya referandum yoluyla halkın yasama sürecine doğrudan müdahale etmesine olanak sağlanmıştır.<sup>579</sup> 100 bin kişinin imzasıyla yaygın katılım ya da popüler girişim (popular initiative) olarak adlandırılan hareket başlatılarak, Federal Anayasanın kısmen veya tamamen değişikliği önerisi yapılabilir.<sup>580</sup> Yaygın katılım Federal Meclisin her iki komisyonunda da tartışılmalıdır. Parlamento yaygın katılımın kabul veya reddini önerebilir. Ya da kendi

<sup>574</sup><http://www.admin.ch/ch/e/gg/pc/index.html>

<sup>575</sup>Vatter, a.g.e., s.650.

<sup>576</sup>Temsilciler Meclisi ve Senato.

<sup>577</sup><http://www.admin.ch/ch/e/gg/index.html>

<sup>578</sup>Vatter, a.g.e., s.652.

<sup>579</sup>a.g.e., s.650.

<sup>580</sup>İsvr.AY., m.138,139.

karşı önerisini getirebilir. Bu takdirde öneri sadece kantonlarda ve halk tarafından oylanır.

Halkın 100 gün içinde 50 bin imza toplaması durumunda referandum hakkı vardır. Federal Meclis tarafından kabul edilmiş, belirli uluslararası anlaşmalar veya yeni yasalaşmış bir yasa yaygın katılım konusu olabilir.<sup>581</sup> Kabul edilmesi için sadece halkın basit çoğunluğuna gerek duyulur.

İsviçre’de yasa tasarıları Federal Konsey raporuyla birlikte Federal Resmi Gazete’de yayınlanır. Taslağın Federal Mecliste müzakerelerinden sonra, bütün yasa tasarıları Federal Resmi Gazetede tekrar yayınlanır. Bu yayın tarihinden başlamak üzere, 100 gün içinde 50 bin imza toplanırsa, yasa tasarısının referanduma götürülmesi sağlanır. Referandum istenmez ise, yasa tasarısı yasalaşır ve resmi yasa olarak basılır. Yeni yasa yürürlüğe girdikten sonra, mevcut yasa metinleriyle birleştirilir. İsviçre Anayasası ve yasaları ile diğer federal idari düzenlemeler sistematik olarak İsviçre yasalarıyla birlikte toplanır.

***Yasa Tasarısı Nasıl Yasalaşır***<sup>582</sup>: Yeni bir yasanın benimsenmesi karmaşık ve uzun bir girişim sürecini içerir. Süreç en az 12 ay sürer. Ancak önemli durumlarda olağanüstü konularda 12 yıl bile sürebilir.

Yeni bir yasa tasarısının yasalaşma süreci; girişim aşaması (initative stage), taslak hazırlama aşaması (the drafting stage), onaylama aşaması (the verification stage), son karar aşaması (final desicion stage) ve yasalaşma aşaması (entry in force) olmak üzere, beş aşamadan oluşur.

***Girişim Aşaması - Yasa Hazırlama Sürecinin Başlangıcı:*** İlk adımı seçilmiş kimse veya çıkar grupları, kanton veya federal konseyin parlamento üyeleri veya idari bölümleri ya da yeni yasa gerekli olduğunu düşünen herhangi bir kişi atar. Girişim aşaması, yasa hazırlanması girişiminde bulunanlara göre, genel girişim, kantonların girişimi, idari girişim ve parlamento girişimi olmak üzere dört şekilde olabilir.

<sup>581</sup> İsvr.AY., m.141.

<sup>582</sup> <http://www.admin.ch/ch/e/gg/index.html>

**Taslak Hazırlama Aşaması (Yasanın Başlangıç Hazırlığı)- İlk Taslak :** Federal Konsey çoğu kez 10 ile 20 arasında bir komite üyesi ile toplanır. Halk temsilcileri ve yeni maddelerle ilgili taraflar da bu toplantıya katılır. Konseyin görevi ilk yasa taslağını biçimlendirmektir.

**Danışma Aşaması:** Yasa taslağı müzakere için kantonlara, siyasi partilere, meslek kuruluşlarına ve konuyla ilgili belirli gruplara gönderilir. Bunlar değişiklik önerilerini ve kendi görüşlerini başlıklar halinde Federal Konseye bildirirler.

**İdari İşlem:** Federal yönetim taslağı gözden geçirir ve Federal Konseye sunar. Federal Konsey metni onaylar, taslağı daha detaylı incelenmesi için geri gönderir veya parlamentoda ayrıntılı tartışılması için Senatoya (States Council) ve Ulusal Meclise sevk eder.

**Onaylama Aşaması – Parlamento Prosedürü - İlk Komisyon:** Federal Meclis başkanı yeni yasa tasarısının hangi komisyonda görüşüleceğine ve tartışılacağına karar verir.<sup>583</sup> Metin tartışılır ve sonuçları bütünüyle, ilk konseye<sup>584</sup> sunulur.

**Birinci Mecliste İnceleme:** Birinci Mecliste üç olasılık vardır. Birinci olasılık yasa taslağını gereksiz görür ve işlemde kaldırır. Bu durumda yasa tasarısı ortadan kalkar. İkinci olarak yasa taslağını revizyon için Federal Konsey veya Komisyona geri gönderir. Diğer bir ifadeyle, yeni bir yasa taslağı sunulmasını ister. Üçüncü olasılık, öneriyi inceler, yasa tasarısının ayrıntılı tartışılması için, Federal Konseyin gündemine getirir ve sonuçta kararını verir.

**İkinci Komisyon :** Bu yöntem ikinci Mecliste de<sup>585</sup> tekrarlanır. Hazırlık Komisyonu, Federal Konsey tarafından benimsenmiş metni inceleyerek ilk adım atılır

**İkinci Mecliste İnceleme:** İkinci Meclis maddeleri bütün üyelerin hazır bulunduğu oturumda gündeme alır. Yeni yasa önerisi ya reddedilerek, Federal Meclise

<sup>583</sup> Meclisin hazırlık komisyonu genellikle 12 sürekli komisyondan biridir.

<sup>584</sup> Örneğin Federal Konsey.

<sup>585</sup> Bu durumda Senato.



veya Federal Meclisin ilgili komisyonuna geri gönderilir ya da madde madde, konu konu tartışılarak karar alınır.

**İlk Mecliste Uzlaşma :** Eğer Ulusal Konsey ve Senatonun kararları farklı ise, o zaman uzlaşma yöntemine başvurulur.

Birinci meclis komisyonu belli bir nokta üzerinde farklılıkları belirleyerek, kendi önerisini devam ettirmeyip, Senato tarafından önerilen versiyonu onaylamak için Genel Kurula (Whole Council) öneride bulunuyorsa, uzlaşma sağlanabilir.

**İkinci Mecliste Uzlaşma:** Tartışmaları ve ilk meclisteki oylamayı takiben, ikinci meclisin hazırlık komitesi göze çarpan farklılıkları inceler ve Genel Kurula bir öneride bulunur.

**Uzlaşma Toplantısı- Danışma Kurulu:** Üç tartışmadan sonra yeni yasa tasarısı üzerinde hala farklı görüşler varsa, uzlaşma toplantısı yapılır. Danışma Kurulu toplanır.

**İki Mecliste Sonuç Oylaması:** Sonuçta uzlaşmaya varılan öneri, son bir oylama için iki meclise de gönderilir

**Son Karar Aşaması - Zorunlu Olmayan Referandum- Halk Oylaması:** Parlamentoda Kabul edilen yeni yasa, referandum talebi olmadıkça, yüz gün içinde yürürlüğe girer. Federal yasaların, parlamentoda kabul edilmesinden sonra 100 gün içinde toplanan 50 bin vatandaşın imzasıyla referanduma gitmesi sağlanabilir. Bu yüzden referandum halkın yasanın uygulamaya girmesini engellemesi anlamına gelir<sup>586</sup>

**Genel Oylama :** Yasaların genel oylamaya tabi tutulması zorunlu değildir. Örneğin gerekli imza sayısına ulaşırsa referandum yoluna gidilir. Bununla birlikte, Anayasa değişikliklerinde genel oylama zorunludur.<sup>587</sup>

**Yasanın Yürürlüğe Girmesi:** Seçmenlerin çoğunluğu yeni yasayı onaylarsa, toplanmış yasalara dahil edilir ve belirlenen zamanda yürürlüğe girer. Anayasa

<sup>586</sup>İsvr.AY., m.141.

<sup>587</sup>İsvr.AY., m.140.

değişiklikleri için kantonların çoğunluğunun güveni sağlanmalı ve buna ilave olarak halkın çoğunluğu tarafından kabul edilmelidir.<sup>588</sup>

İsviçre’de resmi dil; Almanca, Fransızca, İtalyanca ve Romancadır.<sup>589</sup> Konfederasyonun yasaları ve diğer dokümanları, Almanca, Fransızca ve İtalyanca olarak basılır. Federal Temyiz Mahkemesi kararları da ya bu üç dilden birisi ile ya da Romanca yazılır. Ancak resmi olmayan şekilde diğer üç dile de çevrilir. Kantonlar yasalarını ve diğer yasal materyallerini kendi resmi dil veya dillerinde basarlar.

### 6.5.3. Vergi Yasalarının Hazırlanma Süreci

Vergilemeye ilişkin temel düzenlemelerin, vergilemenin konusu, hesaplanması ve vergi yükümlülerinin federal yasalarla belirleneceği Anayasada belirtilmiştir.<sup>590</sup> Ayrıca, vergileme ilkeleri, dolaysız ve dolaylı vergileme konusu faaliyetler ve mal ve hizmetlerle vergilerin matrahına ilişkin sınırlar, Anayasanın farklı maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.<sup>591</sup> Federal devletin vergileme yetkisi genel bir hükümle değil, vergi çeşitlerine göre tek tek belirlenmiştir. Federal Anayasa herkesin yasa önünde eşit olduğunu ve kimseye ayrıcalık tanınamayacağını hükme bağlamıştır.<sup>592</sup> Bu hüküm vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri ile keyfilik yasağını da kapsayacak bir şekilde yorumlanmaktadır.<sup>593</sup>

Federal Anayasada vergilemenin genel ilkeleri arasında, verginin yükümlüsü, konusu ve hesaplanmasının yasayla belirleneceği, verginin genellik ve eşitlik ilkelerine uygun olarak mali güce göre alınacağı, kantonlar arası çifte vergilemenin önlenmesine ilişkin olarak Konfederasyonun gerekli önlemleri alacağı hükmüne yer verilmiştir.<sup>594</sup>

Federal Anayasada yürütme organına vergileme yetkisi devredilmesine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.<sup>595</sup>

<sup>588</sup>İsvr.AY., m.195.

<sup>589</sup>İsvr.AY., m.4,70.

<sup>590</sup>İsvr.AY., m.164.

<sup>591</sup>İsvr.AY., m.86,127-134,196, <http://www.findlaw.com/12international/countries/ch.html>

<sup>592</sup>İsvr.AY., m.8.

<sup>593</sup>Çağan, a.g.e., s.74-75.

<sup>594</sup>İsvr.AY., m.127.

<sup>595</sup>Ancak, gümrük vergileri alanında 19.6.1959 tarihli Gümrük Tarifeleri Yasası, vergilerin yasallığı ilkesine aykırı olarak gümrük vergileri konusunda federal devletin yürütme organı olan Federal Konseye yetki devretmiştir. bkz. Çağan, a.g.e., s.76.

Kantonlar Federal Anayasanın sınırları içerisinde, kominler de Federal Anayasa ve Kantonların belirlediği sınırlar içerisinde, kendi vergi yasalarını çıkarabilirler.<sup>596</sup> Ancak gümrük vergileri<sup>597</sup> ve uluslararası vergi anlaşmalarına<sup>598</sup> ilişkin düzenlemeler Federal Devletin yetkisindedir.

Federal Devlet, Konfederasyon, kantonlar ve kominler arasında dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasına ilişkin ilkeleri belirler. Uyumlaştırma vergilerin konusu, ödenmesi, dönemi, yönetsel kuralları ve vergi cezalarını da kapsar. Vergi tarifesi, oranı, istisna ve muafiyetleri kapsamaz. Konfederasyon, haksız vergi avantajlarını bağışlama hükümlerine karşı düzenlemeler yapabilir.<sup>599</sup>

Federal vergi idaresi, federal mali daire şefinin sorumluluğunda mali politikayı, yasa taslaklarını ve uygulama kurallarını hazırlar. Dolaysız federal vergi bölümü (birinci şube) yasama şubesi planlama ve koordinasyonu yürütür. Ayrıca, bütün düzeylerde yeni yasama taleplerinin hazırlanmasında görevli bir hukuk servisi bulunmaktadır.<sup>600</sup> Hukuk servisinin görevi, ilk olarak yasa fikrini üretmektir.<sup>601</sup> İsviçre’de vergi yasalarında kullanılacak sözcük sayısı da sınırlandırılmıştır.<sup>602</sup>

---

<sup>596</sup> a.g.e., s. (İsviçre) 1.

<sup>597</sup> İsvr.AY., m.133.

<sup>598</sup> İsvr.AY., m.166.

<sup>599</sup> İsvr.AY., m.129.

<sup>600</sup> a.g.e., s. (İsviçre) 2.

<sup>601</sup> a.g.e., s. (İsviçre) 3.

<sup>602</sup> Robert W.McGee, Some Principles of Taxation For Latin America: Lessons From The USA and European Experiences, Presented at the 14th Conference of the Business Association of Latin American Studies, (Rio de Jenerio, Brazil: 1997), s.10.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE DE VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASI VE YASAMA SÜRECİ

#### 1. GENEL OLARAK YASAMA YETKİSİ, YASA HAZIRLANMA VE YASAMA SÜRECİ

Yasa koymak, değiştirmek, kaldırmak ve uluslararası anlaşmaların<sup>603</sup> onaylanmasını uygun bulmak TBMM'nin görevidir.<sup>604</sup> Yasa tasarısı veya teklifi önermeye Bakanlar Kurulu ve milletvekilleri yetkilidir. Yasa tasarısı ve tekliflerinin TBMM'nde görüşülme usul ve esasları iç tüzükle düzenlenir.<sup>605</sup>

##### 1.1. Yasa Hazırlama Sürecinde Biçimsel Yapı

Başbakanlık, bakanlıklar ile diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından hazırlanan kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük ve yönetmelik tasarılarının hazırlanmasında uyulacak esaslar Başbakanlık tarafından belirlenerek, Resmi Gazetede yayınlanmıştır.<sup>606</sup>

Belirlenen "Esaslar"<sup>606</sup>a göre, bir yasa doğrudan ilgilisi veya uygulayıcısı olan kurumların bu işle görevlendirilmiş birimleri tarafından, mevzuatlarında böyle bir birimin öngörülmemiş olması halinde ise, hukuk müşavirliklerince hazırlanacaktır. Hukuk

<sup>603</sup>TC.AY., m. 90/ son fıkrasına göre; usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiasıyla dava açılmaz.

<sup>604</sup>TC.AY., m.87.

<sup>605</sup>TC.AY., m.88.

<sup>606</sup>"Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Tüzük ve Yönetmelik Tasarılarının Hazırlanmasına İlişkin Esaslar", RG. 21229: 8 Eylül 1992, s.19.

müşavirlikleri dışındaki birimlerce hazırlanan taslaklar hakkında hukuk müşavirliklerinin mutlaka görüşü alınacaktır.

Belirlenen esaslara göre, yasa tasarıları hazırlanıp Başbakanlığa sunulmadan önce;

- Yıllık programlar ile bu programların uygulanması, koordinasyonu ve izlenmesine dair kararlar uyarınca, bakanlıklarca hazırlanan ekonomik, sosyal ve kültürel politikalar ve tedbirlerle ilgili yasa tasarıları ile yeni bir teşkilatlanmayı öngören yasa tasarıları hakkında, ilgili bakanlıkların; ayrıca, anılan programlar ve kararlarda öngörülen ilke ve tedbirler açısından incelenmek üzere, Devlet Planlama Teşkilatı'nın,

- Her türlü gelir ve gider işlemlerine ait yasa tasarıları ve diğer mevzuatı hazırlamak veya bunların hazırlanmasına katılması için, mali konularda yapılacak düzenlemeler hakkında, Devletin harcama ve gelir politikası ile vergi tekniğine uygunluk yönünden incelenmek üzere, Maliye Bakanlığı'nın,<sup>607</sup>

- Bakanlıklarca hazırlanan bütün yasa tasarılarının, Türk hukuk sistemine ve yasa tekniğine uygunluğunun incelenmesi ve bu konularda görüş bildirmesi amacıyla Adalet Bakanlığı'nın<sup>608</sup> görüşünün alınması zorunludur.

Bu konuda görüş bildirmeleri için bakanlık ve kuruluşlara belirli bir süre verilmesi yoluna gidilemeyecektir. Ancak, Bakanlar Kurulunda görüşülmek suretiyle acil olduğuna karar verilen konular hakkında görüş bildirilmesi için, bir aydan az olmamak üzere yeterli bir süre verilebilecektir.

Bütün bu görüşlerin alınması tamamlandıktan ve bu görüşlerde Anayasaya ve yasalara aykırı hususlar giderildikten sonra; kuruluşlara gönderilen taslak ile

<sup>607</sup>Bu görev 178 S.KHK. ile Maliye Bakanlığına verilmiştir. Söz konusu KHK.'nin 12 nci maddesi gereğince; Devlet gelirleri politikasını hazırlamak; Devlet gelirlerine ilişkin kanun ve tüzükleri ve bunlarla ilgili her türlü değişiklikleri hazırlamak; Mahalli idarelerin vergi sisteminin Devlet vergi sistemi ile uyumunu sağlayıcı tedbirleri almak; Gelirlere etkisi olan her türlü kanun teklif ve tasarılarını inceleyip bunlar hakkında görüş bildirmek, tasarıların Devlet gelirleri politikasına ve vergi tekniğine uygunluğunu sağlamak ve Devlet gelirlerine ilişkin kanunların uygulanmasını sağlamak Gelirler Genel Müdürlüğünün görevidir. Uygulamada da vergi yasalarının hazırlanması ve yasallaşmasında en etkin işlevi Gelirler Genel Müdürlüğü görmektedir.

<sup>608</sup>Bu görev 29.3.1984 T. ve 2992 SK. ile Adalet Bakanlığına verilmiştir.

kuruluşların görüşleri, bu görüşler dikkate alınarak düzenlenen nihai taslak, görüşlere uyulmamış ise, nedenlerini belirten notla birlikte mühürlü ve parafli beş nüsha olarak Başbakanlığa gönderilecektir.

TBMM Genel Sekreterliği de, yasa hazırlama sürecinde, Başbakanlık tarafından hazırlanan esaslara uyulmasını istemiştir.<sup>609</sup> Yasa tasarılarının hazırlanma sürecinde biçimsel yapısı, Başbakanlığın belirlediği “Esaslar” çerçevesinde aşağıdaki gibi olacaktır;

### 1.1.1. Yasa Tasarısının Başlığı

Her yasa tasarısına bir ad konulur. Tasarının adı büyük harflerle yazılır, altı çizilmez.<sup>610</sup>

Yasaların hükümlerinde değişiklik yapılması (madde değiştirilmesi, eklenmesi, kaldırılması) söz konusu ise; yasanın adı tasarının başlığında, tarihi ve sayısı birinci maddesinde yer alır.<sup>611</sup>

Vergi yasalarında değişiklik yapan yasalara verilen isimlerin çoğunlukla uzunluğu bir takım güçlülere neden olmaktadır. Bazı vergi yasalarının başlıkları çok fazla sözcükten oluşmaktadır.<sup>612</sup>

<sup>609</sup>TBMM Genel Sekreterliğinin 9.4.1997 tarihli, A.01.0.GNS/090 sayılı yazısında; yasa tasarı ve teklifleri ile KHK.’lerin yasalaşması aşamalarında Anayasa, İçtüzük hükümleri ile Başbakanlığın çıkardığı ve yukarıda sözü edilen esaslara, ilgili diğer mevzuatın göz önünde bulundurulması istenmiştir., Levent Koçak, **Kanun Yapma Tekniği ve Kanun Sicili (Kütüğü)**, (Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, TBMM, 1999), s.49.

<sup>610</sup>a.g.es., m.7., bkz. Ek, Örnek 1.

<sup>611</sup>a.g.es., m.8., bkz. Ek, Örnek 2.

<sup>612</sup>Örnek: “3418 SAYILI EĞİTİM, GENÇLİK, SPOR VE SAĞLIK HİZMETLERİ VERGİSİNİN İHDASI İLE 3074 SAYILI AKARYAKIT TÜKETİM VERGİSİ KANUNU, 197 SAYILI MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU, 1318 SAYILI FİNANSMAN KANUNU, 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU, 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU, 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN VE 492 SAYILI HARÇLAR KANUNUNDA DEĞİŞİKLİKLER YAPILMASI VE BU KANUNLARA BAZI HÜKÜMLER EKLENMESİNE DAİR KANUN”

### 1.1.2. Yasa Gerekçesi

Yasa hazırlama sürecinde kısa yasa isminden sonra yasanın gerekçesi yer almaktadır. Yasaların gerekçesinin açık ve anlaşılabilir olması, olaylar karşısında mahkemelerin kolay ve tartışmasız kararlar vermesini sağlar.<sup>613</sup>

TBMM İttüzüğünün, yasa tasarılarının genel ve madde gerekçeleriyle birlikte Meclise sunulmasını öngördüğünden, tasarılar genel gerekçeyle birlikte madde gerekçeleri de eklenir. Genel gerekçede, tasarının tümünün hazırlanmasını gerektiren nedenler özet olarak belirtilir. Madde gerekçelerinde ise, her maddenin getiriliş nedeni ayrıntılı olarak açıklanır. Madde gerekçeleri, her madde için ayrı ayrı düzenlenir.<sup>614</sup>

Ülkemizde vergi yasa tasarı ve teklifleri hazırlanırken, hem “Genel Gerekçe” hem de “Madde Gerekçe”leri açısından yeterli bir gerekçe yazma geleneği yerleşmemiştir. Genellikle gerekçelerin çok kısa ve basit ifadelerle geçiştirilmesi yoluna gidildiği görülmektedir.

Son yıllarda hazırlanan vergi yasalarına bakıldığında, sadece yasaların değil, gerekçenin de özensiz yazıldığı, hatta bazen yasa ile gerekçelerinin çeliştiği veya yasada olmayan düşüncelerin gerekçede yer aldığı görülmektedir. Bu durumun bazen özensizlikten, bazen gerekçeyi hazırlayanların konuyu toparlama (tedvin) tekniğine hakim olamamalarından, bazen de tasarı metni ile gerekçelerini farklı kişilerin yazmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Bu konudaki diğer bir neden de tasarıyı hazırlayanın düz yazıda düşüncesini ifade etmekte gösterdiği başarıyı, hukuk dilinde madde metnini yazarken gösterememesidir.

Yatırım indirimini kapsamadığı Dn.İBKK. ile saptanan GVK.’nun 4369 sayılı yasayla değişik 94 üncü maddesinin gerekçesinde, yatırım indirimi üzerinden stopajın nasıl yapılacağı yazmaktadır.

<sup>613</sup> Akman Akyürek, “ABD.’de Hukuki Yazım Tekniği ve Kanun Tasarılarının Hazırlanması”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 25, Sayı 2, (Haziran, 1992), s.151.

<sup>614</sup> a.g.es., m.5.

Yine 4842 SK.<sup>615</sup> ile, GVK.'nda menkul sermaye iratlarıyla ilgili olarak<sup>616</sup> yapılan değişiklikle, tam yükümlü kurumlardan elde edilen, bir kısım kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.<sup>617</sup> Yasa gerekçesinde, bu düzenlemenin amacı, "...Halen uygulanmakta olan vergilendirme sisteminde kurum kazançları üzerindeki vergi yükü % 65'e yaklaşmaktadır. Bu tasarı ile vergi yükünün gelir vergisi tarifesinde yer alan en yüksek orana yaklaştırılması amaçlanmıştır. Bu amaçla yapılan düzenlemede, kâr paylarının yarısı vergiden istisna edilirken, elde edilen gelirin beyan edilmesi halinde bu kâr payları üzerinden yapılan vergi tevkifatının tamamının yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu öngörülmektedir."<sup>618</sup> Şeklinde belirtilmiştir. Oysa bu kapsama giren, gelir vergisi yükümlüsü olarak kazançlarını beyan eden, adi komandit şirketlerin komanditer ortaklarının da bu madde ile yapılan düzenleme kapsama giren menkul sermaye iratlarının yarısı, vergiden istisna edilmiştir. Dolayısıyla, gelir vergisi yükünde de bir düşme olacağından, madde gerekçesinde belirtilen amaçla çelişmektedir.

Bu örnekler çoğaltılabilir. Ancak olumsuz örnekler, gerekçeye sarılarak uygulama yapan vergi idaresinin hatalı uygulamalarına neden olmakta ve bunun sonucunda da gereksiz uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Örneğin yatırım indirimi tevkifatı ile ilgili binlerce uyuşmazlık devam etmektedir.<sup>619</sup>

Bir vergi yasası tasarı veya teklifinde, düzenlemeye niçin gereksinim duyulduğu, yasanın temel amacı, düzenlediği alan, varsa mali yükü ve benzeri hususların açıkça belirtilmesi gerekir. Yine gerekçelerde, konunun düzenlenmesi açısından tarihi gelişimi yazılmalı ve ilk defa yasa ile düzenlenen konularda düzenleme nedenleri, daha önce çeşitli yasalarla düzenlenen konularda ise, değişiklik ve yeni bir yasa yapılmasının nedenleri, yeterli şekilde açıklanmalıdır. Tasarı ve tekliflerin getiriliş amacı ile ilgili özelliklerini gösteren, yorumda ve uygulamada kolaylıklar sağlayan "madde

<sup>615</sup>4842 SK., m.2.

<sup>616</sup>GVK., m.22.

<sup>617</sup>Madde metni; "2. Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir." Şeklinde dir.

<sup>618</sup>4842 SK. Gerekçesi.

<sup>619</sup>Bumin Doğrusöz, *Dünya* (28.Aralık2002).



gerekçeleri" ise, açık bir anlatımla yer almalı ve madde gerekçesi olarak maddenin aynen tekrarından kaçınılmalıdır.

Yasa tasarı ve tekliflerinin gerekçeli olması, pozitif bir kural olarak TBMM İçtüzüğü'nün 73 ve 74 üncü maddelerinde yer almaktadır.

Yasa tasarı ve tekliflerinin gerekçeli olmasının önemi, gereken usullere uyularak daha sonra kabul edilebilecek olan yasanın, amaç unsurunun belirlenmesinde ortaya çıkacaktır. Anayasa Mahkemesinin yasaların amaçlarının gerekçelerinde gösterileceği ve meclislerde geçen görüşme ile belli olacağına<sup>620</sup> ve yasaların ancak açıklıktan yoksun hükümlerinin, uygulamalar sırasında bir ışık tutulmasını gerektireceği ve böyle bir durumda o ışığın yasanın gerekçesinde aranacağına<sup>621</sup> ilişkin kararları bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesinin çoğunlukla esasa ilişkin incelemeleri yaparken, yasaların gerekçelerine atıfta bulunduğu rastlanır. Bir yasanın gerekçesi bağlayıcı değil, aydınlatıcı niteliktedir. Yasanın gerekçesi, onun adeta "tarihi malzemesidir" ve yasa koyucunun amacını ortaya koymaya yarar.<sup>622</sup>

Yasa tasarı veya tekliflerinin gerekçesiz olarak kabul edilmesi halinde, bu çeşit bir eksikliğin siyasi denetim yollarına başvurularak giderilmesi gerekir. Örneğin, muhalefet partilerinin yapacağı uyarı ya da engellemeler veya Cumhurbaşkanının yasayı bir daha görüşülmek üzere geri göndermesi gibi.

### 1.1.3. Yasanın Kısım ve Bölümleri

Genel olarak yasalar kısımlara, kısımlar da bölümlere ayrılır. Her kısım ve her bölüm için ayrı ayrı başlık konulur. Başlıkların tümü büyük, bunların konu başlıklarının ise sadece baş harfleri büyük harflerle yazılır, altları çizilmez.<sup>623</sup>

<sup>620</sup>AY.Mah., 13.1.1963 T. ve E: 1964/26, 1966/1, SKa.

<sup>621</sup>AY.Mah. 5.7.1963 T. ve E 1963/170, 1963/173, SKa.

<sup>622</sup>Teziç, a.g.e., (1972), .s.57-58.

<sup>623</sup>a.g.es., m.9., bkz. Ek, Örnek 3.

#### 1.1.4. Yasa Madde, Fıkra, Bent, Alt Bent ve Cümleleri

Yasalar, sırasıyla maddeler, fıkralar, bentler, alt bentler ve cümlelerden oluşur. Bentler harf ile, alt bentler numara ile belirlenir. Bunlar yarım parantez ile kapatılır.

Madde metinleri, zorunluluk olmadıkça, özlü, kısa ve anlaşılır biçimde düzenlenir.<sup>624</sup>

Bazı sözcüklerin veya terimlerin kaldırılması, ilave edilmesi veya yerlerine başkalarının ikame edilmesi şeklinde değişiklik yapılması yerine, değiştirilen sözcük veya terimin içinde yer aldığı madde, fıkra, bent, alt bent veya cümlenin değiştirilmesi yoluna gidilir.

Parantez içinde açıklayıcı hükümlere yer verilmez. Maddelerde yalnız baş harf büyük olur, altı çizilmez. Madde numaralarından sonra ( - ) işareti konulur.<sup>625</sup>

#### 1.1.5. Yasa Maddelerinin Kenar Başlıkları

Genellikle maddelere, içeriğini kısaca anlatan, maddeye uygun başlıklar konulur. Madde hükmünün değiştirilmesi sonucunda, maddenin başlığı ile içeriği arasındaki uyumun bozulması halinde, madde başlığı da içeriğine uygun şekilde değiştirilir. Madde başlıklarında ilk harf büyük olur. Başlığın altı çizilmez, sonuna nokta (.) veya iki nokta (: ) konulmaz.<sup>626</sup>

Bir tasarı ile zorunlu olmadıkça birden fazla yasanın hükümleri değiştirilmez. Her yasada öngörülen değişiklikler müstakil tasarılarla düzenlenir.<sup>627</sup>

Anayasa Mahkemesince iptal edilen veya başka bir yasayla yürürlükten kaldırılan bir hükmün yeniden kaldırılması ya da değiştirilmesi söz konusu olamayacağından, bu tür hükümlere tasarıda yer verilmez. Ancak, kaldırılan bir maddenin yerine yeni bir madde eklenecek ise, bunun, "Anayasa Mahkemesince (veya

<sup>624</sup>a.g.es., m.10., bkz. Ek, Örnek 4.

<sup>625</sup>a.g.es., m.11., bkz. Ek, Örnek 5.

<sup>626</sup>a.g.es., m.12. bkz. Ek, Örnek 6.

<sup>627</sup>a.g.es., m.13.

... kanunla yürürlükten kaldırılan) iptal edilen ... inci maddesi aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir" biçiminde yazılması gerekir.<sup>628</sup>

Değiştirilmesi öngörülen yasa maddeleri birden fazla ise, bunlar tek bir çerçeve madde içinde değil, ayrı çerçeve maddelerde, tek tek belirtilir. Değiştirilmesi öngörülen madde ise, numarası ile birlikte yazılır; fıkra ya da bent ise, doğrudan paragraf başlar. Değiştirilen hüküm tırnak içine alınır.<sup>629</sup>

Bir madde içinde başka bir maddeye yollama (atıf) varsa, tereddütlere yer verilmemesi için, yollama yapılan mevzuatın tarihi, numarası, maddesi, fıkrası ve bendi açıkça belirtilir; yollama yapılan madde numarasından sonra Türkçe ses uyumuna göre gerekli ek konulur, nokta ile yetinilmez.<sup>630</sup>

Kaldırılan yasaların iyice incelenerek tarihi, numarası, adı, kısım, bölüm, maddesi, fıkra, bent ya da cümlesi açıkça belli edilir. "Diğer yasaların bu Yasaya aykırı hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır" gibi yasa tekniğine uymayan ve uygulamada duraksamalara neden olan deyimlere yer verilmez.<sup>631</sup> Yasa koyucu kabul ettiği bir yasa ile yürürlükten kaldırılan hükümleri tek tek belirlemezse, ya da hangi yasa ve kuralları kaldırmak istediğini kendisi bilmezse, kaldırılan hükümleri bulma ve bilme yükümlülüğünü yasanın uygulanacağı kişilere yüklenmesi yasama tekniğine uygun olmayacaktır.<sup>632</sup>

Yasaya eklenecek ek maddeler veya geçici maddeler, yasanın esas yapısındaki sisteme uygun biçimde düzenlenir ve mevcut yasaya eklenecek yeni "ek madde" ve "geçici madde"lere, mevcut ek ve geçici madde numaralarını devam ettirecek şekilde numara verilir.

<sup>628</sup>a.g.es., m.14.

<sup>629</sup>a.g.es., m.15., bkz. Ek, Örnek 7.

<sup>630</sup>a.g.es., m.16., bkz. Ek, Örnek 8.

<sup>631</sup>a.g.es., m.17.

<sup>632</sup>Hıfzı Veldet Velidedeoğlu, *Toplumsal Yaşam ve Hukuk, 1904-1992* [İstanbul : Hil Yayınları, 1983), s. 49.

Geçici maddeler ve kaldırılan hükümlerle ilgili maddeler, tasarıda yürürlük maddesinden önce yer alır.<sup>633</sup>

Yasa tasarılarında mükerrer maddelere yer verilmez.<sup>634</sup> Tasarılarıdaki istisna hükmünün kapsamı ile saklı tutma hükümleri, yasa madde ve fıkraları açıkça belirtilmek suretiyle düzenlenir.<sup>635</sup> Tasarıda, varsa tanım maddesinde belirlenenler dışında, kısaltmalara yer verilmez. (TBMM), (DPT), (v.b.), (v.s.) gibi kısaltma ve simgeler yerine, bu harflerin temsil ettikleri sözcükler açıkça yazılır.<sup>636</sup> Yasada, düzenlenmesi öngörülen tüzük veya yönetmeliklerin yasanın yürürlük tarihinden itibaren ne kadar sürede yürürlüğe konulacağı belirtilir.<sup>637</sup>

Terim birliğinin sağlanması amacıyla tasarıların başlığında ve madde metninde "yasa" sözcüğü yerine "kanun" sözcüğü kullanılır.<sup>638</sup>

Yasaların her düzeydeki vatandaşımız tarafından kolaylıkla anlaşılabilmesi için, tasarıların hazırlanmasında yaşayan ve toplumumuzca benimsenen sözcüklerin kullanılmasına özen gösterilir.<sup>639</sup>

Tasarılarda sırasıyla amaç, kapsam, tanımlar, kuruluş, organlar, nitelikler, görev, yetki, sorumluluklar, cezai hükümlerle, tüzük, yönetmelik, ek maddeler, kaldırılan hükümler, geçici hükümler, yürürlük ve yürütme maddesi hükümleri yer alır.<sup>640</sup> Suç ve cezalara ilişkin hükümler ancak yasalarla düzenlenir.<sup>641</sup>

#### 1.1.6. Yasalarda Tarih ve Zaman İfadelerinin Kullanımı

Vergi yasalarında yer alan süreler, genellikle vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesi, bir hakkın kazanılması, kullanılması ya da

<sup>633</sup> a.g.es., m.18.

<sup>634</sup> a.g.es., m.19.

<sup>635</sup> a.g.es., m.20.

<sup>636</sup> a.g.es., m.21.

<sup>637</sup> a.g.es., m.22.

<sup>638</sup> a.g.es., m.23.

<sup>639</sup> a.g.es., m.24.

<sup>640</sup> a.g.es., m.25.

<sup>641</sup> a.g.es., m.27.

kaybedilmesiyle ilgilidir. Bu açıdan bakıldığında, vergi yasalarında yer alan sürelerin özellikle vergi yükümlüleri açısından doğru anlaşılabilmesi büyük önem taşımaktadır.

Aşağıdaki tabloda, sürelerin yazımına ilişkin olarak doğru ve yanlış kullanım örnekleri verilmiştir;

<b>Yanlış</b>	<b>Doğru</b>
30 gün sonra	30 günden sonraki gün
7 Mart 1965'ten ... ye	7 Mart 1965'ten sonra ve...
7 Mart 1965 ve... arasında	7 Mart 1965'ten sonra ve ... kadar
30 Haziran 1984'e kadar	1 Temmuz 1984'ten önce
18 ve 45 yaş arasındakiler	18 yaşında veya daha yaşlılar ile 46 yaşından küçük olanlar

“En iyi yasa yazma, yasayı en basit dilde, basit sözcükler kullanarak yazma değil, kanundaki konuyu ve düşünceleri en basit ve doğal yoldan açıklayabilmektir.”<sup>642</sup>

## 1.2. Yasama Süreci

Hükümetçe hazırlanan yasa tasarısı<sup>643</sup> ve teklifleri gerekçesi ile birlikte Meclis Başkanlığına sunulur. Gerekçede tasarı ve tekliflerin tümü ve maddeleri hakkında bilgiler, kaldırılması veya eklenmesi istenilen hükümlerin neler olduğu ve neden kaldırılması, değiştirilmesi veya eklenmesi gerekli görüldüğü açıkça gösterilmelidir. TBMM Başkanlığına verilen yasa teklifleri, derhal Başbakanlığa gönderilir.<sup>644</sup> Başkan, gelen tasarı ve teklifleri ilgili komisyonlara havale eder.<sup>645</sup>

<sup>642</sup>Akyürek, a.g.m. s.166.

<sup>643</sup>Tasarılar bütün bakanlarca imzalanır. Tekliflerin havalesine milletvekillerinin oturumun başında söz alarak itiraz etme hakları vardır. Verilen yasa tekliflerinde bir veya daha çok imza bulunabilir. Hükümet veya teklif sahibi, verilen yasa tasarısı veya tekliflerini gündeme alınmadan evvel Genel Kurula bilgi verilmek koşuluyla geri alabilirler. Bu tasarı veya yasa tekliflerini diğer bir üye veya esas komisyon üzerlerine alırlarsa görüşmeye devam olunur. Bu tasarı ve teklifler gündeme alınmışlarsa geri alınmaları için Genel Kurulun karar vermesi gerekir. **TBMM İç Tüzüğü**, m.76

<sup>644</sup>a.g.t., m.40.

<sup>645</sup>a.g.t., m.74.

### 1.2.1. Yasama Sürecinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Komisyonları

TBMM bünyesinde, milletvekillerinden oluşan 15 ihtisas komisyonu bulunmaktadır. Bu komisyonlardan vergi yasalarının görüşülmesiyle görevli olanı Plan ve Bütçe Komisyonudur.<sup>646</sup> Plan ve Bütçe komisyonunda partiler oransal olarak yer alırlar.<sup>647</sup> Vergi yasalarına ilişkin tasarı, teklif veya KHK.'lerin hangi komisyonunda görüşüleceği, esas<sup>648</sup> ve tali<sup>649</sup> komisyonların hangisi olacağı, işin komisyonlara havalesi sırasında Başkanlık tarafından belirlenir.

Komisyonlar, üye tamsayısının üçte biri ile toplanır ve hazır bulunan üyelerin salt çoğunluğu ile karar verir.<sup>650</sup> Komisyon toplantılarına Başbakan veya bir bakan katılabilir. Başbakan veya bakan, gerekli görürse, kendi yerine, yüksek dereceli bir kamu görevlisine yazılı temsil yetkisi verebilir. Komisyonlar fikirlerini almak üzere, uzmanlar çağırma yetkisine sahiptirler.<sup>651</sup> Komisyon toplantıları TBMM üyelerine, Bakanlar Kurulu üyelerine ve Hükümet temsilcilerine açıktır. Komisyonlarda, TBMM üyeleri ve Bakanlar Kurulu üyeleri söz alabilirler. Ancak, komisyon üyeleri dışında kimse değişiklik önerileri veremez ve oy kullanamaz. Her milletvekili üyesi olmadığı bir komisyonun belgelerini görüp okuyabilir.<sup>652</sup> Bir komisyon, kendisine havale edilen tasarı veya teklifi, başka bir komisyonun ihtisası dahilinde görürse, gerekçeli olarak tasarı veya teklifin o komisyona havale edilmesini isteyebilir.

Bir komisyon, kendisine havale edilen tasarı veya teklif veya herhangi bir konu için, bir başka komisyonun düşüncesini öğrenmeyi gerekli görürse, tasarı veya teklifin o komisyonunda görüşüldükten sonra iadesini isteyebilir.

Bir komisyon, başka bir komisyona havale edilmiş bir tasarı, teklif veya herhangi bir konu için düşüncesini belirtmekte yarar görürse, o tasarı veya teklifin kendisine havale edilmesini isteyebilir.

<sup>646</sup> a.g.t., m.20.

<sup>647</sup> a.g.t., m.21.

<sup>648</sup> Raporu Genel Kurul görüşmelerine esas olacak komisyona, esas komisyon denir.

<sup>649</sup> Tali Komisyonlar, işin kendilerini ilgilendiren yönü veya maddeleri üzerinde esas komisyona görüş bildiren komisyonlardır.

<sup>650</sup> a.g.t., m.27.

<sup>651</sup> a.g.t., m.30.

<sup>652</sup> a.g.t., m.33.

İki komisyon arasında uyuşmazlık çıkarsa, sorun Meclis Başkanı tarafından Genel Kurula sunulur ve görüşme yoluyla çözümlenir.<sup>653</sup>

Komisyonlar, kendilerine havale edilen yasa tasarı veya tekliflerini aynen veya değiştirerek kabul veya reddedebilirler. Birbirleriyle ilgili gördüklerini birleştirerek görüşebilirler. Ancak, komisyonlar, Anayasanın 92 nci maddesinde belirtilen<sup>654</sup> özel durum dışında, yasa teklif edemezler. Kendilerine havale edilenler dışında kalan işlerle uğraşamazlar. Başkanlık Divanının kararı olmaksızın Genel Kurulun toplantı saatlerinde görüşme yapamazlar ve yasa tasarı ve tekliflerini bölerek ayrı metinler halinde Genel Kurula sunamazlar.<sup>655</sup>

Komisyonlara havale edilen yasa tasarı ve tekliflerinin görüşülmesine, havale tarihinden itibaren kırk sekiz saat sonra başlanabilir. Komisyona havale edilen evrak, komisyon başkanlığınca resen veya komisyon üyelerinden beşi tarafından yazıyla istenirse, bastırılarak komisyon üyelerine dağıtılır. Bu takdirde, söz konusu süre, dağıtım tarihinden itibaren başlar.<sup>656</sup>

Yasa tasarı veya tekliflerinin esas komisyonlara havale gününden itibaren kırk beş gün içinde sonuçlandırılması gerekir. Bu sürenin bitiminde, tasarı veya teklifin doğrudan Genel Kurul gündemine alınmasını Hükümet veya teklif sahipleri isteyebilirler.

Başkanlıkça esas komisyon dışında, tali komisyonlara da havale edilmiş olan bir yasa tasarı veya teklifi, komisyonlarca on gün içinde sonuçlandırılır. Bu süre Başkanlıkça kısaltılabileceği gibi komisyonun müracaatı halinde en çok on gün daha uzatılabilir.<sup>657</sup>

Vergi hukuku alanındaki anayasal ilkelerin en önemli niteliği Anayasanın bağlayıcı ve üstünlüğünü düzenleyen hükümlerdir.<sup>658</sup> Anayasa hükümleri yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kuralları olduğundan yasalar Anayasaya aykırı olamaz.<sup>659</sup> Bu durumda

<sup>653</sup> a.g.t., m.34.

<sup>654</sup> TC.AY., m.92, ölüm cezalarının yerine getirilmesine dair yasa tasarılarını düzenlemektedir.

<sup>655</sup> a.g.t., m.35.

<sup>656</sup> a.g.t., m.36.

<sup>657</sup> a.g.t., m.37.

<sup>658</sup> Kaneti, a.g.e., s.16.

<sup>659</sup> TC.AY., m.11.

ilgili olarak İç Tüzükte yer alan düzenleme gereği, komisyonlar, kendilerine havale edilen tasarı veya tekliflerin ilk önce Anayasanın metin ve ruhuna uygun olup olmadığını incelemekle yükümlüdürler. Bir komisyon, bir tasarı veya teklifin Anayasaya aykırı olduğunu gördüğü takdirde, gerekçesini belirterek maddelerin görüşülmesine geçmeden reddeder.<sup>660</sup>

Komisyonlar, bütün bakanlıklarla doğrudan doğruya yazışabilirler ve kendilerine havale edilen işlerin sonuçlandırılması için, gerekli bilgileri bakanlıklardan isteyebilirler.<sup>661</sup> Komisyonlar, karara bağladıkları işler için birer rapor düzenlerler. Raporda konu hakkında komisyonun düşünceleri ile komisyonca yapılan değişikliklerin gerekçeleri yer alır. Komisyon raporları bastırılıp milletvekillerine dağıtılır ve Genel Kurulda görüşülmesine başlandığı ilk birleşimin tutanağına eklenir. Komisyon raporunun tümüne veya belli kısımlarına çekimser veya muhalif kalan komisyon üyeleri, rapora çekimserlik veya aykırılık görüşlerini eklemek hakkına sahiptirler. Bu üyeler, raporda tasarı veya teklifin hangi maddesine aykırı olduklarını yazmak zorundadırlar.

Üyeler, komisyon raporuna katılmakla beraber, raporda yer almayan görüşlerini rapora eklemek hakkına da sahiptirler.<sup>662</sup>

TBMM Başkanlığı yılda iki defa komisyonlar bülteni yayınlar. Bu bültende, komisyonlara havale edilmiş veya komisyonlarca Genel Kuruldan geri alınmış veya Genel Kurulca komisyonlara geri verilmiş işlerin hangi aşamada olduğu belirtilir. bu bülten, Genel Kurul tutanağına eklenir.<sup>663</sup>

### **1.2.2. Yasa Tasarı ve Tekliflerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda Görüşülmesi Süreci**

TBMM'ne verilen yasa tasarı ve teklifleri TBMM'nin ilgili komisyonlarında görüşüldükten sonra Genel Kurul'da görüşülür.

<sup>660</sup> a.g.t., m.38.

<sup>661</sup> a.g.t., m.41

<sup>662</sup> a.g.t., m.42-44; Seçimi yenilenen komisyon, aynı komisyonca daha önce verilmiş rapor hakkında yeni bir karar alacağını, görev bölümü yaptıktan sonra en geç bir ay içinde Meclis Başkanlığına bildirmemiş olursa, eski raporu benimsemiş sayılır.

<sup>663</sup> a.g.t., m.47.



TBMM tarafından reddedilmiş olan yasa tasarı veya teklifleri, ret tarihinden itibaren bir tam yıl geçmedikçe TBMM'ne aynı yasama dönemi içinde yeniden verilemez.<sup>664</sup>

Bir yasama döneminde sonuçlandırılmamış olan yasa tasarı ve teklifleri hükümsüz sayılır. Ancak, Hükümet veya TBMM üyeleri bu tasarı veya teklifleri yenileyebilirler.<sup>665</sup>

Bir yasa tasarı veya teklifinin esas komisyonca reddi istenir ve rapor da benimsenirse, yasa tasarı veya teklifi reddedilmiş olur. Rapor benimsenmezse komisyona geri verilir.<sup>666</sup>

Yasa tasarı ve teklifleri Genel Kurulda, aşağıdaki sıraya göre görüşülür.

- Tasarı veya teklifin tümü hakkında görüşme açılır,
- Tasarı veya teklifin tümünün görüşülmesinden sonra soru-cevap işlemi yapılır; maddeler üzerinde ayrıca soru sorulmaz.
- Tasarı veya teklifin maddelerine geçilmesi oylanır.
- Tasarı veya tekliflerin yürürlük ve yürütme maddeleri üzerinde görüşme açılmaz ve önerge verilmez.
- Tasarı veya teklifin tümü oylanır.

Anayasa değişiklikleri hariç, yasa tasarı ve tekliflerinin tümünün veya maddelerinin oylanması, açık oylamaya tabi işlerden değilse, yirmi üyenin talebi halinde açık oyla, aksi takdirde işaretlerle<sup>667</sup> yapılır.

<sup>664</sup> a.g.t., m.76.

<sup>665</sup> a.g.t., m.77-78, Bakanlar Kurulunun herhangi bir nedenle çekilmesi halinde, yeni Bakanlar Kurulu güven oyu almaya kadar, Anayasa ve İçtüzük değişiklikleri hariç, yasa tasarı ve tekliflerinin komisyonlarda ve Genel Kurulda görüşülmesi ertelenir. Ancak, Bakanlar Kurulunun bir yazı ile Başkanlığa bildirdiği yasa tasarı ve tekliflerinin görüşülmesine devam olunur.

<sup>666</sup> a.g.t., m.80.

<sup>667</sup> Açık oylama, üzerinde milletvekillerinin ad ve soyadlarıyla seçim çevrelerinin yazılı olduğu oy pusulalarının kutuya atılması veya elektronik oylama mekanizmasının çalıştırılması ya da isim listesinin okunması üzerine, ismi okunan milletvekilinin ayağa kalkarak "kabul", "çekimser" veya "ret" sözcüklerinden birini yüksek sesle söylemesi ve böylece açıkladığı oyunun kâtip üyelerce kaydedilmesi suretiyle olur. İşaretle oylama üyelerin el kaldırması; tereddüt halinde ayağa kalkmaları; beş üyenin ayağa

Maddelerine geçilmesi veya tümü kabul edilmeyen yasa tasarı ve teklifleri, Genel Kurulca reddedilmiş olur.<sup>668</sup>

Bir yasa tasarı veya teklifinin Genel Kuruldaki görüşülmesi sırasında, tasarı veya teklifin belli bir maddesinin Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle reddini isteyen önergeler, diğer önergelerden önce oylanır.<sup>669</sup>

Meclis Başkanlığı yasa tasarı ve tekliflerini Anayasa dili ve yasanın yazılış tekniği bakımından incelemekle görevli, yeteri kadar uzmandan oluşan bir kurul oluşturur. Bu kurul komisyonlara danışmanlık yapar.

Yasa tasarı veya teklifinin TBMM'nce kabulünü gerektirecek oylamanın yapılmasından önce, metinde yazılış veya sıra bakımından bozukluk olduğu veya maddi hatalar bulunduğu ileri sürülürse ve esas komisyon veya Hükümet bu görüşe katılırsa, metin esas komisyona geri verilir. Bu şekilde düzeltilen maddeler de yeniden oylanır.<sup>670</sup>

Yasalarda veya İhtüzükte aksine bir hüküm yoksa, yasa tasarısı veya teklifinde bir maddenin reddi, tümünün veya bir maddenin komisyona iadesi, bir maddenin değiştirilmesi, metne ek veya geçici madde eklenmesi hakkında, milletvekilleri, esas komisyon veya Hükümet, değişiklik önergeleri verebilir. Bu esaslar dairesinde her madde için komisyon ve hükümetçe birer, milletvekillerince ise, Anayasaya aykırılık önergeleri dahil, en fazla üç önerge verilebilir.<sup>671</sup>

Görüşülmekte olan tasarı veya teklifin, konusu olmayan sair yasalarda ek ve değişiklik getiren, yeni bir yasa teklifi niteliğindeki değişiklik önergeleri işleme konulmaz.

Görüşülmekte olan tasarı veya teklife konu yasanın, komisyon metninde bulunmayan, ancak tasarı ve teklif ile çok yakın ilgisi bulunan bir maddesinin değiştirilmesini isteyen ve komisyonun salt çoğunlukla katıldığı önergeler üzerine, yeni bir madde olarak görüşme açılır. Değişiklik önergelerinde, değiştirilmesi, kaldırılması

---

kalkarak teklif etmesi halinde de salonda olumlu ve olumsuz oy verenlerin ikiye bölünerek sayılmaları suretiyle yapılır. bkz.a.g.t., m.139.

<sup>668</sup> a.g.t., m.81.

<sup>669</sup> a.g.t., m.84.

<sup>670</sup> a.g.t., m.85.

<sup>671</sup> Değişiklik önergeleri yasa tasarı veya tekliflerinin basılıp dağıtılmasından itibaren Başkanlığa verilebilir. Ancak, tasarı veya teklifin görüşülmesine başlandıktan sonra verilecek değişiklik önergelerinde en az beş milletvekilinin imzası bulunmadıkça önerge işleme konmaz.

veya eklenmesi istenen hükümler açıkça belirtilir. Açık olmayan ve koşula bağlı olan önergeler işleme konulmaz.

Değişiklik önermeleri gerekçeli olarak verilir. Değişiklik önermeleri ve gerekçeleri beş yüz kelimedenden fazla ise, önerge sahibi önergesine beş yüz kelimeyi geçmeyen bir özet eklemek zorundadır. Başkan, değişiklik önergesi hakkında komisyona ve gruplara derhal bilgi verir.<sup>672</sup>

Başkan, önergeye katılıp katılmadığını komisyona ve hükümete sorar. Komisyon ve hükümet katılmama gerekçelerini kısaca açıklayabilirler. Hükümetin veya komisyonun katılmadığı önerge, sahibi tarafından beş dakikayı geçmemek üzere açıklanabilir. Önerge sahibine, gerekçesinin okunmasını istediği önerge hakkında söz verilmez.

Daha sonra önergeler işaret oyu ile ayrı ayrı oylanır. Komisyonun katılmadığı, ancak Genel Kurulun kabul ettiği önerge ve ilgili maddeyi komisyon geri isteyebilir. Geri verilmesi kabul edildiği takdirde, komisyon önergeye göre yeni bir metin hazırlar veya kendi metninin aynen kabulünü isteyebilir. Genel Kurulun kararı kesindir.<sup>673</sup>

### 1.2.3. Tasarı veya Teklifin Yasalaşması ve Yürürlüğe Girmesi

TBMM tarafından kabul edilen<sup>674</sup> yasalar Cumhurbaşkanı tarafından 15 gün içinde yayınlanır. Cumhurbaşkanı, yayınlanmasını kısmen veya tamamen uygun bulmadığı yasaları bir daha görüşülmek üzere, bu hususta gösterdiği gerekçelerle birlikte aynı süre içinde, TBMM'ne geri gönderir.<sup>675</sup> Cumhurbaşkanı'nca kısmen uygun bulunmama durumunda, TBMM sadece uygun bulunmayan maddeleri görüşebilir. Bütçe yasaları bu hükmün dışındadır.

TBMM geri gönderilen yasayı aynen kabul ederse, yasa Cumhurbaşkanı'nca yayınlanır. Geri gönderilen yasada TBMM'nce bir değişiklik yapılırsa, Cumhurbaşkanı'nca

<sup>672</sup>Değişiklik önermeleri önce verilir, sonra aykırılık sırasına göre okunur ve işleme konur. Beşten fazla imzalı önermelerde ilk beş imza okunur, önerge tutanağa eklenir.

<sup>673</sup>a.g.t., m.87.

<sup>674</sup>Anayasada başkaca bir hüküm yoksa, TBMM üye tamsayısının en az üçte biri ile toplanır ve toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile karar verir; ancak karar yeter sayısı hiçbir şekilde üye tam sayısının dörtte birinin bir fazlasından az olamaz. bkz. TC.AY., m.96

<sup>675</sup>Yakın geçmişte, Cumhurbaşkanı'nca, TBMM'ne geri gönderilen vergi yasalarına sıkça rastlanmaktadır. Cumhurbaşkanı tarafından TBMM'ne geri gönderilen vergi yasalarına ayrı bir başlık altında, tezin izleyen bölümlerinde yer verilecektir.

değiştirilen yasayı tekrar Meclise geri gönderebilir. Anayasa değişikliğine ilişkin hükümler saklıdır.<sup>676</sup>

Diğer yandan yasaların yürürlüğe girmeleriyle, uygulanmaları, birbirinden farklı konulardır. Yürürlüğe giren bir yasa, kural olarak uygulanmaya da konur. Ancak, bunun istisnaları da vardır. Bu istisnalar olağanüstü durumlarla ilgili yasalarda görülmektedir. Bazı yasalar yürürlüğe girdikleri halde, uygulanmaları bazı koşulların varlığına bağlıdır. Örneğin, böyle bir yasada belirtilen yetkilerin kullanılabilmesi için Bakanlar Kurulunun, bir kararnameyle bunu uygulamaya koyması gerekir. Şayet, yasa hükümlerinin uygulanmasına gerek kalmadığı Bakanlar Kurulunca kararlaştırılırsa, durum bir kararnameyle ilan edilir. Burada Bakanlar Kurulu, yasaları yürürlüğe koymamakta, ancak yürürlükte olan yasaları uygulamaya geçirmektedir. Ancak, böyle bir yasanın uygulamaya konmasında ve uygulamadan kaldırılmasında Bakanlar Kurulu yetkili olmasına rağmen, kararını TBMM'nin onayına sunar.<sup>677</sup>

## 2. TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETLERİNİN PROGRAMLARINDA YER ALAN VERGİ YASALARIYLA İLGİLİ HEDEFLER

Cumhuriyet dönemi hükümetlerinin programlarında çoğunlukla vergi yasalarına ilişkin düzenlemeler yapılacağı konusuna yer verilmiştir. Bu durum vergi yasalarına ilişkin sorunların günümüze kadar devam ettiğinin bir göstergesi olarak düşünülmektedir. Hükümetlerin programlarında yer alan ve vergi yasalarını ilgilendiren

<sup>676</sup>TC.AY., m.89.; Anayasanın değiştirilmesi TBMM üye tamsayısının en az üçte biri tarafından yazılı teklif edilebilir. Anayasanın değiştirilmesi hakkındaki teklifler Genel Kurulda iki defa görüşülür. Değiştirme teklifinin kabulü Meclisin üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun gizli oyuyla mümkündür. Anayasanın değiştirilmesi hakkındaki tekliflerin görüşülmesi ve kabulü, bu maddedeki kayıtlar dışında, yasaların görüşülmesi ve kabulü hakkındaki hükümlere tabidir. Cumhurbaşkanı Anayasa değişikliklerine ilişkin yasaları, bir daha görüşülmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisine geri gönderebilir. Meclis, geri gönderilen yasayı, üye tamsayısının üçte iki çoğunluğu ile aynen kabul ederse Cumhurbaşkanı bu yasayı halkoyuna sunabilir. Meclisçe üye tamsayısının beşte üçü ile veya üçte ikisinden az oyla kabul edilen Anayasa değişikliği hakkındaki yasa, Cumhurbaşkanı tarafından Meclise iade edilmediği takdirde halkoyuna sunulmak üzere Resmî Gazetede yayımlanır. Doğrudan veya Cumhurbaşkanı'nun iadesi üzerine, Meclis üye tamsayısının üçte iki çoğunluğu ile kabul edilen Anayasa değişikliğine ilişkin yasa veya gerekli görülen maddeleri Cumhurbaşkanı tarafından halkoyuna sunulabilir. Halkoyulasına sunulmayan Anayasa değişikliğine ilişkin yasa veya ilgili maddeler Resmî Gazetede yayımlanır. Halkoyuna sunulan Anayasa değişikliklerine ilişkin yasaların yürürlüğe girmesi için, halkoyulasında kullanılan geçerli oyların yarısından çoğunun kabul oyu olması gerekir. Türkiye Büyük Millet Meclisi Anayasa değişikliklerine ilişkin yasaların kabulü sırasında, bu yasanın halkoyulasına sunulması halinde, Anayasanın değiştirilen hükümlerinden, hangilerinin birlikte hangilerinin ayrı ayrı oylanacağını da karara bağlar. Halkoyulasına, milletvekili genel ve ara seçimlerine ve mahallî genel seçimlere iştiraki temin için, yasayla para cezası dahil gerekli her türlü tedbir alınır. bkz. TC.AY., m.175.

<sup>677</sup>Teziç, a.g.e., (1972), s.151-152.

düzenlemeler tek partili dönem,<sup>678</sup> çok partili dönem<sup>679</sup> ve 1960 sonrası 10 yıllık dönemler halinde incelenmiştir.

### 2.1. Tek Partili Dönemin Değerlendirilmesi<sup>680</sup>

23 Nisan 1920'de kurulan TBMM'nin ilk kabul ettiği yasa<sup>681</sup> vergi yasasıdır.<sup>682</sup> Cumhuriyetin ilanından sonra oluşturulan geçici hükümet ve diğer tek parti hükümetlerin programlarında vergi yasalarında; vergilemede adalet ve verimliliğin sağlanması, zirai kazanç sahiplerinin korunması, vergilemede ekonomik koşullara uyum sağlanması, üretimi olumsuz etkileyen vergi, resim ve hariçten alınan hammaddeler üzerindeki rüsumun kaldırılması, hayvan vergisinin usul ve esaslarının yeniden düzenlenmesi, geçici olarak konan buhran ve muvazene vergilerinin yeniden ele alınması, devlet ve yükümlülerin yararını eşit ölçüde koruyup gözetim tarh ve tahsil yöntemlerinin düzenlenmesi, çay ve şeker resminin düşürülmesi ve yol vergisinin vergi ilkelerine uygun olarak düzeltilmesi konularında değişiklikler yapılması hususlarına yer verilmiştir.

Kurtuluş savaşından yeni çıkmış ve yeni kurulmuş bir devletin vergilemede ekonomik koşullara uyumlu, üretimi olumsuz etkilemeyen, adil ve verimli bir vergi sistemi kurma çabalarının hükümet programlarında ön plana çıktığı anlaşılmaktadır.

Bu dönemde vergi politikalarını etkileyen en önemli olaylardan biri, kuşkusuz ikinci dünya savaşıdır. Türkiye savaşa girmemesine rağmen, artan kamu harcamalarını karşılayabilmek için, mevcut vergileri artıran düzenlemeler yapılmıştır.

Varlık Vergisi<sup>683</sup> uygulaması, vergileme açısından bu dönemin en olumsuz özelliğidir. Varlık vergisi sonrasında kurulan 14 üncü hükümetin programında, varlık vergisinin ne kadar verimli bir vergi olduğu, Merkez Bankası ve Hazine'nin rahatladığı

<sup>678</sup>1920 – 1946 yılları arası.

<sup>679</sup>1946 – 1960 yılları arası.

<sup>680</sup>Cumhuriyetin kurulmasıyla başlayan tek partili dönemde, ilk geçici hükümet hariç 14 tek parti hükümeti görev yapmıştır.

<sup>681</sup>24 Nisan 1920'de ağnam (hayvanlar) vergisinin 4 kat olarak alınacağına dair karar alınmıştır.

<sup>682</sup>Düster, 3. Tertip, C.1, (İstanbul: Milliyet Matbaası, 1929), s.1, 3.

<sup>683</sup>12.11.1942 T. ve 4305 sayılı Varlık Vergisi Kanunu, Düster, 3. Tertip, C.24, (Ankara: Milliyet Matbaası, 1943), s.9.

belirtilmekte,<sup>684</sup> ancak bu verginin vergi adaleti başta olmak üzere, vergileme ilkeleri açısından olumsuz yönlerinden<sup>685</sup> bahsedilmemektedir.

## 2.2. Çok Partili Dönem

Liberal bir düşünce sistemini benimseyen<sup>686</sup> Demokrat Partinin kurulmasıyla<sup>687</sup> Türk siyasi hayatında çok partili döneme geçilmiştir.

### 2.2.1. 1946 – 1960 Döneminin Değerlendirilmesi

Çok partili dönemin başladığı 1946 yılından 1960 yılına kadarki dönemde, hükümetlerin programlarında vergi yasalarında;

Vergilemede adalet, verimlilik, sosyal adalet ilkelerine, ekonomik ve toplumsal koşullara uyum sağlanması, muamele ve tüketim vergilerinin düzeltilmesi, vasıtalı vergilerin oranlarının düşürülmesi, üretimi olumsuz etkileyen vergilerin düşürülmesi, esnaf vergisinde az kazanç sahibi olanların muaf tutulması, yol vergisi ve hayvan vergisinin kaldırılması, harçlar, resimler, veraset ve intikal vergisi, damga resmi yasalarının yeniden ele alınması, gelir ve esnaf vergileri yasaları ve VUK.'nun aksayan hükümlerinin düzeltilmesinin sağlanması, vasıtasız vergilerde bütünlük ve uygunluk sağlanması konularında yasal düzenlemeler yapılması hususlarına yer verilmiştir.

Bu dönemde tek partili dönem hükümetlerinin programlarında yer alan, vergilemede adalet, ekonomik koşullara uyum, üretimi olumsuz etkileyen vergilerin düşürülmesi ve vergileme usulüne ilişkin hükümlerin yeniden ele alınarak, yasal düzenlemeler yapılması konularının benzer şekilde yer aldığı görülmektedir.

Bu dönemde hükümetlerin programlarında, tek parti hükümetlerinin programlarında yer alanlardan farklı olarak, sosyal adalete uygun, küçük esnafı koruyan

<sup>684</sup>Hükümetler ve Programları, Cilt-I, 1920-1960, Hazırlayanlar: Nuran Dağlı, Belma Aktürk, (Ankara: 1988), s.112.

<sup>685</sup>Vergi miktarını belirleyen komisyonların çalışmalarını 15 gün içinde tamamlamaları zorunluluğu ve komisyon kararlarına itiraz edilememesi eşitsizlikleri yoğunlaştırmıştır. VVK., m.9., a.g.d. (3/24), s.11; Vergiyi bir ay içinde ödemeyenlerin çalışma kamplarına gönderilmesi öngörülmüştür. VVK., m.12., a.g.d. (3/24), s.12.

<sup>686</sup>Nezih Varcan, Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi) (Eskişehir: 1987), s.77.

<sup>687</sup> 7 Ocak 1946 tarihinde, Varcan, a.g.e., s.68.

ve vasıtasız vergilerle ilgili yasalarda iç bütünlüğü sağlayan vergi yasaları çıkarılması hususları yer almıştır.

### 2.2.2. 1960-1970 Döneminin Değerlendirilmesi

Bu dönemde; hükümetlerin programlarında vergi yasalarında; vergi reformu kapsamında, kalkınmanın sağlanması, vergilemede sosyal adalete uygun hareket edilmesi, vergi sisteminin milli gelirdeki artışlara duyarlı hale getirilmesi, vergi yükünün ödeme gücü esasına göre dağılımın sağlanması, vergi yasalarının basitliğinin ve kolayca anlaşılıp uygulanmasının sağlanması, ekonomiyi geliştirici bir hale getirilmesi, dürüst vergi yükümlülerini koruyucu düzenlemeler yapılması, GVK.'nda tarım kazançlarına ait istisna ve muafiyet ölçülerinin daraltılması, bina vergisi, gümrük vergisi, gider vergileri ve diğer vergi yasalarında düzeltme çalışmaları yapılması, vergi yükünün adil dağılımının sağlanması,<sup>688</sup> üretim ve girişimciliği engelleyen düzenlemelerin kaldırılması, modern ve verimli vergilemeyi sağlayacak düzenlemeler yapılması, VUK.'nun vergi yükümlülerinin daha kolay uyum sağlayabilecekleri şekilde değiştirilmesi,<sup>689</sup> artan oranlı vergilerin dengeli dağılımının sağlanması,<sup>690</sup> global götürü gelir vergisinden şahsi götürüğe geçilmesi, VİVK. ve VUK.'nda, VİV. ile GV. arasında organik bağ kurulması (vergi sisteminde bütünlük sağlanması), tarımın vergilendirilmesinde gelir vergisi ve arazi vergisinde daha basit vergileme tekniklerine ilişkin düzenlemeler yapılması, dolaylı vergilerle ilgili düzeltme çalışmalarına devam edilmesi, gider vergilerinde KDV.'ye geçiş için gerekli düzenlemeler yapılması, mali yargı sisteminin düzeltilmesi, vergi kaybını önleyici, işletme bilançoları üzerindeki bir kısım değerlendirme olumsuzluklarının giderilmesine yönelik yasa değişiklikleri yapılması, hususlarına yer verilmiştir.<sup>691</sup>

Bu dönemin dikkat çeken özellikleri, vergilemede basitlik ve vergi sisteminde bütünlük sağlanması, götürü sistemde değişiklik yapılması, mali yargının düzeltilmesi, enflasyonun olumsuz etkilerinin giderilmesi ve en önemlisi KDV.'ne geçmek için vergi yasaları çıkarılmasının hedeflenmesidir.

<sup>688</sup> a.g.e., C.II, s.76.

<sup>689</sup> a.g.e., C.II, s.98 .

<sup>690</sup> a.g.e., C.II, s.148.

<sup>691</sup> a.g.e., C.II, s.159.

### 2.2.3. 1970-1980 Döneminin Değerlendirilmesi

Bu dönemde; hükümetlerin programlarında vergi yasalarında; vergi yasaları ve uygulama esaslarının vergi kaybını önleyecek ve verimliliği artıracak, iktisadi kalkınmayı hızlandıracak ve adil ölçülere<sup>692</sup> uygun hale getirilmesi, vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik olarak VUK.'nda gerekli değişiklikler yapılması, GV. ve VİV. arasında organik bağ kurulması, servet bildiriminin etkinleştirilmesi ve vergi kaçakçılığının önlenmesi, vergi yükünün adil dağılımının ve sosyal adalete uygunluğunun sağlanması,<sup>693</sup> ek gelir ihtiyacının karşılanması için zorunlu yasal değişiklikler yapılması,<sup>694</sup> vergi reformu yapılması,<sup>695</sup> vergilemede eşitliğin sağlanması, herkesin mali gücüne göre vergi ödemesinin Anayasa hükmü ile sağlanması, vergi yasalarının adil, basit, anlaşılır ve kolay uygulanabilirliğinin sağlanması, istisna ve muafiyetlerin sosyal amaçlı olanları başta olmak üzere, ülkemizin değişen koşullarına uygun hale getirilmesi, vergi yasalarında yer alan anlaşılması ve uygulanması güç hükümlerin kaldırılması, vergi yargı sisteminin uyuşmazlıkların hızlı ve adil çözümüne yönelik olarak düzenlenmesi,<sup>696</sup> yeni vergiler konması, belediye gelirleri yasa tasarısı hazırlanması, ücretliler başta olmak üzere, düşük gelirli vergi yükünün (mali güç)<sup>697</sup> ve vergileme maliyetinin azaltılması, vergi kaçakçılığının önlenmesi,<sup>698</sup> lüks malların tüketimini engelleyici vergiler konması, gider ve işletme vergileri ve emlak vergisinde halkın şikayetleri dikkate alınarak düzeltmeler yapılması,<sup>699</sup> enflasyonun dar gelirli üzerindeki vergi yüküne etkisinin kaldırılması, vergi uygulaması, denetimi ve yargısıyla ilgili vergi kaybını önleyici çağdaş düzenlemeler yapılması, çiftçilerin ve balıkçıların götürü usulde vergilendirilmesindeki limitlerin yükseltilmesi, esnaf ve sanatkarlar için esnaf muafiyeti hükümlerinin genişletilmesi, götürü vergi usulünün gerçekleştirilmesi, asgari ücretin vergi dışı bırakılması, gelir vergisinin asgari ücret sınırından başlatılması, veraset ve intikal vergisindeki muhtaç mirasçılar olumsuz etkileyen düzenlemelerin ortadan kaldırılması ve KDV.'ne geçişin hızlandırılmasına<sup>700</sup> yönelik yasa değişiklikleri yapılması hususlarına yer verilmiştir.

<sup>692</sup> a.g.e., C.II, s.185.

<sup>693</sup> a.g.e., C.II, s.205.

<sup>694</sup> a.g.e., C.II, s.222.

<sup>695</sup> a.g.e., C.II, s.238-239.

<sup>696</sup> a.g.e., C.II, s.273.

<sup>697</sup> a.g.e., C.II, s.300.

<sup>698</sup> a.g.e., C.II, s.357,358.

<sup>699</sup> a.g.e., C.II, s.393-394.

<sup>700</sup> a.g.e., C.II, s.422-423.



Bu dönemde, özellikle mali güce göre vergileme ve vergi yasalarının basit ve anlaşılır olması, KDV.'ne geçilmesi, asgari ücretin vergi dışı bırakılması ve dar gelirliilerin vergi yükünün azaltılması hususları bir çok hükümet programında vurgulanmıştır .

#### 2.2.4. 1980-1990 Döneminin Değerlendirilmesi

Bu dönemde; hükümetlerin programlarında vergi yasalarında; temel mevzuatın gözden geçirilmesi, vergi kaybının ve vergi kaçakçılığının önlenmesi için temel yasal düzenlemelere gidilmesi, vergi idaresi ve vergi yargısının daha iyi çalışmasının sağlanması, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının sağlanması, sabit gelirliilerin vergi yükünün azaltılması,<sup>701</sup> vergi sayısının azaltılması,<sup>702</sup> vergi yasalarının basit ve kolay anlaşılır olmasının sağlanması, mali güce göre vergilemenin sağlanması, vergi oranlarının düşürülmesi, verimliliğin artırılması, vergilerin kurumsallaşmayı ve yatırımları teşvik edici olması için muafiyet ve istisnaların kolaylaştırıcı şekilde düzenlenmesi, lüks tüketimin önlenmesi, yeminli serbest muhasebe mesleğinin ihdas edilmesi ve vergi sisteminin yeniden düzenlenmesine<sup>703</sup> yönelik yasal değişiklikler yapılması hususlarına yer verilmiştir.

Bu dönemde 25 yıldır sözü edilen KDVK. çıkarılmış, vergiler sayıca azaltılmış ve belli derecede basitlik sağlanmıştır.

#### 2.2.5. 1990 Sonrası Dönemin Değerlendirilmesi<sup>704</sup>

Bu dönemde; hükümetlerin programlarında; vergi gelirlerinin artırılması, yatırımların teşvik edilmesi, ücretliilerin eğitim, sağlık, konut kredisi, gezi ve kültür harcamalarının vergiden düşülmesinin sağlanması, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, vergi güvenlik önlemlerinin yaygınlaştırılması, ortalama kar haddi ve hayat standardının düzeltilmesi, vergi reformu yapılması, vergilemede verimliliğin sağlanması, yaygın ve düşük oranlı vergilemenin sağlanması, vergi yasalarının ekonomik yapıya uygun hale getirilmesi, vergi tabanının genişletilmesi, istisna ve muafiyetlerin daraltılması, belge düzeninin sağlanması, gelir vergisinin üniter yapıya kavuşturulması, kayıt dışı gelirlerin

<sup>701</sup> a.g.e., C.II, s.4-5,10-11.

<sup>702</sup> KDV. de bu kapsamda yer almaktadır.

<sup>703</sup> a.g.e., C.II, s.30, 43-44.

<sup>704</sup> <http://www.TBMMgov.tr/ambar/HP48-59.htm>, 30.06.2003

vergileştirilmesinin sağlanması, asgari ücretin kademeli olarak vergi dışı bırakılması, enflasyonun vergi hasılatını azaltan olumsuz etkilerinin giderilmesi, kurumlar vergisi oranının azaltılarak dağıtılan kar payının üniter gelir vergisi sistemine dahil edilmesi sağlanarak AT uygulaması olan vergi mahsubu sistemine geçilmesi, gümrük birliği kapsamında vergi yasalarının AT hukuk düzeni ile uyumlaştırılması, vergi oranlarının düşürülmesi suretiyle vergiye karşı direncin azaltılması, ödeme gücüne göre vergilemenin sağlanması, finans ve sermaye piyasası ile özel kesim sağlık ve eğitim yatırımları için vergi teşviklerinin artırılması, vergi ceza sisteminin yükümlüler üzerindeki caydırıcılığının sağlanması, götürü vergi uygulamasının kapsamının daraltılması, vergi idaresi reformu yapılması, özel tüketim vergisi çıkarılması, vergi yasalarında basitlik sağlanması, vergi yükünün adaletli dağılımının sağlanması, üretim faktörleri üzerindeki vergi yükünün artırılması, tüketim vergilerinin ağırlığının artırılması, tek vergi numarasının yaygınlaştırılması, vergi, resim, harç, emlak ve belediye gelirleri yasalarının düzeltilmesi, hayat standardı ve peşin verginin kaldırılması, esnaf ve sanatkarlar üzerindeki vergi yükünün azaltılması ve dolaylı vergilerin düzeltilmesine yönelik yasal değişiklikler yapılması hususlarına yer verilmiştir.

Bu dönemde, artan vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve gelir ihtiyacının karşılanmasına yönelik olarak vergi reformu yapılması, vergi tabanının genişletilmesi, istisna ve muafiyetlerin daraltılması, kayıt dışı gelirlerin vergileştirilmesi, vergi idaresi reformunun gerçekleştirilmesi, özel tüketim vergisinin getirilmesi, vergi yasalarında basitlik sağlanması, tek vergi numarası kullanımının yaygınlaştırılması, hayat standardı ve götürü vergilemenin ortadan kaldırılması ve AT mevzuatına uyum sağlanması yönünde yasal düzenlemeler yapılması hususları, bir çok hükümet programında vurgulanmıştır.

Ayrıca bu dönemde, vergi yasalarında 4369 sayılı yasayla vergi reformu niteliğinde olduğu ifade edilen kapsamlı düzenlemeler yapılmış ve özel tüketim vergisi yasası çıkarılmıştır.

### 3. CUMHURİYET DÖNEMİNDE ÇIKARILAN VERGİ YASALARI

Beyan esasına dayalı çağdaş vergi sisteminin oluşumunda, Türk vergi sisteminde 1950 yılı bir dönüm noktası olarak kabul edilebilir. Artan oranlı üniter vergi sisteminin kabul edilmesi, verginin tarh tahakkuk ve tahsilinde günümüz uygulamalarının başlangıcı olan 1950 yılı, ülkemizde gerçek anlamda bir vergi reformunun da başlangıcıdır. Bu başlangıcı 1960 yılında yapılan değişiklikler izlemiştir. 1970'li yılların başında ise, kamu finansman açığını karşılamak amacıyla, Finansman Kanunu çıkarılmıştır.

24 Ocak kararlarıyla, 1980 yılında başlayan serbest piyasa ekonomisi modeli esaslarının uygulanmaya başlanması ve 1985 yılında KDVK.'nun yürürlüğe girmesiyle, Türk vergi sisteminin reform sürecinde çok önemli düzenlemeler yapılmıştır.

Halen Türk vergi sisteminde, başlığı vergi yasası olmayan diğer yasalarda yer alan vergisel düzenlemeleri dikkate almadığımızda, vergi uygulamalarına ilişkin olarak 13'ü maddi vergi yasası ve 10'u da vergiye ilişkin usul ve yargılama yasası olmak üzere, toplam 23 adet vergi yasası bulunmaktadır.<sup>705</sup>

Türk vergi sistemi içinde yer alan mevcut vergi yasaları neredeyse her yıl değişikliğe uğramıştır. Bu kapsamda, GVK. 53 kez, KVK. 33 kez, VUK. 31 kez ve KDVK. 23 kez değişikliğe uğramıştır.<sup>706</sup>

Bununla birlikte, vergi sisteminin alt yapısını sadece vergi yasaları oluşturmamaktadır. Özellikle vergi harcamaları diye adlandırılan vergi istisna ve muafiyetlerine ilişkin olarak, vergi yasaları dışındaki yasalarda ve KHK.'lerle de düzenlemeler yapılmıştır. Halen 148 özel yasa ve 16 KHK.'de vergilendirmede bağışıklık sağlayan düzenlemeler bulunmaktadır.<sup>707</sup>

<sup>705</sup>Türk Vergi Sistemi, Sorunlar, Çözüm Önerileri, (Ankara: TOBB Yayını, 2002), s.33.

<sup>706</sup>a.g.e., s.34

<sup>707</sup>Vergi Harcamaları-2001 Yılı, (Ankara: Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 2001), s.56-118.

### 3.1. 1980 Öncesi Dönemde Çıkarılan Vergi Yasaları

TBMM açıldıktan sonra ilk kabul edilen yasa vergi yasasıdır.<sup>708</sup> Bu yasa ile ağnam resminin<sup>709</sup> önceki şekliyle, dört kat olarak alınmasına karar verilmiştir.

Yasama yetkisini TBMM’nde toplayan 1921 Anayasasında vergileme ile ilgili herhangi bir hükme yer verilmemiştir.<sup>710</sup>

5 Ağustos 1921 tarih ve 144 SK. ile<sup>711</sup> yasama yetkisi üç aylık bir süreyle sınırlı olarak, Başkomutan Mustafa Kemal Paşaya verilmiştir.<sup>712</sup>

Ülkenin içinde bulunduğu olumsuz mali koşulları dikkate alan Mustafa Kemal Paşa, 7-8 Ağustos 1921’de Ulusal Vergi Buyrukları<sup>713</sup> adıyla anılan, 10 adet buyruk yayımlayarak, vergi yasası niteliğindeki gelir artırıcı yasaları yürürlüğe koymuştur. Ulusal vergi buyrukları özetle, mal ve hizmet şeklinde aynı vergi alınması ve zorunlu borçlanma ile bu işlemleri yürütecek idarenin oluşturulması konularını içermektedir.

1924 Anayasasınının 84 ve 85 inci maddeleri vergileme yetkisini düzenlemiştir. 84 üncü madde hükmüne göre vergi, devletin genel giderleri için halkın pay vermesi olarak tanımlanmıştır. Ayrıca gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına, bu esasa aykırı olarak resim, aşar ve başka vergiler alınması yasaklanmıştır.

85 inci madde hükmüyle ise, vergilerin ancak yasayla salınıp, alınabileceği, Devlet, İl Özel İdareleri ve Belediyelerce alınmakta olan, resim ve vergilerin yasaları yapılıncaya kadar alınmaya devam edilebileceği belirtilmiştir.

Cumhuriyetin kurulduğu yıllarda, Osmanlı Devletinden intikal eden belli başlı vergiler arasında; ticaret ve sanayi gelirleri üzerinden alınan temettü vergisi, 1910 yılından itibaren binaların gayri safi iratları üzerinden alınan müsakkafat vergisi, eti

<sup>708</sup>1 no’lu Kanun, “Ağnam resminin sabıkı misillü dört kat olarak istifasma karar verildi”, **Düster**, 3. Tertip, C.1, (İstanbul: Milliyet Matbaası, 1929), s.1.

<sup>709</sup>Hayvanlar vergisi

<sup>710</sup>Varcan, a.g.e., s.16.

<sup>711</sup>“TBMM Reisi Mustafa Kemal Paşa Hazretlerine Başkumandanlık Verilmesine Dair Kanun”.

<sup>712</sup>**Düster**, 3 üncü Tertip, C.2, (İstanbul: Milliyet Matbaası, 1929), s.133.

<sup>713</sup>Tekalifi Milliye Emirleri.

yenen bir kısım hayvanlardan alınan ağnam resmi ve arazi ürünlerinden alınan aşar yer almıştır.<sup>714</sup>

1923 yılında İzmir İktisat Kongresinde alınan kararlar da dikkate alınarak, aşar kaldırılmıştır.<sup>715</sup> Reform niteliğindeki bir düzenleme yapılarak, aşarın kaldırılmasıyla devlet önemli bir gelir kaynağından yoksun kalmıştır. Bu gelir kaybını doldurmak ve kısmen daha modern bir vergi oluşturmak için, dönemin ikinci önemli vergi değişikliği ile 1926 yılında temettü vergisi kaldırılarak yerine kazanç vergisi getirilmiştir.<sup>716</sup>

Kazanç Vergisi Kanunu'nun öncesine göre gerçek kazancı vergilemede ileri bir adım olduğu söylenebilir. Ancak, 1927 yılında bu verginin eksikliklerini gidermek için değişiklikler yapılmıştır.<sup>717</sup>

Hayvanlardan alınan ağnam vergisi, 1924 yılında sayım vergisine dönüştürülerek, beyana dayalı bir vergi haline getirilmiştir.<sup>718</sup>

Aşardan sonra, 1926 yılında Umumi İstihlak Vergisi Kanunu<sup>719</sup> ve Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunu<sup>720</sup> olmak üzere iki yeni harcama vergisi getirilmiştir.

Servet intikallerinin vergilendirilmesine yönelik olarak, 1926 yılında VIVK. kabul edilmiştir.<sup>721</sup>

1926 yılında Gümrük Tarifesi ve İthalat Umumi Tarifesine Dair Kanun yürürlüğe girmiştir.<sup>722</sup> İzmir İktisat Kongresinde alınan kararlar doğrultusunda Teşviki Sanayi Kanunu<sup>723</sup> çıkarılmış ve çeşitli sanayi kuruluşları bir kısım vergiden muaf tutulmuşlardır.<sup>724</sup>

<sup>714</sup>Varcan, a.g.e., s., 20-28.

<sup>715</sup>17.2.1925 T. ve 552 sayılı "Aşar'ın İlgası ile Yerine İkame Edilecek Vergi Hakkında Kanun".

<sup>716</sup>27.2.1926 T. ve 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ;Varcan, a.g.e., s.31.

<sup>717</sup>26.5.1927 T. ve 1038 sayılı "Kazanç Vergisi Kanununun Bazı Maddelerini Muadil Kanun", **Düstur**, 3. Tertip, C.8, 2. Baskı (Ankara: Devlet Matbaası, 1946), s.560-566.

<sup>718</sup>410 no'lu Sayım Kanunu, Varcan, a.g.e., s.33.

<sup>719</sup>10.2.1926 T. ve 735 SK., **Düstur**, 3 üncü Tertip, C.VII. (2/B), s., 226 vd., Varcan, a.g.e., s.33.

<sup>720</sup>13.2.1926 T. ve 737 SK., Varcan, a.g.e., s.34.

<sup>721</sup>3.4.1926 T. ve 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, a.g.d. (3/C.VII), s.701 vd.; Varcan, a.g.e., s.34.

<sup>722</sup>Varcan, a.g.e., s.36.

<sup>723</sup>28.5.1927 T. ve 1055 SK.

<sup>724</sup>Varcan, a.g.e., s.37.

1927 yılında, verginin kontrolünün zorluğu ve vergi idaresinin yetersizliği nedeniyle, umumi istihlak vergisi kaldırılarak, bunun yerine muamele vergisi getirilmiştir.<sup>725</sup>

1930 yılına kadar, yeni vergiler getiren, yürürlükteki vergileri kaldıran ve vergi yasalarında değişiklik yapan dikkate değer 21 vergi yasası çıkarıldığı saptanmıştır.

1934 yılında, ticaret odalarının istekleri de dikkate alınarak<sup>726</sup> 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu çıkarılmıştır.<sup>727</sup> 28 Mayıs 1935 tarih ve 2729 Sayılı Kazanç Vergisine Ek Kanun ile asgari yükümlülükler esası getirilmiştir.<sup>728</sup>

Dünya Ekonomik buhranının ülkemizdeki etkilerini hafifletmek amacıyla, 30 Kasım 1931 tarihli yasayla<sup>729</sup> iktisadi buhran vergisi konmuştur.<sup>730</sup> İktisadi buhran vergisinin tabanının genişletilmesi amacıyla, bina vergisine iktisadi buhran vergisi zammı yapılmıştır.<sup>731</sup> İktisadi buhran vergisi bir yıl süre ile uygulanmak üzere çıkarılmış, ancak 5421 sayılı GVK. ile daha sonra iktisadi buhran vergisinin kapsamı 1 Haziran 1934 tarihinden itibaren genişletilmiştir.<sup>732</sup>

Mali ihtiyaçların karşılanmasına yönelik olarak, 1932 yılında, Muvazene Vergisi Kanunu çıkarılmıştır.<sup>733</sup>

Bu vergi de önceleri bir yıl süre ile uygulanmak üzere getirilmesine rağmen, uygulama süreleri uzatılmak suretiyle, 1951 bütçe yılı başına kadar yürürlükte kalmıştır.

Hava kuvvetlerinin ülke gereksinimlerini karşılayabilecek bir hale getirilmesi için, 1 Ocak 1936 tarihinden itibaren Hava Kuvvetleri Vergisi yürürlüğe konmuştur.<sup>734</sup>

<sup>725</sup>21.5.1927 T. ve 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu, Varcan, a.g.e., s.34.

<sup>726</sup>Varcan, a.g.e., s.49.

<sup>727</sup>Düstur, 3. Tertip, C. 15, (Ankara: Başvekalet Devlet Matbaası, 1955), s.146-179.

<sup>728</sup>Düstur, 3. Tertip, C. 16, (Ankara: Başvekalet Matbaası, 1935), s.848-856.

<sup>729</sup>1890 SK.

<sup>730</sup>a.g.d. (3./C.15), s.14.

<sup>731</sup>29.5.1932 T. ve 1996 SK.; Varcan, a.g.e., s.51.

<sup>732</sup>26.4.1934 T. ve 2416 SK., a.g.d. (3./C.15), s.375; Varcan, a.g.e., s.52.

<sup>733</sup>26.5.1932 T. ve 1980 SK., Düstur, 3. üncü Tertip, C. XIII, s. 429, Varcan, a.g.e., s.53.

<sup>734</sup>a.g.e., s.53

Bu vergi 5421 sayılı GVK. ile 1951 bütçe yılı başından itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.<sup>735</sup>

1931 yılında Hayvanlar Vergisi Kanununda istisnalar, beyan esası, yoklamalar ve cezalar konusunda açık hükümler getiren değişiklikler yapılmıştır.<sup>736</sup> Hayvanlar vergisinin ağır gelmeye başlamasıyla, bu vergide yeniden değişiklikler yapılmıştır.<sup>737</sup> 1931 yılında 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu kabul edilmiştir.<sup>738</sup>

1883 SK. ile, Arazi Vergisi Kanununda, tarımın geliştirilmesi amacına yönelik bir kısım değişiklikler yapılmıştır.<sup>739</sup>

1931 yılında VİVK. yeniden düzenlenmiştir.<sup>740</sup> 1931 yılında Muamele Vergileri Kanunu çıkarılmıştır.<sup>741</sup> Ancak bu yasa 1934 yılında değişiklikler yapılmıştır.<sup>742</sup>

1936 yılında Arazi Tahrir Kanunu hazırlanarak, arazi kıymetlerinin yeniden takdirine gidilmiştir.<sup>743</sup>

İkinci Dünya savaşı sonrasında vergi gelirlerini artırmak amacıyla, Türk vergi sisteminin en tartışmalı ve olumsuz örneklerinden biri olan, servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve kazançları üzerinden, bir defaya mahsus alınmak üzere getirilen Varlık Vergisi Kanunu, 1942 yılında yürürlüğe konmuştur.<sup>744</sup> Varlık vergisinin getiriliş amacı, olağanüstü savaş kazançlarını vergilendirmek suretiyle, savaş sonrasında izlenen politikanın gerektirdiği kamu harcamalarını karşılamak olarak belirtilmiştir. Ayrıca, gelir ve servet dağılımındaki olumsuzlukların giderilmesi de amaçlanmıştır.

<sup>735</sup>Varcan, a.g.e., s.,54

<sup>736</sup>6.7.1931 T. ve 1839 SK., **Düster**, 3. Tertip, C.12, (Ankara: Başvekalet Müdevvenet Matbaası, 1931), s.616-624.

<sup>737</sup>20.1.1936 T. ve 2897 SK., a.g.d. (3./C.15), s.159-167.

<sup>738</sup>4.7.1931 T. ve 1837 SK., a.g.d.,(3/C.12), s.604-614.

<sup>739</sup>Arazi Vergisi Kanunu Gerekçeleri, TBMM Zabıt Ceridesi, 4 üncü Devre, C.2.2., 20/6/1931 tarihli 15 inci birleşime ek, sıra sayısı 33, s., 1 vd., Varcan, a.g.e., s.55.

<sup>740</sup>4.7.1931 T. ve 1836 SK., a.g.d.,(3/C.12), s., 594-604.

<sup>741</sup>21.7.1931 T. ve 1860 sayılı Muamele Vergisi Kanunu, a.g.d.,(3/C.12), s.921-927.

<sup>742</sup>10.5.1934 T. ve 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu, a.g.d. (3./C.15), s.268-274.

<sup>743</sup>Varcan, a.g.e., s.55.

<sup>744</sup>11.12.1942 T. ve 4305 sayılı Varlık Vergisi Kanunu, **Düster**, 3. Tertip, C.24, (Ankara: Devlet Matbaası, 1943), s.9-13.

Ticaret ve imalat sektörünün İstanbul'da ve gayrimüslimlerin elinde olması nedeniyle varlık vergisinin hedef kitlesi olarak bu kesim ön plana çıkmıştır.

İstanbul Defterdarlığı bünyesinde oluşturulan bir komisyon tarafından hazırlanan alternatif yasa önerileri ve Maliye Bakanının borçlanma önerileri kabul görmemiş ve piyasadan para çekilmesi hedefi de göz önüne alınarak, varlık vergisi alınmasına karar verilmiştir.<sup>745</sup>

Varlık Vergisi Kanunu, vergi tekniğine uygun olmaması, yükümlülerin ve ödenmesi gereken vergilerin belirlenmesinin objektif kurallara bağlanmayıp, takdire bağlı olması ve vergi matrahını belirleyecek komisyonların çalışmalarına itiraz edilememesi dolayısıyla vergilemede eşitsizliklerin yoğunlaşmasına neden olmuştur.<sup>746</sup> Varlık vergisi, hasılatının yüksek olmasına rağmen, idarenin çok kötü oluşu, hukuki sakıncalar taşınması ve oluşan olumsuz tepkiler nedeniyle, 1943 yılında kaldırılmıştır.<sup>747</sup>

1943 yılında, İkinci Dünya savaşının olağanüstü koşulları yüzünden özellikle seferberlik halinde orduyu beslemek için, geçici olarak toprak mahsulleri vergisi getirilmiştir.<sup>748</sup> Aşarın yeniden getirilmesi anlamını taşıyan bu vergi, başarısız uygulamaları ve halkın tepkisi de dikkate alınarak 1946 yılında kaldırılmıştır.<sup>749</sup>

1942 yılında bazı hallerde verginin aynı olarak alınmasına olanak sağlayan, aynı muamele vergisi getirilmiştir.<sup>750</sup> İkinci Dünya Savaşının sona ermesinin de etkisiyle, beş yıla yakın yürürlükte kalan bu vergi, 1947 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.<sup>751</sup>

24 Mart 1950 tarihinde 5655 SK. ile vergi idaresine ilişkin yeni düzenlemeler yapılmıştır.<sup>752</sup> 27 Temmuz 1951 tarihinde Hayvan Vergisi Kanunu'nda değişiklik

<sup>745</sup> A. Başer Kafaoğlu, **Varlık Vergisi Gerçeği**, (İstanbul: Kaynak Yayınları, 2002), s.61-63.

<sup>746</sup> Buna rağmen Ferit Melen varlık vergisinin vergicilik açısından savunulmasının olanaksızlığı yanında, sosyal bir önlem olarak gerekli olduğunu savunmaktadır. Dönemin gazetelerinde varlık vergisini savunan yazılar yer almış, gizli bir kapitülasyon yarasının Savaş Kazançları Yasası ile açılması için iyi bir fırsat olduğu iddia edilmiştir. Kafaoğlu, **a.g.e.**, s.56-57. Ayrıca Kafaoğlu, varlık vergisine yöneltilen eleştirilerin toprak mahsulleri vergisi ve yol vergisi açısından göz ardı edildiği ve varlık vergisine yönelik eleştirilerin özel amaçlar taşıyabileceği görüşündedir. Bkz., **a.g.e.**, s.80-83.

<sup>747</sup> **Düster**, 3. Tertip, C.24, (Ankara: Devlet Matbaası, 1943), s.1704.

<sup>748</sup> 4.6.1943 T. ve 4429 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu, **a.g.d.**( 3/C.24), s.1323-1332.

<sup>749</sup> Varcan, **a.g.e.**, s.65.

<sup>750</sup> 13.11.1942 T. ve 4307 SK., **a.g.d.** (3/C.24), s.27-29.

<sup>751</sup> 1.9.1947 T. ve 5124 SK.

<sup>752</sup> **Düster**, 3. Tertip, C.31, (Ankara: Başbakanlık Devlet Matbaası, 1950), s.2001-2021.



yapılmıştır.<sup>753</sup> 28 Mayıs 1956 tarihinde Gider Vergileri Kanunu,<sup>754</sup> 28 Şubat 1957 tarihinde Hususi Otomobil Vergisi Kanunu kabul edilmiş<sup>755</sup> ve 8 Haziran 1959 tarihinde de VİVK. yeniden düzenlenmiştir.<sup>756</sup>

### 3.1.1. Mevcut Vergileri Artıran Vergi Yasaları

Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana, özellikle 1940'lı yıllardan başlamak üzere, zaman zaman ek vergilere ilişkin vergi yasaları çıkarılarak mevcut vergiler artırılmıştır. Olağanüstü nitelikteki bu vergilere ilişkin yasalar arasında yer alan, 18 Mayıs 1940 Tarih ve 3828 Sayılı Fevkalade Vaziyet Dolayısıyla Bazı Vergi ve Resimlere Zam İcrasına ve Bazı Maddelerin Mükellefiyet Mevzuuna Alınmasına Dair Kanun,<sup>757</sup> 29 Mayıs 1941 tarih ve 3828 ve 4040 Sayılı kanunlara Ek Kanun,<sup>758</sup> 29 Mayıs 1941 tarih ve 4041 Sayılı, Şeker ve Glikozdan Alınan İstihlak Vergisinin Arttırılmasına Dair Kanun<sup>759</sup> ve 27 Mayıs 1942 tarih ve 4226 Sayılı Fevkalade Vaziyet Dolayısıyla Bazı Vergi ve Resimlere Zam İcrasına Dair Olan 3828 ve 4040 Sayılı Kanunların Bazı Hükümlerinin Değiştirilmesine ve Vergi ve Resimlere Yeniden Zam İcrasına Dair Kanun<sup>760</sup> ile kazanç vergisi, hava kuvvetleri yardım vergisi, muamele vergisi, bazı maddelerden alınan istihlak vergisi miktarları artırılmış, tekrar yapılan bu artırımlarla bu vergilerin kapsamı genişletilmiştir.

Bu yasalardan başka 4415,<sup>761</sup> 4437<sup>762</sup> ve 4565<sup>763</sup> sayılı yasalarla da ilave artırımlar yapılmış, artırım yapılmayan bazı vergi ve resimler de artırım kapsamına alınmıştır. Ayrıca, çok partili hayata geçilmesinin de etkisiyle, 23 Ocak 1946'da toprak mahsulleri vergisi kaldırılmış,<sup>764</sup> 3 Haziran 1949 tarihinde ise, Esnaf Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir.<sup>765</sup>

<sup>753</sup> 5818 SK., **Düştur**, 3. Tertip, C.32, (Ankara: Başbakanlık Devlet Matbaası, 1950), s.1850-1852.

<sup>754</sup> a.g.d., (3/C.37), s.1982-2015.

<sup>755</sup> 6936 SK., a.g.d., (3/C.38), s.680-682.

<sup>756</sup> 7338 SK., **Düştur**, 3. Tertip, C.40, (Ankara: Başbakanlık Devlet Matbaası, 1959), s.1302-1310.

<sup>757</sup> **Düştur** 3. Tertip, C. 21, (Ankara: Başvekalet Devlet Matbaası, 1941), s.530-536.

<sup>758</sup> **Düştur** 3. Tertip, C. 22, (Ankara: Başvekalet Devlet Matbaası, 1941), s.637-654.

<sup>759</sup> a.g.d. (3/C22), s.655-656.

<sup>760</sup> **Düştur** 3. Tertip, C. 23, (Ankara: Başvekalet Devlet Matbaası, 1942), s.680-688.

<sup>761</sup> 17/5/1943 T. ve 4415 SK., a.g.d. (3/C.24), s.640-642.

<sup>762</sup> 7/6/1944 T. ve 4437 SK., a.g.d. (3/C.24), s.1363.

<sup>763</sup> 17/5/1944 T. ve 4565 SK, **Düştur** 3. Tertip, C.25, (Ankara: Devlet Matbaası, 1944), s.426-435.

<sup>764</sup> Varcan, a.g.e., s.68.

<sup>765</sup> 5423 Sayılı Esnaf vergisi Kanunu, **Düştur**, 3. Tertip, C.30, Başbakanlık Devlet Matbaası, 1949, s., 1196-1204

30 Aralık 1960 tarih ve 192 SK. ile 5422 sayılı KVK.'nda,<sup>766</sup> 3 Ocak 1961 tarih ve 206 SK. ile bina ve arazi vergilerine ilişkin<sup>767</sup> ve 4 Ocak 1961 tarih ve 210 SK. ile de 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununda değişiklikler yapılmıştır.<sup>768</sup>

4 Ocak 1961 tarihinde VUK.'nda önemli değişiklikler<sup>769</sup> ve 22 Eylül 1971 tarihinde 1488 SK. ile Anayasanın vergi ödevine ilişkin yeni düzenlemeler, yapılmıştır.<sup>770</sup>

Mali amaçlı bu yasalar, vergi sistemini içinden çıkılmaz bir hale getirmiştir.

### 3.1.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

GVK.'nda ilk olarak 27 Temmuz 1951 tarihinde, 5820 SK. ile, ücret istisnasına ilişkin değişiklikler yapılmıştır.<sup>771</sup>

10 Şubat 1954 tarihinde GVK.'nda sakatların ücret gelirlerinin belirlenmesine ilişkin olarak, 6247 SK. ile, sosyal amaçlı değişiklikler yapılmıştır.<sup>772</sup>

20 Mayıs 1955 tarihinde, 6582 SK. ile gelir vergisinin uygulama alanını genişleten değişiklikler yapılmıştır. Aynı yasa ile Esnaf Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.<sup>773</sup>

1 Eylül 1956 tarih ve 6838 SK. ile küçük esnaf vergiden muaf tutulmuştur.<sup>774</sup> 8 Şubat 1957 tarihinde, 6908 SK. ile en az geçim indirimi hadleri yükseltilerek, GVK.'nda değişiklik yapılmıştır.<sup>775</sup>

31 Aralık 1960 tarih ve 193 sayılı GVK. ile gelir vergisinde değişiklikler yapılmıştır.<sup>776</sup>

<sup>766</sup> a.g.d., (4/C.1), s.845-849.

<sup>767</sup> a.g.d., (4/C.1), s.997-999.

<sup>768</sup> a.g.d., (4/C.1), s.1004.

<sup>769</sup> a.g.d., (4/C.1), s.1037-1149.

<sup>770</sup> RG.13964: 22 Eylül 1971; Varcan, a.g.e., s.93.

<sup>771</sup> a.g.d. (3/C.32), s.1854-1855.

<sup>772</sup> Düstur, 3. Tertip, C.35, (Ankara: Başvekalet Devlet Matbaası, 1954), s.354.

<sup>773</sup> Düstur, 3. Tertip, C.36, (Ankara: Başvekalet Devlet Matbaası, 1955), s.1485-1487.

<sup>774</sup> Düstur, 3. Tertip, C.37, (Ankara: Başbakanlık Devlet Matbaası, 1956), s.2503-2504.

<sup>775</sup> Düstur, 3. Tertip, C.38, (Ankara: Başbakanlık Devlet Matbaası, 1957), s.400-406.

<sup>776</sup> Düstur, 4. Tertip, C.1, (Ankara: Başbakanlık devlet Matbaası, 1951), s.850,-920.

### 3.2. 1980-2002 Yılları Arasında Çıkarılan Vergi Yasaları

Maliye Bakanlığı, özellikle 1970’li yıllar olmak üzere, yıllardır gelir getirici yasalar çıkarılmamasının sıkıntısını çekmiştir. 24 Ocak Ekonomik kararlarının uygulanabilmesinin, büyük ölçüde vergi önlemleriyle desteklenmesine bağlı olması ve 12 Eylül 1980 sonrası yönetimin yasa çıkarmada getirdiği kolaylığın da etkisiyle yeni vergi yasaları çıkarılması yoluna gidilmiştir. Ancak değişen maddelerin tekrar değiştirilmesi ve geçici maddelerle farklı yürürlük tarihleri öngörülmesi gibi düzenlemeler vergi yasalarındaki olumsuzlukları artıran uygulamalar olmuştur.<sup>777</sup>

Bu dönemde vergilendirmeyi ilgilendiren toplam 198 yasa çıkmıştır. Bunlardan 44 yasa uluslararası vergi anlaşmalarının onaylanmasına, 124 yasa mevcut vergi yasalarında değişiklik yapılmasına ve 30 yasa da yeni bir vergi konması veya mevcut bir verginin kaldırılmasına ilişkindir.

Vergi yasaları kapsamında dikkate alındığında; GVK. ile ilgili olarak 32, KVK. ile ilgili olarak 29, KDVK. ile ilgili olarak 27, BSMV. ile ilgili olarak 12, VUK. ile ilgili olarak 30, AATUHK. ile ilgili olarak 18, vergi yargısı ile ilgili 15, VİVK. ile ilgili 8, MTVK. ile ilgili 12, TAVK. ile ilgili 11, ATVK. ile ilgili 11, EGSHV. ile ilgili 4, EVK. ile ilgili 13, BGK. ve belediye gelirleri ile ilgili 19, vergi ve harç istisnasıyla ilgili 6, DVK. ile ilgili 16, HK. ile ilgili 27, DKK. ile ilgili 4, VİHK. ile ilgili 4, ÖKCKHK. ile ilgili 8 ve diğer vergilendirmeye ilişkin olarak da 28 yasa çıkarılmıştır.<sup>778</sup>

Bu dönemde vergilendirmeye ilişkin yasalar dikkate alındığında, ortalama olarak her yıl 9 vergi yasası çıkarıldığı görülmektedir. Vergi anlaşmalarını onaylayan yasalar dikkate alınmadığında ise, ortalama olarak her yıl 7 vergi yasası çıkarılmıştır. Temel vergi yasaları olan GVK., KVK., KDVK. ve VUK. dikkate alındığında ise, toplam 118 ve ortalama olarak da yılda 5 den fazla vergi yasası çıkarıldığı görülür.

<sup>777</sup> Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk vergi Politikası”, *Danıştay Dergisi*, Yıl.13, Sayı.50-51, (1983), s.66.

<sup>778</sup> *Vergi Mevzuatı ile İlgili Olarak Yayınlanan Kanunlar (1980-1997)*, (Ankara: MB.,GGM. Yayını, 1997), s.1-902; *Vergi Mevzuatı ile İlgili Olarak Yayınlanan Kanunlar (1997-2002)*, (Ankara: MB.,GGM. Yayını, 2002), s.1-315.

1981-1991 yıllarında sayısal olarak en çok yasal düzenleme vergilerde yapılmıştır.<sup>779</sup>

### 3.2.1. 1990 Sonrası Ek Vergilere İlişkin Çıkarılan Vergi Yasaları

Ek vergiler, vergi politikası kapsamında değerlendirilemeyen, olağanüstü ekonomik koşullarda başvuru alan, geçici nitelikteki vergilerdir. Ancak olağanüstü nedenlerle alınan ek vergi uygulamasının temel özelliği, durumun gerektirdiği oranla sınırlı olması ve bir defalık alınmasıdır.<sup>780</sup>

1990 sonrası dönemde, ekonomik istikrarın sağlanması gerekçesiyle, bir defalık olduğu belirtilen ancak süreklilik halini alan ek vergilere ilişkin vergi yasaları çıkarılmıştır.

Bu dönemde, 1994 yılından başlamak üzere ekonomideki dalgalanmalar gerekçe gösterilerek ek vergilere başvurulmuştur.

3986 SK.<sup>781</sup> ile bir defalık alınmak üzere yürürlüğe giren ek vergiler arasında, ekonomik denge vergisi, net aktif vergisi, ek gayrimenkul vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisi bulunmaktadır.

4481 SK.<sup>782</sup> ile gelir vergisi ve kurumlar vergisi yükümlülerinden, bina, arsa ve arazilerden, motorlu taşıtlardan bir defalık ek vergiler alınması, 31.12.2000 tarihine kadar belirli işlem ve kağıtlardan özel işlem vergisi, cep telefonu görüşmelerinden de özel iletişim vergisi alınması öngörülmüştür. Ancak 31.12.2000 tarihinde son bulması öngörülen özel iletişim vergisi 4605 SK.<sup>783</sup> ile 31.12.2002 tarihine uzatılmıştır. 1999

<sup>779</sup>Mükremin Malatyalı, a.g.p. (1991), s.112.

<sup>780</sup>Mürsel Ali Kaplan, "Bir Defalık (!) Uygulamaya Konan Ek Vergilerle Vergi Barışı Uygulamasının Düşündürdükleri", *Yaklaşım*, Yıl.11, Sayı.125, (Mayıs 2003), s.94.

<sup>781</sup>Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası Hakkında Kanun, RG. 21927: 7 Mayıs 1994.

<sup>782</sup>17.08.1999-12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Mük.RG.23888: 26 Kasım 1999.

<sup>783</sup>Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 Sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun, Mük.RG.24246: 30 Kasım 2000.

yılından itibaren uygulanmakta olan özel işlem vergisi ile özel iletişim vergisi daha sonra, 4783 SK.<sup>784</sup> ile 31.12.2003 tarihine kadar uzatılmıştır.

4783 SK.<sup>785</sup> ile 10.01.2003 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, bir kısım müşterek bahis oyunlarından da<sup>786</sup> eğitime katkı payı adı altında vergi alınması öngörülmüştür.

Geçici madde ile düzenlenen ve geçici nitelikteki bir vergi, iki kez uzatılmıştır. 1997 yılından 2010 yılına kadar yaklaşık 14 yıl uygulanması öngörülen bir verginin, geçici nitelikte olmasının vergilemede belirlilik ilkesiyle bağdaşmadığı düşüncesindeyiz. Ayrıca, bu verginin özel amaca tahsis edilmesinin Anayasaya aykırılığının yanında, 2010 yılından sonrasına uygulanmayacağına garanti de bulunmamaktadır.

4306 SK.<sup>787</sup> ile sekiz yıllık kesintisiz ilköğretim ile ortaöğretim giderlerinde kullanılmak üzere, 1.9.1997- 31.12.2000 tarihleri arasında yasada belirtilen işlemler ve kağıtlar için eğitime katkı payı ödeneceği hükmü yer almıştır. Ancak bu süre, 4605 SK.<sup>788</sup> ile 1.1.2001 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 31.12.2002 tarihine uzatılmıştır. Daha sonra 4702 SK.<sup>789</sup> ile 10.7.2001 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, 31.12.2010 tarihine uzatılmıştır.

Yine ekonomik koşullar gerekçe gösterilerek 4837 SK.<sup>790</sup> ile bir defalık ek motorlu taşıtlar vergisi ve ek emlak vergisi alınması öngörülmüştür.

<sup>784</sup>Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, 4306 Sayılı Kanun, 4481 Sayılı Kanun ve 4562 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG.24988: 9 Ocak 2003.

<sup>785</sup>m.24.

<sup>786</sup>Süper Toto, Skor-Toto, Gol 7, Sayısal Loto, Şans Topu, On numara ve benzeri oyunlar, at yarışları, silah taşıma ve bulundurma müsaade vesikaları, kara avcılığı ruhsat tezkereleri, hava yolu ile iç hat yolcu taşımacılığında düzenlenen her bir bilet, İMKB.'nda yapılan iş ve işlemler nedeniyle alınan menkul kıymet kotasyon ve tescil ücretlerinin, kurtaj ücretlerinden borsa yönetimine ödenecek borsa paylarının ve SPK tarafından yapılan tescil ve kayıtlar nedeniyle alınan ücretlerin dörtte biri, cep telefonu sahipleri adına tahakkuk ettirilen aylık sabit tesis ücretleri kadar yılda bir defa olmak üzere ayrıca hesaplanan tutar ile adlarına GSM aboneliği tesis edilenler, 3984 SK. uyarınca Radyo Televizyon Üst Kurulu tarafından yayın kuruluşlarının reklam gelirlerinden alınan paylar eklenmiştir.

<sup>787</sup>İlköğretim ve Eğitim Kanunu, Milli Eğitim Temel Kanunu, Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu, Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 24.3.1988 Tarihli ve 3418 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması ve Bazı Kâğıt ve İşlemlerden Eğitime Katkı Payı Alınması Hakkında Kanun.

<sup>788</sup>m.8.

<sup>789</sup>m.24.

<sup>790</sup>Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun, RG. 25076: 11 Nisan 2003.

Ek vergi uygulaması, adından da anlaşılacağı üzere, mevcut vergilere ilave olarak, içinde bulunulan mali, ekonomik ve siyasal koşulların gereği bir defalık toplumsal ek fedakarlığa katlanma düşüncesinin sonucudur. Bu amaçla uygulamaya konan vergilerin diğer vergilerden en önemli farkı, geçici olması ve ortaya çıkan sıkıntıyı giderecek kadar yükümlülere ek yük getirici olmasıdır.<sup>791</sup>

Kamu finansman gereksiniminin karşılanmasında sürekli nitelikteki kamu gelirlerine ağırlık verilmesi gerekir. Olağanüstü koşullarda bir defalık alınacağı yasada belirtilen ek vergilere süreklilik kazandırılması, yükümlülerin Devlete olan güven duygusunun sarsılmasına neden olacağından, geçici olduğu belirtilen vergilerin sürekli hale getirilmemesi gerekir.

### 3.3. Cumhuriyet Döneminde Çıkarılan Vergi Yasaları ve Yasa Enflasyonu

Cumhuriyet döneminde çıkarılan vergi yasalarının sayısı oldukça fazladır. Cumhuriyet döneminde vergi yasaları açısından adeta bir yasa enflasyonu dikkati çekmektedir.

Yasa Enflasyonu, birçok Batı ülkelerini de derinden düşündüren bir sorun olmuştur.<sup>792</sup> Yasa enflasyonu, 1950’li yıllarlardan bu yana hak ve hürriyetler için tehlike oluşturmada açıkça kendini gösteren konulardan biridir. Yasa enflasyonu tehlikesi üzerinde çok fazla durulmamakta ve genellikle doğal bir olay olarak kabul edilmektedir.<sup>793</sup>

Yasaların artmasının ilk tehlikesi hukuku ve hukuk devletini tehdit etmesidir. Bir görüşe göre, yasalar yığını sağlam bir hukuki yaşamın ifadesi, içeriğinin zenginliği ise, hukuk devletinin güvencesi olarak yorumlanabilir. Yasaların çokluğuna yönelik eski bilginler tarafından “Plurme Leges – Pessima Civitas” olarak ifade edilen gerçek durumunun modern çağa uygun yorumu, “Nerede hak zayıfsa orada yasalar yığılır” şeklindedir.

<sup>791</sup>M.A.Kaplan, a.g.m. s.95.

<sup>792</sup>Hasan Refik Ertuğ, “Kanunlarımız ve Kanun Yapma Sanatı”, *Siyasi İlimler Mecmuası*, Sayı. 242, (1951), s.45 .

<sup>793</sup>Kagi Werner, “Kanunun Enflasyonu Tehlikesi” Çev. Alparslan Ataman, *Ankara Barosu Hukuk Dergisi*, Cilt:6, No: 75-76, (Temmuz-Ağustos 1950), s.25.

Yasalar yığını hukuk güvencesini tehdit etmekte, mevzuatın ayrıntılı oluşu, hukukta açıklık ve kapsamlı görüşü ortadan kaldırmakta, talimata bağlılık yargı organlarında sorumluluk duygusunu boğmakta ve bu nedenle hukuk devletinin temelini sarsmaktadır.

Yayınlanan mevzuat genellikle hukuk tekniği bakımından yetersizlik taşımakta ve çelişkiler oluşturmaktadır. Çok yönlü ve sakin bir çalışma ve yeni yasayı mevcut hukuk düzeni için uyumlu bir hale getirmek için yeterli zaman bulunmamaktadır. Her şeyden önce, özenli yasa hazırlama niteliği yok olmaktadır. Gittikçe artan yasa sayısı, yasaları uygulayan için de bir tehlike oluşturmaktadır. Yasaların dar çerçevesi uygulayıcıları yaratıcı hukuk uygulaması hürriyetinden de yoksun bırakır.

Hukukun uygulanması görevinin yüksek seviyesini koruması, hukuk devletinin yaşamsal koşuludur ve dar çerçeveli ve ayrıntıcı işleme tabi olan ve bu serbestiyi boğan yasalarla ortadan kaldırılamaz. Bu gibi yasalar hukukun maddeleştirilmesine değil, hukukun uygulanmasının şahsileştirilmesine hizmet ederler. Bunun yanında yasalar seli, hukuku uygulayan makamları yürürlükte bulunan yasalar ve maddeler denizini kavrayabilmek olanaksız olduğundan, çözümü olanaksız bir görev karşısında bırakır.

Bir çok hukuk kuralı kağıt üzerinde yaşamakta ve uygulamada dikkate alınmamaktadır. Özgürlükleri güvence altına alması gereken hukuk, özgürlükleri zedeleyen bağlar haline gelmektedir.

Yasallık ilkesi şahsi özgürlükle ayrılmaz derecede bağlı olduğu kadar, bu ilke otoriter akımlara da hizmet edebilir. Yasallık ilkesinin sadece şekli anlamı özgürlüğü tehlikeye düşüren yasa enflasyonuna da engel olamaz. Yasa sayısının çokluğu ve onun dar çerçeveli oluşu, hukuk güvenliğini azaltmakta ve bireysel özgürlükleri daraltmaktadır. Bunun etkisi de bireyin yasalara uymaması şeklinde kendini gösterir.

Sonuçta yasa enflasyonu siyasi özgürlük ve demokrasi için de tehlike oluşturur. Artık geçmiş olan ve bütün vatandaşların bütün mevzuata aşına olabildikleri zamanın matemini tutmak tembelliktir. Hukukun o zamanlardaki anlamda halkçı ve herkes tarafından anlaşılabilir bir hale gelmesi olanaklı değildir.

Mevzuatın artması ve karmaşık bir hal alması, vatandaşı artık çok az ilgilendiren ve anlaşılabilen hükümlerin reddedilmesine yol açan bir duruma dönüştürmüştür. Bu güvensizlik ve bıkkınlık bir çok referandumda ifadesini bulmuştur. Bu vazgeçme ise, sonuçta ilgisizliğe sürüklemekte ve halk mevzuatı yerini yavaş yavaş otoriter mevzuata bırakmaktadır.

Yasa enflasyonunun kolayca giderilmesi olanağı bulunmamakla birlikte, yasa enflasyonunu gidermekten vazgeçme yolu da yoktur. Yasa enflasyonu problemi kendisini iki yöne götürmektedir.<sup>794</sup> Mevcut yığılmış mevzuat genel bir bakış açısıyla nasıl kolaylaştırılabilir. Yeniden, ölçüsüzce yasa yapımına nasıl karşı konulabilir. Bu durum teknik bir organizasyon sorunudur. Uzun bir yol oluşturabilecek yasa ciltlerinin zaman esasına göre ve düzeltmede dikkate alınmak suretiyle, sistemli bir şekilde düzenlenir ve fihristleri yapılır. Böylece yürürlükteki yasaları kavramak kolaylaşmış ve uygulayıcılara da büyük bir hizmet yapılmış olur. Yani hükümsüz hale gelen yasa ve maddeler çıkarılmalı, hükümlerin kapalı (müphem) anlamları giderilmeli ve yasalar veya hükümler arasındaki çelişkiler ortadan kaldırılmalıdır. Bu durum yasal bir ödev olup, sadece resmi bir düzen içerisinde çözümlenebilir.<sup>795</sup> Bu tür sistemli girişimler ileride aşama aşama gerekli olacaktır.

Yeniden, ölçüsüzce yasa yapımına karşı konulabilmesi, çözümü daha zor bir sorundur. Gittikçe yükselen yasa seli nasıl yatıştırılabilir? Bu durumla ilgili amacımızı, “daha az yasa, daha kısa yasa” şeklinde açık ve sade olarak ifade etmemiz olanaklıdır. Ancak bütün sorun bunun nasıl yapılabileceğidir. Günümüz akımlarına uyararak, bir “Yasa Enflasyonu ile Mücadele Yasası” çıkarılması düşünülebilir. Ancak bunun için kurulu önlemler bulunmamaktadır.<sup>796</sup>

Her şeyden önce halk, meclisler ve idare tarafından yasa koyma girişiminde tam bir tedbirli olunması durumunun oluşması gerekir. Bir yasanın gerekli olup olmadığı

<sup>794</sup>Werner, a.g.m. s.28-30.

<sup>795</sup>İsviçre’de bu yönde çalışmalar yapılmış, Federasyonun kuruluş tarihi olan 1948 sonrasında çıkarılan 73 kanunname ve 16 bin diğer çeşitli mevzuatı içeren düzenlemeler gözden geçirilmiş, Hükümet hukuk topluluğumuzun temel ilkesini “bütün vatandaşlar, idare eden memurlar, yürürlükteki yasaların içeriğini ve konusunu anlayabilmelidirler.” Şeklinde ifade etmiş, ancak bunu arzulanan ölçüde gerçekleştirememişlerdir. Bkz. Werner, a.g.m. s.31.

<sup>796</sup>Werner, a.g.m. s.31.



sorunu meclis içinde ve dışında yapılacak tartışma ve görüşmelerde geniş ölçüde incelenmelidir.

Devletçilikle mücadele edenlerin hepsi kendilerini devletçi bir düşünceden kurtaramazlar. Kendilerini liberal adlandıran bir çok kişi de serbest bir topluluk mantığına göre, öncelikle başka güçlerin harekete geçirilmesi gerektiği yerde, çoğunlukla çok çabuk yasa talep etmektedirler.

Nerede devletin zorunluluğun doğurduğu bir kurum olduğu ve yardımcı olarak müdahale etmesi gerektiği fikri kaybolursa, orada tehlikeli bir devlet hurafesi başlıyor demektir.

Yasa (vazının) yapmanın büyüklüğü sadece düzenlediği konularla değil, aksine hakim bir şekilde kendi kendini sınırlayarak, ayrıntılarla uğraşmaması ve bütün içinde de düzenlemedikleri ile belli olur. Bu nedenle yasa yapmak veya mevcut yasaları düzeltme girişimlerinde gösterdiği faaliyet, hiçbir zaman bir halk temsilcisinin kalitesi hakkında delil oluşturmaz.

Ayrıntılarla uğraşma geleneği ile mücadele ise, belki de yasaların çokluğuna karşı yapılacak mücadeleden daha önemlidir. Çünkü bu sakınca kendini açıkça göstermektedir.

Günümüzde eski liberalizmin ilkelerini kendimize mal edemediğimiz bir gerçekse de bunlardan biri olan “bazı ilişkilerin geniş aralıklardan sıyrılıp kaçması, hepsinin dar bir mevzuat içine sokulup işlemez hale getirilmesinden daha iyidir.” kuralı hala geçerliliğini korumaktadır. Bunun dışında ayrıntılı yasa devamlı düzeltmeleri gerektirir ve bu durum da sakıncaları çoğaltır.

Özgürlükçü bir devlette bireyin özgürlüğünün değil, devletin yetkisinin gerekçesine gereksinim duyulur. Bu ilke yasa yığınları arasında kaybolma tehlikesiyle karşı karşıya kalır.

Temizlenmiş yasalarda ifadesini bulan açıklık ve kapsamlı görüş iradesi, her yeni hukuki belgede açık ve sistemli yasalar çıkarılması suretiyle doğrulanmalıdır.

Yasa enflasyonu hukuki yaşamımız için örtülü ya da gizli bir tehlikedir. İsviçre Federal Meclisinin kubbesinde “legibus salus civitatis posite est” yani “yasalar da işkence olabilir” vecizesi yazılıdır.

Hukuk devleti düşüncesinin ruhuna, yasa çıkarmakta kendimizi sıkı bir şekilde sınırlama ve anayasa başta olmak üzere, mevcut yasalara bağlılıkla saygı gösterdiğimiz zaman layık olabiliriz<sup>797</sup>

Türkiye’de 1950 yılında Menderes Hükümetinin gelmesiyle vergi sistemi bütünüyle değişmiştir. 27 Mayıs 1960 ihtilali ve 12 Eylül 1980 ihtilali ile yine bir çok değişiklikler yapılmıştır. 1990 yılından sonra da bu değişiklikler devam etmiştir. Yasa yapmaktan adeta yorgun duruma düşülmüştür. Almanya’da tam iki yıldır 200 bilim adamı birleşme nedeniyle KDV. oranının %16’dan %18’e çıkarılmasının uygun olup olmayacağını tartışmaktadır. Türkiye’de ise, tam tersi, kapalı kapılar arkasında, gece 11’lerde bir saatte yasa yapılmaktadır.<sup>798</sup>

Sadece 2003 yılında, uluslararası vergi anlaşmalarının onaylanmasına ilişkin yasalar hariç 4783,<sup>799</sup> 4786,<sup>800</sup> 4811,<sup>801</sup> 4837,<sup>802</sup> 4842,<sup>803</sup> 4849,<sup>804</sup> 4864,<sup>805</sup> 4884<sup>806</sup> sayılı yasalar olmak üzere, ilk 6 aylık dönemde 8 vergi yasası çıkarılmıştır.

<sup>797</sup>Werner, a.g.m. s.32-33

<sup>798</sup>Salih Şanver, a.g.s. (1992), s.24.

<sup>799</sup>Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 4306 Sayılı Kanun, 4481 Sayılı Kanun ve 4562 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun; RG.24988: 9 Ocak 2003

<sup>800</sup>Cezaların İnfazı Hakkında Kanunda ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, mük. RG.24994: 15 Ocak 2003

<sup>801</sup>Vergi Barışı Kanunu, RG.25 Şubat 2003

<sup>802</sup>Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun, RG.25076: 11 Nisan 2003

<sup>803</sup>Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG.25088: 24 Nisan 2003

<sup>804</sup>4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG.25088: 24 Nisan 2003

<sup>805</sup>Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG.25130: 6 Haziran 2003

<sup>806</sup>Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, İş Kanunu Ve Sosyal Sigortalar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG.17 Haziran 2003

#### 4. VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASI İÇİN KURULAN KOMİSYONLAR

##### 4.1. Bilirkişi Komisyonu [1949]

1940 lı yılların sonunda, reformunun gereği kabul edildikten sonra, Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan Bilirkişi Komisyonu tarafından, vergi reform çalışmaları başlatılmıştır. Bu Komisyonunda Almanya'da uygulanan tipte bir vergi getirilmesinde rolü olan, F.NEUMARK da yer almıştır. Komisyon, esnaf ve sanatkarların etkili ve kalıcı bir biçimde defter tutmayı gerektiren çağdaş bir gelir vergisi kapsamına alınmasının güçlüğü nedeniyle, esnaf ve sanatkarlar için gelir ve kurumlar vergisi dışında, ayrı bir verginin getirilmesini önermiştir. Komisyon raporu açıklandıktan ve yasa tasarıları Maliye Bakanlığı'nda hazırlandıktan hemen sonra, özellikle reformla vergi yükleri artacak çevreler olmak üzere, kamuoyunda şiddetli ve uzun süren bir mücadele başlamıştır. Basın, radyo, sanayi ve ticaret odaları gibi meslek kuruluşları tartışmaları hareketlendirmiş, buna bağlı olarak da vergi reform kongreleriyle dernek ve kuruluşlarca düzenlenen protesto mitingleri yapılmıştır.

Gelir vergisi yasa tasarısının TBMM'nde görüşülmesi sırasında, bilanço usulüne göre defter tutacakların zor durumda kalacağı, defter ve belge tutma alışkanlıklarının olmadığı ve vergi idaresinin de mevcut şekliyle bu vergiyi uygulamakta güçlük çekeceği belirtilmiştir. Maliye Bakanı tarafından zirai kazançların vergi dışı bırakılmasının nedeni, zirai kazançları tespit etmenin güçlüğü olarak açıklanmıştır.<sup>807</sup>

Gerçekten bir reform niteliğindeki tasarı ile gelir vergisine çağdaş bir görünüm kazandırılması beklenmiştir. Bünyesinde bulundurduğu en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma kuramı<sup>808</sup> gibi ilkelerin vergi adaletini sağlamaya yönelik olduğu belirtilmiştir. Bu amaçla, yükümlülerin gelirlerinin toplanarak bunun üzerinde vergi alınması ve şahsi unsurların gözetilmesi de sağlanmıştır.

GVK. tasarısı ile birlikte sistemin tamamlanması için, kurumlar vergisi ve esnaf vergisi yasa tasarıları da görüşülmüş ve iki yılı aşan bir süre sonunda, tasarılar esasta değişikliğe uğramadan yasalaşmıştır.<sup>809</sup>

<sup>807</sup>Varcan, a.g.e., s.71-72.

<sup>808</sup>Ayrma kuramı, sermaye gelirlerinden, emek gelirlerine kıyasla daha fazla vergi alınmasını ifade eder.

<sup>809</sup>Varcan, a.g.e., s.72; *Düştur*, 3. Tertip, C. 30, (Ankara: Başbakanlık Devlet Matbaası, 1949), s.1125-1196

#### 4.2. Vergi Reform Komisyonu (1961-1972)

Gelir Vergisi, Esnaf Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'nun 1950 yılında yürürlüğe girmesiyle, Türkiye'de büyük bir vergi reformu hareketi başlamıştır.<sup>810</sup> Bu hareketin devamında, maliye ve vergi tarihimizin en önemli olaylarından birisi olan "Vergi Reform Komisyonu",<sup>811</sup> 1961 yılında kurularak faaliyetine başlamıştır. Yeni vergilerin bozulan taraflarını düzeltmek ve özellikle girişilen reformu korumak, tamamlamak, ileri götürmek, değişen koşullara ve ilişkilere uyum sağlamak üzere, uzman bir reform komisyonunun devamlı bilimsel çalışmalarına gereksinim duyulmuş ve bu görevi yerine getirmek üzere, İstanbul'da 1961 yılında tam yetkili Vergi Reform Komisyonu kurulmuştur.<sup>812</sup> Böyle önemli bir işlev üstlenen Komisyon, 1972 yılına kadar 11 yıl kesintisiz olarak faaliyetini sürdürmüştür.<sup>813</sup>

VRK.'nin temel yaklaşımı, vergilendirmede optimal hasılayı sağlamak, Türk vergi sistemini sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirecek şekilde düzenlemek, vergi yasalarını yükümlüler ve uygulayıcılar için kolay anlaşılır, açık ve basit hale getirmek, vergi hukukunu demokratik ilkelere göre geliştirmek ve yükümlü haklarını koruyacak biçimde yeniden düzenlemek biçiminde olmuş ve yatırım indirimi, amortismanda azalan bakiyeler yöntemi, zarar nakli, ihracatta vergi iadesi, zirai kazançların vergilendirilmesi, servet beyanı ve uzlaşma gibi müesseseleri vergi sistemimize kazandırmıştır.<sup>814</sup>

<sup>810</sup>Yasama Organında 1949 yılında kabul edilen Gelir Vergisi, Esnaf Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'ndan oluşan mali reform kanunları, 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. 1953 yılında Tahsili Emval Kanunu'nun yerini alan Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu da bu kategoride değerlendirmek gerekir. Halil Nadaroğlu, **Vergi Reform Komisyonu ve Ali Alaybek Üzerine Prof. Dr. Halil Nadaroğlu İle Söyleşi**, [http://www.Huk.Gov.Tr/Turkce/Roportaj/Alialaybek/Vergi\\_Reform.Htm](http://www.Huk.Gov.Tr/Turkce/Roportaj/Alialaybek/Vergi_Reform.Htm)

<sup>811</sup>Milli Birlik Komitesinin, vergi sistemini düzenlemek için bir çalışma yapılmasını istemesi üzerine, Vergi Reform Komisyonu kurulmuş ve GVK. yeniden hazırlanmıştır. Tarım kazançları GVK. kapsamına alınmış, servet beyanı ve yatırım indirimi getirilerek, emekli maaşından kesilen vergi kaldırılmıştır. VUK., GVK. ve KVK.'nda yeni düzenlemeler yapılmıştır. Milli Birlik Komitesi (31.12.1960) bir gecede bu yasaları kabul etmiştir. Böylece sistem güçlendirilirken, piyasada sıkıntılar ve tepkiler ortaya çıkmıştır. Vergi Reform Komisyonu bu tepkileri incelemek ve bunların giderilmesi konusunda çalışmalar yapmak üzere, Maliye Bakanlığı tarafından kurulmuştur. Bu Komisyon birtakım tasarılar hazırlamıştır. Bkz. Güreli, "Vergi Reform Komisyonu Raporları", <http://www.hud.org.tr/roportaj.htm>

<sup>812</sup>Vergi reform Komisyonu Raporları, C.I, (İstanbul: Damga Matbaası, 1969), s., XXVIII

<sup>813</sup>Nadaroğlu, a.g.söyleşi.

<sup>814</sup>Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu. HUK. 50. Yıl Armağanı, (İstanbul: 1995), s., 35

Komisyona 1960'da hazırlanan yasaları yeniden gözden geçirmiştir. En büyük direnç de radikal bir düzenleme olarak getirilen servet beyanının, kaldırılmasına yönelik olmuş, servet beyanının kaldırılması Meclis gündemine bile taşınmış, ancak kaldırılmasında başarılı olunamamıştır.<sup>815</sup>

Bu dönemde gelir vergisi reformunu gerçekleştirmek hiç de kolay olmamıştır. Çeşitli değişiklikler ve zamlar sebebiyle içinden çıkılmaz bir hal almış bulunan randıman vergisi niteliğindeki kazanç vergisi yerine, çağdaş ve ileri bir vergi olan şahsileştirilmiş artan oranlı üniter gelir vergisinin konulmasına şiddetle karşı koyan tutucu bazı çevreler, bu verginin Nazi ve faşist vergisi olduğunu bile iddia etmişlerdir.

1950-1960 döneminin büyük reformları 1956 yılında kabul edilip, 1957 yılında uygulanmasına başlanılan gider vergileri ile tamamlanmıştır. Bu süreçte yer alan en önemli olumsuzluklardan birisi, tarım kesiminin gelir vergisi kapsamı dışında bırakılmasıdır. Tarımsal kazançların gelir vergisi dışında bırakılmasının basit bir başlangıç kusuru olmadığı açıktır. Bu durum özellikle 1950 seçimlerindeki oy kaygısı olmak üzere, politik nedenlerle sözde gerekçeler ileri sürülmek ve gerçek amaç gizlenmek suretiyle gerçekleştirilen bir düzenleme olmuştur. Bunun teknik gerekçesi, tarım kesimindeki yükümlülerin gelir vergisi uygulamasına uyum sağlayacak gelişmişlik düzeyinde bulunmaması olarak açıklanmıştır.

1950'den 1960'a kadar devam eden on yıllık dönem, tamamen yeni ve modern bir yapıya kavuşan Türk vergi sistemi için, bir deneyim ve gözlem devresi olmuştur. Büyük bir aşama kaydedilmesine rağmen, 1960'lı yıllarda vergi gelirlerindeki artışın yeterli olmadığı, vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılamadığı eleştirileriyle, ısrarla Türk vergi sisteminin yeni bir reforma gereksinim duyduğu gündeme getirilmiştir. Vergi yükünün bütün ağırlığının vergi kaçırma olanağı bulunmayan ücretlilerle, vergisini dürüst olarak ödeyen az sayıdaki yükümlünün sırtına yüklendiği yönünde

<sup>815</sup>Orhan Güreli, "Vergi Reform Komisyonu raporları", <http://www.hud.org.tr/roportaj.htm>

oldukça yoğun eleştiriler yapılmıştır.<sup>816</sup> Bununla birlikte, yaygın bir kaniya göre vergi hasılatında meydana gelen artış yeterli görülmemiştir.<sup>817</sup>

1960 yılının sonunda, GVK. ve VUK. yeniden yazılmaya başlanmış ve aynı dönemde KVK.'nda da önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu girişimlerle bir yandan toplam vergi gelirlerinde bir artış sağlamak, diğer yandan da vergi yükünün daha adil bir şekilde dağıtılması amaçlanmıştır. Bu amaçlarla, daha önce politik nedenlerle vergi dışında bırakılan tarım kesiminin GVK. içinde vergilendirilmesi ve vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla bir güvenlik önlemi olarak "servet beyanı" müessesesinin getirilmesi sağlanmıştır.

Vergi yasalarında yapılan bu değişiklikler o tarihlerde büyük tepkilerin doğmasına neden olmuştur. Özellikle servet beyanı müessesesi 27 Mayıs İhtilali ortamında, son derece büyük tepki ve korku yaratmıştır. Servet beyanı esasında beyanın doğruluğunu kontrole yarayan bir sistem olmasına rağmen, ihtilal ortamında her şeye el konulacak şüphesine neden olmuştur. Ashında iyi niyetli girişilmiş bütün bu çabaların en önemli kusuru, çok aceleyle getirilmiş olmasıdır. Hiç bir araştırmaya ve danışmaya dayanmadan büyük bir acele ile yeniden yazılmış yasaların hatasız olması olanağı bulunmamaktadır. Kısa bir süre sonra, önemli sayılabilecek bazı değişiklikleri gerçekleştirmek kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu koşullar karşısında, dönemin Maliye Bakanı,<sup>818</sup> vergi sistemini bütünüyle incelemek ve önerilerde bulunmakla yükümlü bir VRK.'nun 1961 yılında İstanbul'da çalışmalarına başlamasını uygun görmüştür.

VRK. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen 15 kişiden oluşmuştur.<sup>819</sup> Üye kompozisyonu süreç içinde sürekli değişmekle beraber, genellikle 1 başkanla 8 kişi Maliye Bakanlığından ve 6 kişi de Odalar Birliğı ve üniversite temsilcisinden oluşmuştur. Zaman içinde üyelerde değişiklikler olmasına rağmen, çalışmalar düzenli

<sup>816</sup>Oysa, 1951'de 209,2 milyon TL olan gelir vergisi hasılatı 1960'da, 1.831,8 milyon TL'ye; sözü geçen verginin Devlet gelirleri içindeki nispi payı da % 15,4'den % 28,9'a yükselmiştir. Bkz. Nadaroğlu, a.g.söyleşi.

<sup>817</sup>Bunun yanı sıra vergilerin "bir maliye politikası aracı olarak iktisadi kalkınma amacı doğrultusunda daha etkin bir şekilde kullanılması" gerektiğı yönündeki istekler de yeni bir vergi düzenlemesi gereksinimini artırmıştır.

<sup>818</sup>Kemal Kurdaş

<sup>819</sup>Komisyon Başkanlığını, sürekli olarak Ali Alaybek yürütmüştür. VRK., haftada iki kez olmak üzere, sürekli olarak İstanbul'da toplanmıştır. Bkz. Nadaroğlu, a.g.söyleşi.

olarak sürmüştür. Komisyonda yer alan üyeler, bu görevleri sırasında başkaca bir iş ya da inceleme yapmayı, sadece komisyondaki görevleriyle ilgilenmişlerdir.

Komisyonda üyeler arasında zaman zaman farklı görüşler ortaya çıkmıştır. VRK.'nda çalışmalar genellikle konular itibariyle paylaşım yapılarak sürdürülmüş, konuyu kaleme alıp hazırlayacak olanlar, önceden belirlenmiştir.

Komasyon başta Parlamento olmak üzere, ilgili bütün birimlerle, genelde uyum içinde çalışmıştır. Tartışma yaratan en önemli konu, DPT'nin Komisyona bir tepki olarak gerçekleştirdiği çalışma ve bu çalışmayı içeren gizli raporu olmuştur. Aynı dönemde VRK.'nun raporları yayınlanmaya başlandığında, oldukça büyük bir ilgiyle karşılanmıştır. Hatta Meclisteki Vergi Komisyonu, VRK.'ndan geçmeyen tasarımı görüşmez olmuştur. Daha koyu bir devletçilik yaklaşımında olan DPT, bazı akademik çevrelerin de desteğiyle bu duruma tepki göstermiştir.

Bu dönemde DPT ünlü iktisatçı Nicholas KALDOR<sup>820</sup> ile irtibata geçmiştir. DPT, KALDOR'un 20 gün Türkiye'de kalarak bir rapor yazmasını sağlamıştır. KALDOR, bu çalışması sırasında sadece DPT ile temas etmiş ve onların verdiği bilgileri değerlendirmiştir. KALDOR'un<sup>821</sup> hazırladığı rapor<sup>822</sup> özellikle tarım kazançlarının vergilendirilmesinde önerdiği potansiyel hasıla üzerinden artan oranlı vergi alınması görüşü, büyük tepki toplamıştır.<sup>823</sup> İhtilaf büyüyünce, zamanın Başbakanı

<sup>820</sup>Macar kökenli Kaldor, Macaristan'daki rejim değişikliğinden sonra Macaristan'ı terk eden, Cambridge Üniversitesi'nde iktisat kürsüsünün başkanı olan, aynı zamanda İşçi Partisi'nin danışmanlığını yapan çok değerli bir iktisatçı olarak bilinmektedir. Bkz. a.g.söyleşi.

<sup>821</sup>Kaldor Türkiye'de 20 gün kalmış ve Türkiye koşullarını bilmiyordu. Neumark, ise Türkiye'de 21 yıl kalmış ve Türkçe'yi mükemmel öğrenmişti. Türkçe kitaplar yazmıştı. Ülkenin koşullarını çok iyi biliyordu ama Kaldor'un yaptığı tespitleri yapma cesaretini kendisinde bulamadığını söylemiştir. Bkz. a.g.söyleşi.

<sup>822</sup> Hazırlanan rapor, gizli kaydıyla zamanın Başbakanı İsmet İnönü'ye verildi. Rapor gizli olmasına rağmen bir hafta içinde bir çok insanın eline geçmişti. Bkz., a.g.söyleşi.

<sup>823</sup>Kaldor, bu konuda, matrahı her bir bölgenin ve her bir arazi tipinin ortalama safi zirai hasılası olan artan oranlı bir verginin uygulamasını önermiştir. Önerilen bu vergi, herhangi bir toprak parçasının fiili hasılatından çok tahmine dayalı potansiyel hasılasını esas almıştır. Potansiyel hasıladan kastedilen husus, toprağın ortalama bir etkinlikle işletilmesi halinde yaratacağı hasılaydı. Burada, ekilmeyen boş arazi üzerinden de vergi alınması gerektiği, bu vergiyi ödeyemeyenlerin topraklarını satmak zorunda kalacakları ve böylece toprak reformunun doğal bir akış içinde gerçekleşeceği iddia edilmiştir. Bu rapora karşılık olarak, VRK. başkanı 30 sayfalık bir cevap yazısı hazırlamıştır. Bu cevap yazısı 6 ciltlik VRK. raporları içinde de yer almıştır. Cevap yazısında, "Türkiye'de arazi kadastrounun olmadığı, arazinin ortalama bir etkinlikle ekilmiş olması durumunda, getireceği kabul edilen potansiyel gelir üzerinden nasıl vergi alınabileceğinin hesaplanmasının olanaklı olmadığı, toprak reformunun bu şekilde yapılması iddiasının tamamen Türkiye'nin koşullarını bilmemekten kaynaklandığı, zira vergi ödeyememe nedeniyle arazi satışına gidilmesi halinde, alıcıların yoksul çiftçilerden çok, daha büyük toprak sahipleri olacağı" belirtilmiştir.

İsmet İnönü, Avrupa Prodüktivite Merkezi'nden Türkiye'ye uzman gönderilmesini istemiştir. Bunun üzerine iki uzman Türkiye'ye gelmiş ve iki buçuk ay burada kalmıştır.<sup>824</sup> Bu uzmanlar, çalışmaları sırasında VRK., Maliye Bakanlığı, Odalar Birliği, DPT ve üniversiteler ile görüşmeler ve toplantılar yapmıştır. İnceleme ve toplantılar sonunda da bir rapor düzenleyip, Başbakan'a sunmuşlardır. Temelde olumlu görüşler içeren bu raporda, bir kısım eleştiriler ve öneriler de yer almıştır. Eleştirilerden biri, "Türkiye'de vergi rezervlerinin büyük ölçüde dolaylı vergilerde ve özellikle de akaryakıttan alınan vergilerde olduğu, bunların da yeterince vergilendirilmediği" yönündedir. Zamanla bu görüşlerinde haklı oldukları anlaşılmıştır. VRK. açısından ise, oldukça olumlu saptamalar yapılmış, hatta VRK.'nun örnek olarak alınması için Birleşmiş Milletlere teklif götürüleceği hususuna da raporda yer verilmiştir.<sup>825</sup>

VRK. raporlarında, bir çok konuda diğer ülke uygulamalarından örnekler verildiği görülür. Çalışmalar için gerekli olan araştırma ve güncel kaynak gereksinimi, yabancı dil bilen, diğer ülkelerin uygulamalarını takip eden, ekonomik ve vergisel konulardaki gelişmelere hakim komisyon üyeleri tarafından sağlanmıştır.

VRK., Türk vergiciliğinde dönüm noktası olarak kabul edilen çok önemli bir aşamadır. Komisyon, Parlamentodan gelen sorulara verdiği yanıtlarla ve verdiği bilgilerle, yasama organını önemli ölçüde etkilemiştir. Meclisteki Vergi Komisyonu, VRK.'nun görüşü alınmadıkça Mecliste görüşmelere başlamadığından, Maliye Bakanı bile yapmak istediği düzenlemeler konusunda zaman zaman Komisyona gelerek olumlu görüş almak istemiştir.

Zamanla değişen koşullar, VRK.'nun kuruluşundaki koşullara göre çok farklı hale gelmiş, siyasilerin sürekli olarak kendi isteklerine uygun görüş taleplerine karşın bu taleplerin yerine getirilmemesi, sıkıntılara neden olmuştur. Bu gelişmeler sonucunda, dönemin Maliye Bakanı, 1972 yılında VRK. çalışmalarına fiilen sona vermiştir.

<sup>824</sup>Bu iki kişiden Profesör Schmölders iyi bir finans uzmanı ve Köln Üniversitesi'nin dünyaca ünlü hocasıydı. Diğer kişi Profesör Senf, International Institute of Public Finance'in Genel Sekreteri ve aynı zamanda Saarbruken Eyaleti'nin Maliye Bakanıydı. Bu çalışmaların finansmanı da tamamen Avrupa Prodüktivite Merkezi tarafından sağlanmıştır. Bkz. a.g.söyleşi,

<sup>825</sup>Bütün bu olayların sonunda Başbakan bu işle ilgili olarak, VRK. Başkanı ve DPT Yetkililerinin de yer aldığı bir toplantı düzenlemiştir. Toplantının sonunda Başbakan tercihini VRK.'ndan yana yapmıştır. Bkz. a.g.söyleşi.



### 4.3. Vergi Konseyi (2000-)

Vergi Konseyi, Maliye Bakanlığı tarafından Bakan onayı<sup>826</sup> ile kurulmuş, Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde görev yapan, üyeleri ve başkanı Maliye Bakanı tarafından belirlenen, bir danışma organdır.<sup>827</sup> VK. Başkanı gerek gördüğü kişileri ve kurum temsilcilerini, oy hakkına sahip olmamak kaydıyla, görüşlerini saptamak ve önerilerini dinlemek amacıyla toplantılara davet edebilir.

VK.'nin temel fonksiyonu, Maliye Bakanlığının havale edeceği veya kendisinin gerekli gördüğü konular hakkında görüş bildirmektir.

Dünyada ve Türkiye'de vergileme alanındaki gelişmeleri ve değişiklikleri sürekli olarak izlemek ve değerlendirmek VK.'nin görevleri arasındadır.

VK. ile ekonomik ve sosyal etkileri nedeniyle toplumun gündeminden inmeyen vergi konusunda, kamu ve özel kesim işbirliğinin sağlanması amaçlanmıştır. Üretilen çözüm önerilerinin sağlıklı kanallardan yetkili makamlara ulaşması, etkin bir vergi sistemi ve vergi idaresinin oluşturulması, kayıt dışı kesimle mücadelede daha fazla etkinlik sağlanması ve mevcut vergi yasalarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların dikkate alınarak değerlendirilmesi de VK.'nin görevleri arasındadır.<sup>828</sup> VK. ile ayrıca, vergi yasalarının yükümlüler tarafından anlaşılabilir ve basit hale getirilmesi için öneriler geliştirilmesi de hedeflenmiştir.<sup>829</sup>

VK., bugüne kadar, KDV iadesi, kayıt dışı ekonomi, çevre vergileri, Avrupa Birliğinde vergilemede yeni yaklaşımlar ve Türkiye uygulaması, ekonomik krizlerin engellenmesinde veya ekonomik krizlerin sona erdirilmesinde uygulanabilecek vergi politikaları konularını gündeme almıştır.<sup>830</sup>

<sup>826</sup>31.03.2000

<sup>827</sup>Vergi Konseyi üyeleri; Maliye Bakanlığından 8 kişi, ilgili kurum ve kuruluşlardan DPT'nden 1 kişi Hazine Müsteşarlığından 1 kişi, Dış Ticaret Müsteşarlığından 1 kişi, TOBB'nden 1 kişi, Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonundan 1 kişi, Türkiye Ziraat Odaları Birliğinden 1 kişi, Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Konfederasyonundan 1 kişi, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden 2 kişi, Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneğinden 1 kişi, İstanbul Sanayi Odasından 1 kişi ve üniversite temsilcilerinden 5 kişi olmak üzere 23 kişiden oluşur.

<sup>828</sup><http://www.byegm.gov.tr/YAYINLARIMIZ/ANADOLUYAHABERLER/AHA53.htm#6>

<sup>829</sup><http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/d57ba2090b8d0cff86256aa4002edbfd/219e6ce645aec71086256aab00395ace?OpenDocument>

<sup>830</sup><http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/faalrap2001digerfaal?OpenPage>

#### 4.4. Vergi Reform Komisyonu ile Vergi Konseyinin Karşılaştırılması

Şu anda faaliyette bulunan VK., işlevi bakımından VRK. ile karşılaştırıldığında, bugünkü VK., Maliye Bakanı tarafından kurulmuş olup, Maliye Bakanı'na bağlı bir danışma organı olarak çalışmaktadır. Danışma organı, bir yandan Bakanlığın sorularını yanıtlayıp, görüş bildirmekte, araştırma yapmakta, diğer yandan kendiliğinden bazı konuların tartışılması gerektiğini Bakanlığa iletmektedir. Görüldüğü üzere, bu son derece sınırlı bir çerçevedir. Konseyin yapısı çeşitli kuruluşların görüşünü almaya yönelik olduğu için, üyelerin yapısı da çok çeşitli kesimlerden oluşmaktadır. Oysa VRK. tamamen vergiyle ilgili kişilerden oluşmuştur.<sup>831</sup> Bu kişiler tüm mesailerini Komisyonun çalışmalarına vermişlerdir.

Çalışmaların yoğunluğu ve sağlığı açısından gerekli olduğu için, Maliye Bakanlığını temsil eden görevliler VRK.'ndaki çalışmalarını dışında herhangi bir işle uğraşmamışlardır. VK.'nde şu anda da Maliye Bakanlığından gelen görevlilerin, kendi görevleriyle ilgili işlerini de yürütmek zorunda olmaları, VK.'nin düzenli olarak toplanmasını olanaksızlaştırmaktadır. VRK. ile VK. yüklendikleri fonksiyonlar ve yapısı açısından çok farklı konumdadır. VK.'nden VRK.'ndaki gibi bir misyon beklememek gerekir.<sup>832</sup>

### 5. BÜTÇE YASALARI İLE VERGİ YASALARINA İLİŞKİN OLARAK

#### YAPILAN DÜZENLEMELER

Anayasada<sup>833</sup> “Bütçe kanuna, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz” hükmü yer almaktadır.<sup>834</sup> Yine Anayasada<sup>835</sup> Cumhurbaşkanının BK.'nu tekrar görüşülmek üzere TBMM'ne geri gönderemeyeceği hükmü yer almaktadır. Bu hüküm özellikle hükümetler açısından, hükümetlerin programlarını uygulamada bir güvence olarak kabul edilebilir.

<sup>831</sup>NADAROĞLU komisyonda gruplaşma ya da başka kaygılar olmamasının çalışmaların başarılı olmasında önemli bir yeri olduğu görüşündedir

<sup>832</sup>Nadaroğlu, a.g.söyleşi.

<sup>833</sup>TC.AY., m.161.

<sup>834</sup>Bu hükmün amacı, bütçe yasalarında sadece yıllık bütçenin niteliğine uygun konuların yer almasını sağlamaktır.

<sup>835</sup>TC.AY., m.89.

TBMM üyeleri, Bütçe yasa tasarılarının Genel Kurulda görüşülmesi sırasında, gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamazlar.<sup>836</sup> Bakanlar Kuruluna BK.'nda değişiklik yapma yetkisi tanınmamıştır.<sup>837</sup>

BK. vergi yasalarının uygulanmasına izin verse de vergi hukukunun kaynaklarından biri olarak kabul edilemez.<sup>838</sup> BK.'nun vergi hukukunun kaynağı olamayacağı hususunda vergi hukuku doktrininde tam bir görüş birliği bulunmaktadır. BK., vergi hukuku bakımından bir kaynak olmamakla beraber, her bütçe yılı için vergi yasalarının uygulanmasına izin vermesi açısından önemlidir. BK., hem yürütme organına gelirleri toplama ve giderleri yapmasına izin vermesi, hem de vergi hukuku disipliniinde vergi yasalarının uygulanmasına izin vermesi bakımından, vergi yasalarının içeriğinde bir değişiklik ya da düzenleme gücüne sahip bulunmayan şekli bir yasadır.<sup>839</sup>

Anayasanın bu hükmü ve Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında, vergi yükü getiren ya da vergi yükünü çoğaltan yasalar ve hükümlerin BK.'nun kimliğine aykırı olduğu ve vergi yasalarının BK. olmadığını belirtilmesine rağmen, BK. ile vergi yasalarına ilişkin düzenlemeler yapılmaktadır.

BK. ile vergi yasalarında değişiklik veya düzenleme yapılmasında, vergileme alanında yasama faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinin güçlüğü ve zaman yönünden uzun bir süreci kapsamı gibi nedenler, hükümetleri pratik olarak bu yola itmektedir.<sup>840</sup>

1990 mali yılı BK.<sup>841</sup> ile GVK., KVK. ve İthalde Alınacak Damga Resmi Hakkında Kanun ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. GVK.'na 3505 SK. ile eklenen geçici 32 nci maddesi hükmünün<sup>842</sup> 1990 mali yılında uygulanmayacağı hükmü getirilmiştir. Oysa, GVK.'un geçici 32 nci maddesi Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasaya aykırılığı gerekçesiyle daha önce iptal edilmiştir.<sup>843</sup> Anayasa Mahkemesi, 1990 yılı BK. ile İthalde Alınan Damga Resmi Kanunu'nun süre uzatılmasına ilişkin

<sup>836</sup>TC.AY., m.162.

<sup>837</sup>TC.AY., m.163.

<sup>838</sup>Akif Erginay, Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi, (Ankara: 1984), s.38.

<sup>839</sup>Gökhan Kürşat Yerlikaya, e-Akademi, Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi, Sayı: 6, (Ağustos, 2002).

<sup>840</sup>Mustafa Dündar, "Bütçe Kanunu ile Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasının Anayasa Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, Sayı.124, (Ocak, 1999), s.31.

<sup>841</sup>m.60 ve 63/i-1, RG.20388: 30 Aralık 1989.

<sup>842</sup>Geçici 32 nci madde, hayat standardı esası ile ilgili hükümleri içermekteydi.

<sup>843</sup>AY. Mah., E.1989/6 ve 1989/42 SKa. , RG.20484: 6 Nisan 1990.

hükmünü ve hayat standardı esası ile ilgili hükmünü, yerinde bir kararla<sup>844</sup> iptal etmiştir.<sup>845</sup>

Anayasa Mahkemesi, 1990 Mali Yılı Bütçe Kanununun 60 ıncı maddesinin Anayasaya aykırılığı konusunda "...bütçe yasalarına ancak bütçenin uygulanmasına ilişkin açıklayıcı kurallar konulabilir. Bütçenin uygulanmasına ilişkin bir kural da olsa, yürürlükteki yasaları doğrudan kaldıramaz ve yasa konusu olacak hususları içeremez. Başka yasalarla yapılması gereken düzenlemeleri, üstelik geriye dönük biçimde kapsayan ve bütçe ile ilgili hüküm niteliği taşımayan...fıkrası Anayasanın 161. maddesine aykırıdır." şeklinde karar vermiştir.

Yine Anayasa Mahkemesinin bir kararında;<sup>846</sup> bir yasa kuralının bütçeden gider yapmayı ya da bütçeye gelir sağlamayı gerektirir nitelikte bulunmasının, mutlak biçimde "bütçe ile ilgili hükümlerden" sayılmasına yetmeyeceği, "bütçe ile ilgili hüküm" ibaresine dayanılarak gider ya da gelire ilgili bir konuyu olağan bir yasa yerine bütçe yasası ile düzenlemenin, Anayasanın 88<sup>847</sup> ve 89 uncu<sup>848</sup> maddelerini bu tür yasalar bakımından uygulanamaz duruma düşüreceği belirtilmiştir.

Ancak, BK.'nun bu yapısı ve Anayasa Mahkemesi kararlarına rağmen, vergi yasalarına ilişkin düzenlemelere BK.'nda yer vermeye devam edilmektedir. 1998 mali yılı BK.<sup>849</sup> ile Finansman Kanununun (Taşıt Alım Vergisi Kanunu) 3418 SK. ile 31.03.1998 olarak belirlenen, ek taşıt alım vergisi uygulama süresi 31.12.1998 tarihine kadar uzatmıştır<sup>850</sup>

Yine 1999 yılı BK.'nda<sup>851</sup> Anayasaya aykırı olarak GVK., KVK. ve DVK. ile ilgili vergi düzenlemelerine yer verilmiştir.

<sup>844</sup>AY. Mah., 28.6.1990 T. ve E.1990/6, K.1990/17 SKa.

<sup>845</sup>Selim Kaneti, a.g.p. (1991), s., 78

<sup>846</sup>AY. Mah., 22.10.2002 T. ve E./2002/138, K.2002/96, SKa., RG.25062:28 Mart 2003.

<sup>847</sup>Yasaların teklif edilmesi ve görüşülmesine ilişkin hüküm.

<sup>848</sup>Yasaların Cumhurbaşkanınca yayınlanmasına, bir daha geri görüşülmek üzere TBMM'ne geri gönderilmesi ve Bütçe Yasasının TBMM'ne bir daha görüşülmek üzere geri gönderilebilecek yasaların dışında tutulmasına ilişkin düzenleme.

<sup>849</sup>m.70, RG.23213: 27 Aralık 1997, 29.7.1970 T.ve 1318 sayılı Finansman Kanunu'na 3418 sayılı Kanun'un 22 nci maddesiyle eklenen geçici 2 nci maddedeki süre 31.12.1998 tarihine kadar uzatılmıştır.

<sup>850</sup>1318 SK.'un geç. 2 nci maddesinde yer alan bu süre, 4369 SK.'un geç. 6 ncı maddesiyle, 15 yıl olarak düzenlenmiş ve 31.3.2003 tarihine kadar uzatılmıştır.

<sup>851</sup>1999 yılı BK., m.69, RG.23741:30 Haziran 1999.

4833 sayılı 2003 mali yılı BK.'nun 51 inci maddesi ile 4811 SK.'un Maliye Bakanlığına süre belirleme yetkisi veren 21 inci maddesi değiştirilmiş, daha sonra da Maliye Bakanlığı bu yetkiyi 2003/3 sayılı Vergi Barışı Kanunu İç Genelgesi ile kullanarak, başvuru ve ilk taksiti ödeme süresini 21 Nisan 2003 günü mesai bitimine kadar uzatmıştır.

Süre uzatmaya yönelik bu düzenlemeler, tamamen hukuka aykırıdır. Anayasa Mahkemesinin, BK. ile diğer yasalarda değişiklik yapma olanağı bulunmadığına ilişkin bir çok kararına rağmen, 4811 SK.'da değişiklik yaparak Maliye Bakanlığının yetkisini uzatmak Anayasaya aykırıdır. Maliye Bakanlığının yetki kullanım şekli de ayrı bir tartışma konusudur.<sup>852</sup>

Bütçe yasaları ile vergi yasaları üzerinde kısmen ya da tamamen düzenleme yapılması, vergilerin konusu, yükümlülüğü, süresi, oranı, istisna ve muafiyetleri gibi temel kurucu unsurları üzerinde düzenlemeler getirilmesi, “verginin yasallığı ilkesi” ile çelişmektedir.<sup>853</sup> Dolayısıyla BK. vergilere ilişkin düzenlemeye sadece bütçenin C cetvelinde yer verebilir.<sup>854</sup> Bunun dışında uygulamada görüldüğü gibi, BK. ile vergi yasalarına ilişkin esasa yönelik düzenlemeler yapılması olanağı yoktur. BK. bir yasa olmakla beraber şekli bir yasa niteliğinde olduğundan, şekli yasa olan BK. ile hem şekli ve hem de maddi yasa olan vergi yasalarına ilişkin olarak, esasa yönelik düzenlemeler yapılması Anayasa ve verginin yasallık ilkesine aykırıdır.

1050 SK.'un<sup>855</sup> Devlet bütçesiyle ilgili hükümleri<sup>856</sup> gereğince, Devletin her mali yılda toplanacak gelirleri ve yapacağı harcamaları BK.'nda göstermesi zorunludur. Yine 1050 SK.'da,<sup>857</sup> BK.'nun içereceği hükümler; gider ödenekleri toplamı, gelir tahminleri

<sup>852</sup>Konu vergi yükümlülerinin haklarını ve hukukunu ilgilendiren bir konudur. Öte yandan, başvuru süresi, idarenin iç işleyişi ile ilgili bir konu olarak da değerlendirilemez. İç genelge, idarenin iç işleyişi ile ilgili konularda, merkezin hiyerarşik amir sıfatı ile yayımlayabileceği ve sadece kendi memuruna yasaları nasıl anlayıp uygulamaları gerektiği yönündeki direktif ve talimatlarını içeren, idarenin iç işleyişi ile ilgili olması nedeniyle de RG.'de yayınlanmayan ve doğrudan iptal davasına konu edilemeyen bir genelge veya tamim niteliğindedir ve bu statüdeki işlemlerle yükümlülerin hak ve hukukuna ilişkin konular düzenlenemez. Hukuk devletinin temel özelliklerinden birisi de devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına önce kendisinin uymasıdır.

<sup>853</sup>Bumin Doğrusöz, “Vergi Barışı ve Gündem”, *Dünya* (3 Nisan 2003)

<sup>854</sup>C cetveli, belli bir mali yıl içinde vergilerin ve diğer mali yükümlülüklerin toplanması için, yürütme organına BK. ile ön izin verilmesini düzenler.

<sup>855</sup>9.6.1927 T. ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu

<sup>856</sup>1050 SK., m.28.

<sup>857</sup>1050 SK., m.30.

toplama, bütçe açığı varsa ne şekilde kapatılacağı ve bütçe yılına ait bulunan ve o yılın gelir ve giderlerini ilgilendiren hükümler olarak sınırlandırılmıştır. Ayrıca, hükmü bir yıllık süreyi aşacak geçici maddelerin BK.'na konulamayacağı belirtilmiştir. Bütçe Yasası her yıl tekrarlandığı ve çıkarıldığı mali yıllarla sınırlı olduğu için, sürekli bir yasa olma özelliğini kaybeder.

## 6. CUMHURBAŞKANI TARAFINDAN BİR DAHA GÖRÜŞÜLMEK ÜZERE TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİNE GERİ GÖNDERİLEN VERGİ YASALARI

TBMM'nce kabul edilen yasaların Cumhurbaşkanı tarafından bir daha görüşülmek üzere, TBMM'ne geri gönderilmesine ilişkin düzenleme 1924 Anayasasında da yer almasına rağmen, Cumhurbaşkanınca bu yetki hiç kullanılmamıştır. 1961 Anayasasında da aynı hükmün yer almasından sonra, ilk kez 1961 yılında, 168 Sayılı Yasa<sup>858</sup> Cumhurbaşkanı tarafından imzalanmayarak bir daha görüşülmek üzere, TBMM'ne geri gönderilmiştir.<sup>859</sup>

Ancak yakın geçmişte, Cumhurbaşkanı bu yetkisini zaman zaman kullanmıştır. Cumhurbaşkanı tarafından yayınlanması kısmen uygun bulunmayan, 4746 Sayılı Yasa,<sup>860</sup> 4775 Sayılı Yasa,<sup>861</sup> 4792 Sayılı Yasa<sup>862</sup> ve 4840 Sayılı Yasa<sup>863</sup> bir kez daha görüşülmesi için,<sup>864</sup> TBMM'ne geri gönderilmiştir. Söz konusu yasalarının geri gönderilme gerekçelerinde aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.

### 6.1. 4746 Sayılı Yasa<sup>865</sup>

Bu Yasa ile emlak vergisinde 1972 yılından bu yana uygulanmakta olan beyan esasının kaldırılmasıyla vergi adaletinin ve vergilemede kolaylığın sağlanmasına

<sup>858</sup>10 ve 11 inci Dönem Türkiye Büyük Millet Meclisi Üyelerinin Ödeneklerinden Müttevellit T.C. Ziraat Bankası ve Maliye Bakanlığına Olan Borçlarının Ertilenmesine Ait Kanun"

<sup>859</sup>Güneş, a.g.m. (1964), s.175.

<sup>860</sup>18.03.2002 tarihli ve Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun.

<sup>861</sup>31.12.2002 tarihli ve 4775 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 4306 sayılı Kanun, 4481 sayılı Kanun ve 4562 sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

<sup>862</sup>29.01.2003 tarihli ve 4792 sayılı Vergi Barışı Kanunu.

<sup>863</sup>04.04.2003 tarihli, 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

<sup>864</sup>TC.AY. m. 89/2 gereğince.

<sup>865</sup>Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun.

yönelik olumlu bir değişiklik yapılmıştır. Bu sonuca yönelik düzenlemelere koşut olarak, 4746 SK.<sup>866</sup> ile yapılan ibare değişikliği, açık bir hata olmasının yanında, uygulamada sakıncalar doğurabilecek niteliktedir. 1319 SK.'da<sup>867</sup> "Beyan dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin beyan edilmediğinin idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar" kuralına yer verilmektedir. 4746 SK.'un ilgili hükmünün<sup>868</sup> gerek Hükümet Tasarısında, gerek TBMM PBK.'nda kabul edilen metninde, değinilen "Beyan dışı" ibaresinin "Bildirim dışı", "beyan edilmediğinin" ibaresinin ise "bildiriminde bulunulmadığının" biçiminde değiştirilmesi kabul edilmiştir. TBMM Genel Kurulunda da, Hükümet tarafından verilen değişiklik önergesinde, Medeni Kanun'da yapılan değişiklik sonucu "iştirak halinde mülkiyet" in "elbirliği mülkiyet", "müşterek mülkiyet" in ise, "paylı mülkiyet" adı altında düzenlendiği gerekçesiyle, 1319 SK.'da<sup>869</sup> geçen "iştirak halinde mülkiyet" ve "müşterek mülkiyet" ibarelerinin değiştirilmesi, ayrıca 1319 SK.'da<sup>870</sup> yapılan değişiklik sonrasında madde hükmü, "Bildirimde bulunulmadığının kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin beyan edilmediğinin idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar" biçimini almıştır. Böylece, hem madde metni, Türkçe'nin cümle yapısına aykırı içeriği nedeniyle anlam bütünlüğünü yitirmiş, hem de emlak vergisinde beyan esasının kaldırılmasına karşın, vergi ve cezalarda zamanaşımı süresini bina ve arazinin "beyan" edilmediğinin idarece öğrenildiği tarihi izleyen yıldan başlatan hükmü yürürlükte bırakılarak, hukuksal terminoloji yönünden önemli bir çelişki yaratılmıştır.<sup>871</sup>

4746 SK. Cumhurbaşkanı tarafından, gösterilen gerekçeler dikkate alınarak, yasada yer alan terminoloji sorunu çözümlenmek suretiyle, aynı başlık altında ve 4751 SK. olarak tekrar kabul edilmiş ve Cumhurbaşkanı tarafından onaylanarak, yürürlüğe girmiştir.<sup>872</sup>

<sup>866</sup>Çerçeve 6 ncı maddesinin (B) fıkrasının (b) bendiyle 1319 sayılı EVK.'nun 40 ncı maddesinde yapılan ibare değişikliği.

<sup>867</sup>1319 SK.'un 8.12.1980 T. ve 2350 SK. ile değiştirilen 40 ncı maddesinde.

<sup>868</sup>4746 SK., m.6/B.

<sup>869</sup>1319 SK., m.3,13/2.

<sup>870</sup>1319 SK., m.40.

<sup>871</sup><http://www.cankaya.gov.tr/ACIKLAMALAR/18.03.2002-1518.html>

<sup>872</sup>RG.24721: 9 Nisan 2002.

## 6.2. 4775 Sayılı Yasa<sup>873</sup>

4775 SK.<sup>874</sup> ile GVK.'nun bir kısım maddeleri<sup>875</sup> değiştirilerek ya da yeniden düzenlenerek, gelir vergisinde 4369 SK. değişikliğinden önceki sisteme dönüldüğü görülmüştür.

Düzenlemeye göre, bir gelirin vergiye bağlı tutulabilmesi, GVK.'nda<sup>876</sup> sayılan gelir gruplarından birine girmesine bağlıdır. Gelir vergisi sistemimizde, belli bir kaynağa bağlı gelir öğelerinin yanında, böyle bir kaynağa bağlı olmayan ya da süreklilik taşımayan bazı gelirler de sair kazanç ve iratlar grubunda vergiye tabi tutulmuştur. GVK.'nda<sup>877</sup> sayılan gelir gruplarından "sair kazanç ve iratlar", ilk bakışta önceki altı gruba girmeyen gelirlerin bu grupta vergilendirileceği izlenimini veriyorsa da bu gruba giren gelirlerin GVK.'nda<sup>878</sup> ayrı ayrı gösterilmiş olması, bu izlenimin doğru olmadığını göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, ilk altı gruba girmeyen bir gelirin vergilendirilebilmesi, ancak söz konusu gelirin "sair kazanç ve iratları" düzenleyen maddeler içinde belirtilmiş olmasına bağlıdır. Bu durum, geniş anlamda gelir kavramına giren bazı gelirlerin vergilendirilmemesi sonucunu doğurmaktadır. Buna göre, gelirin yalnızca el değiştirmesinden ibaret olan, transfer niteliğindeki geçişler vergilendirilen gelir kavramına girmemektedir. Bu sistemden kaynaklanan sorunlar 4369 SK.<sup>879</sup> gerekçesinde, "...gelişen ekonomik yaşama bağlı olarak elde edilebilecek, devamlılık niteliği bulunmayan gelir unsurları çeşitlenmekte ve bu gelir unsurlarına ilişkin açık bir hüküm bulunmaması durumunda yasayla bir değişiklik yapılmıyaya kadar, söz konusu unsurlar vergi dışı kalmaktadır. Dolayısıyla, bu gelir unsurları açıkça bireyin satın alma gücünü artırdığı halde vergilendirilememektedir. Bu tür gelirleri vergilendirmek için yapılacak düzenlemeler her zaman olanaklı olamamakta, en azından yapılacak değişikliğin zaman alması, vergilendirmede adalet ilkesinin uygulanmasını geciktirmektedir. Diğer yandan yapılan değişiklikler, yasanın gittikçe karmaşıklaşmasına ve sistematüğının bozulmasına yol açmakta ve vergilendirmede belirlilik ilkesini zedelemektedir. Ayrıca, vergiye tabi gelirin kapsamı konusunda idare

<sup>873</sup>4775 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 4306 sayılı Kanun, 4481 sayılı Kanun ve 4562 sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun".

<sup>874</sup>1-7 nci maddeleri.

<sup>875</sup>Sırasıyla 1., 2., 80., mükerrer 80., 81., mükerrer 81. ve 82. maddeleri.

<sup>876</sup>GVK., m.2.

<sup>877</sup>GVK., m.2.

<sup>878</sup>GVK., m.80, 81.

<sup>879</sup>4369 SK., m.24 gerekçesi.



ile yükümlü arasında uyumsuzluklara neden olmaktadır. Kişilerin üretim sürecine katkıları dolayısıyla elde ettikleri gelirler vergilendirilirken, üretime katkı sonucunda elde edilmeyen, gelirin yeniden paylaşımı olarak nitelendirilebilecek bir kısım gelir unsurunun vergilendirilmemesi, vergilendirmenin genellik ve eşitlik ilkesini zedelemekte ve toplumda vergi ödemeye karşı bir direnç oluşmasına yol açmaktadır. Mevcut düzenlemenin yarattığı diğer bir sorun, vergiye tabi olması gerektiği halde beyan dışı bırakılan kazanç ve iratların, vergiye tabi olmadığı ileri sürülen gelirlerden kaynaklandığı yolundaki gerekçelerle, yükümlülerin VUK.<sup>880</sup> gereğince yapılacak tarhiyatlardan kaçınabilmeleridir. Kaldı ki, vergiden kaçınma kastı olmasa bile, varlığı tespit edilen gelirin hangi vergilendirme rejimi çerçevesinde vergilendirileceğinin belirlenmesi mevcut sistem içinde olanaklı olmayabilmektedir. Uygulamada bu sıkıntılar ülkemizde geniş boyutlara ulaşan kayıt dışı ekonominin daha da yaygınlaşmasına katkıda bulunmaktadır. Kayıt dışında faaliyet gösteren potansiyel yükümlüler, bu şekilde elde ettikleri gelirin belirlenmesi durumunda bile, etkin bir şekilde vergilendirilmeyeceği düşüncesinden hareketle, söz konusu faaliyetlerini güven içinde sürdürebilmektedirler...." biçiminde ortaya konulmuştur. Diğer yandan, 4369 SK. değişikliğinden önceki gelir tanımı üzerine kurulu gelir vergisi sisteminin başarılı olabilmesi için, sağlıklı bir belge ve kayıt düzeninin yerleşmiş olması, yönetsel ve yargısal yeterli ve etkili bir vergi denetiminin bulunması gerekmektedir. Çünkü, sistemin başarısı her yükümlünün tüm faaliyetlerinin izlenmesine bağlıdır. Oysa, ülkemizdeki veriler bu gereklerin başarılı olarak yerine getirilemediğini göstermektedir.

GVK.'nın yürürlüğe girdiği 1961 yılından, 4369 SK.'un yürürlüğüne ilişkin 01.01.1999 gününe kadar bu gelir anlayışı uygulanmış ve bu süreçte, kaynak teorisine göre yapılan gelir tanımının yetersiz olduğu, yükümlülerin bir kısım gelirinin kapsam dışında tutulduğu, belge ve kayıt düzeninin yerleştirilemediği, etkili ve yeterli bir vergi denetimi yapılamadığı görülmüştür. Ortaya çıkan sakıncalar, çeşitli güvenlik sistemleri ve oto-kontrol müesseseleriyle giderilmeye çalışılmıştır.<sup>881</sup> Geçmişteki bu deneyimlerden yola çıkılarak, yükümlünün gerçek ödeme gücünün ortaya konulabilmesi

<sup>880</sup>VUK., m.30/7.

<sup>881</sup> "Ortalama kar haddi esası", "asgari zirai kazanç esası", "gider esası" ve "servet beyanı esası" bu tür vergi güvenlik ve oto-kontrol müesseseleri olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere 01.01.1983'den itibaren "hayat standardı esası" eklenmiştir. Yükümlünün kendisinin ve ailesinin yaşamını sürdürmesinin bir bedeli olduğu, dolayısıyla gelirinin de en az bu bedeli karşılamaya yeterli tutarda bulunması gerektiği varsayımına dayanan "hayat standardı esası"nın yürürlüğe konulmasından bir yıl sonra da "gider esası" ile "servet kazancı esası" kaldırılmıştır. Ne var ki, "hayat standardı esası" uygulamasından da istenilen sonuç alınamamıştır.

için VUK.'na<sup>882</sup> eklenen hükümlerle, "harcama ve tasarruflar yoluyla re'sen takdir" yöntemi getirilmiştir. Ancak bu hüküm 4369 SK. ile vergi tanımında değişiklik yapıncaya kadar<sup>883</sup> uygulanamamıştır. Bu nedenlerle, GVK.'ndaki gelir tanımı ve gelir gruplarına giren gelir unsurları kapsamında değişiklik yapılması zorunluluğu doğmuştur.

4369 SK. ile GVK.'nda<sup>884</sup> yapılan değişiklikle gelir, "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı" biçiminde yeniden tanımlanmış, buna koşut olarak GVK.'nda<sup>885</sup> gelir gruplarının yer aldığı son bent "kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar" biçiminde değiştirilerek, geniş anlamdaki gelir tanımı pekiştirilmiştir. Böylece, kişinin satın alma gücünü artıran her türlü değer vergiye bağlı gelir olduğu vurgulanmıştır. Yapılan bu yeni tanımlamayla, bir gelirin vergilendirilebilmesi için, yasada açıkça belirtilmiş olması gerektiği yolundaki anlayış terk edilerek, bir gelirin vergilendirilmemesi için yasada açıkça vergiden ayırık tutulduğuna ilişkin bir kuralın bulunması gerektiği anlayışına geçilmiştir. Ayrıca, ekonomik gelişmelere bağlı olarak, yeni gelir unsurlarının ortaya çıkması durumunda, bunların kendiliğinden verginin konusuna alınması sağlanmış, böylece GVK.'nun ekonomik gelişmelere uyumu hızlandırılmıştır. Sonuç olarak, 4369 SK. ile gerçekleştirilen değişiklikle, ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesinden hareketle vergi adaleti, herhangi bir gelirin vergiye bağlı olup olmadığı konusunda vergi idaresi ile yükümlüler arasında uyumsuzluk olasılığının azaltılması ve vergi tabanının genişletilmesi sağlanmıştır. Ayrıca VUK.'nda<sup>886</sup> yer alan, vergi denetim elemanlarınca yapılan incelemeler sırasında yükümlülerin, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş ya da vergiye bağlı olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlayamamaları durumunu, re'sen vergi tarhını gerektiren nedenler arasına alan kural anlam kazanmıştır.<sup>887</sup>

<sup>882</sup>VUK., m.30/2, 24.06.1994 tarih ve 4008 SK. ile 7 nci bent eklenmiştir.

<sup>883</sup>01.01.1999.

<sup>884</sup>GVK., m.1.

<sup>885</sup>GVK., m.2/7.

<sup>886</sup>VUK.'nun 30 uncu maddesine 4008 SK. ile eklenen 7 nci bent hükmü.

<sup>887</sup>Anılan bendin gerekçesinde, bu düzenlemeyle, yükümlüden herhangi bir bildirim, belge, beyan alınmaksızın yalnızca idare tarafından saptanan harcama ve tasarruflardan hareketle kişilerin vergilendirilmesi gereken gelirlerinin kontrol edilmesinin amaçlandığı, kaynağı açıklanamayan harcama ve tasarruflardan hareket edilerek dönem kazancının belirlenmesi yönteminin güçlü bir oto-kontrol sistemi olarak denetimin etkinliğini artıracığı vurgulanmıştır.

Yapılan bu düzenlemelerle, gelirin saptanmasında "kaynak teorisi"nden "net artış teorisi"ne geçilmesi şeklinde bir reform gerçekleştirilmiştir. Bu reformla, vergi tabanının genişletilmesine koşut olarak, vergi inceleme ve denetim alanı da genişletilmiş ve etkinliği artırılmıştır.

4369 SK.'un yürürlük tarihinden<sup>888</sup> önce, kişilerin çeşitli biçimlerde edindikleri birikimlerinin de kayıt altına alınarak yasallaştırılmasına gerek duyulduğundan, yükümlülerin kayıtlarda yer almayan ya da maddede sayılan belgelerle kanıtlanamayan nakit para, mevduat sertifikası, döviz ve benzeri değerlerini 30.09.1998 günü itibariyle en az bir gün süreyle, Türkiye'de kurulu mevduat kabulüne yetkili bankaların Türkiye'deki şubelerinde bulunduklarının kanıtlanması koşuluyla, bu değerlerden karşılanan mal edinimleri ve giderlere ilişkin inceleme ve tarhiyat yapılamayacağı kurala bağlanmıştır.<sup>889</sup> Böylece bu hükümle bir yandan kayıt dışı değerlere yasallık kazandırılırken, diğer yandan bunlara ilişkin geçmişe dönük inceleme ve vergilendirme yapılmayacağına güvencesi verilmiştir. Üstelik, ilgili kuruluşların, yükümlülerin bu konudaki istemlerini yerine getirmeye zorunlu oldukları belirtilmiştir.

Bu düzenleme kamuoyunda "Mali Milat" olarak ifade edilmiştir. Ancak, bu yeni düzenlemeler yürürlüğe girmeden, GVK.'nda<sup>890</sup> yapılan değişiklik ile uygulama başlangıcı 2002 yılının sonuna kadar ertelenmiş<sup>891</sup> ve eski düzenlemelerin benzeri

<sup>888</sup>01.01.1999.

<sup>889</sup>GVK.'na, 4369 SK. ile eklenen geç.m.47.

<sup>890</sup>14.08.1999 T. ve, 4444 SK. ile eklenen geç.m.56.

<sup>891</sup>Ertelemenin nedenleri 4444 SK.'un genel gerekçesinde şöyle açıklanmıştır: "22 Temmuz 1998 tarihli ve 4369 sayılı Yasa ile vergi sisteminde reform niteliğinde köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin yapılmasında şu temel ilkelerden hareket edilmiştir: 1. Vergi tabanının genişletilmesi, 2. Kayıt dışı ekonominin kayda alınması, 3. Vergi sisteminin daha basit ve açık hale getirilmesi, 4. Vergi adaletinin sağlanması, 5. Ekonomiye uyum. 4369 sayılı Yasanın bu temel ilkeleri bugün de vazgeçilmez ve ikinci plana atılamaz ilkelerdir. Bu ilkelerden vazgeçilmesi her sosyal ve ekonomik koşulda söz konusu değildir. ...4369 sayılı Yasa toplumun geniş kesimlerince kabul ve destek görmüştür. Ancak bu yasanın hazırlıkları sırasında ve yasalaşma sürecinde var olan koşullar daha sonradan hızla değişmiş, 1997 yılı ortalarında Tayland'da başlayan ve sermaye ve mal hareketleri yoluyla Güneydoğu Asya'yı etkisi altına alan finansal kriz 1998'in ortalarında Rusya'yı da etkisi altına alarak bütün dünya ekonomilerini derinden sarsmıştır. Tüm dünya ekonomilerini sarsan ekonomik krizin olumsuz etkileri Türkiye ekonomisini önemli ölçüde etkilemiş, 1998 yılında başlayan ekonomik daralma 1999 yılında da devam etmiştir. Dışsal faktörlerin etkileri sonucu ortaya çıkan yeni ekonomik durum bütün işletmeleri olumsuz yönde etkilemiş, bunun sonucunda da mükelleflerin yeni ekonomik koşullardan kaynaklanan haklı talepleri gündeme gelmiştir. Vergi sistemlerini ekonomik koşullardan bağımsız olarak düşünmek mümkün olmadığı gibi, vergi mevzuatını değişmez kabul etmek de mümkün değildir. Vergi sisteminin temel fonksiyonu ekonomik koşulları değiştirmek değildir. Tersine ekonomik koşullar vergi sistemini değiştirmek için yeterli gerekçe olabilir. Vergi sistemi ekonomik koşulları ve yapıyı izlemek ve yeni koşul ve yapıya uygun düzenlemeleri yapmak durumundadır. Açıklanan gerekçelerle vergi sistemini ekonomik koşullar çerçevesinde tekrar gözden geçirmek ve gerekli önlemleri almak zorunluluğu

kurallar yürürlüğe konulmuştur. Yine GVK.'na<sup>892</sup> eklenen bir hükümlerle, "hayat standardı esası" yeniden getirilmiştir.

Bu durumla vergi, birey ile vergi alacaklısı devlet örgütü arasında yalnızca mali ilişkiyi değil, aynı zamanda hukuksal bir ilişkiyi anlatmaktadır. Nitekim, Anayasada,<sup>893</sup> vergi ödevi ile kişinin hukuksal ilişkisi düzenlenmiştir. Getirilen kural herkesi mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü kılmış, ancak yükümlülük kamu giderlerinin karşılanması koşuluna bağlanmıştır. Bu, kamu giderleri gerektirmedikçe kişiden vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan paraların kamu giderleri dışında harcanmaması anlamına gelmektedir. Görüldüğü gibi, vergi ödevinde kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanma karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı genel bir katılma payını üstlenmesi söz konusudur. Vergi ödevinde tüm kamu giderlerine karşı genel bir katılma payının yüklenilmesi, söz konusu payın eşit ve dengeli olarak dağılımını zorunlu kılmaktadır. Yine, Anayasada,<sup>894</sup> "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" kuralına yer verilmiştir. Bu anayasal ilkeler çerçevesinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüğe ilişkin düzenlemelerin yasa ile gerçekleştirilmesi, vergi yükümlülüğünün genel bir katılma payı olması nedeniyle kişiler arasında dengeli ve eşit dağıtılması, adalet ve hakkaniyet ölçütlerine uygun, açık, anlaşılabilir ve belirgin oranlar ve ögeler içermesi gerekmektedir.

4775 SK.<sup>895</sup> ile GVK.'nda yapılan değişiklikler ve yeniden düzenlemelerle; 4369 SK. ile getirilen, ancak bugüne kadar ertelenerek uygulamaya konulmayan gelir tanımı ile ilgili yeni anlayışın ekonomiye olan olumsuz etkilerinden, kamuoyunda

---

doğmuştur. Bunu yaparken vergi sisteminin özüne dokunulmaması, temel ilkelerin korunması, vergi ile ilgili uzun vadeli amaçlara ulaşmaya çalışırken mükelleflerin mali yapılarını olumsuz etkilemeyecek başka yöntem ve araçların kullanılması temel hareket noktasını oluşturmaktadır. Vergi mevzuatında ekonomik gerekler nedeniyle bazı değişiklikler yaparken, 4369 sayılı Yasanın temel ilkelerinden vazgeçilmesi gerekmemektedir. Bu ilkeler bugün de geçerlidir. Ancak bu ilkelere ulaşmaya çalışırken kullanılacak yöntem ve araçlarda farklılıklar olacaktır. ...Bu Yasada, 4369 sayılı Yasa ile getirilen ve kayıt dışı ekonominin kayda alınmasında çok önemli bir düzenleme olan bütün gelirlerin vergiye tabi olduğu yönündeki gelir tanımı değiştirilmemekte, uygun bir süre için ertelenmektedir. Bu sürede; mevcut ekonomik koşulların yarattığı olumsuz etkilerin işletmeler üzerindeki etkilerinin bütünüyle ortadan kalkacağı tahmin edilmekte, ayrıca vergi idaresine, yeni düzenlemeyi mükelleflere sağlıklı bir şekilde anlatma ve yeterli hazırlığı yapılabilmesi için daha geniş bir zaman tanınmaktadır. Böylece geçiş dönemi olmayan düzenlemenin mükelleflerde yarattığı olumsuz psikolojik etkiler ortadan kaldırılmakta ve uygun koşullarda bir geçiş dönemi öngörülmektedir..."

<sup>892</sup>23.11.2000 T. ve 4605 SK. ile GVK.'na eklenen geç.m. 58 ile 01.01.2000-31.12.2001 tarihleri için.

<sup>893</sup>TC.AY., m.73.

<sup>894</sup>TC.AY., m.73/2.

<sup>895</sup>4477 SK., m.1-7.

düzenlemeye olan güvensizlikten ve düzenlemeden beklenen olumlu sonuçların alınmasında bu düzenlemenin beklenen etkiyi sağlayamayacağı konusunda varılan genel anlayıştan söz edilerek kaldırılması ve gelir vergisi uygulamasında, yapılan<sup>896</sup> değişiklikten önceki duruma dönülmesi amaçlanmaktadır. Oysa, 4369 SK. ile getirilen reform niteliğindeki uygulamaları erteleyen 4444 SK.'un genel gerekçesinde de açıkça belirtildiği gibi, 4369 SK.'un temel ilkeleri vazgeçilmemesi gereken ilkelere, VUK.'na<sup>897</sup> eklenen kural ile birlikte 4369 SK. ile GVK.'nda yapılan değişikliklerin öncelikli amacı, tüm vergi yükümlülerinin ve yükümlülerin tüm işlemlerinin belge ve kayıt düzenine alınmasıdır.

Durum böyle olunca, bunu sağlayan düzenlemelerin yürürlükten kaldırılmasının, yani kayıt dışılığı önleyemeyen, tersine buna yol açan bir sistemin yeniden yürürlüğe konulmasının, en azından kayıt dışılığı özendirmek anlamına geldiği açıktır. Üstelik, eski güvenlik ve oto-kontrol sistemlerinin getirilmediği de göz önüne alınırsa, vergi dışı kalmanın ne kadar kolaylaştırıldığı daha açık biçimde görülecektir. Böyle bir vergi düzeninin, Anayasa ile<sup>898</sup> oluşturulmak istenilen vergi sistemiyle bağdaşır bağdaşmadığı tartışılabilir. Vergi yükümlülerinin yaklaşık yarısının kayıt dışı olmasının anlamı ve sonucu, kamu hizmetinin finansman gereksiniminin büyük bölümünü kayıtlı ve dürüst vergi yükümlülerinin üstlenmek zorunda kalmaları olduğuna göre; bu durumun Anayasanın vergide eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleriyle bağdaştırılmasının nasıl uygun görüldüğü de tartışılabilir. Ancak tartışılmaması gereken husus, gelir vergisi sisteminde eskiye dönüşün sosyal hukuk devleti anlayışıyla bağdaşmadığı ve kamuoyunda kabul görmediği gerçeğidir. Vergi yükümlülerinin yaklaşık yarısının kayıt dışı kalmasının bir başka sonucu, Devletin dolaylı vergilere yönelmesi olup, bunun bir örneği incelenen yasanın yasalaşması sürecinde görülmüştür. Önce "Hayat Standardı Esası"nın getirilmesine çalışılmış ve buna bağlı olarak kamuoyunda deprem vergisi olarak adlandırılan "özel işlem vergisi"nin bazı kalemlerinin kaldırılması öngörülmüştür. Ancak, "hayat standardı esası" tepkiler üzerine yasa tasarısından çıkarılınca, kaldırılmak istenilen özel işlem vergisi kalemleri yasaya yeniden konulmuştur. Dolaylı vergilerin dar gelirli yurttaşlara olan olumsuz etkisi bilinen bir gerçektir.

<sup>896</sup>4369 SK. ile.

<sup>897</sup>VUK., m.30/2'ye 4008 SK. ile eklenen 7 nci bent hükmü.

<sup>898</sup>TC.AY., m.73.

Vergi gelirlerinin Devlet yaşamı ve kamu hizmetleri yönünden önemi ve gerektiğinde hukuksal zorlama kullanılarak elde edilebilmesi, vergi denetiminin gereğini ve etkin kılınmasındaki zorunluluğu ortaya koymaktadır. Bu nedenle, incelenen yasanın, VUK.'ndaki<sup>899</sup> düzenlemeyi yürürlükten kaldıran madde<sup>900</sup> üzerinde ayrıca durmak gerekir. VUK.'nda<sup>901</sup> öngörülen, yükümlüden herhangi bir bildirim, belge, beyan alınmadan yalnızca denetim elemanlarınca saptanan ve kaynağı açıklanamayan gider ve birikimlerden hareket edilerek, dönem kazancının belirlenmesi yönteminin güçlü bir oto-kontrol sistemi olarak denetimin etkinliğini artıracak kuşkusuzdur. 4369 SK.'dan daha önce VUK.'na eklenmiş olmasına karşın, bu düzenlemenin ancak 4369 SK.'un benimsediği sistemle birlikte etkin duruma geleceği ve beklenen sonuçları doğurabileceği açıktır. Dolayısıyla, incelenen Yasayla, VUK.'nda<sup>902</sup> yer alan kuralın yürürlükten kaldırılması, vergi güvenliği yönünden sakınca doğuracak niteliktedir. Sonuç olarak, özellikle VUK.'nun 30 uncu maddesinin 2 nci fıkrasının 7 nci bendinin yürürlükten kaldırılması ve GVK.'nda eski düzenlemelere, bu kez oto-kontrol ve güvenlik düzenekleri de olmaksızın geri dönülmesi, esasen eski düzenlemelerin sonucu olan kayıt dışılığı daha da özendireceğinden, gerçek kişilerin gelirlerinin büyük bölümü, şimdi olduğu gibi, vergilendirilmemiş kazanç olarak kalacaktır. Bu durumun "kara para" ile savaşında olumsuz etki yaratacağı açıktır. Oysa, verginin ödeme gücüne göre alınması, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması her vergi yasasında bulunması gereken niteliklerdir.<sup>903</sup>

4775 SK. Cumhurbaşkanı tarafından, gösterilen haklı hukuki gerekçelerin hiç biri dikkate alınmaksızın, aynı başlık altında ve 4783 SK. olarak tekrar kabul edilmiş ve anayasal zorunluluk nedeniyle Cumhurbaşkanı tarafından onaylanarak, yürürlüğe girmiştir.<sup>904</sup>

<sup>899</sup>VUK., m.30/7.

<sup>900</sup>4775 SK., m.9.

<sup>901</sup>VUK.'nun 30 uncu maddesinin 2791 SK. ile değişik ikinci fıkrasına 24.06.1994 T. ve 4008 SK. ile eklenen 7 nci bent.

<sup>902</sup>VUK., m.30/7

<sup>903</sup><http://www.cankaya.gov.tr/ACIKLAMALAR/31.12.2002-1929.html>

<sup>904</sup>RG.24988: 9 Ocak 2003.

### 6.3. 4792 Sayılı Yasa<sup>905</sup>

VUK.'nun 359 uncu maddesinde, yaptırımını hürriyeti bağlayıcı ceza olan vergide kaçakçılık suçları ve cezaları düzenlenmiştir. Maddenin 4369 SK. ile değiştirilmeden önceki şekline göre, kaçakçılık suçu oluşumu vergi ziyaının doğmasına bağlı Devlet Hazinesi'ne karşı işlenmiş bir suç olarak görülmüşken, bu yasayla yapılan değişiklikle kaçakçılık suçu, topluma karşı işlenmiş suç olarak yeniden tanımlanmıştır. Maddenin yeni düzenlemesine göre, kaçakçılık suçunu oluşturan eylemler sahtecilik suçu kapsamına giren eylemlerdir. Maddede, bu suçu işleyenler için hapis ve ağır hapis cezaları öngörülmüştür. İncelenen 4792 SK.'un 14/1 no'lu maddesi ile VUK.'nun 359 uncu maddesinde yazılı eylemleri 31.08.2002 tarihinden önce gerçekleştirenler hakkında, hükmolunacak ya da hükmolunmuş hapis ve ağır hapis cezaları ortadan kaldırılmaktadır. Anılan fıkrada, kapsamdaki eylemler nedeniyle suç duyurusunda bulunulamayacağı, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmayacağı, açılmış bulunan kamu davalarının ortadan kaldırılacağı ve kesinleşmiş mahkumiyet kararlarının infaz edilmeyeceğinin öngörülmesi, yapılan düzenlemenin af niteliğinde olduğunu göstermektedir.

Anayasada,<sup>906</sup> genel ve özel af ilanı, TBMM üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararına bağlanmıştır. Anayasanın<sup>907</sup> nitelikli çoğunluk öngören bu özel düzenlemesi karşısında, TBMM'nin afla ilgili yasaları kabulünde, Anayasanın genel düzenleme içeren<sup>908</sup> maddesinin uygulanamayacağı ve bu maddede öngörülen karar yetersayısının geçerli olamayacağı açıktır. İncelenen 4792 SK. ile<sup>909</sup> getirilen düzenleme af niteliğinde olduğundan, TBMM'nin üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun oyu ile kabul edilmesi anayasal gerekliliktir. Belirtilen bu hukuksal duruma karşın, tutanaklarda bu maddenin üye tamsayısının beşte üçünün oyu ile kabul edildiğine ilişkin bir kayıt bulunmaması, maddenin nitelikli çoğunlukla kabul edilmediğini göstermektedir. Anayasada, genel kuraldan ayrılarak toplantı ve karar yetersayısı için özel düzenlemeler bulunan durumlarda, herhangi bir itiraz olmasa da, sonradan ortaya çıkacak duraksama ve tartışmalara neden olmamak için, toplantı ve karar yetersayılarının tutanaklara geçirilmesi gerekmektedir. Bu durumda, incelenen

<sup>905</sup>Vergi Barışı Kanunu.

<sup>906</sup>4709 SK. ile değişik 87 nci. maddesinde.

<sup>907</sup>TC.AY., m.87.

<sup>908</sup>TC.AY., m.96.

<sup>909</sup>4792 SK., m.14.

4792 SK.'un 14 üncü maddesi biçimsel yönden Anayasanın 87 nci maddesiyle bağdaşmamaktadır. Öte yandan, Anayasada, Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu,<sup>910</sup> herkesin yasal yollardan yargı yerlerinde davacı ya da davalı olarak sav ve savunma hakkına sahip bulunduğu,<sup>911</sup> suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimsenin suçlu sayılamayacağı<sup>912</sup> belirtilmiştir. Bu anayasal kurallar, üzerine suç atılı bulunan bireylere, hak arama özgürlüğü kapsamında yargı önünde aklanmayı isteme hakkını vermektedir. Oysa, 4792 SK.<sup>913</sup> ile VUK.'nda<sup>914</sup> sayılan fiilleri belirlenen tarihten<sup>915</sup> önce işleyenlerle ilgili olarak, başlatılmış bulunan soruşturmanın sürdürülmeyeceği ve açılmış olan kamu davalarının ortadan kaldırılacağı hükmü getirilmiştir. Bu kural, VUK.'nun 359 uncu maddesine dayanılarak suçlanan kişilere, soruşturmanın ya da yargılamanın sürdürülmesini isteme hakkını tanımamakta, böylece hak arama özgürlüğünü engellemektedir. 4616 SK.'un<sup>916</sup> benzer içerikteki kuralı, Anayasa Mahkemesi<sup>917</sup> kararıyla hak arama özgürlüğüne aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Bu nedenlerle 4792 SK.,<sup>918</sup> hak arama özgürlüğünü kısıtlayıcı içeriğiyle hukuk devleti ilkesine aykırı düşmektedir.

4792 SK.'da,<sup>919</sup> VUK.'ndaki, "Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler"<sup>920</sup> ile "belgeleri sahte olarak basanlar"<sup>921</sup> af kapsamı dışında tutulmuştur. Böylece, söz konusu kural ile sahte belge "basanlar" ve "düzenleyenler" af kapsamı dışında tutulmakta, buna karşılık basılan ya da düzenlenen bu sahte belgeleri kullananların eylemleri af kapsamına alınmaktadır.<sup>922</sup> Bu durum, haklı bir nedene

<sup>910</sup>TC.AY., m.2.

<sup>911</sup>TC.AY., m.36.

<sup>912</sup>TC.AY., m.38/4.

<sup>913</sup>m.14/1.

<sup>914</sup>VUK., m.359.

<sup>915</sup>31.08.2002.

<sup>916</sup>21.12.2000 tarih ve 4616 sayılı , 23 Nisan 1999 Tarihine Kadar İşlenen Suçlardan Dolayı Şartla Salıverilmeye, Dava ve Cezaların Ertelenmesine Dair Kanun.

<sup>917</sup>18.Temmuz.2001 T. ve E.2001/4., K.2001/332 S. AY.Mah. K.

<sup>918</sup>m.14.

<sup>919</sup>m.14/2.

<sup>920</sup>VUK., m.359/b-1.

<sup>921</sup>VUK., m.359/2.

<sup>922</sup>Yasada öngörülen bu düzenleme konusundaki kişisel görüşümüz; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge basanlar, bastırılanlar veya düzenleyenlerin, işledikleri suçun her hal ve takdirde bilincinde oldukları, oysa bu tür belgeleri alanlar, aldıkları belgenin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğunun farkında olmayabilecekleri, ancak bunların Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan "basiretli bir iş adamı gibi davranma" hükmü kapsamında, aldıkları belgenin gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığına



dayanmadığı gibi, adalet duygusunu ve toplumsal barışı zedeleyecek niteliktedir. Çünkü, vergi işlemlerinde sahte belge daha az vergi ödemek, hiç vergi ödememek ya da üçüncü kişilerden alınan vergileri Devlete vermemek gibi amaçlarla kullanılmaktadır. Bir başka anlatımla, sahte belgeden asıl çıkar sağlayanlar, bu belgeleri basanlar ya da düzenleyenler değil, kullananlardır. Sahte belgeyi basanların ya da düzenleyenlerin bu işten kazancı, alacakları komisyondan ibarettir. Bu tür belgeleri kullananların Devlet Hazinesi'nden kendi servetlerine haksız olarak kattıkları değer ise, belgeyi basan ya da düzenleyenlerin aldıkları tutarla karşılaştırılamayacak kadar yüksektir. Bu durumda, vergi işlemlerinde sahte belge kullananlar, bu belgeleri basanlar ya da düzenleyenler gibi, topluma karşı suç işlemekte ve vergisel kamu düzenini bozmaktadırlar. Yasa koyucu sahte belgeyi basma, düzenleme ve kullanma eylemlerini eşit ağırlıkta gördüğü için, aralarında bir ayırım yapmadan, VUK.'nda<sup>923</sup> tümünü yaptırıma bağlamıştır. Bu nedenlerle, eylemleri sahte belge basanlar ya da düzenleyenlere göre daha ağır nitelik taşımamasına ve haklı bir nedene dayanmamasına karşın, sahte belge kullananların, af kapsamı dışında tutulanlar arasında yer verilmeyerek<sup>924</sup> af kapsamına alınmaları yasanın toplumsal barış sağlama amacıyla, vergisel kamu düzeniyle, adalet duygusuyla ve hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

4792 SK. ile vergi cezaları ile para cezalarının,<sup>925</sup> vergi cezalarının,<sup>926</sup> trafik para cezaları ile diğer para cezalarının<sup>927</sup> tamamen ya da kısmen kaldırılması öngörülmektedir. VUK.'nda öngörülen parasal vergi cezaları, diğer "para cezaları" gibi, ilgili yönetim birimlerince verilen ve "kamu cezası" özelliği gösteren yaptırımlardır. Başka bir ifadeyle vergi cezaları, vergi yükümlüsü ya da sorumlusunu, para cezaları da kişileri kamu düzenine uymaya zorlayan "cezai" nitelikte yaptırımlardır. Nitekim, Anayasa Mahkemesi'nin, 3787 SK.'a<sup>928</sup> ilişkin kararında,<sup>929</sup> "Vergi hukukunda yer alan vergi cezaları da yükümlülerin ya da sorumluların yasalarda belirtilen vergi suçlarını işlemeleri durumunda uygulanan mali ve hürriyeti bağlayıcı nitelikteki yaptırımlardır.

---

ilişkin gerekli titizliği göstermelerinin beklenebileceği, buna rağmen, bu tür belgeleri kullananlarda genel kastın varlığı kabul edilse bile, özel kastın olmayabileceği, ancak sahte belgeleri basanlar veya düzenleyenler açısından hem genel kastın, hem de özel kastın varlığının kabul edilmesi gerektiği, yönündedir.

<sup>923</sup>VUK., m.359.

<sup>924</sup>4792 SK., m.14/2.

<sup>925</sup>4792 SK., m.1,19.

<sup>926</sup>4792 SK., m.2,3,4,5,6,7,12.

<sup>927</sup>4792 SK., m.15.

<sup>928</sup>Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatından Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkındaki Kanun.

<sup>929</sup>24.6.1993 T. ve, E: 1992/29, K: 1993/23 S. AY.MK.

Gecikme zammı ve gecikme faizinde amaç, kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinden dolayı hazinenin uğradığı zararı karşılamak olmasına karşın, vergi cezaları belirlenen vergi suçlarını işleyenleri cezalandırmak amacını taşır. Bu cezalar, vergi idareleri tarafından idari usullerle ve yargı kararı gerekmeksizin uygulanan mali ve idari nitelikli yaptırımlar olabileceği gibi, yargı organlarınca ceza yargılama usulleri uygulanarak hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğindeki yaptırımlar da olabilir." denilerek, vergi cezalarının hukuksal niteliği açıkça ortaya konulmuştur. Yüksek Mahkeme bu kararında, "yargı yerlerince-İlgili yönetim birimlerince" verilmesi ya da "hürriyeti bağlayıcı-mali ve idari" nitelikte olması arasında ayırım yapmadan, yalnızca "amacı" gözeterek, tüm vergi cezalarını suç işleyenleri cezalandırmak için verilen "cezai" yaptırımlar olarak kabul etmiştir. Bir ceza yaptırımı olduğu yukarıda açıklanan vergi cezaları ile para cezalarının tahsilinden kısmen ya da tamamen vazgeçilmesi af niteliğindedir. Anayasaya göre,<sup>930</sup> genel ve özel af ilanı TBMM'nin yetkisine verilirken, "hürriyeti bağlayıcı ceza-para cezası" ya da "adli ceza-idari ceza" ayırımı yapılmamıştır. İdari cezalar da diğer cezalar gibi kendi alanında kamu düzenini sağlamaya çalışan "cezai" yaptırımlardır. Bu nitelikleri nedeniyle idari cezalara ilişkin af kararlarının da nitelikli çoğunlukla alınması gerekmektedir. Tutanakların incelenmesinden, 4792 SK.'un af düzenlemesi getiren maddelerinin<sup>931</sup> nitelikli çoğunlukla değil, normal karar yetersayısıyla kabul edildiği görülmektedir. Bu nedenle, anılan maddeleri biçimsel yönden Anayasa<sup>932</sup> ile bağdaştırmak olanaklı görülmemiştir.

Ülkemizde 1980-2000 yıllarında 11 kez af yasası çıkarılarak ortalama iki yılda bir vergi affına başvurulması, bu kurumu gelenekselleştirmiştir. Bu durum, bir yandan vergi suçlarının işlenmesini özendirilmekte ve vergi cezalarının caydırıcı etkisini azaltmakta, öte yandan da vergisini zamanında ödeyen yurttaşların adalet duygusunu incitmekte ve güvenini sarsmaktadır. 4792 SK.'un bu yönden de yeniden görüşülmesinde kamu yararı bulunduğu düşünülmektedir.<sup>933</sup>

<sup>930</sup>TC.AY., m.87.

<sup>931</sup>4792 SK., m. 1, 2, 3, 5, 6, 7, 12, 15 , 19.

<sup>932</sup>TC.AY., m.87.

<sup>933</sup><http://www.cankaya.gov.tr/ACIKLAMALAR/29.01.2003-1982.html>

4792 SK. Cumhurbaşkanı tarafından, gösterilen gerekçelerin hiç biri dikkate alınmaksızın, aynı başlık altında ve 4811 SK. olarak tekrar kabul edilmiş ve anayasal zorunluluk nedeniyle Cumhurbaşkanı tarafından onaylanarak, yürürlüğe girmiştir<sup>934</sup>

#### 6.4. 4840 Sayılı Yasa<sup>935</sup>

4840 SK.<sup>936</sup> ile, 4811 SK.'da<sup>937</sup> yapılan değişiklikle, 4811 SK.'da matrah artırımında bulunulmasının, 4811 SK.'un yürürlüğe girdiği günden önce başlatılan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel oluşturmayacağı,

- Matrah artırımında bulunan yükümlülere ilişkin başlatılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, yasanın yürürlüğe girdiği ayı izleyen ayın başından başlayarak 1 ay içinde sonuçlandırılmaması durumunda, bu işlemlerin sürdürülemeyeceği,<sup>938</sup>

- Bu süre içinde sonuçlandırılan vergi incelemeleri ile ilgili tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinin dikkate alınmayacağı,

- İnceleme ya da takdir sonucu tarhiyata konu matrah farkı saptanması durumunda, inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına geçirildiği günden önce matrah artırımında bulunulmuş olması koşuluyla, inceleme ve takdir sonucu bulunan matrah farkının, bu Yasanın 7 ve 8 inci maddeleri ile birlikte değerlendirileceği,

- İnceleme ve takdir işlemlerinin sonuçlandırılmasında amacın, inceleme raporları ve takdir komisyonları kararlarının vergi dairesi kayıtlarına geçirilmesi olduğu, belirtilmiştir.<sup>939</sup>

<sup>934</sup>RG.25033: 27 Şubat 2003.

<sup>935</sup>4 Nisan.2003 T. ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

<sup>936</sup>4840 SK., m.2.

<sup>937</sup>25.02.2003 T. ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun, m.10/4'de yer alan "1 ay" ibaresi, "20 gün" olarak değiştirilmektedir.

<sup>938</sup>4811 SK.'un m.7/13 ve m.8/7 hükümleri saklı kalmak koşuluyla.

<sup>939</sup>4811 SK. 27.02.2003 tarihli RG.'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Buna göre, Yasanın m.10/4'de belirtilen süre 31.03.2003 tarihinde sona ermiştir. Diğer bir ifadeyle, Yasanın 10 uncu maddesi uyarınca matrah artırımında bulunan gelir ve kurumlar vergisi yükümlülere hakkında, daha önce başlatılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerine göre tarhiyat yapılabilmesi için, bu inceleme ve işlemlere ilişkin rapor ve kararların 31.03.2003 tarihine kadar vergi dairesi kayıtlarına girilmiş olması gerekmektedir.

4811 SK.'da yapılan değişiklik ile<sup>940</sup> vergi incelemelerinin bitiş günü 31.03.2003'den 20.03.2003'e çekilmektedir. Bu değişikliğin, Vergi Barışı Kanunu'nun yayınlandığı gün olan, 27.02.2003'ten geçerli olarak yayını tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmektedir.<sup>941</sup>

4840 SK. ile yapılan değişikliğin<sup>942</sup> yürürlüğe girmesi durumunda, Vergi Barışı Kanunu'na göre 31.03.2003 tarihine kadar vergi dairesi kayıtlarına giren vergi inceleme raporları ile takdir komisyonları raporları üzerinden işlem yapılacak iken, bu süre 20.03.2003 tarihine çekilerek, 21.03.2003-31.03.2003 tarihleri arasında vergi dairesi kayıtlarına giren rapor ve kararlar geçersiz sayılacaktır.

Böylece, haklarında yapılan vergi incelemesi ya da takdir işlemleri 21-31 Mart 2003 günlerinde sonuçlanan ve bu sonuca göre noksan bildirimde buldukları ortaya çıkan vergi yükümlüleri, rapor ve kararlardaki vergi farklarını ödemekten kurtarılmaktadır.

Yapılan düzenlemede, özellikle "20 Mart" gününün seçilmiş olması, vergi inceleme raporları ya da takdir komisyonu kararları 21-31 Mart 2003 günlerinde vergi dairesi kayıtlarına giren belli vergi yükümlülerini korumak ve bunların söz konusu rapor ya da kararlardan olumsuz etkilenmelerini önlemek amacıyla değişiklik yapıldığından kuşkuya yer bırakmamaktadır.

Vergi Barışı Kanunu'nun yürürlüğe girmesinin üzerinden henüz otuz beş gün geçmişken, böyle bir değişikliğin kabul edilmesinin haklı bir nedeni bulunmamaktadır. Nitekim, Yasanın gerekçesinde de, bu değişikliğe ilişkin bir nedene yer verilmemiştir.

Kuşkusuz, bir yasanın uygulanması aşamasında ortaya çıkan boşluk ya da aksaklıkların giderilmesi için, yasanın yürürlüğe girmesinin üzerinden çok kısa bir süre geçse de yeni bir yasal düzenleme yapılması hukukun gereğidir.

<sup>940</sup>4840 SK., m.2.

<sup>941</sup>4840 SK., m.3.

<sup>942</sup>4840 SK., m.2.

Ancak, ortada böyle bir hukuksal gereklilik yokken, bazı vergi yükümlülerini sadece vergi inceleme raporu ya da takdir komisyonu kararında belirtilen ek vergiden kurtarmak için yapılan düzenleme, hukuksal temelden yoksun bulunmakta ve kamu yararı amacıyla bağdaşmamaktadır.

Vergi inceleme süresinin, öngörülen süre dolduktan ve vergi bildirimlerinde yer verilen matrahlardaki düşüklük somut biçimde saptandıktan sonra, geriye dönük olarak ve bazı kişi ya da kuruluşların daha az vergi ödemelerine olanak sağlayacak biçimde kısaltılması, yapılan düzenlemenin kamu yararıyla ve hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmadığını açıkça ortaya koymakta, "devlete güven" duygusunu zedelemektedir.

Ayrıca, yapılan değişiklik Vergi Barışı Kanunu'nun amacıyla da çelişmektedir. Vergi Barışı Kanunu'nun amacı, vergi gelirleri tahsilatını artırarak Hazinesinin nakit gereksiniminin karşılanmasıdır. İncelenen yasa ile vergi inceleme süresinin kısaltılmasının öngörülmesi, gelir azaltıcı sonucu nedeniyle Vergi Barışı Kanunu'nun bu amacıyla bağdaşmamaktadır.<sup>943</sup>

4840 SK.'un TBMM'ne geri gönderilme gerekçeleri, yasanın geriye yürütülmesi, değişiklik yapılan 4811 SK.'un yürürlüğe girmesinden otuz beş gün gibi, çok kısa bir süre sonra değişiklik yapılması, değiştirdiği yasanın amaçları arasında yer alan, Hazine gereksinimi olan mali kaynağın sağlanması amacıyla bağdaşmadığı, belli yükümlülerin korunduğu şüphesini uyandırdığı, devlete olan güvenin zedeleneceği, yasanın gerekçesinin bulunmadığı ve dolayısıyla hukuksal temelden yoksun olduğu noktalarında toplanmaktadır.

## **6.5. Yasaların Cumhurbaşkanı Tarafından İmzalanması veya Bir Daha**

### **Görüşülmek Üzere Türkiye Büyük Meclisine Geri Gönderilmesinin Değerlendirilmesi**

1924 Anayasası TBMM'ne yetki tekeli tanıyan düzenlemelere yer vermiştir. Yürütme organı TBMM'ne bağlı bir organdır. 1961 Anayasasından sonra, yasama organının hakimiyeti kaldırılmış, yasama ve yürütme yetkileri birbirinden ayrılmıştır. Yürütme organı yetkilerini Meclisten değil Anayasadan almaktadır.<sup>944</sup>

<sup>943</sup><http://www.cankaya.gov.tr/ACIKLAMALAR/10.04.2003-2120.html>

<sup>944</sup>Güneş, a.g.m. (1964), s.176,178.

TBMM yürütmeye kıyasla hem siyasi, hem de hukuki bakımdan üstün durumdadır. Ancak bu üstünlük Anayasanın özelliğinden değil, her demokratik ve parlamenter Anayasada mevcut olan “güven oyu” ve “yasa” kavramlarından kaynaklanmaktadır. Yürütme, hukuk açısından yasaların uygulanması olduğuna göre, yasa koyucu ile aynı düzeyde ve güçte sayılamaz. Yürütmenin sınırı yasalarla çizilmektedir. Anayasanın, Cumhurbaşkanını TBMM karşısında daha bağımsız hale getirmek için bazı hükümler koyduğu bir gerçektir. Ancak bu bağımsızlık hiçbir zaman ayrı bir politika gütmesini sağlayacak derecede değildir.

Yürütmenin, parlamento önünde sorumluluk ve istifa yetkisinin bulunduğu bir sistemde, yürütmenin siyasi bir ağırlığı olması doğaldır. Ancak dikkat edilmesi gereken konu bu siyasi ağırlığın Cumhurbaşkanına değil, tamamen Bakanlar Kuruluna ait bulunmasıdır. Kanun tasarıları siyasi iktidarın hükümet programında yer alan konulara ilişkin siyasi tercihlerdir. Bu nedenle, tasarılar Cumhurbaşkanınca imzalanmaz. Kaldı ki siyasi sorumluluk Bakanlar Kurulundadır.

TC. Anayasalarında Cumhurbaşkanının sorumsuzluğu ve bütün yasaların Başbakan ve ilgili bakanlarca imzalanacağı esası yer almıştır. Cumhurbaşkanının imzası ise, devletin ağırlığını ve sürekliliğini hissettiren sembolik bir yetkidir.<sup>945</sup> Bu durum karşısında parlamentoya güven müessesesi ile bağlı Başbakanın imzası olmadan hiçbir karar alamayan Cumhurbaşkanının ne gibi bir yetkisi olduğu, Meclis karşısında siyasi ağırlığının ne olabileceği, düşünmeye değer bir konudur. Cumhurbaşkanının yeniden görüşme istemi hükümetin imzasına bağlıdır. Demokratik bir rejimde sorumluluğu olmayan bir yetki düşünülemez. Cumhurbaşkanına böyle bir yetkinin tanınması Meclis – Cumhurbaşkanı çatışmasından çok Bakanlar Kurulu – Cumhurbaşkanı çatışmasını meydana getirebilir.<sup>946</sup>

<sup>945</sup>Fahri Bakırcı, *TBMM'nin Çalışma Yöntemi*, (Ankara:İmge Kitabevi Yayınları, 2000), s., 478

<sup>946</sup>Güneş, *a.g.m.* s.181-184.

## 7. VERGİ YASALARININ HAZIRLANMASINDA YARGI KARARLARININ ETKİSİ

Yasama organı da şüphesiz bütün devlet organları gibi, yargı kararlarını değiştirme gücüne sahip değildir.<sup>947</sup> Ancak önceki bölümlerde örnekleri verildiği üzere, özellikle BK. ile yapılan vergi düzenlemelerinin bir çoğu Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesine rağmen, Anayasa Mahkemesi kararları hiç yokmuş gibi kabul edilerek, BK.'nda vergi yasalarına ilişkin düzenlemeler yapılmasına devam edilmektedir.

Parlamentonun yargı içtihatlarını dikkate alarak, vergi yasalarını içtihatlarla uygun hale getirmesi gerektiği halde, yasa değişikliği yoluyla içtihatları yok etmeye çalıştığı görülmektedir. Oysa olması gereken, yasaların içtihatlarla uygun hale getirilmesidir. Bir anlamda, istenilen durumların yargıya kabul ettirilmesi, yasanın içtihatlarla uygun hale getirilmesi yerine içtihatların yasaya uygun hale getirilmesi gayretlerinin ortaya çıktığı gözlemlenmektedir.

Bunun en somut örneği, Anayasa Mahkemesinin siyasi partilere yardım yapılması kamu gideri değildir, yönündeki kararı nedeniyle Anayasada 1971 yılında yapılan değişikliklerle, siyasi partilere Devletin yeterli düzeyde ve hakça mali yardım yapacağı, partilere yapılacak yardımın alacakları üye aidatının ve bağışların tabi olduğu esasların yasayla düzenleneceği, hükmünün getirilmesidir.<sup>948</sup> Bu düzenleme ile Anayasa Mahkemesinin kararı aşılmıştır.<sup>949</sup>

Yargı kararlarının vergi yasalarının hazırlanmasına etkileri açısından diğer bir örnek de dış protezciliğinin hangi gelir unsuruna girdiğine ilişkindir. Dış protezciliğini ticari kazanç sayan, Danıştay Dördüncü Dairesi Kararı<sup>950</sup> ile aynı faaliyeti serbest meslek kazancı sayan, Danıştay Üçüncü Dairesi kararları<sup>951</sup> arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesine yönelik, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararında;<sup>952</sup> her ne kadar dış protezcilerinde sermaye unsuru önemli bir yer tutmakta ise de GVK.'nun serbest meslek kazancını tanımlayan hükmünde<sup>953</sup> ifade

<sup>947</sup>Güneş, a.g.m., s.191.

<sup>948</sup>TC.AY., m.68.

<sup>949</sup>Doğrusöz, a.g.k., (2002), s.236.

<sup>950</sup>Dn. 4. D. 26.11.1990 T. ve E.1990/3149, K.1990/3365 SKa.

<sup>951</sup>Dn. 3. D. 15.12.1992 T. ve E.1991/3472, 1992/3870 SK.

<sup>952</sup>Dn. İBK., E.1995/1, 1996/1 SK., RG.22791: 18 Ekim 1996.

<sup>953</sup>GVK., m.65.

edilen şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ve hatta ihtisas gibi unsurların da aynı oranda önemli bir yer arz ettiği ve bu nedenle dış protezciliğinin İBKK.'nda açıklanan nedenlerle serbest meslek kazancı olduğuna karar verilmiştir.

İBKK.'nda belirlenen niteliğine uygun olarak, 4369 SK. ile GVK.'nda<sup>954</sup> yapılan düzenleme ile dış protezcilerinin serbest meslek erbabı olduğu hükmü yer almıştır. Yasa koyucu bağlayıcı yargı kararlarından olan Danıştay İBKK.'na uygun olarak bu düzenlemeyi yapmış ve uygulamadaki tereddütleri ortadan kaldırmıştır. Ancak daha sonra, yargı kararına rağmen, dış protezciliği faaliyetinin esas olarak şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgiye dayanan ve uzmanlık gerektiren bir faaliyet olmayıp, daha çok sermaye unsuruna dayanmakta olduğu, yapılan işte kullanılan ham ve yardımcı maddelerin el emeği ile dış protezine dönüştürüldüğü, dolayısıyla yapılan faaliyetin esas olarak imalat faaliyeti niteliğinde olduğu gerekçesiyle ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği, yapılan düzenleme ile bu durumun sağlandığı ve bu kazançların niteliğine uygun bir vergileme sistemi getirildiği, belirtilerek dış protezciliği ticari kazançlar kapsamına alınmıştır.<sup>955</sup> Bu düzenleme ile yasa koyucu, daha önce dikkate aldığı yargı kararına aykırı olarak yeni bir düzenleme yapmıştır.

Ayrıca, Türkiye'de genel idari usul yasasının olmaması en büyük eksikliklerden biri olarak gösterilmektedir. Aslında olması gereken genel idari usul yasası ve onun altında özel usul yasası niteliğindeki VUK.'dur. İdare hukukunda usul hukuku henüz başarılı olarak düzenlenmemiştir. Kısmen VUK., kısmen Hukuk Usulü Muhakemeleri Yasası esas alındığından, usule ilişkin olarak özellikle içtihat düzeyinde tam bir karmaşa yaşanmaktadır.<sup>956</sup>

Bununla birlikte, vergi davasının niteliği konusunda da tartışmalar devam etmektedir. Vergi davaları genel olarak, Hazineye haksız olarak intikal eden bir para söz konusu olması durumunda tam yargı davasına yaklaşırken, diğer durumlarda iptal davası tipine yakın olan bir davadır.<sup>957</sup> İdari Yargılama Hukuku içerisinde, vergi

<sup>954</sup>GVK., m.66.

<sup>955</sup>RG.25088: 24 Nisan 2003, 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, m.4.

<sup>956</sup>Bumin Doğrusöz, a.g.k. (2002), s.230.

<sup>957</sup>Ayrıntılı bilgi için bkz. H.Hüseyin Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku** (Afyon: Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No:11, İİBF. Yayınları, No:7, 1998), s. 60-64.



davasının yerinin kendine özgü “sui generis” olarak üçüncü bir dava tipi olarak belirlenmesi gerektiği de ileri sürülmektedir.<sup>958</sup>

## **8. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİLEME İLKELERİ VE HUKUK NÖRMLARINA UYGUN OLMAYAN BAZI DÜZENLEMELER**

Bu kısımda, vergi yasalarında vergileme ilkeleri ve hukuk nörmlarına uygun olmadığı düşünölen bir kısım düzenlemelerin, tezin kapsamı da dikkate alınarak örnekleme olarak ortaya konması amaçlanmıştır. Tezin birinci bölümünde açıklanan nedenlerle GVK. açısından daha kapsamlı örnekler verilmiştir.

### **8.1. Vergi Yasalarının Verginin Mali Güce Göre Alınması İlkesi Açısından Değerlendirilmesi**

Anayasada mali güce göre vergi alınması hükme bağlanmıştır. Ancak mali güç gerçek anlamda bir ideal olup, hiçbir vergi yasasında hiçbir vergi sisteminde, ilke olarak belirlenen bu ideale ulaşılması olanağı bulunmamaktadır. Bu ilkenin Anayasada yer alması, özellikle dolaylı vergilerdeki sistemin tersine artan oranlı olmasıyla zıtlık oluşturmaktadır.

Ayrıca Anayasada yer alan mali güç ilkesi nedeniyle, halen yürürlükte olan bir çok harcama vergilerine ilişkin yasanın Anayasaya aykırılığı nedeniyle iptali gerekeceği iddia edilmektedir.<sup>959</sup>

### **8.2. Verginin Yasallığı İlkesine Aykırı Olarak Yapılan Düzenleme**

4817 SK.<sup>960</sup> yayını tarihinden itibaren 6 ay sonra yürürlüğe gireceği belirtilmek suretiyle, 6 Mart 2003 tarih ve 25040 sayılı RG.’de yayınlanmıştır. Bu yasa ile Harçlar Kanunu’nda yapılan değişlikle 6 sayılı tarifeye<sup>961</sup> Yabancılara Verilecek Çalışma İzin Belgeleri Harçları da eklenmiştir. Ancak, bu harçların belirlenmesinde Dışışleri Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

<sup>958</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz., Doğrusöz, a.g.k. (2002), s.231.; farklı görüş için bkz. Bayraklı, a.g.e.,(1998) , s.62-63

<sup>959</sup> A.Sami Kükre, Vergilendirmede Mali Güç ve Ödeme Gücü Kavramı, Prof.Dr. İlhan CEMALCILAR’ın Hatırasına Armağan, (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1990), s.503.

<sup>960</sup> Yabancılara Çalışma İzinleri Hakkında Kanun, m.34.

<sup>961</sup> Pasaport, İkamet Teskeresi, Vize ve Dışışleri Bakanlığı Tasdik Harçları.

Anayasada<sup>962</sup> vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasayla konulabileceği ve yürütme organına yetki devrinin koşulları belirtilmiştir. Vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin olarak alt ve üst sınırları yasada belirlenmek koşuluyla istisna, muaflik, indirim ve oranlarda değişiklik yapma konusunda, Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir. Yetki devrinin anayasal koşulları, yetki veren yasanın, verilen yetkinin alt ve üst sınırlarını belirlemesi ve yetkinin sadece Bakanlar Kuruluna verilebilmesidir.

Oysa 4817 SK.'da, alt ve üst sınırları bile belirtilmeksizin, Dışişleri Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu nedenle, 4817 SK. sınırlama ve yetki açısından her iki anayasal koşulu da taşımadığından açıkça Anayasaya aykırıdır.

### 8.3. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Kıyas ve Örtülü Kazanç

Vergi hukukunda kıyasa yer yoktur; ancak vergi yasalarında kıyas hükümleri yer almaktadır. KVK.'nun 45 inci maddesinde "Kıyas Yoluyla Uygulanacak Hükümler" başlıklı düzenlemeye yer verilerek, KVK.'nda geçen "Kazanç veya iradın ve gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi" ve "Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması"<sup>963</sup> ve "Gayri menkullerin ve hakların satışından, iştirak hisselerinin devir ve temlikinden doğan kazançlar" ve "diğer kazanç ve iratlar" ibarelerinin GVK. kapsamında<sup>964</sup> değerlendirileceği, ancak bu kazançlarla ilgili olarak GVK.'nda yer alan vergilendirmeme konusundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmayacağı hükmü yer almıştır.

KVK.'nda yer alan bu düzenlemenin başlığında yer alan "Kıyas" sözcüğü yerine "Atıf" sözcüğünün yer alması gerektiği düşüncesindeyiz.

Ayrıca, KVK.'nda yer alan örtülü kazanç ve örtülü sermayeye ilişkin düzenlemeler son yıllardaki ekonomik gelişmeler karşısında yetersiz kalmıştır. Geçici vergi uygulamaları da dikkate alınarak özellikle örtülü kazançla ilgili düzenlemeye son verilmesi veya örtülü kazanç dağıtımını nedeniyle tarhiyat yapılmasında yargı kararları da

<sup>962</sup>TC. AY., m.73, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasayla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

<sup>963</sup>GVK., m.7,8.

<sup>964</sup>GVK., m. 80.

dikkate alınarak, eksik bir vergi tahakkuk ettiğinin belirlenmesi koşulunun aranması gerekir.

## 8.4. Vergi Usul Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

### 8.4.1. Vergi Zıyaı Cezası

VUK.'da düzenlenen vergi zıyaı cezası<sup>965</sup> özetle, kayba uğratılan vergi ile gecikme faizinin yarısının toplamından oluşmaktadır.

Yasama organı, kamu düzeninin korunması için ceza hukuku alanında düzenlemeler yaparken, anayasal sınırlar içinde hareket etmek ve ceza hukukunun genel ilkelerine bağlı kalmak zorundadır. Ceza ve ceza usul hukukunun özelliği gereği, bu hukuk dalına ait hükümlerin açık, kesin ve belirli olması gerekir.

Oysa VUK.'nda yer alan vergi zıyaı cezası düzenlemesine göre, yükümlülerin vergi kaybına yol açan fiillerinden dolayı kendilerine uygulanacak vergi zıyaı cezasını hesaplama ve bilme olanağı yoktur. Çünkü ceza, idarenin bu fiili tespit ederek ceza ihbarnamesi düzenleyeceği tarihe göre değişecektir. Aynı fiili, aynı tarihte işleyen iki yükümlünün her birine farklı miktarlarda ceza uygulanması, cezaların belirli olması ilkesinin yanında, eşitlik ilkesine de ters düşecektir.

Cezanın gecikme faizine endeksli olması, ceza miktarının belirlenmesinde vergi idaresini söz sahibi yapmaktadır. Vergi zıyaına yol açan bir fiili işleyen yükümlünün bu fiili işlediği tarih ile ceza hesaplamasında esas alınacak ihbarnamenin düzenlenme tarihi arasında geçen süre içerisinde, Bakanlar Kurulu'nca gecikme zammı ve dolayısıyla gecikme faizi oranında yapılacak bir değişiklik, kesilecek ceza miktarını da etkileyecektir. Bu husus, ceza üzerinde yürütme organının etkinliğini daha açık şekilde

<sup>965</sup>VUK.'nun 341 inci maddesinde vergi zıyaının, yükümlülerin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade ettiği belirtilmiştir. Yine VUK.'nun 344 üncü maddesinde, Vergi zıyaı suçunun, yükümlü veya vergi sorumlusu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi zıyaına sebebiyet verilmesi olduğu belirtilmiştir. Yine aynı maddede, vergi zıyaı suçu işleyenlere vergi zıyaı cezası kesileceği ve bu ceza zıyaı uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu kanunun 112 nci maddesine göre, zıyaı uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunacağı, vergi zıyaına 359 uncu maddede yazılı kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı, Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek cezanın yüzde elli oranında uygulanacağı belirtilmiştir

ortaya çıkaracaktır. Öte yandan, ileride Bakanlar Kurulu'nca yapılacak bir değişikliğin önceden bilinmesi veya tahmin edilmesinin olanaksızlığı, vergi zıyanına neden olan bir yükümlünün, bu fiili işlediği tarihte, ileride kendisine uygulanacak cezayı bilmesi ve hesaplamasını da olanaksız hale getirir. Dolayısıyla vergi zıyaı cezası, belirsiz bir cezaya dönüşmesi açısından Anayasaya aykırıdır.<sup>966</sup>

Yine VUK.'nda cezaların derecelendirilmemiş olması da, adaletsiz uygulamalara yol açmaktadır.<sup>967</sup> VUK.'nda ceza derecelendirmesi yapılmadığından, yargı mercileri cezanın daha adil bir cezaya dönüştürülmesi işlevini de yerine getiremez durumdadır.

#### 8.4.2. İşyeri Kapatma Cezası

Mevcut ceza sistemimizde yer alan işyeri kapatma cezası<sup>968</sup> da, uygulamada başarılı olamamış bir ceza türünü oluşturmaktadır. Bu cezanın da Anayasaya aykırılığı zaman zaman ileri sürülmektedir.<sup>969</sup> İşyeri kapama cezası işyerinin kapalı kaldığı süre ile ilgili olarak, işyeri sahibinin hasılat kaybına neden olmasının yanında vergi matrahında aynı oranda azaltıcı etki oluşturacağından, Devletin de daha az vergi almasına neden olacaktır. Dolayısıyla kapama cezasına muhatap olan vergi yükümlüsünün daha az vergi ödemesine neden olunacağından, Devletin kendi kendini cezalandırması gibi bir durum ortaya çıkacaktır. Türkiye'de, cezalandırılan bir vergi yükümlüsünün, belge düzenine uyum sağladığı yönünde bilimsel araştırmalara rastlanmamakla birlikte, uygulama deneyimlerimiz özellikle idari ve yasal hatalardan kaynaklanmak üzere, cezalandırılan yükümlülerin genellikle vergiye karşı direncinin daha da arttığı yönündedir.

<sup>966</sup> A.Bumin Doğrusöz, "Vergi Ceza Sistemi Değişmelidir." *Dünya*, (12 Haziran 2003); Veysi Seviğ, "Vergi Zıyaı Cezasının Hesaplanış Biçimi Anayasaya Aykırıdır." *Dünya*, (17 Ekim 2000)

<sup>967</sup> Örneğin beyannamesini bir gün geç veren veya dönemlik harcı bir gün geç yatıran kişi ile yahut vergi mevzuatının belirsizliği dolayısıyla KDV. beyanlarında dönem kaymasına sebebiyet veren bir yükümlü ile kasten vergi zıyanına yol açan kişi aynı kefeye konmakta, aynı ceza ile cezalandırılmaktadır. Bu da adalet ve hakkaniyete aykırı sonuçlar doğurmaktadır. Bkz., DOĞRUSÖZ, a.g.m.

<sup>968</sup> VUK., mük. m.354.

<sup>969</sup> Öte yandan, bu ceza uygulamasında en büyük sıkıntıyı idare yaşamaktadır. Zira, kapatılacak işyerinin bulunduğu mekanda başka işyerlerinin bulunması halinde veya kapatılacak işyerinin sadece sezonluk çalışan bir otel olması veya kapatılacak yerin halk otobüsü olması ve benzeri pek çok durumda ceza uygulanamamaktadır.

### 8.4.3. Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Uygulanması

Ceza sistemimizin, uygulamada en çok sıkıntı yaşanan düzenlemesi ise, hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırıma bağlanan fiillerin düzenlendiği 359 uncu madde hükmüdür. Özellikle tüzel kişilerde ceza muhatabı tartışması, vergi ziyanının suçun unsuru olmaktan çıkartılması, kastın pek çok halde aranmaması gibi düzenleme bazındaki sorunlar, idarenin uygulamadaki etkinsizliği ile birleşince, binlerce kişi haksız yere sanık durumuna düşmektedir.

### 8.4.4. Vergi Usul Kanunu'nun Tebligat Hükümlerinin Değerlendirilmesi

VUK. Gerek Tebligat Kanunu'ndan, gerekse Hukuk ve Ceza Yargılama yasalarından da yararlanarak, süre ve tebligata ilişkin hükümleri kendi bünyesinde toplamıştır. VUK.'nda tebligatla ilgili olarak, diğer yasalara hiçbir atıfta bulunulmamıştır. Ancak Tebligat Kanunu'nda; mali tebliğlerin kendi yasalarında açıklık bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu'nun genel hükümlerine uygun olarak yapılacağı, hükmü yer almaktadır.<sup>970</sup> Oysa olması gereken, tebligat konusunda açıklık bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu hükümlerinin esas alınacağı hükmünün VUK.'nda yer almasıdır.

### 8.4.5. Kaldırılan Defterlere İlişkin Düzenlemeler

VUK.'nun tasdike tabi defterleri düzenleyen 220 nci maddesinde, günlük kasa defteri ve günlük perakende satış ve hasılat defteri de yer almakta iken, bu defterlerin tasdiki 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere, 4369 SK.<sup>971</sup> ile kaldırılmıştır. Ancak aynı yasanın "Özel usulsüzlük ve cezaları" başlıklı maddesinde,<sup>972</sup> günlük kasa defteri veya günlük perakende satış ve hâsılat defterinin işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi hallerinde, her tespit için özel usulsüzlük cezası kesileceği düzenlemesi yer almaktadır.

## 8.5. Vergi Yasalarının Atıf Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi

Vergi yasalarında vergilendirmeye ilişkin olarak diğer yasalarda yapılan düzenlemelere atıfta bulunulması söz konusu olabilir. Ancak vergilendirmeyi

<sup>970</sup>7201 sayılı Tebligat Kanunu, m.51

<sup>971</sup>4369 SK., m. 82/1-b

<sup>972</sup> VUK., m. 353/4

ilgilendiren konularda atıf hükümlerinin yönü diğer yasalardan vergi yasalarına atıf yapılması şeklinde değil, vergi yasasından diğer yasalara atıf yapılması şeklinde olmalıdır. Diğer yasaların kapsamında yer alan vergisel düzenlemelerin, en azından paralel bir şekilde vergi yasalarında da yer alması ve böylece bir vergi yasasını ilgilendiren konuların o vergi yasasına bakıldığında belirlenebilmesi gerekir. Vergi yasalarımızda bu durumunun aksine bir çok düzenleme bulunmaktadır. VUK.'nda bir düzenleme veya atıf hükümleri bulunmaksızın, Tebligat Kanunu'nda tebligat hükümleri, Bağ-Kur Kanunu'nda ödenecek Bağ-Kur primlerinin gider kaydı ve ayrıca vergi harcamalarıyla ilgili 148 yasa da vergi yasalarına atıfta bulunulmuştur. Vergi yasalarında çoğunlukla bu yasalara atıfta bulunan bir hükme rastlanmamıştır. Bunların bir kısmına bu bölümün izleyen kısımlarında yer verilecektir.

### **8.6. Belediye Gelirleri Kanunu – Çevre Temizlik Vergisi**

BGK.'nun "Çevre Temizlik Vergisi" başlıklı mükerrer 44 üncü maddesinde, bu verginin alınmasına ilişkin hususlar yer almıştır. Yine aynı maddede, bu madde uyarınca tahsil edilen vergilerin % 10'unun tahsilatı takip eden ayın 15 inci günü akşamına kadar Çevre Kirliliğini Önleme Fonu'na aktarılacağı, büyükşehir belediye sınırları içerisinde bulunan belediyeler tarafından tahsil edilen katı artıklara ilişkin çevre temizlik vergilerinin % 20'sinin, münhasıran çöp imha tesislerinin kuruluş ve işletmelerinde kullanılmak üzere, büyükşehir belediyelerine tahsilatı takip eden ayın 15 inci günü akşamına kadar aktarılacağı, hükümlerine yer verilmiştir.

Düzenlenen bu hükümle, vergi adı altında tahsil edilen çevre temizlik vergisinin bir kısmının çöp imha tesislerinin kuruluş ve işletmelerinde kullanılmak üzere tahsis edilmesi öngörülmüştür. Oysa anayasal hüküm gereği, verginin özel bir amaca tahsisi olanaklı olmayıp, genel olarak kamu harcamalarını karşılamak amacıyla alınması gerekir.

### **8.7. Vergi Yasalarında Yer Alan, Diğer Yasalarla Düzenleme Yapılmasını**

#### **Sınırlayıcı Hükümler**

Vergi yasalarının dağınkılığı nedeniyle, bazen yasa koyucu ilgili vergi yasasında özellikle istisna ve muafiyetlere ilişkin sınırlayıcı hükümler koyma yoluna gitmektedir. KDVK.'nun "İstisnanın sınırı" başlıklı 19 uncu maddesinde yer alan "*1. Diğer kanunlardaki vergi muaflik ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir.*

*Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. 2. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.”* hükmü ve MTKV.’nda yer alan “İstisnalar” başlıklı 4/c no’lu maddesindeki “*Motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili muaflik ve istisna hükümleri, bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Bu Kanunda yer almayan istisna ve muafliklar hükümsüzdür. Ancak, uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.”* hükmü sınırlayıcı hükümlere örnek olarak verilebilir.

Yine KVK.’da yer alan “İndirim ve İstisnaların Sınırı” başlıklı mükerrer 45 inci maddesinde; kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve indirimlerin, ancak KVK., GVK. ve VUK.’nda yapılacak düzenlemelerle olanaklı olduğu hükmü yer almıştır.

Bu hükümlerin yasada yer almasıyla, içerdiği sınırlamalar, maddenin yürürlük tarihinden önceki düzenlemeler için geçerli kabul edilmelidir. Ancak bu tür hükümlerle, yasa koyucunun daha sonra yapacağı düzenlemelerin sınırlandırılmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Hukuk düzeni içerisinde böyle bir sınırlamanın anlamı ve gereği bulunmamaktadır. Çünkü, yasa koyucu bu maddelerin içeriğinde belirtilen sınırlamalara aykırı olarak bir düzenleme yaptığında, bu düzenleme önceki yasa-sonraki yasa veya genel yasa-özel yasa yönünden değerlendirilecek ve yapılan düzenleme geçerli sayılacaktır. Uygulamada bu durumun bir çok örneği de bulunmaktadır.

Parlamentonun kendi iradesini sınırlaması anlamına gelen bu düzenlemeler, yasayı korumak için yasa koyucunun kendi kendine söz vermesi gibi bir anlam taşıdığından, bağlayıcı olmadığı düşünülmektedir.

### **8.8. Türk Gelir Vergisi Kanunu’nun Değerlendirilmesi**

Türk vergi sisteminin temel yapısını oluşturan, GV., KV., KDV., Gümrük V. ve Vİ.Vergisi varsayımlara dayanan vergiler yerine, vergi matrahının, yükümlü ve sorumluların tutacakları defterler ve düzenleyecekleri belgelere göre, hazırlayacakları beyanlar üzerinden vergi borçlarının belirlenmesini benimsemiştir.

Beyan esası olarak tanımlanan bu sistemin doğal sonucu olarak, vergi yükümlü ve sorumlularının tutacakları defterler ve düzenleyecekleri belgelere VUK,’nda büyük

önem verilerek, aksi kanıtlanıncaya kadar vergilerin hukuki dayanağı kabul edilmiştir.<sup>973</sup>

Vergi uygulamasının en zor yönü vergiyi doğuran olayın kavranmasıdır. Bir ülkede soyut vergi yasaları ne kadar tam ve eksiksiz olursa olsun, eğer o ülkede vergiyi doğuran olaylar gereği gibi kavranamıyorsa, bu mükemmel yasaların bile değeri olmayacaktır<sup>974</sup>

GVK.'nda "gelir" kavramının içeriği yeterli ve kesin bir şekilde belirlenmemiştir.<sup>975</sup> Gelir kavramının tanımlanmasından çok, gelirin karakteristik özelliği belirtilmiştir. Gelir kavramının yasal açıklama ve tanımının yeterince yapılmamış olması, uygulamada önemli tartışmalara neden olmaktadır.<sup>976</sup>

### 8.8.1. Gelir Vergisi Kanununun Biçimsel Yapısı<sup>977</sup>

Öncelikle GVK.'nun biçimsel yapısına baktığımızda, GVK. görünürde beş kısım ve 126 maddeden oluşmaktadır. Görünürdeki 126 maddenin 40 maddesi yürürlükten kaldırılan hükümlere aittir. Bununla birlikte, işlerliği olmayan madde hükümleri de yasada yer almaktadır.

#### 8.8.1.1. Görünürde Yer Alan Ancak Yürürlükten Kaldırılan Maddeler

Vergiden Muaf Çiftçiler;<sup>978</sup>

Küçük çiftçi muaflığı (m.10),

Küçük çiftçi muaflığının hududu (m.11),

İşletme büyüklüğü ölçüsü (m.12),

Satış tutarı ölçüsü (m.13),

Muaflıktan mükellefliğe, mükelleflikten muaflığa geçiş (m.14),

Göçmen ve mülteci muaflığı (m.17),<sup>979</sup>

Ücret İstisnası (mük.m.17),<sup>980</sup>

<sup>973</sup>Tahsin Yağmurlu, a.g.p., s.99.

<sup>974</sup>Yağmurlu, a.g.p., s.107.

<sup>975</sup>Yılmaz Özbacı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, (Ankara: Oluş Yayıncılık, 1998), s.65.

<sup>976</sup>S.Turan Kıvanç, *Konferanslar-2* (Ankara İTİA: Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları:2, Sevinç Matbaası, 1971), s.34.

<sup>977</sup>GVK.'nun biçimsel yapısının değerlendirilmesinde 30.06.2003 tarihi esas alınmıştır.

<sup>978</sup>4369 SK.'un 82/3-a m. ile kaldırılmıştır.

<sup>979</sup>4369 SK., m.82/3-b ile kaldırılmıştır.



Zirai kazançlarda istisna (m.19),<sup>981</sup>

Maden suları kazançları istisnası (m.20),<sup>982</sup>

Eğitim öğretim ve sağlık hizmet işletmelerinde kazanç istisnası (mük.m.20),<sup>983</sup>

Medeni hal esası (m.32),<sup>984</sup>

Çocuk tabiri (m.33),<sup>985</sup>

Aile gelirinden indirim (m.34),<sup>986</sup>

Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler (mük.m.39),<sup>987</sup>

Özel şartlar gösterilmeyen işler (m.49),<sup>988</sup>

Götürü usule tabi olmanın şartlarını takvim yılı içinde kaybedenler (m.50),<sup>989</sup>

Götürü gider usulünden gerçek kazanç esasına veya bu usulden diğerine intikal (m.60),<sup>990</sup>

Götürü usul (m.69),<sup>991</sup>

Vergi alacağı (mük.m.75),<sup>992</sup>

Vergi alacağı (m.77),<sup>993</sup>

Safi değer artışı (mük.m. 81)<sup>994</sup>

İhtiyari toplama ve beyan (m.87),<sup>995</sup>

Aile reisi beyanı (m.93),<sup>996</sup>

Vergi tevkifatı nispetleri (m.105),<sup>997</sup>

Ortalama Kar Haddi ve Asgari Gayrisafi Hasılat Esası (m.111),<sup>998</sup>

Asgari zirai kazanç esası (m.112),<sup>999</sup>

Asgari zirai vergi (mük.m.112),<sup>1000</sup>

<sup>980</sup>2361 SK., m.11. ile kaldırılmıştır.

<sup>981</sup>2361 SK., m.13. ile kaldırılmıştır.

<sup>982</sup>2361 SK., m.14. ile kaldırılmıştır.

<sup>983</sup>3946 SK., m.38 ile kaldırılmıştır.

<sup>984</sup>3239 SK., m.138/b ile kaldırılmıştır.

<sup>985</sup>3239 SK., m.138/b ile kaldırılmıştır.

<sup>986</sup>3239 SK., m.138/b ile kaldırılmıştır.

<sup>987</sup>3946 SK., m.38/2-c ile kaldırılmıştır.

<sup>988</sup>3689 SK., m.12 ile kaldırılmıştır.

<sup>989</sup>4369 SK., m.82/3-c ile kaldırılmıştır.

<sup>990</sup>4369 SK., m.82/3-a ile kaldırılmıştır.

<sup>991</sup>4369 SK., m.82/3-c ile kaldırılmıştır.

<sup>992</sup>4842 SK., m.37/f ile kaldırılmıştır.

<sup>993</sup>3239 SK., m.138/c ile kaldırılmıştır.

<sup>994</sup>4369 SK., m.82/3-d ile kaldırılmıştır.

<sup>995</sup>4369 SK., m.82/3-e ile kaldırılmıştır.

<sup>996</sup>4369 SK., m.82/3-e ile kaldırılmıştır.

<sup>997</sup>3239 SK., m.138/c ile kaldırılmıştır.

<sup>998</sup>4108 SK., m.82/39 ile kaldırılmıştır.

<sup>999</sup>4369 SK., m.82/3-n ile kaldırılmıştır.

<sup>1000</sup>4369 SK., m.82/3-n ile kaldırılmıştır.

Gider esası (m.113),<sup>1001</sup>

Servet Beyanı-Beyanda bulunacaklar (m.114),<sup>1002</sup>

Beyan esası (m.115),<sup>1003</sup>

Beyanın şekli ve muhtevası (m.116),<sup>1004</sup>

Hayat standardı esası (mük.m.116),<sup>1005</sup>

Beyan esasına tabi mükelleflerde peşin ödeme (mük.m.117),<sup>1006</sup>

Vergi alacağıının mahsubu ve iadesi (mük.m.122),<sup>1007</sup>

Geçici Madde 19,<sup>1008</sup>

Geçici Madde 32,<sup>1009</sup>

Geçici Madde 37,<sup>1010</sup>

Geçici Madde 40,<sup>1011</sup>

Geçici Madde 41.<sup>1012</sup>

### **8.8.1.2. Boşlukta Kalan Düzenlemeler**

#### **8.8.1.2.1. Talih Oyunları Salonlarından Elde Edilen Kazançlarda Asgari Vergi**

2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nun 19 uncu maddesinde, 4302 sayılı yasayla<sup>1013</sup> yapılan değişiklikle, turizm işletmelerine bağlı ya da müstakil olarak, talih oyunları oynatılabilecek mahallerin açılması yasaklanmıştır. 4302 sayılı yasanın bu hükmünün devamında “ Diğer yasaların bu Kanuna aykırı hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır.” şeklinde genel bir ifade kullanılması da dikkat çekicidir.

Turizmi Teşvik Kanunu'nda yer alan bu düzenlemelere rağmen, GVK.'nda mükerrer madde 111 “Talih Oyunları Salonlarından Elde Edilen Kazançlarda Asgari Vergi” başlıklı madde ile turizm işletmelerinin talih oyunları salonlarında

<sup>1001</sup>2995 SK., m. ile kaldırılmıştır.

<sup>1002</sup>2995 SK., m. 4 ile kaldırılmıştır.

<sup>1003</sup>2995 SK.,m. 4 ile kaldırılmıştır.

<sup>1004</sup>2995 SK., m. 4 ile kaldırılmıştır.

<sup>1005</sup>4369 SK., m.82/3-o ile kaldırılmıştır.

<sup>1006</sup>2772 SK., m.20/2 ile kaldırılmıştır.

<sup>1007</sup>3239 SK., m.138/b ile kaldırılmıştır.

<sup>1008</sup>3946 SK., m.38/1-e ile kaldırılmıştır.

<sup>1009</sup>K.1989/42 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile iptal edilmiştir.

<sup>1010</sup>3946 SK., m.38/1-g ile kaldırılmıştır.

<sup>1011</sup>4369 SK., m.82 ile kaldırılmıştır.

<sup>1012</sup>4369 SK., m.82 ile kaldırılmıştır.

<sup>1013</sup>Turizmi Teşvik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

bulundurdıkları oyun masalarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Öte yandan, GVK.'nun "Vergi alacağı" başlıklı 77 nci maddesi yürürlükten kaldırılmış<sup>1014</sup> ve yine aynı başlık altında mükerrer 75 inci maddede vergi alacağına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.<sup>1015</sup> Yasa koyucunun esas madde numarası yerine mükerrer madde numarası ile düzenleme yapması yasa hazırlama tekniğine aykırıdır. Bu madde de, 4842 SK. ile yürürlükten kaldırılmıştır.<sup>1016</sup> 1995 yılında ayrı bir madde ile yeniden getirilen vergi alacağı yaklaşık sekiz yıl yürürlükte kalarak 2003 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak her iki madde başlığı GVK.'nun biçimsel yapısı içerisinde, kaldırılmış maddeler olarak yerini korumaktadır.

#### **8.8.1.2.2. Vergi Karnesi ve Aile Durumu Sual Varakası**

Ücretleri gerçek usulde vergilendirilen hizmet erbabına özel indirim uygulanabilmesi için kullanılan vergi karnesi ve aile durumu sual varakası, 1 Ocak 1991 tarihinden itibaren VUK.'nun 257 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden 206 seri no'lu VUK. Genel Tebliği<sup>1017</sup> ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca, GVK.'nda yer alan özel indirim<sup>1018</sup> 4842 SK.<sup>1019</sup> ile yürürlükten kaldırılmış ve aynı madde sakatlık indirimi başlığı ile düzenlenmiştir.

Oysa halen GVK.'nda, aile durumu sual varakası<sup>1020</sup> ile ilgili düzenlemeler ve özel indirim uygulamasıyla ilgili olarak, vergi karnesinin uygulanmadığı alanlara ilişkin düzenlemeler<sup>1021</sup> yer almaktadır.

#### **8.8.1.2.3. Yakacak Yardımı**

GVK.'nun 24 üncü maddesinde, gider karşılığı olarak yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna edildiği, bu maddenin 4 üncü bendinde de 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımı avans olarak ödenenler dahil gider

<sup>1014</sup> 3239 SK., m. 138/c ile yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>1015</sup> 3946 SK., m.17 ile 01.01.1995 tarihinden geçerli olmak üzere düzenlenmiştir.

<sup>1016</sup> 4842 SK., m.37/1-f ile 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>1017</sup> RG. 20698: 17 Kasım 1990.

<sup>1018</sup> GVK., m.31.

<sup>1019</sup> m.3.

<sup>1020</sup> GVK., m.36.

<sup>1021</sup> Ayrıca, VUK., m.247/2,3.

karşılıkları arasında sayılmıştır. Oysa 657 SK.'a göre ödenen yakacak yardımı 375 S.KHK ile 1989 yılından kaldırılmıştır.<sup>1022</sup>

### 8.8.1.3. Gelir Vergisi Kanunu'nun Madde, Fıkra, Bent ve Alt Bentlerinin Biçimlendirilmesi

#### Yasanın esas maddeleri;

Madde başlığı : Gelirin unsurları:

Madde numarası : Madde 2 -

Bentler : 1.  
2.  
3. ...) şeklindedir.

Örnek 2: Geçici Madde 34-

a)

b)

Örnek 3: Geçici Madde 35-

1)

2)

a)

b)

c) ...

Örnek 4: Geçici Madde 56

Mevzu

A)

Gelir Unsurları

B)

1.

2. ...

Diğer Kazanç ve iratlar

C)

. şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>1022</sup> 657 S.DMK.'nın "Yakacak yardımı" başlıklı 213 üncü maddesi 7.6.1989 T. ve 375 S. KHK., m.32 ile kaldırılmıştır.

GVK.'nın biçimsel yapısında maddelerin bir kısmı yukarıdaki gibi düzenlenmiştir. Bazı maddelerde ise, bent numaralarının altında alfabetik ( a), b), c) ... ) sıralamalı alt bentler yer almaktadır.<sup>1023</sup>

Oysa bent numaraları alfabetik, alt bent numaraları ise rakamsal olarak düzenlenmelidir.<sup>1024</sup> GVK.'nda ayrıca farklı konuları düzenleyen, iki tane Geçici 5 inci madde bulunmaktadır.<sup>1025</sup>

### 8.8.2. Dilbilgisi Kuralları Açısından Sözcüklerin Kullanımı

GVK.'nda öteden beri yer almakta olan, ancak aynı anlamın verilmesindeki güçlükler nedeniyle, ilk kullanıldığı haliyle kalan bir çok sözcük bulunmaktadır. Bunun yanında, aynı durumu ifade eden farklı sözcük ya da ifadeler, bazen aynı madde içinde bile yer almaktadır. GVK.'nda yer alan ve okuyucuların anlamakta güçlük çekeceği düşünülen bir kısım sözcükler, ifadelerin yanlış kullanımları ve aynı konunun anlatımında farklı ifadelerin yer aldığı düzenlemeler, madde numaraları da yazılmak suretiyle aşağıda örnekleme olarak gösterilmiştir.

<u>Mevcut Sözcük / İfade:</u>	<u>Uygun Olduğu Düşünülen:</u>	<u>GVK.'ndaki Yeri (m.):</u>
Muharrik	hareket veren	9/6
Tesbit		9/4
Tespit		31
Muvafık mütalaası üzerine müsbet mütalaasıyla	uygun görüşü	9/7 64/5
Münhasıran	sadece	9/sondan 2. alt bent
Şümulü yoktur	kapsamaz	9,15,18 /son alt bent
Koruma bekçilerinin	koruyan bekçilerin	23/5
Müsademe	çatışma, hareket	26/3
Harb		26/1,3
Kanunlara dayanarak		27/1

<sup>1023</sup> GVK., m. 35, geç.m.1, 9, 30, 33, 34.

<sup>1024</sup> a.g.es.,s. 20, m.10.

<sup>1025</sup> İlk sıradaki geçici 5 inci madde 2361 SK. ile geçici 57 nci maddeden sonraki geçici 5 inci madde ise 4369 SK. ile getirilmiştir.

Kanunları gereğince		25/3
Kanununa göre		19/1, 24/4
Kanunu hükümlerine göre		40/7, 41/ 8
Deruhte edenler	garanti verenler	28/3
Yapılan ödemeler		27/1,
Verilen paralar		27/ 1,3
Ödenen paralar		27/2
Verilen ikramiye ve mükafatlar		29/ ilk
Verilen ikramiyeler ve mükafatlar		29/1
Ödenen ikramiyeler		29/3, 41/2
Ödenen ödül ve ikramiyeler		29/3
Ödenen mükafatlar		26/4
2'nci	2 nci	35/B
27'nci	27 nci	40/2
bu bentte yazılı	yukarıdaki bentte yazılı	35/ son bent
şamil değildir	kapsamaz	36/ son bent
müştemilatında	ek bölümünde/yapılarda	40/2
şartıyla		40/1,6
şartıyla		40/2, 3,4
mütenasip	orantılı	40/4
maksur	kısaltılmış	40/4
kabul edilir	kabul edilir/ kabul olunur	40
kabul olunmaz	kabul edilmez/kabul olunmaz	41
derpiş edilen	öngörülen	41/5
aşağıdaki indirim oranının	aşağıda hesaplanma şekli açıklanan/ aşağıdaki şekilde hesaplanacak indirim oranın	41/8
sirayet		42
tayinine ait esaslara göre	tespitine ilişkin esaslara göre	
tespit olunur	belirlenir	45
hasılat ile giderler ve	hasılat ve giderler ile	46
hasılat ve giderler		42
tavassut	aracılık	51/6
acentalığı	acenteliği	mük., m.18

acenta	acente	8/1, mük.m. 18
mutad	alışılmış	66
bilumum	bütün	66/1
ıttıla hasıl etmeleri kaydıyle	bilgisi dahilinde	67
kaydıyla		23/son cümle
terke tekaddüm eden	terkten önceki	109/4
aile durumu sual varakası	(kullanılmıyor)	36
çırakların asgari ücreti	çırakların çıraklar için belirlenen	
aşmayan ücreti	asgari ücreti aşmayan ücretleri	23/12
coberlik işlerinden	(coberlik KVK. Kapsamında)	37/2

### 8.8.3. Vergilemede Eşitlik İlkesine Aykırı Düzenlemeler

#### 8.8.3.1. Sakatlık İndirimi

GVK.'nda<sup>1026</sup> hizmet erbabına belli koşullarda ve oranlarda derecelendirme yapılarak belirlenen sakatlık indiriminin, ücretlilerin vergi matrahından indirilmesi esası getirilmiştir. Ancak bu indirim hakkı, diğer gelir unsurlarından kazanç elde edenlere tanınmamıştır. Sakatlık indiriminin özellikle, doğrudan kişisel çalışmaya bağlı olarak kazanç elde edilen serbest meslek erbabına tanınmamış olması, vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırıdır.

#### 8.8.3.2. Ücretlilerde Vergi İndirimi

Ücretlilerin, kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamaları GVK.'nda belirlenen esaslara göre,<sup>1027</sup> vergi matrahından indirilir. Ancak bu indirim hakkı, ücretler dışındaki gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlara tanınmamıştır. Özellikle kişisel çalışmanın ön plana çıktığı, serbest meslek faaliyetlerinden kazanç elde edenlere bu hakkın tanınmaması, vergilemede eşitlik ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

Diğer taraftan, farklı vergi yasalarında farklı değerlendirme hükümleri kullanılmaktadır. Örneğin; aynı ücret ödemelerinde, KDV. matrahının belirlenmesinde emsal bedel<sup>1028</sup> esas alınırken, gelir vergisi tevkifatının, aynı değer verildiği gün ve

<sup>1026</sup>GVK., m.31.

<sup>1027</sup>GVK., mük.m.121.

<sup>1028</sup>KDVK., m.27/1.

yerdeki ortalama perakende fiyatlar üzerinden değerlendirilmiş tutarı üzerinden yapılması öngörülmüştür.<sup>1029</sup>

### **8.8.3.3. Gelir Vergisi Matrahının Belirlenmesinde Yeniden Değerleme, Maliyet Artırımı ve Yenileme Fonu**

Yine özellikle ticari kazanç sahiplerine vergi matrahının belirlenmesinde, GVK. ve VUK. ile yeniden değerlendirme,<sup>1030</sup> maliyet artırımı<sup>1031</sup> ve yenileme fonu<sup>1032</sup> gibi bir kısım avantajlar sağlanırken, serbest meslek erbabının bu düzenlemelerden yararlanması öngörülmemiştir. Bu durum da SMK. ile ticari kazançların vergilendirilmesinde ortaya çıkan farklılık nedeniyle eşitlik ilkesine aykırıdır.

### **8.8.3.4. Apartman Kapıcılarına Tanınan İstisna**

GVK.'nda<sup>1033</sup> apartman kapıcılarının ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Oysa aynı işi yapan iş hanı kapıcıları bu istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

### **8.8.4. Gelir İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi**

GVK.'nda gelir ilkelerinin öncelik sırası belirlenmemiştir. Uygulamada bazen gelir ilkeleri arasında çatışmalar ortaya çıkabilmektedir. Uygulama ve yorumda öncelik verilecek ilkenin yasa sistematığı içerisinde belirtilmesi gerekir.

Örneğin senelere sari inşaat ve onarım işinde müteahhidin ölümü halinde beyanname verilmesiyle ilgili olarak, gelirin şahsiliği ilkesi ile gelirin dönemselliği ilkesi çatışmaktadır.

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.<sup>1034</sup>

<sup>1029</sup>GVK., m.63/son fıkra.

<sup>1030</sup>VUK., mük.m.298

<sup>1031</sup>GVK., m.38/son fıkra.

<sup>1032</sup>VUK., m. 328

<sup>1033</sup>GVK., m. 23/6

<sup>1034</sup>Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi, m. 44.



Ölüm VUK.<sup>1035</sup> gereğince işi bırakma hükmünde olup, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde, ölen kişiye ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gerekir.<sup>1036</sup>

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 itibarıyla kar veya zarar tespiti yapıp yapılmayacağı, böyle bir durumda gelir vergisi yönünden nasıl bir işlem yapılacağı konusunda açık bir hüküm bulunmaması, uygulamada sorunlara neden olmaktadır.<sup>1037</sup>

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.<sup>1038</sup>

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.<sup>1039</sup>

Danıştay, yorumunda gelirin gerçek ve safi tutarının vergilendirilmesi<sup>1040</sup> ilkesini esas almıştır.<sup>1041</sup>

Maliye Bakanlığı ise, GVK.'nın 42 nci maddesi hükmünün, yükümlünün faaliyetine normal olarak devam ettiği, olağan durumlar için getirilmiş bir kazanç belirleme yöntemi olduğu ve bu nedenle gelirin şahsiliği ilkesinin esas alınması gerektiği görüşündedir.<sup>1042</sup>

<sup>1035</sup>VUK., m.164.

<sup>1036</sup>GVK., m.92.

<sup>1037</sup> Necati Tandoğan, Yıllara Sari İnşaat Taahhüt İşlerinde İş Tamamlanmadan Müteahhidin Ölümü, **Vergi Dünyası**, HUD. Yayını, Sayı:145, Eylül 1993, s.26.

<sup>1038</sup> MB.21.5.1975 T. ve 1-2126/24633 Sayılı Özelgesi, MB. GVK/III-2272464-2814 Sayılı Özelgesi, A.Şahin Savcı, 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.

<sup>1039</sup>Dn. 4. D. 17.12.1986 T. ve E. 1985/4085, K.1986/4052 SKa.

<sup>1040</sup>GVK., m.1.

<sup>1041</sup>Dn. 3. D. 13.6.1996 T. ve E.1995/2109, K.1996/2369 SKa.; Dn. 4. D. 25.6.1987 T. ve E.1985/3913, K.1987/2284 Sayılı, oybirliğiyle alınan kararda da işteki bütünlüğe öncelik verileceği belirtilmiştir.

<sup>1042</sup>MB., GGM. Yazısına İlişkin Bakanlık Makamının 16.6.1993 T. ve B.07.0.GEL.0.72/7606 Sayılı Oluru.

GVK.'nda gelir ilkeleri açısından derecelendirme yapılmaması bir kısım uygulama güçlüklerine neden olmaktadır. Bu nedenle, gelir ilkelerinin öncelik sırasının yasada belirtilmesi gerekir.<sup>1043</sup>

Bunun yanında, GVK.'nda inşaatın tanımı yapılmadığından, Dekapaj<sup>1044</sup> işinin vergilendirme açısından yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olup olmadığı konusu açık değildir. Bu durum tevkifat uygulaması açısından bir çok sorunlara neden olmaktadır.

### 8.8.5. Gelirin Elde Edilmesi ve Vergiyi Doğuran Olay

GVK.'nda “elde etme” kavramının ne anlama geldiği konusunda, genel bir tanım yapılmamış, ancak özel olarak bazı gelir unsurları için “elde etme” kavramının sınırları belirtilmiştir. Elde etme; nakit veya ayın olarak alma, tahsilat, kullanma, faydalanma, kayıtlara intikal ettirme ve sağlanan avantajlardan yararlanma gibi şekillerde gerçekleşebilir.<sup>1045</sup> Serbest meslek kazançlarında GVK. açısından tahsilat esas geçerli olduğundan, vergiyi doğuran olay yapılan hizmetin bedelinin tahsil edilmesidir. Ancak KDVK.'da vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde, hizmetin ifa edilmesi esas alındığından, GVK. ile KDVK. arasındaki konuya ilişkin düzenlemenin farklı olması nedeniyle uygulamada sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu durum ayrıca belge düzeni açısından VUK., GVK. ve KDVK. arasında uyumsuzluklara neden olmaktadır<sup>1046</sup> Her iki yasa açısından da vergiyi doğuran olayın aynı esasa bağlanarak sorunun çözümlenmesi gerekir.

<sup>1043</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz., Ak, a.g.tez., s., 86-91.

<sup>1044</sup> Dekapaj işi en genel anlamda “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 taşıyıp dökülmesi, düzeltilmesi ile ilgili işlemler, dekapaj sahasından suların tahliyesi, sahayı su basmaması için gerekli önlemlerin alınması gibi işleri üstlenirler. Bunların yanında kazı ve döküm sahalarında yol ve su kanalı yapımını da içeren faaliyetler zinciridir. Bu faaliyetler birbirinden bağımsız işlemler değildir. Ayrıntılı bilgi için bkz.Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi ve Asgari İşçilik**, (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Genişletilmiş 8. Baskı, 1996), s.27-28.

<sup>1045</sup> Kıvanç, a.g.e., s.38.

<sup>1046</sup> Fethi Heper, Ahmet Ak, “KDV. Oranlarındaki Değişikliğin Vergiyi Doğuran Olay Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:176, Mayıs 2003, s.62-68.

Son yıllarda, yargı kararları SMK.'nda vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde KDV. yönünden, hizmet bedelinin tahsilinin esas alınması gerektiği yönündedir.<sup>1047</sup>

#### **8.8.6. Bazı Gelir Unsurlarının Beyan Dışı Bırakılması ve Mali Güce Göre Vergilendirme**

Vergilendirmede temel ilke, bir yılda elde edilen kazanç ve iratların beyannamede toplanması ve yıllık beyanname ile bildirilmesidir. Bu ilke mali güce göre vergi alınması<sup>1048</sup> ilkesinin de sonucudur. Ancak, Türk vergi sistemi üniter özelliğini kaybetmiş, özellikle 4369 SK.'dan sonra, gelirin toplanması ilkesinden vazgeçilmiştir. Yıllık beyan esasında vergilendirilecek gelirler, gelir unsurları itibariyle tespit edilmekte, hatta bu kural ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri yönünden de değişmemektedir. Çoğu gelir unsurları bakımından gelir vergisi stopajı nihai vergileme halini almıştır. Gelir vergisi sistemimizde ticari, zirai ve mesleki kazanç dışındaki gelirlerde stopajın nihai vergileme rejimine dönüştüğünü söylemek olanaklıdır. Bu husus diğer gelir unsurları için de geçerli olmakla birlikte, özellikle menkul sermaye iratlarında açıkça ortaya çıkmaktadır. Vergi sistemimizin üniter yapıdan uzaklaşması, vergi gelirlerini de olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca, uygulama basitleşmekten çok daha da karmaşık hale gelmiştir.<sup>1049</sup>

#### **8.8.7. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesine İlişkin Düzenlemeler**

Vergi sistemimizde menkul sermaye iratlarıyla ilgili düzenlemelere bakıldığında ilk göze çarpan husus, yapılan düzenlemelerin uzun vadeli müesseseler olarak vergi sisteminde yer edinmiş olmaması, yönü kestirilemeyen sürekli bir değişim içinde olması ve ekonomik politikalar ve etkilediği kesimlerden gelen yoğun taleplerin etkisiyle tepkisel (reaksiyonel) bir nitelik taşımasıdır. Menkul kıymetin edinildiği tarih ile elden çıkarıldığı tarihlerde yürürlükte olan mevzuat çoğu zaman birbirini tutmamakta, vergi planlaması bir yana, yükümlüler tabi oldukları mevzuatı anlamada bile büyük zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Genelde son yıllarda vergi sistemimizin sorunu olarak görünen bu durum, menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde çok daha belirgin bir şekilde görünmekte ve beyan edilecek vergi matrahı üzerinden hesaplanacak vergiyi ödeme bir vatandaşlık görevinden çok, yanlışa düşmeme çabasına dönüşmektedir.

<sup>1047</sup>TOBB, **Vergi Reform Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, (İstanbul, 1997), s.KDVK.:m.10; Dn. 11.

D.8 Ocak 1997 T. ve E.1995/5209, K.1997/61 SKa.

<sup>1048</sup>a.g.r, s.24.

<sup>1049</sup>a.g.r, s.25.

Menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde dikkati çeken bir diğer nokta ise, düzenlemelerin bütünlük arz etmemesi, dağınık bir mahiyet sergilemesi ve değişik yasalarla yapılmış olmasıdır. Bunların üstüne getirilen geçici düzenlemeler, ertelenen hükümler, vergilendirmede son derece önemli olan basitliği ve ilgilileri tarafından olanaklı olduğunca sübjektif değerlendirmelerden uzak bir şekilde anlaşılabilir olma niteliğini zedelemektedir. Menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde ön plana çıkan bir diğer nokta ise, menkul kıymet türleri arasında farklı vergisel uygulamalara yer verilmiş olmasıdır. Örneğin, bir gerçek kişinin Hazine bonusu faizi elde etmesi ile mevduat faizi elde etmesi durumlarında tabi olacağı vergisel sonuçlar son derece farklı olabilmektedir. Oysa, ekonomik olaylar ve araçlar karşısında vergi yasalarının yansız olması, benzer gelirler için farklı uygulamalar öngörmemesi büyük önem taşımaktadır.<sup>1050</sup>

#### 8.8.8. Diğer Kazanç ve İratları

VUK.'nda<sup>1051</sup> yer alan; “Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.” hükmüyle, yasalara aykırı olarak elde edilecek tüm kazanç ve iratların gelir unsurlarından birine girmesi koşuluyla vergilendirilmesini sağlayacak tipleştirme yapılmıştır. Buna rağmen, başta Borçlar Kanunu, Türk Ceza Kanunu, Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ve Kamu İhale Kanunu olmak üzere, çeşitli yasalarla yasaklanmış olan ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançların arzi kazanç olarak vergilendirileceği hükmü GVK.'nda yer almıştır.<sup>1052</sup> Bu hükmün yasada yer almasına gerek olmadığı gibi, bu düzenlemenin yapılması hukuka aykırı fiillerin teşviki anlamına da gelebileceğinden, bir kısım hukuki sakıncalar da taşımaktadır.<sup>1053</sup>

#### 8.8.9. Muaflık ve İstisnalara İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi

Vergi harcamaları olarak adlandırılan, vergi istisna ve muafiyetleriyle ilgili olarak vergi yasaları dışındaki 148 özel yasada düzenlemeler yer almaktadır.<sup>1054</sup> Yine

<sup>1050</sup>TOBB(1997), a.g.r., s.22.

<sup>1051</sup>VUK., m.9.

<sup>1052</sup>GVK., m.82.

<sup>1053</sup>Ayrıntılı bilgi için bkz. Ahmet Ak, “İhale, Artırma ve Eksiltmelere İştirak Edilmemesi Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergi Hukuku Açısından Hasılat ve Gider Niteliği” *Vergi Dünyası*, Sayı:227, (Temmuz 2000), s.121-124.

<sup>1054</sup>*Vergi Harcamaları, 2001 Yılı*, (Ankara: MB.GGM. Yayını, 2001), s.57-111.

aynı konuda 16 KHK. ile düzenlemeler yapılmıştır.<sup>1055</sup> Bir kazanç ve iradın gelir vergisinden istisna edilip edilmediğini anlamak için, sadece GVK.'na bakmak yeterli olmayacaktır. Bu durum, hem uygulayıcılar için bir kısım zorluklara, hem de yükümlüler açısından eşitsizliklere neden olabilecektir. Diğer yasalarda yer alan istisnaların fark edilmesi durumunda istisnadan yararlanılacak, fark edilememesi durumunda ise istisnadan yararlanılamayacaktır.

Örneğin, serbest bölgelerden elde edilen kazançla ilişkin istisna GVK. veya KVK. yerine, Serbest Bölgeler Kanununda düzenlenmiştir. Diğer yandan, Olağanüstü Hal Bölge Valiliğine yapılan teslimler KDV.'nden istisnadır. Ancak bu istisna KDVK.'nda düzenlenmemiştir. Bağış ve yardımlara ilişkin düzenlemelerin de özel yasalarda yer alması, uygulayıcılar ve yükümlüler yönünden sorunlar oluşturmaktadır. Vergi yasalarında bağış ve yardımlar dönem kazancının belli bir oranı ile sınırlandırıldığı halde, özel yasalarda yer alan hükümlere göre yapılan bağış ve yardımların tamamı dönem kazancından indirilebilmektedir.

Yine GVK. ve KVK.'nda istisna ve muafiyetlere ilişkin bir çok madde bulunması, vergi sistemini erozyona uğratmaktadır. Gelir vergisinde erozyonun en önemli unsuru, menkul kıymet gelirleridir. Ödenen Devlet tahvili faizleri sürekli artış halinde olmasına rağmen, bu faiz gelirleri vergi dışında bırakılmıştır.

#### **8.8.10. Giderlere İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi**

1479 Sayılı Bağ-Kur Yasasının “Prim Oranları ve Hesaplanması” başlıklı, 49 uncu maddesinde; ödenecek Bağ-Kur primleriyle ilgili olarak, “Bu kesenek ve primlerin tümü, yıl içinde ödenmek kaydıyla vergi uygulamasında gider olarak gösterilebilir.” hükmü yer almaktadır.

Oysa 193 sayılı GVK.'nun “İndirilecek Giderler” başlıklı 40 ve “Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler” başlıklı 41 inci maddesinde Bağ-Kur primleriyle ilgili bir düzenlemeye rastlanmamıştır.<sup>1056</sup>

<sup>1055</sup> a.g.e., (Vergi Harcamaları), s.113-118.

<sup>1056</sup> Yine GVK.'nun ,değişik kazanç unsurlarına ilişkin giderleri belirleyen, 57, 68 ve 74 üncü maddelerinde de bu konuda bir düzenlemeye rastlanmamıştır.

KDVK.'na göre; KDV. tam veya kısmi istisnaya tabidir. Kısmi istisnada, KDV. maliyete eklenir veya gider yazılır. Kısmi istisnaya tabi KDV.'nin kazancın tespitinde gider yazılabileceğine ilişkin, GVK.'nda bir hüküm bulunmamaktadır. Kısmi istisnaya tabi KDV. KDVK.'nda yer alan düzenlemelere göre gider yazılmaktadır.<sup>1057</sup> Ancak, bu tür giderlerin matrahtan indirilmesine ilişkin düzenlemelerin GVK.'nda yer almasının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

#### **8.8.10.1. Sosyal Sigortalar Kurumuna Ödenecek Sigorta Primlerinin Gider Niteliği**

Gelir Vergisi matrahının saptanmasında indirilecek giderlerden biri de, hizmetli ve işçilerin sigorta primleri ve emekli aidatlarıdır. Ancak bu prim ve aidatların, geri alınmamak üzere, Türkiye'de bulunan, tüzel kişiliğe sahip sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması koşulu aranacaktır.<sup>1058</sup>

Sigorta primlerinin gider kaydı konusunda çıkan ihtilaflar üzerine, Danıştay İhtihadı Birleştirme Kurulu, işçi ücretlerinden kesilerek SSK.'na ödenmesi gereken işveren ve işçi sigorta primlerinin, tahakkuk ettikleri yılda gider yazılabileceklerine karar vermiştir.<sup>1059</sup>

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nda<sup>1060</sup> yapılan değişiklikle<sup>1061</sup> işverenin, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden, bu yasa 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.<sup>1062</sup>

<sup>1057</sup> KDVK., m.29 vd.

<sup>1058</sup> GVK., m.40/2.

<sup>1059</sup> Dn. İBK. E.1990/3, K. 1992/1 S.İBKK.; RG. 21206: 21 Nisan 1992.

<sup>1060</sup> SSK., m.80

<sup>1061</sup> 1.12.1993 T. ve 3917 SK.'un 1 inci maddesiyle, 17.7.1964 T. ve 506 Sayılı SSK.'nun 80 inci maddesinin 1 ve 3 üncü maddeleri değiştirilmiştir.

<sup>1062</sup> RG.21782: 8 Aralık 1993.

Yasa koyucu yargının bağlayıcı kararını vergi yasaları dışındaki bir yasada yaptığı düzenleme ile ortadan kaldırmıştır. Oysa olması gereken, vergi yasası hükmünün yargı kararlarına uygun hale getirilmesidir.<sup>1063</sup>

#### **8.8.10.2. İndirilebilir ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Ekonomik Gerçeklerle Uyuşmaması**

GVK'nun 40 ıncı maddesinde yapılan genel gider tanımı belirsizlikler içermektedir. Bir harcamanın genel gider sayılıp sayılmaması için belirlenen kriterler yetersizdir. Örneğin, Vergi Barışı Kanunu'nda yer alan TEFE Oranlarına göre yapılan ödemelerin<sup>1064</sup> vergi matrahından indirilmesine ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır

Vergi matrahı olan mali karın belirlenmesinde, indirilebilir giderlerle yasal olarak kabul edilmeyen giderler, ekonomik gerçeklerle uyuşmamaktadır. Mevcut hükümler, ekonomik yaşamdaki gelişmeleri kavramaktan uzaktır. Teknolojik gelişmelerle birlikte ortaya çıkan bazı harcamaların gider sayılıp sayılmayacağı konusu da henüz çözüme kavuşturulamamıştır. Bilgisayar yazılım bedelleri bunun en tipik örneğidir. Bunların gerek amortisman uygulaması, gerekse yatırım indirimi yönünden tabi olacakları işlem belirsizdir.

<sup>1063</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Ahmet AK, "GVK. Açısından Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları ve Vergi Yargısı Kararlarının Vergi İdaresi Üzerindeki Etkileri", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 1999), s.73-77.

<sup>1064</sup>VBK., m.2.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Mevcut vergi yasalarından başta verginin alacaklısı olan Devlet, vergilemeden beklenen optimal hasılayı yani kamu harcamalarını karşılayacak geliri sağlayamadığından, vergi yükümlüleri ve uygulayıcılar ise, vergi yasalarının vergileme ilkeleri ve hukuk normlarına uygun olmadığından şikayetçidir.

Vergi yasalarına ilişkin sorunlar Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana devam etmiştir. Hükümet programlarında vergilemeye ilişkin olarak yer alan hükümler ile düzensiz ve özensizce çıkarılan vergi yasaları, vergilemeye ve vergi yasalarına ilişkin sorunların çözümlenemediğinin en belirgin göstergesidir. Verginin tarafları olan Devlet ve yükümlülerin mevcut vergi yasalarından şikayetçi olmaları da sorunun devam ettiğini göstermektedir.

Son yıllarda daha yoğun olmak üzere, Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana çok sayıda vergi yasası çıkarılarak, adeta bir yasa enflasyonuna neden olunmuştur. 1980 sonrasında 12 kez af yasası çıkarılarak, ortalama olarak iki yılda bir vergi affına başvurulmuş ve bu kurum adeta gelenekselleştirilmiştir. Vergi yasalarında yapılan sürekli ve sık değişikliklerin belirsizlik ve karmaşıklığı artırması, yükümlülerin vergi hukukuna güvenini azaltmış, vergi planlaması yapmalarını ve vergiye uyumlarını olumsuz yönde etkilemiştir. İş yükü hesabı yapılmaksızın, sıkça değiştirilen vergi yasaları ve karmaşık vergi mevzuatı nedeniyle vergi idaresi de adeta bunalmıştır. Vergi uygulamalarında istikrardan uzaklaşmış, yatay ve dikey vergi adaleti bozulmuş ve vergi kaçırma eğiliminde olanlar için cazip bir ortam oluşmuştur.

Özellikle gelir vergisinde, menkul sermaye iratlarındaki geniş kapsamlı istisnaların, vergilemede adaleti sağlama aracı olduğu düşünülen ayırma kuramıyla bağdaşmadığı ve vergilemede eşitlik ve mali güç ilkelerine aykırı olduğu açıktır. Buna rağmen, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşullar nedeniyle artan borçlanma gereksiniminin iç borçlanma ile karşılama yoluna gidilmesinin bir sonucu olarak, vergilemede sermaye lehine uygulamalara gidildiği düşünülmektedir.



Vergi yasalarının kendi içinde ve diğer yasalarla arasında paralellik ve bütünlüğün bulunmaması, uygulamada tereddütlere yol açarak vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasındaki ihtilafların artmasına neden olmaktadır.

Özellikle bağış ve yardımlarla istisnalar konusunda olmak üzere, özel yasalarda yer alan vergilemeye ilişkin hükümler, basitlik ilkesi ile bağdaşmayan ve vergi yasalarının karmaşıklığını artıran nedenler arasındadır.

Ayrıca, özel yasalarda yapılan düzenlemelerin izlenmesindeki güçlükler de sistemi karmaşık hale getiren bir başka husustur. Diğer yandan, özel yasalardaki istisna hükümlerinden haberi olan yükümlüler bu istisnalardan yararlanabilirken, bundan haberi olmayanların istisnadan yararlanmaması, eşitsizlikler ortaya çıkma olasılığını artırmaktadır.

Vergi yasalarının özellikle son 20 yıllık süreç içinde devamlı değişiyor olması, bir yandan vergiyi ayrı bir uzmanlık haline getirmekte, diğer yandan da yükümlüleri bu uzman kişiler yardımıyla konuları takip etmeye zorlamaktadır.

Mevcut vergi yasalarından bir çoğu yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılan eklemeler, yürürlükten kaldırmalar, mükerrer maddeler ve kısmi düzeltmeler nedeniyle oldukça karmaşık yapıdadır. Vergi yasalarının sayısı ve sıkça değiştirilmesi nedeniyle vergi mevzuatı, konunun uzmanlarının bile izlemekte zorlandığı bir yapıya dönüşmüştür. Yasa hükümlerinin açıklanmasına yönelik çok sayıda genel tebliğ yayınlanması, vergi yasalarının karmaşıklığının bir sonucudur.

Vergi yasalarının hazırlanmasında yeterli gerekçelere yer verilmemekte, yasa metni ile gerekçeleri arasında uyum bulunmamakta hatta bazen, düzenlemenin gerekçesi bile bulunmamaktadır. Bu durum zaman zaman Cumhurbaşkanı tarafından TBMM'ne geri gönderilen vergi yasalarının onaylanmama gerekçelerinde de vurgulanmaktadır.

Yükümlülerin, değişiklikleri izlemesi ve yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmesini engelleyen ve vergi kaçakçılığının yaygınlaşmasına neden olan bu durum, farklı ortamlarda dile getirilmesine rağmen çözümlenememiştir. Vergi yasalarının karmaşıklığı ayrıca, vergi idaresi ve yükümlünün uyum maliyetlerini de artırmaktadır.

Karmaşık vergi yasalarının anlaşılabilirliği, halkın vergi yasalarının adaletsiz olduğu ve vergi kaçırma ve yolsuzluk boyutunun hesaplanamayacak miktarda bulunduğu değerlendirmelerine neden olmaktadır. Bu durum, bilinçli veya bilinçsiz olarak, vergi yasalarına ve Devlete karşı olumsuz önyargılarının oluşmasına neden olmaktadır. Toplumsal barışın bozulmasına neden olan bu durum, giderilmesi güç bir sosyolojik sorun olarak karşımıza çıkar. Bununla birlikte, vergi yasalarındaki karmaşıklık sadece ülkemize özgü bir sorun değildir. Gelişmiş ülkelerde de benzer sorunlar yaşanmaktadır.

Yasa değişiklikleri, çoğu zaman işin daha kolay yapılmasını sağlamamaktadır. Vergi idaresine yönelik olarak yapılan anket çalışmaları da bu durumu doğrulamaktadır. Yine yükümlülere yönelik olarak yapılan anket çalışmalarında da vergi yasalarındaki değişikliklerin iş yükünü artırdığı, değişikliklerin vergi idaresi ve meslek mensuplarınca yeterince takip edilemez olduğu, verginin daha adil ve basit bir şekilde toplanmasını sağlamadığı ve yükümlülerin ekonomik planlarını etkilediği yönünde sonuçlara ulaşılmıştır.

Vergi yasalarının karmaşıklığı, vergi kaçırmanın kolektif nedenlerinden biridir. Bu durum, toplumun bütününe ilgilendirmenin yanında, toplumun belli kesimlerini ağır bir şekilde etkiler. Mevzuatın karmaşık olduğu ölçüde kolektif olarak, vergi kaçırma olgusu kendiliğinden belirginleşmektedir. Ayrıca kolektif gerekçelerden biri de var olan bazı düzenlemelerin ekonomik, toplumsal ve kültürel yapıya uygun olmamasıdır.

Vergi yasalarımızın biçimsel yapısı bozuktur. Vergi yasalarının biçimsel yapılarının düzenlenmesi yasa hazırlama yöntemine, vergileme ve hukuki ilkelere uygun değildir. Örneğin yasa koyucunun amacı vergi yasalarımızda yer almamaktadır. Vergi yasalarında geçici maddeler, ek maddeler ve mükerrer maddeler oldukça fazladır. Mevcut GVK. ve KVK.'nda esas maddelerin yarısı kadar geçici madde bulunmaktadır. Vergi yasalarında yer alan temel müesseseler geçici maddelerle yönlendirile hale gelmiştir. Vergi yasalarında yer alan mükerrer, geçici ve ek maddeler ile kaldırılan maddeler yasaların uygulanmasını zorlaştırmıştır.

Geçici maddelerle yapılan bir defalık düzenlemeler, uygulama sonuçları görülmeden ve değerlendirilmeden kaldırılan hükümler, süresi uzatılan düzenlemeler, hem sistemi karmaşık hale getirmekte, hem de uzun vadeli politikalar belirlenmesini engellemektedir. Yasaların mevcut yapısı, hükümlerin anlaşılmasını ve hangi düzenlemenin ne zaman yürürlükte olduğunun belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Vergi mevzuatının karmaşıklığı yükümlüler, vergi idaresi ve vergi yargısı arasındaki görüş ve uygulama farklılıklarını da artırmaktadır.

Vergi yasalarının dili anlaşılmaz, uyumsuz, bir konu veya durumu ifade etmek için birden fazla yapıda sözcük veya cümle kullanılmış durumdadır. Anlatılmak istenen durum net bir şekilde ifade edilememektedir. Atıf hükümleri yasa hazırlama tekniğine aykırıdır. Asıl yasadaki esas alınacak yasaya yapılması gereken yollamalar, esas alınacak yasadaki asıl yasaya doğru yapılmaktadır.

Vergi yasalarının hazırlanması sürecinde kurumsallaşma sağlanamamıştır. Vergi yasalarına ilişkin düzenlemelerde vergi yükümlüleri veya temsilcilerinin katılımı yeterli düzeyde sağlanmayıp, ilgili kesimlerle yeterince uzlaşma ve işbirliği yapılmamaktadır. Vergi idaresi ile yükümlüler arasında vergi yasa tasarılarına yönelik yeterli bir işbirliği de yapılmamaktadır. Bunun yanında, yasa hazırlama ve yasama sürecinde yasa tasarısı veya teklifinin görüşülme süreci yeterli zamanı kapsamamaktadır.

Vergi yasalarının sağlıklı uygulanmasında verginin tarafları arasında uzlaşma sağlanmasının çok büyük katkısı olacağı gerçeğinden hareketle, mevzuat oluşturulması aşamasında yükümlü temsilcileri ile vergi idaresi arasında yapılacak istişareler, mevzuatta olası hataların yasalaşma öncesi en aza indirgenmesini ve yasaların uygulanabilir şekilde çıkmalarını sağlayacaktır. Ayrıca, ileriki aşamalarda ortaya çıkabilecek tereddütlerin, daha başlangıç aşamasında fark edilerek giderilmesine yardımcı olacaktır.

Bir defalık konulan vergilerin uygulanma sürelerinin uzatılarak süreklilik kazandırılması uygulaması Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana zaman zaman başvurulan bir yöntem olmuştur.

Bütçe yasalarıyla özellikle Anayasaya aykırı olarak, vergilemeye ilişkin düzenlemeler yapılmasına devam edilmektedir.

Her ülkenin ekonomik, sosyal ve siyasal yapısının özelliklerini ve ulusal karakterini yansıtan, kendine özgü bir vergi sistemi vardır. Ancak uluslararası ekonomik ve siyasal entegrasyonların giderek artması ve yoğunlaşması, vergi sistemleri arasındaki benzerliklerin ve ortak noktaların da artmasına neden olmaktadır.

Anglo-Sakson ülkelerinde yasa hazırlama ayrı bir uzmanlık alanı iken, Kara Avrupa'sı ülkelerinde yasa hazırlamayı bir uzmanlık olarak dikkate alma eğilimi daha azdır. Bunun sonucu olarak, yasaların uzmanlaşmış parlamento komisyonlarından çok, bürokratlar tarafından hazırlanması eğilimi ortaya çıkmıştır. Buna rağmen vergi yasalarının hazırlanması çoğunlukla hukukçuların sorumluluğundadır.

Gelişmiş ülkelere baktığımızda;

Almanya'da hükümet veya Temsilciler meclisi üyelerinin en az yüzde beşi (%5) tarafından yasa teklif edilebilir. Hükümetin yasa önerileri tasarı haline dönüşmeden önce, bir çok tartışma aşamasından geçer. Federal Başkanın Anayasaya uygun bulmadığı yasayı veto etmesine çok nadir rastlanır. Yasa önerileri, yasama sürecinde komisyonların zaman sınırı olmayan oturumlarında görüşülür. Meclis Başkanı tarafından, siyasal partilere üye olmayan kişiler de oy hakkı bulunmamak üzere, meclis komisyonlarına üye olarak atanabilir. Yasa tasarısının alt komisyona havalesine çok nadir rastlanır. Yasa tasarılarıyla ilgili olarak gerekli durumlarda, Senato ve Meclisten oluşan Danışma Komisyonu oluşturularak uzlaşma sağlanmaya çalışılır. Vergilemeye ilişkin temel hükümler Almanya Anayasasında geniş bir şekilde düzenlenmiştir. Bu hükümlere ilişkin düzenlemelerde her iki meclisin de üçte iki çoğunluğunun kabul oyu aranır. Senato'ya federal vergi yasalarını etkileme ve veto etme olanağı sağlanmıştır. Anayasa Mahkemesi'nin vergi yasaları üzerinde önemli bir rolü vardır. Almanya'da özellikle idari düzenlemeler konusunda olmak üzere, herhangi bir konuda düzenleme yapmak için, yürütme organına çok istisnai olarak yetki verilir.

ABD'nde vergilerin mali amaç dışında kullanılması veya oranının yüksek belirlenmesi, yüksek yargı tarafından bunun bir yasama politikası olduğu görüşüyle,

Anayasaya aykırı bulunmamıştır. Bu ülkede yasama organı, gümrük vergileri oran ve tarifeleri hariç, vergileme konusunda yürütme organına yetki devri yapamaz.

ABD’nde yasama komisyonlarına ilave olarak “Müşterek Vergileme Komisyonu” bulunmaktadır. Bu komisyon belirlenen yasama sürecinde, genellikle çok önemli bir rol oynar. Yargı organları, yasama organının vergileme yetkisini Anayasaya uygun olarak kullanıp kullanmadığını ve getirilen düzenlemelerin adil olup olmadığını inceleyemezler. Önemli bir vergi yasa taslağına baskı grupları politika uzmanları, hukukçular, muhasebeciler, ekonomistler ve hatta sıradan vatandaşların binlercesinin katılımı sağlanır. Buna rağmen halen vergi yasalarının karmaşıklığını giderme çalışmaları devam etmektedir.

Fransa’da tüm yasaların Danıştay’da incelendikten sonra yasama organında görüşülmesi anayasal zorunluluktur. Fransa’da yasaların basit, planlı ve karmaşıklıktan uzak bir yapıda düzenlendiği, ancak kapsamlı olmadığı görülür. Fransa’da Türkiye’de olduğu gibi zaman zaman bütçe yasalarında vergi yasalarına ilişkin değişiklikler yapıldığına rastlanır. Bütçe yasasının süresinde çıkarılmaması durumunda hükümet, parlamentodan acil durumlarda vergi koyma yetkisi verilmesini isteyebilir. Genel olarak kamu gelirlerini azaltıcı veya kamu giderlerini artırıcı yasa değişikliği önerilemez. Ancak, toplam kamu gelirlerini azaltmadan, vergilerin birinde gelir artırıcı, diğer bir vergide de gelir azaltıcı değişiklikler yapılabilir. Usulüne göre onaylanan ve yayınlanan uluslararası anlaşmalar yasaların üstünde yer alır.

Demokratik bütün ülkelerin anayasal sistemleri, temel hak ve özgürlükler başta olmak üzere, bütün anayasal hakları doğal, değiştirilemez ve vazgeçilemez haklar olarak anayasaların üstünlüğü ilkesi içerisinde düzenlemiştir. Anayasa mahkemesi yada benzeri mekanizmalarla bir denetim kurumu oluşturulmasına rağmen, İngiltere’de yazılı anayasa ve anayasa mahkemesi bulunmamaktadır. Ayrıca Parlamentoya sınırsız yetkiler tanındığı bir sistem geliştirilmiştir. Parlamento egemenliği üzerinde hiçbir güç bulunmamaktadır. Parlamento’nun sınırsız yasama yetkisi denetime tabi olmadığından, mahkemeler de anayasal ilke ve temel hak ve özgürlüklere açıkça aykırı olsa bile, yasaları eksiksiz uygulamak zorundadırlar. İngiliz anayasal geleneğinde referandum kurumu da yoktur. Seçmenlerin tek yasal hakkı milletvekillerini seçmekten ibarettir. Parlamento kendi içerisindeki çoğunluğun uygun bulunduğu bir politikanın

gerçekleşmesini sağlamak amacıyla, her konuda sınırsız yasa yapabilir. Biçimsel olarak da anayasal bir sınırlama söz konusu değildir.

İngiltere’de yasaların anayasasal ilkelere uygunluğunu denetleyen anayasa mahkemesi yada benzeri bir kurum olmamasının anlamı, Parlamento’nun üzerinde ve onun kabul ettiği bir yasayı kaldıracak yada değiştirecek başkaca bir kurum yada organın söz konusu olmamasıdır. Ancak Parlamento her zaman anayasa mahkemesi niteliğinde bir organdan yada kurumdan çok daha fazla etkili olan, kamuoyunu ve Parlamento dışı güçleri göz önünde tutmak zorunda kalmıştır.

Senato konumundaki Lordlar Kamarasının yetkileri, uygun bulmadığı yasa tekliflerinden parasal yönü bulunanları bir ay, diğerlerini de bir yıl geciktirmekten ibarettir.

İngiltere’de mevcut yasaların gözden geçirilmesi amacıyla, Renton komitesi kurulmuş, Renton komitesi raporu hazırlanırken yargı kararlarından, resmi ve özel meslek kurumu temsilcilerinden, mesleki olmayan kuruluşlardan, meslekten olmayan seçkin kişilerden yararlanılmıştır. Sonuçta temel olarak, yasaların basitlik ve açıklıktan yoksun olduğu, karmaşık ve kapsamlı olduğu belirlenmiştir.

İngiltere’de, vergilere ilişkin yasa önerileri belli bir zaman geçtikten sonra görüşülmeye ve uygulamaya girer. Vergileme yetkisinin Parlamento’ya ait olmasına karşın, bu konuda öneri ve tasarı getirme yetkisi yürütme organına aittir. Vergi politikasını belirleme ve yönetme görevi Maliye Bakanlığına verilmiştir.

İç Gelirler İdaresi bünyesinde ekonomistler bulunur. Ekonomistler genel mali konular, vergi politikası ve vergi konularında ekonomiyle ilgili olarak tavsiyelerde bulunur. Mevzuat bölümü vergi yasalarıyla ilgili değişiklikler, politik konularda kabinedeki bakanlara açıklamalar yapmak ve parlamentodaki soruları cevaplamakla görevlidir.

İsviçre’de vergi yasalarının hazırlanması ve yasalaşması süreci, bir çok aşamadan geçer. Önemli yasaların hazırlığı esnasında, Federasyonun yasa taslağının politik, ekonomik, mali, hukuki ve kültürel anlamları açısından kantonlar, siyasal

partiler, mesleki kuruluşlar ve hatta bazen ilgili diğer çevreler ve halk tarafından onaylandığı ve onların yürürlüğe girme olasılığının araştırıldığı aşama, danışma yöntemi olarak adlandırılır. İsviçre’de ekonomik ve sosyal ilgi grupları yasaların yürürlüğe girmesini engellemede, referandum yoluyla büyük bir güce sahiptir. Anayasada, ekonomik yasalar konusunda ilgi gruplarına danışılacağına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. İsviçre halkının yasama ve yönetime katılımı son derece gelişmiştir. Anayasada yaygın girişim veya referandum yoluyla halkın yasama sürecine doğrudan müdahale etmesine olanak sağlanmıştır. İsviçre’de yasa tasarıları Federal Konsey raporuyla birlikte Federal Resmi Gazete’de yayınlanır. Taslağın Federal Mecliste görüşülmesinden sonra, bütün yasa tasarıları tekrar federal resmi gazetede yayınlanır.

Vergilemeye ilişkin temel düzenlemelerin, vergilemenin konusu, hesaplanması ve vergi yükümlülerinin federal yasalarla belirleneceği Anayasada belirtilmiştir. Ayrıca, vergileme ilkeleri, dolaysız ve dolaylı vergileme konusu faaliyetler ve mal ve hizmetlerle vergilerin matrahına ilişkin sınırlar, Anayasanın farklı maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Federal devletin vergileme yetkisi genel bir hükümle değil, vergi çeşitlerine göre tek tek belirlenmiştir. Federal Anayasa herkesin yasa önünde eşit olduğunu ve kimseye ayrıcalık tanınamayacağını hükme bağlamıştır. Bu hüküm vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri ile keyfilik yasağını da kapsayacak bir şekilde yorumlanmaktadır. Federal Anayasada yürütme organına vergileme yetkisi devredilmesine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, gümrük vergileri alanında, vergilerin yasallığı ilkesine aykırı olarak, federal devletin yürütme organı olan Federal Konseye yetki devri yapılmıştır. İsviçre’de vergi yasalarında kullanılacak sözcük sayısı da sınırlandırılmıştır.

Vergilemeye ilişkin temel hükümler ülkelerin anayasalarında yer almaktadır. Finlandiya’da yeni vergiler koyan veya mevcut vergileri artıran vergi yasaları bir yıldan daha uzun dönemi kapsayacaksa, üçte iki çoğunlukla kabul edilebilir.

Japonya’da vatandaşların yasaların yürürlükten kaldırılması veya değiştirilmesi için dilekçe hakkı, Anayasada hüküm altına alınmıştır. Yine Japonya’da gelirlere ilişkin yasalarla ilgili olarak yasama meclisinin kamuyu dinlemesi zorunludur. Halen vergi reform çalışmaları kapsamında, farklı bölgelerde geniş katılımlı toplantılar yapılmaktadır.

Yunanistan'da yasa tasarılarının meclis komisyonlarında görüşülmesi formaliteden ibarettir. Kamulaştırma bedellerinin hiçbir şekilde vergilendirilemeyeceğinin ve verginin konusu, oranı, istisnalar ve diğer ayrıcalıkların yasama organının yetki devri konusu yapılamayacağına Anayasa hükmü olması, dikkat çeken bir düzenlemedir.

Türkiye'de 1950'li yılların başında temel vergi yasalarında reform niteliğinde yapılan düzenlemeler, zamanla değişen ekonomik koşullara ve toplumsal yapıya uygun hale getirilememiştir. Genel hatları ile ileri Batı ülkelerinden kopya edilen vergi sistemimize, bu ülkelerde uygulanan vergi reformları ve tekniklerinin bir kısmı aynen geçilmiş ve vergi yasalarımızda işlemeyen bir çok hüküm yer almıştır.

Vergi yasalarının hazırlanmasında yargının bağlayıcı kararları dahi dikkate alınmamakta, özellikle son yıllarda Cumhurbaşkanının hukukçu olmasının da etkisiyle, Anayasadan kaynaklanan yetkisi dahilinde, bir daha görüşülmek üzere TBMM'ne geri gönderdiği vergi yasaları için belirttiği haklı hukuki gerekçeler dikkate alınmamaktadır. Temsilsiz vergi olmaz ilkesinin bir sonucu olarak, halk temsilcisi olan parlamento aracılığıyla halkın kendi kendisini dilediği gibi vergilendirmesi doğal karşılanabilir. Ancak yasa hazırlama ve yasama sürecinde üst normlara açıkça aykırı olan düzenlemeler gözden kaçsa bile, Cumhurbaşkanı tarafından dikkat çekilen bu hataların yasaların TBMM'nde ikinci kez görüşülmesinde düzeltilmesi, Cumhurbaşkanı-TBMM veya Cumhurbaşkanı-Hükümet çatışması anlamına gelecek davranışlardan kaçınılması, Devlet geleneği ve hukuk düzeni açısından beklenen ve arzulanan bir durumdur. Aksi halde, söz konusu yasaların Cumhurbaşkanı veya siyasal yetkililerce Anayasa Mahkemesi'ne götürülmesi eğiliminin artmasıyla, Anayasa Mahkemesi'nin adeta bir senato gibi işlev görmesine neden olunacaktır.

Türkiye'de mevcut vergi yasalarının dili ağır, vergileme ile ilgili düzenlemeler karmaşıktır. Vergi yasaları gözden geçirilerek, metinler kısa ve kesin hükümler içerecek şekilde sadeleştirilmeli, ilgililerinin anlayabileceği bir dil kullanılmalıdır. Vergi yasalarında yer alan kavram ve ifadelerin olanaklar ölçüsünde anlaşılabilirliğinin sağlanması gerekir. Bununla birlikte; vergi yasalarının dili "herkes" tarafından



anlaşılacak şekilde olmalıdır, şeklindeki yaygın görüşün aksine, vergi yasalarının “İlgililerinin” anlayabileceği bir dilde olması gerektiği düşüncesindeyiz.

Vergi yasalarının hazırlanması sürecinde kurumsallaşmanın sağlanması amacıyla; öncelikle Maliye Bakanlığı bünyesinde sürekli gözden geçirme komisyonu kurularak, vergi yasalarına ilişkin sorunların belirlenmesi ve ilgili kesimlerin yasa hazırlama sürecine katılımlarının sağlanması oldukça önemlidir. Kurumsallaşmanın sağlanması kapsamında; hazırlanacak vergi yasası ile elde edilecek tahmini gelirin hesaplanması, mevcut vergi yasalarının ve uygulamanın incelenmesi ve diğer ülke yasalarıyla karşılaştırmalar yapılması suretiyle araştırma desteği sağlanması ayrı bir önem taşımaktadır.

Vergi konusunda yapılacak yasal düzenlemelerde, toplumsal uzlaşmanın aranması ilke olarak benimsenmeli, vergi yasalarında sıkça değişiklikler yapılmamalı ve geçmişe yürüyen vergi yasaları çıkarılmamalıdır. Vergi matrahından indirilecek giderler ekonomik gerçeklerle bağdaşacak şekilde yeniden düzenlenmelidir.

Vergi yasalarının hazırlanmasında, üniversite, yargı, vergi idaresi ve yükümlü temsilcilerinin periyodik olarak bir araya getirilmesi, mevcut vergi yasalarının aksayan yönleri ve yapılması gerekli düzenlemeler konusunda tartışma ortamının oluşturulması gerekir. Bu durum, vergi yasalarının daha iyi hazırlanması ve uygulanmasına olanak sağlayacağı gibi, vergi adaleti ve uzlaşma sağlanmasına da katkıda bulunacaktır.

Yasa hazırlama sanatı bilimsel açıdan, disiplinler arası bir niteliğe sahiptir. Açık, basit, sistematik, soyut, genel ve sürekli nitelikte kurallar koyabilmek için, geniş hukuk bilgisi yanında, adaletli yasalar için felsefeye, siyasal ve toplumsal çıkarları hesaba katmak ve yurttaşların siyasal yaşama katılımının nasıl gerçekleşeceğini belirlemek açısından siyaset bilimine, yasaların toplumsal etkilerini ölçmek için sosyolojiye, yasaların ekonomik olaylarla ilişkilerini belirlemek için de ekonomi bilgisine gereksinim vardır. Ayrıca bir çok matematiksel işlemin yer aldığı vergi yasalarının bu kapsamdaki hükümlerinin hazırlanmasında, matematikçilerin de görüşlerine yer verilmesi yararlı olacaktır.

Ekonomistler, alternatif vergi politikaların ekonomik ve gelir etkilerini analiz etmelidirler. Vergi uzmanları, farklı ülkelerin vergi yasalarına ilişkin uygulamalarına ait bilgilerin ışığında, önerilen hükümleri ayrıntılı olarak düzenlemelidirler. Vergi hukukçuları vergi yasası hazırlama deneyimleriyle güncel yasanın dili üzerine çalışmalıdırlar. Hukukçular ayrıca, önerilen vergi yasası hükümlerinin, Anayasa ve Ticaret Yasası gibi diğer yasal sistemin kaynağı ile uyumlu olmasını sağlamalıdır. Muhasebeciler, önerilen vergi düzenlemelerinin muhasebe kuralları ve uygulamalarıyla uyumlu olmasına yönelik tavsiyelerde bulunabilirler. Deneyimli vergi idarecileri, vergi yasalarının uygulanmasından kaynaklanan problemleri, diğer ülkelerin vergi yasaları uygulamasını da dikkate alarak, alternatif önerileriyle birlikte ortaya koyabilirler.

Vergi yasalarının hazırlanmasında demokratik katılım ve ilgili bilim dallarından teknik katılım sağlanmalıdır. Bu çerçevede, demokrasi ve uzlaşma açısından meslek örgütleri ve toplumsal kurumların, hukuki ve teknik yeterlilik açısından da iktisatçı, hukukçu, sosyolog, matematikçi, muhasebeci ve maliyecilerin katılımıyla oluşturulacak teknik komisyon aracılığı ile hukuki bütünlük, vergi sisteminin bütünlüğü ve vergi yasasının iç bütünlüğünü sağlayacak vergi yasaları yapılmalıdır. Vergi yasalarının hazırlanması ve hatta yasama sürecinin Maliye Bakanlığı bürokratlarının tekelinden kurtarılması, bu sürece ilgili kişi ve kurumların katılımının sağlanması demokrasi ve yükümlülerin hukuki güvenliği açısından arzulanan bir durumdur.

Vergi yasaları hazırlanırken, ülke koşullarının ve toplumsal yapının dikkate alınması gerekir. Eğitim, barınma ve sosyal güvencenin tam olarak sağlanamadığı bir ortamda, vergi yükümlülerinin geleceğe yönelik kaygılarının artacağı ve bu nedenle gelirlerinin bir kısmını vergi dışı bırakarak kendileri için ayırabileceği olasılığının vergi yasalarının hazırlanması sürecinde göz ardı edilmemesi gerekir.

Vergi yasalarının değiştirilmesi için soyut ve sözde gerekçeler yerine, bilimsel araştırmalara dayalı somut gerekçeler belirlenmelidir.

Vergi yasalarında hukuk normlarına ve vergileme ilkelerine uygunluğunun sağlanması amacıyla kapsamlı bir revizyon yapılması gerekir. Vergi yasalarımız ek, mükerrer, geçici ve birbiriyle bütünleşmeyen maddeleriyle son derece karmaşık haldedir. Vergi mevzuatı anlaşılabilir bir yapıda olmalıdır. Bunu sağlamak için de vergi

yasalarının oluşturulacak teknik bir komisyon tarafından yeniden yazılması gerekmektedir. Mükerrer ve geçici maddelerde yapılan düzenlemelerden devamı gerekli görülenler kalıcı olarak korunmalı, gereksiz görülenler vergi yasalarımızdan çıkarılmalıdır. Maliye Bakanlığı bünyesinde vergi yasalarının aksayan yönlerinin belirlenmesi, basitlik ve vergileme ilkeleriyle hukuk normlarına uygunluğunun sağlanmasıyla görevli sürekli bir birim oluşturulmalıdır.

Vergilemeye ilişkin temel ilkeler anayasada daha kapsamlı düzenlenmelidir. Vergi yasalarının kabulünde en azından Anayasa ile sıradan yasalar arasında bir oran belirlenerek nitelikli çoğunluk aranmalıdır.

Özel yasalarda yapılan vergisel düzenlemeler, vergi yasalarının karmaşıklığını artırmıştır. Özel yasalarda yer alan düzenlemeler takibindeki güçlük ve bu düzenlemelerin vergi yasalarıyla örtüşmemesi basitlik ilkesiyle de bağdaşmamaktadır. Bu nedenle özel yasalarda yer alan vergisel düzenlemeler kaldırılmalıdır. Bu düzenlemelerin zorunlu olduğu hallerde de en azından vergi yasalarıyla uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Özel yasalarda yer alan düzenlemeler özellikle bağış ve yardımlar ile istisna kazanç unsurları yönünden önem taşımaktadır. Bağış ve yardımların dönem kazancından indirilebilmesi için, gelir ve kurumlar vergisi ile özel yasalarda öngörülen esaslar çoğu durumda farklıdır. Bu nedenle özel yasalardaki düzenlemelerin vazgeçilmez olduğu hallerde vergi yasalarıyla uyumlaştırılması, vergi sisteminin basitleşmesine katkıda bulunacaktır.

Vergi yasalarında basitliği sağlamak için, aynı konularda vergi yasalarında yer alan farklı düzenlemelerin ortadan kaldırılması, vergi yasalarının kendi içinde ve diğer yasalarla paralellik ve bütünlüğün tam olarak sağlanması gerekir. Gelirin elde edilmesiyle katma değer vergisinin doğuşu arasındaki farklılıklar ve değerlendirme hükümleri arasındaki farklılıklar bu konuda verilebilecek ilk örneklerdir. Vergi yasalarında benzer konularda farklı düzenlemelerin yapılmasının idare ve yükümlü arasındaki uyuşmazlıkları da artırdığı gözden uzak tutulmamalıdır.

Vergilemeye ilişkin düzenlemeler ilgili vergi yasasında yer almalı, diğer yasalarda yer alan hükümlerle vergi yasaları arasında bütünlük ve tutarlılık sağlanmalıdır. Boşlukta kalan düzenlemeler ve başta güvence hükümleri olmak üzere,

hukuki bir anlam taşımayan ve uygulanırlığı olmayan hükümlerin vergi yasalarından ayıklanması gerekir.

Vergi yasalarının çıkarılmasında alt yapının hazırlanması, vergi idaresinin yeniden yapılandırılması ve otomasyonla bütünleşmesi sağlanmadıkça, çıkarılacak vergi yasalarının başarılı olamayacağı da gözden uzak tutulmamalıdır. Ancak, özellikle vergi idaresinin yeniden yapılandırılması için öncelikle, Maliye Bakanlığının ilgili kişi ve birimlerinin yeniden yapılanma gereğine içtenlikle inanmaları gerekir.

İyi bir yasa hazırlığı yapmak ve uygulamasını sağlamak için; uygulama ilkeleri ortaya konmalı, yasaya uymada ölçü sağlanmalı, aşırı zorlayıcı yaptırımlara yer verilmemeli, sosyal ve psikolojik etkender göz ardı edilmemeli, yasaya uyumu etkileyen faktörler değerlendirilmeli, kişiler yasaların adil olduğuna inandırılmalı ve düşünceleri yansıtılmalı ve amaçlanan hedefler açıkça ortaya konmalıdır. Bu kapsamda, amaca ulaşabilmek için, yasanın gerekliliği anlatılmalı ve hangi hak ve yükümlülüklerin getirildiği açıkça belirtilmelidir.

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. Oluşturulacak işbirliği ve yardımlaşma vergi hukukunun temel işlevlerinin yerine getirilmesi, vergilendirmede adalet ve eşitliğin sağlanması ve hukuk devleti açısından arzulanan ve beklenen bir durumdur.

Türk vergi sistemi insan ve vatandaşlık haklarını gözeten, vergileme ilkelerini ve anayasal hükümler başta olmak üzere, hukukun üstünlüğünü esas alan bir yapıya kavuşturulmalıdır. Bu çerçevede; vergi yasalarının hazırlanması ve yasama sürecinde vergileme ilkeleri ve hukuk normlarına uygun hareket edilmelidir.

Sosyolojik açıdan bakıldığında, bir yasanın usulüne uygun olarak hazırlanması, tartışılıp parlamentoda kabul edilmesi, yani yasalaşması demek, yasanın kabul edilmesi anlamına gelmez. Asıl olan yasanın kolektif hayatta, halk tarafından kabul edilip benimsenmesi, toplumda bazı alışkanlıkları bozması ve hatta toplum inançlarında meydana getirdiği değişimler veya toplumun yasa hükümlerine karşı kayıtsızlıklarıyla

incelenip değerlendirilmesidir. Hangi toplumda olursa olsun hazırlanan yasalar, toplumsal beklenti, gereksinim ve koşullara uymuyorsa, arkalarındaki zorlama gücü ne denli katı ve kararlı olursa olsun, toplum söz konusu kuralları işlemez hale getirip ortadan kaldıracaktır.

## EK

### Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Tüzük ve Yönetmelik Tasarılarının Hazırlanmasına İlişkin Esaslara Örnekler

#### 1.1.1. Yasa Tasarısının Başlığı

**Örnek 1-** GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISI

**Örnek 2-** GELİR VERGİSİ KANUNUNA BİR EK MADDE EKLENMESİNE  
DAİR KANUN TASARISI

Madde 1.- 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa aşağıdaki ek madde eklenmiştir.

#### 1.1.3. Yasanın Kısım ve Bölümleri

**Örnek 3 - BİRİNCİ KISIM**

Genel Hükümler

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam ve Tanımlar

#### 1.1.4. Yasa Madde, Fıkra, Bent, Alt Bent ve Cümleleri

**Örnek 4 -**

Madde 7.- Bu Kanun ..... (fıkra)

a) ..... (bent)

1) ..... (alt bent)

2) ..... (alt bent)

b) ..... (bent)

1) ..... (alt bent)

2) ..... (alt bent)

**Örnek 5 -**

Madde 8 - .....

Madde 15 - .....

### 1.1.5. Yasa Maddelerinin Kenar Başlıkları

#### Örnek 6 -

Amaç

Madde 1- .....

#### Örnek 7 -

Madde 1 - ..... Kanunun 3 üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Madde 3 - ....."

Madde 2 - ..... Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"....."

Madde 3 - ..... Kanunun 9 uncu maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"a) ....."

**Örnek 8 - 3 üncü, 7 nci, 20 nci, 30 uncu**

## KAYNAKÇA

Ak Ahmet, “GVK. Açısından Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları ve Vergi Yargısı Kararlarının Vergi İdaresi Üzerindeki Etkileri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, SBE, 1999.

\_\_\_\_\_, “İhale, Artırma ve Eksiltmelere İştirak Edilmemesi Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergi Hukuku Açısından Hasılat ve Gider Niteliği” **Vergi Dünyası**, Sayı:227, Temmuz 2000.

Akdoğan Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1985.

Akıllıoğlu Tekin, **İnsan hakları I Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri**, Ankara: AÜSBF. İnsan Hakları Merkezi Yayınları, No: 17, 1995.

Aksoy Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Dördüncü Baskı, Filiz Kitabevi, 1996.

Akyürek Akman, “ABD.’de Hukuki Yazım Tekniği ve Kanun Tasarılarının Hazırlanması”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 25, Sayı 2, Haziran, 1992.

Aliefendioğlu, Yılmaz “Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk vergi Politikası”, **Danıştay Dergisi**, Yıl.13, Sayı.50-51, 1983.

Aral Vecdi, **Kelsen’in Saf Hukuk Teorisinin Metodu ve Değeri**, İstanbul: Sulhi Garan Matbaası, 1978.

Bakırcı Fahri, TBMM.’nin Çalışma Yöntemi, Ankara:İmge Kitabevi Yayınları, 2000.



Balta Tahsin Bekir, **Kısa İdare hukuku**, Ankara: 1964.

Barnes William Sprague (Director), **World Tax Series, Taxation in the United State**, Harvard Law School, International Program in Taxation, Chicago: Commerce Clearing House, Inc., 1963.

**Basic Policy in Formulating FY2003 Tax Reform (Summary) Report** submitted By Tax Commission to Prime Minister Junichiro Koizumi, 19 November 2002. <http://www.mof.go.jp/english/tax/e021119a.htm> , 30.06.2003.

Bayraklı H.Hüseyin, **Türk ve Alman Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, Afyon: Kocatepe Üniversitesi, İİBF. Yayınları, 1999.

\_\_\_\_\_, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon: Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No:11, İİBF. Yayınları, No:7,1998.

Bhatia Vijay, L Cognitive Structuring in Legislative Provisions, **Language and the Law**, (Edited: John Gibbons), Pearson Education, Longman, London and New York: 1994.

Bozdağ Mine, Ejder Haydar Lütfi, “Türkiye’de Vergi Hasılatını Etkileyen Unsurlar Konusunda Mükelleflerin Bakış Açısının Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım** Yıl: 9, Sayı:104, Ağustos 2001.

Campbell, Lisbeth “**Drafting styles: fussy or fuzzy?**” **Electronic Journal of Law E-Law**, Vol.3, No.2, Australian National University, Faculty of Law,– Murdoch University, July 1996.

Canada Index, Constitutional Background, [http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/ca\\_indx.html](http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/ca_indx.html) , 30.06.2003.

Carrol John S; Slemrod Joel, “Complexity, Compliance Costs and Tax Evasion”,

**Taxpayer Compliance**, Volume II, (Editors: Jeffrey A. Roth and John T. Scholz,) Panel on Taxpayer Compliance, Philadelphia: 1989.

Crabbe Vcrac, **Legislative Drafting**, London-Sydney: Cavendish Publishing Limited, 1998.

Çağan Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

Daver Bülent, “Kanunla İlgili Meseleler”, **SBFD**, Cilt: XVI, No: 4, 1961.

Deak Daniel, “Right to Right Tax Laws”, **Intertax**, International Tax Review, Volume:28, London: March, 2000.

Domaniç Hayri, “Vergi Kanunlarının Yapımında ve Uygulanmasında Hatalar”, **Prof. Dr. Erdoğan MOROĞLU’na 65. Yaş Günü Armağanı**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2001.

Dönmez Recai, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 557, 1992.

Dündar Mustafa, “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasının Anayasa Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı.124, Ocak, 1999.

Erginay Akif, **Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, 11. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, 1984.

Ertuğ Hasan Refik, “Kanunlarımız ve Kanun Yapma Sanatı”, **Siyasi İlimler Mecmuası**, Sayı.242, 1951.

Esener Turhan, **Hukuk Başlangıcı Dersleri**, İstanbul: Akım Yayınevi, 1998.

Fendoğlu Hasan Tahsin, **Hukuka Giriş**, Konya: Mimoza Yayıncılık, 1995.

Finer S.E., Bogdanor Vernon, Rudden Bernard, **Comparing Constitutions**, Oxford:

Clarendon Pres, 1998.

Finland – Constitution, [http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/fi00000\\_.html](http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/fi00000_.html) , 30.06.2003.

Franzoni Luigi Alberto, **Tax Evasion And Tax Compliance**, N.6020, Bologna-Italy: 1999.

Gale William G., Burman Leonard E., “A Golden Opportunity to Simplify the Tax System”, The Brookings Institution, **Policy Brief-No:77**, Washington DC: April 2001.

Germany- Constitutional ACT., [http://www.uni-wuerzburg.de/law/gm\\_indx.html](http://www.uni-wuerzburg.de/law/gm_indx.html), 30.06.2003

Gibbons John (Editor), **Language and the Law**, London and New York: Pearson Education, Longman, 1994.

Gözler Kemal, **Hukukun Genel Teorisine Giriş, Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorum Sorunu**, Ankara: 1998.

Gözübüyük Şeref, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1996.

Greek Constitution, [http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/gr00c\\_.pdf](http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/gr00c_.pdf) , 30.06.2003

Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1998.

Güneş Turan, “Devlet Başkanı-Meclis Çatışması,” **Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: XIX, No:2 Haziran, 1964.

Gürel Orhan, “Vergi Reform Komisyonu Raporları”, <http://www.hud.oRG.tr/roportaj.htm>, 30.12.2002

Heper Fethi, Ak Ahmet, “KDV. Oranlarındaki Değişikliğin Vergiyi Doğuran Olay Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 176, Mayıs 2003.

Heper Fethi **Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler**, (Türk Vergi Yapısına İlişkin İstatistiki Bir Model Denemesi, 1950-1971), Eskişehir: E.İTİA. Yayınları No: 126/148, 1981.

Honore Tony, **About Law**, Oxford: An Introduction, Clarendon Press, 1995.

**House of Lords-UK.**, <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld/hlbill.pdf> , 30.06.2003.

How is new law enacted? Legislative Procedure (İsviçre),  
<http://www.admin.ch/ch/e/gg/index.html> , 30.06.2003.

**Hükümetler ve Programları**, Cilt-I, 1920-1960, Hazırlayanlar: Nuran Dağlı, Belma Aktürk, Ankara: 1988.

Hükümetler ve Programları, <http://www.tbmm.gov.tr/ambar/HP48-57.htm>, 30.06.2003.

Isomi Tatsunori; Kurian George Thomas; Bobacka Roger; Saalfeld Thomas, **World Encyclopedia of Parliaments and Legislatures, Volume I** (edited by Thomas Kurian), Chicaco-London: 1998.

Israel Index, Constitutional Background,  
[http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/is\\_indx.html](http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/is_indx.html), 30.06.2003.

Italy – Constitution, [http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/it00000\\_.html](http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/it00000_.html), 15.09.2003.

Kafaoğlu A.Başer, **Varlık Vergisi Gerçeği**, İstanbul: Kaynak Yayınları, 2002.

Kaneti Selim, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Özden Kardeşler Matbaası, 1986/1987.

- \_\_\_\_\_, “VUK.’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası**, Sayı 123, Kasım, 1991.
- Kaplan Mürsel Ali, “Bir Defalık (!) Uygulamaya Konan Ek Vergilerle Vergi Barışı Uygulamasının Düşündürdükleri”, **Yaklaşım**, Yıl.11, Sayı.125, Mayıs, 2003.
- Kaplan İbrahim, “Kanun Yapma San’atı ve Tekniği”, **AÜSBFD**, Cilt: 47, Sayı: 1-2 (ayrı bası), 1992.
- Kapusuz Tuncay, Temizel Zekeriya, Pür Hüseyin Perviz, Gültekin Mehmet, Öz Erdoğan, Doğrusöz Bumin, **Türkiye VI. Vergi Kongresi**, İstanbul: İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İİBF. Mezunları Derneği, Aksida Matbaası, Nisan, 2002.
- Karakoç Yusuf, **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesinin 34. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Ankara: G.Ü.İletişim Basımevi, 1996.
- Karlin Barbara H., **Tax Research**, New Jersey: Prentice Hall, Inc, 2000.
- Karyağdı Nazmi, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası yayını, Yayın No: 51, Mart, 2001.
- Karabatak Rüstem, “Türk Hukukunda Yasaların Anayasaya Uygun Yorumu”, **Danıştay Dergisi**. Yıl 28, Sayı 94, 1998.
- Karakaş Eser, Sonsuzoğlu Elif, **Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan değerlendirilmesi**, Bodrum, Mayıs, 1998.
- Koçak Levent, **Kanun Yapma Tekniği ve Kanun Sicili (Kütüğü)**, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, Ankara: TBMM., 1999.
- Kırbaş Sadık, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Ankara:

Siyasal Kitabevi, Dokuzuncu Baskı, 1997.

\_\_\_\_\_, **Vergi Hukuku**, Ankara: 12.Baskı, Siyasal Kitabevi, 2000.

Kıvanç S.Turan, **Konferanslar-2**, Ankara: İTİA., Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları: 2, Sevinç Matbaası, 1971.

Kızılot Şükrü, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi ve Asgari İşçilik**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Genişletilmiş 8. Baskı, 1996.

Kocahasanoglu Osman Selim ve diğerleri, **Gerekçeli ve Açıklamalı Anayasa**, İstanbul: Temel Yayınları, 1993.

Kunter Nurullah, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul: Doğan Kardeş Matbaası, 1967.

\_\_\_\_\_, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul: Kazancı Matbaacılık, 8. Bası, 1986.

Kükreer A.Sami, "Vergilendirmede Mali Güç ve Ödeme Gücü Kavramı", **Prof.Dr. İlhan CEMALCILAR'ın Hatırasına Armağan**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1990.

Lawn Geoff, "Improving Public Access to Legislation", **A Speech for Presentation to a conference on public law**, New Zealand: Duxton Hotel, Wednesday 4 April 2001.

Luigi Alberto Franzoni, **Tax Evasion And Tax Compliance**, N.6020, Bologna-Italy: 1999.

McGee Robert W., "Some Principles of Taxation For Latin America" Lessons From The USA and European Experiences, Presented at the **14th Conference of the Business Association of Latin American Studies**, Rio de Jenerio, Brazil: 1997.

Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Mevzuatı ile İlgili Olarak Yayınlanan Kanunlar (1997-2002)**, Ankara: 1997.

Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Mevzuatı ile İlgili Olarak Yayınlanan Kanunlar (1980-1997)**, Ankara: 1997.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Reformu**, (Eski Kanun - Yeni Kanun - Gerekçe), Ankara: 1998.

Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Harcamaları-2001 Yılı**, Ankara: 2001.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü **OECD. Üyesi Ülkelerin Gelir İdaresinin Teşkilat Yapıları**, Ankara: Ağustos, 1991.

Maus Didier, **World Encyclopedia of Parliaments and Legislatures, Volume I**, Chicaco-London: 1998.

Ministry of Justice, **Making and Applying Law in Finland**, translated by Aran Bell, Osuuskunta Kayttökuva: 1983.

Mutlu Ayşegül, Tuncer Mehmet, “Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları**, Sayı 164, Ağustos 2002.

Nadaroğlu Halil, Çağan Nami, Öktem Mehmet, Yağmurlu Tahsin, Saygılıoğlu Nevzat, Kaneti Selim, Gürsoy Bedri, Malatyalı Mükremin, Tufan Altan **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkileri Paneli**, Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1991.

New Caledonia, <http://www.odci.gov/cia/publications/factbook/geos/nc.html> , 30.06.2003

New Zealand Index, Constitutional Background, [http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/nz\\_indx.html](http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/nz_indx.html) , 30.06.2003.

Norton Philip; Davidson Roger H.; Oleszek Walter J.; Vatter Andrian, **World Encyclopedia of Parliaments and Legislatures, Volume II**, (edited by Thomas Kurian), Chicaco-London: 1998.

Norway Constitution, [http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/no00000\\_.html](http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/no00000_.html), 30.12.2002.

Onar S.Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İstanbul: Cilt 3 B., İsmail Akgün Matbaası, 1964.

Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayınları, 4. Baskı, Yayın no 513, 1997.

Özbalcı Yılmaz, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 1998.

**Parliamentary Stages Of A Government Bill**, Hc Factsheets – Legislation Series No 1, <http://www.parliament.uk/commons/lib/fs01.pdf>, 30.06.2003.

Private Members' Bills, **Bills And How They Become Law**, House of Lords, Briefing, SW 1 A, 0PW, Parliamentary Copyright House Of Lords, London: June 2001.

**Policy Guidance on the Establishment of a Desirable Tax System (Draft) jp**, <http://www.mof.go.jp/english/tax/e020614a.htm>, 30.06.2003.

Portugal Constitution, [http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/po00000\\_.html](http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/po00000_.html), 30.12.2002.

Radin Margaret Jane, **Reconsidering The Rule of Law, Law and Language** (Edited by Frederick Schauer), The International Library of Essays in Law & Legal Theory, Schools 10, New York University Press Reference Collection, New York: 1993.



San Coşkun , **Anayasa Değişiklikleri ve Anayasa Gelişmeleri**, Ankara: Toplum Bilimleri Araştırma Merkezi Yayını, 1981.

Savcı A.Şahin, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ve Vergi Mevzuatı, **Vergi Dünyası**, HUD. Yayını, Sayı 108, Ağustos 1990.

Slemrod Joel, “**The Return to Tax Simplification**”: An Econometric Analysis Working Paper: 1756, Cambridge:October, 1985.

\_\_\_\_\_, **NBER Working Paper w1756: The Return to Tax Simplification: An Econometric Analysis**, <http://papers.nber.org/papers/mail/w1756> 30.06.2003.

Soysal Mümtaz, **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, İstanbul: 1979.

Sönmez Nezihe, “**Vergi Hukuku**”, **Teorik Yapı-İlkeler ve Gelir Vergisi**, İzmir: Bayraklı Matbaası, 1986.

Spain Constitution, [http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/sp00000\\_.html](http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/sp00000_.html), 30.06.2003.

Stages of Legislation, **House of Lords, Briefing**, Parliamentary Copyright House Of Lords, London, June 2001.

Standing Committees-UK, <http://www.parliament.uk/commons/lib/fs43.pdf>, 30.06.2003.

Stiglitz Joseph E., Economics of the Public Sector, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, çeviren: Ömer Faruk Batırel, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınları, 2’nci Baskı, Yayın No: 549, İİBF. Yayın No: 396, 1994.

Sweden Constitution, Chapter 2 Fundamental Rights and Freedoms, [http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/sw00000\\_.html](http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/sw00000_.html), 30.12.2002.

Switzerland – Constitution [http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/sz00000\\_.html](http://www.oefre.unibe.ch/law/icl/sz00000_.html) ,  
30.06.2003

Switzerland Consultation procedure, preparation of legislation  
<http://www.admin.ch/ch/e/gg/pc/index.html>, 30.06.2003.

Şanver Salih, Akdoğan Abdurrahman, Ocakçıoğlu Bora, Saygılıoğlu Nevzat, Tügen Kamil, Akalın Güneri, Seviğ Veysi, Kumrulu Ahmet, VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, **Türkiye’de Vergileme Sorunları ve Ekonomik İstikrar**, Bursa: Mayıs-1992.

Tandoğan Necati, Yıllara Sari İnşaat Taahhüt İşlerinde İş Tamamlanmadan Müteahhidin Ölümü, **Vergi Dünyası**, HUD. Yayını, Sayı: 145, Eylül 1993.

Teziç Erdoğan, **Türkiyede 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**, İstanbul: İ.Ü. Hukuk Fak. Yayını, 1972.

\_\_\_\_\_, **Anayasa Hukuku**, İstanbul: Beta yayınları, 1991.

The Constitution Of Japan, <http://wiretap.area.com/ftp.items/Gov/World/japan.con> ,  
30.06.2003.

Thuronyi Victor, Gordon Richard, Vanistendael Frans K., “Tax Legislative Process”, “Drafting Tax Legislation”, “Legal Framework for Taxation”, **Tax Law Design and Drafting**, Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996.

TOBB., **Vergi İhtisas Komisyonu Raporu**, TOBB. Yayınları No: 224; BÖM: 8,  
Ankara: 1992.

\_\_\_\_\_, **Vergi Reform Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, İstanbul: 1997.

\_\_\_\_\_, **Türk Vergi Sistemi, Sorunlar, Çözüm Önerileri**, Ankara: 2002.

Topçuoğlu Hamide, **Hukuk Sosyolojisi, (Sosyoloji Açısından Hukuk, Cilt I, Konu; Problemler, Öncüler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No. 147, Güzel Sanatlar matbaası, 1960.**

Tschentscher Axel, **The Basic Law (Grundgesetz) The constitution of Federal Republic of Germany, Würzburg: 2002.**

Turhan Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993.**

Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu. **HUK. 50. Yıl Armağanı, İstanbul: 1995.**

Uluatam Özhan, **Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995.**

Varcan Nezih, **Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi), Eskişehir: 1987.**

Velidedeoğlu Hıfzı Veldet, **Toplumsal Yaşam ve Hukuk, 1904-1992, [İstanbul]: Hil Yayınları, 1983.**

\_\_\_\_\_, **Medeni Hukuk, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No.1419/248, 1969.**

Vergi Konseyi <http://www.byegm.gov.tr>

[/YAYINLARIMIZ/ANADOLUYAHABERLER/AHA53.htm# 6](http://www.byegm.gov.tr/YAYINLARIMIZ/ANADOLUYAHABERLER/AHA53.htm#6), 30.12.2002.

Vergi Konseyinin Çalışmaları,

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/d57ba2090b8d0cff86256aa4002edbfd/219e6ce645aec71086256aab00395ace?OpenDocument>, 30.12.2002.

Vergi Konseyi Çalışmaları,

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/faalrap2001digerfaal?OpenPage> , 30.06.2003.

Vergi Reform Komisyonu ve Ali Alaybek Üzerine Prof. Dr.Halil Nadaroğlu İle  
Söyleşi,  
[Http://www.Huk.Gov.Tr/Turkce/Roportaj/Alialaybek/Vergi\\_Reform.Htm](http://www.Huk.Gov.Tr/Turkce/Roportaj/Alialaybek/Vergi_Reform.Htm),  
30.12.2002.

**Vergi reform Komisyonu Raporları**, C.I, İstanbul: Damga Matbaası, 1969.

Werner Kagi, “Kanunun Enflasyonu Tehlikesi” Çev. Alparslan Ataman, **Ankara Barosu Hukuk Dergisi**, Cilt:6, No: 75-76, Temmuz-Ağustos 1950.

Yalçinkaya Namık Kemal, **İngiliz Hukuku, Kaynakları, Kurumları ve Temel İlkeleriyle**, Ankara: Eroğlu Matbaası, 1981.

Yerci Cahit, “**Vergi Kaçırma Sorunu ve Soruna Karşı Avrupa Topluluğundaki Uygulamalar**”, Ankara Üniversitesi, AT. Araştırma ve Uygulama merkezi, Uzmanlık Tezi, 1991.

Yerlikaya Gökhan Kürşat, **e-Akademi, Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı: 6, Ağustos, 2002.

Yücel Selçuk, Turan Hayrettin, **Dar Mükellef Kurumlar**, İstanbul: 1999.

Zander Michael, , **The Law-Making Process**, fifth Edition, London, Edinburgh  
Dublin: Butterworths, 1999.

4775 SK. ile ilgili olarak Cumhurbaşkanının TBMM.’ne geri gönderme gerekçeleri,  
<http://www.cankaya.gov.tr/ACIKLAMALAR/31.12.2002-1929.html> ,  
30.06.2003.

4792 SK. ile ilgili olarak Cumhurbaşkanının TBMM.’ne geri gönderme gerekçeleri  
<http://www.cankaya.gov.tr/ACIKLAMALAR/29.01.2003-1982.html>,  
30.06.2003.

4746 SK. ile ilgili olarak Cumhurbaşkanının TBMM.'ne geri gönderme gerekçeleri,  
<http://www.cankaya.gov.tr/ACIKLAMALAR/18.03.2002-1518.html>,  
 30.06.2003.

4840 SK. ile ilgili olarak Cumhurbaşkanının TBMM.'ne geri gönderme gerekçeleri,  
<http://www.cankaya.gov.tr/ACIKLAMALAR/10.04.2003-2120.html>,  
 30.06.2003.

## **TC. Anayasası, Kanunlar ve Diğer Mevzuat.**

### **Düsturlar**

- Düstur**, 3. Tertip, C.1, İstanbul: Milliyet Matbaası, 1929.
- Düstur**, 3 üncü Tertip, C.2, İstanbul: Milliyet Matbaası, 1929.
- Düstur**, 3. Tertip, C.8, 2. Baskı, Ankara: Devlet Matbaası, 1946.
- Düstur**, 3 üncü Tertip, C.VII. (2/B).
- Düstur**, 3. Tertip, C. 15, Ankara: Başvekalet Devlet Matbaası, 1955.
- Düstur**, 3 .Tertip, C. 16, Ankara: Başvekalet Matbaası, 1935.
- Düstur**, 3 üncü Tertip, C. XIII.
- Düstur**, 3. Tertip, C.12, Ankara: Başvekalet Müdevvenet Matbaası, 1931.
- Düstur**, 3. Tertip, C.24, Ankara: Devlet Matbaası, 1943.
- Düstur** 3. Tertip, C. 21, Ankara: Başvekalet Devlet Matbaası, 1941.
- Düstur** 3. Tertip, C. 22, Ankara: Başvekalet Devlet Matbaası, 1941.
- Düstur** 3. Tertip, C. 23, Ankara: Başvekalet Devlet Matbaası, 1942.
- Düstur**, 3. Tertip, C.24, Ankara: Milliyet Matbaası, 1943.
- Düstur** 3. Tertip, C.25, Ankara: Devlet Matbaası, 1944.
- Düstur**, 3. Tertip, C.30, Başbakanlık Devlet Matbaası, 1949.
- Düstur**, 3.Tertip, C.31, Akara: Başbakanlık Devlet Matbaası, 1950.
- Düstur**, 3. Tertip, C.32, Ankara: Başbakanlık Devlet Matbaası, 1950.
- Düstur**, 3. Tertip, C.35, Ankara: Başvekalet Devlet Matbaası, 1954.
- Düstur**, 3. Tertip, C.36, Ankara: Başvekalet Devlet Matbaası, 1955.
- Düstur**, 3. Tertip, C.37, Ankara: Başbakanlık Devlet Matbaası, 1956.
- Düstur**, 3. Tertip, C.38, Ankara: Başbakanlık Devlet Matbaası, 1957.
- Düstur**, 3. Tertip, C.40, Ankara: Başbakanlık Devlet Matbaası, 1959.
- Düstur**, 4. Tertip, C.1, Ankara: Başbakanlık devlet Matbaası, 1951.

## **Arazi Vergisi Kanunu Gerekçeleri.**

### **Resmi Gazeteler ve Diğer Resmi Kaynaklar**

**RG.13555:** 21 Temmuz 1970.

**RG.13964:** 22 Eylül 1971.

**RG.14490:** 28 Mart 1973.

**RG.18793:** 26 Haziran 1985.

**RG.19473:** 28 Mayıs 1987.

**RG.20388:** 30 Aralık 1989.

**RG.20484:** 6 Nisan 1990.

**RG. 21229:** 8 Eylül 1992, “Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Tüzük ve Yönetmelik Tasarılarının Hazırlanmasına ilişkin Esaslar.”

**RG.20698:** 17 Kasım 1990.

**RG.21206:** 21 Nisan 1992.

**RG.21782:** 8 Aralık 1993.

**RG. 21927:** 7 Mayıs 1994.

**RG. 22190:** 2 Şubat 1995.

**RG.22550:** 10 Şubat 1996.

**RG.22791:** 18 Ekim 1996.

**RG.23213:** 27 Aralık 1997.

**RG.23741:** 30 Haziran 1999.

**Mük.RG.23888:** 26 Kasım 1999.

**Mük.RG.24246:** 30 Kasım 2000.

**RG.24721:** 9 Nisan 2002.

**RG.24988:** 9 Ocak 2003.

**mük. RG.24994:** 15 Ocak 2003.

**RG. 25031:** 25 Şubat 2003.

**RG.25033:** 27 Şubat 2003.

**RG.25062:** 28 Mart 2003.

**RG.225076:** 11 Nisan 2003.

**RG.25088:** 24 Nisan 2003.

**RG.25130:** 6 Haziran 2003.

**RG.25141:** 17 Haziran 2003.

**TBMM.İç Tüzüğü.**

**Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi.**

**4369 SK., m.24 Gerekçesi.**

**4842 SK. Gerekçesi.**

**193 S.GVK., 4369 SK. ve 4444 SK. Genel Gerekçeleri.**

**4444 SK. Gerekçesi, Plan ve bütçe Komisyonu Raporu, (1/500).**

**Yurt Dışına Çıkışlarda Harç Alınması ve 4481 Sayılı Kanunda Değişiklik**

**Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu**  
(1/185), 26/6/2001.

**GVK. Tasarı ve Geçici Komisyon Raporu, (1/171).**

TBMM Genel Sekreterliğinin 9.4.1997 tarihli, A.01.0.GNS/090 sayılı yazısı.

MB.21.5.1975 T. ve 1-2126/24633 Sayılı Özelgesi.

MB. GVK/III-2272464-2814 Sayılı Özelgesi.

MB., GGM., 16.6.1993 tarih ve B.07.0.GEL.0.72/7606 Sayılı Oluru.

### **Mahkeme Kararları**

**AY.Mah 13.1.1963 T. ve E: 1964/26, K: 1966/1 SKa.,**

**AY.Mah. 5.7.1963 T. ve E: 1963/170, K: 1963/173, SKa.**

**AY.Mah.15.3.1966 T. ve E: 1965/40, 1966/15 S.Ka.**

**Dn. 4. D. 17.12.1986 T. ve E. 1985/4085, K.1986/4052 SKa.**

**Dn. 4. D. 25.6.1987 T. ve E.1985/3913, K.1987/2284 SKa.**

**AY.Mah. 7.11.1989 T. ve E:1989/6 ve 1989/42 SKa.**

**AY.Mah. 28.6.1990 T. ve E.1990/6, 1990/17 SKa.**

**AY.Mah. 24.6.1993 T. ve, E: 1992/29, K.1993/23 SKa.**

**AY. Mah. E. 1994/80 E. ve K.1995/27 SKa.**

**AY. Mah. 1995/6 E. ve K.1995/29 SKa., RG.22550:10.02.1996**

**AY.Mah. 18.07.2001 T. ve E.2001/4, K.2001/332 SKa.**

**AY.Mah. 22.10.2002 T. ve E./2002/138, K.2002/96, SKa.**

**Dn. 4. D. 26.11.1990 T. ve E.1990/3149, 1990/3365 SKa.**

**Dn. İBK. E.1990/3, K. 1992/1 S.İBKK.**

**Dn. 3. D. 15.12.1992 T. ve E.1991/3472, 1992/3870 SKa.**

**Dn. 3. D. 13.6.1996 T. ve E.1995/2109, K.1996/2369 SKa.**

**Dn. İBK., 18.10.1996 T. ve E.1995/1, 1996/1 SKa.**

**Dn. 11. D. 8 Ocak 1997 T. ve E.1995/5209, 1997/61 SKa.**

“A., B., C., and D. v. The United Kingdom, App. No.8531/79, 23 Eur. Comm’n  
H.R. Dec.& Rep.203,211 (1981)”, (Thuronyi, s.23)

### **Gazeteler**

**Akşam**, 31 Aralık 2001.

Doğrusöz A.Bumin, “Vergi Barışı ve Gündem”, **Dünya** 3 Nisan 2003.

Doğrusöz A.Bumin “Vergi Ceza Sistemi Değişmelidir”, **Dünya** 12 06 2003.

Doğrusöz A.Bumin, **Dünya** 28 Aralık 2002.

Erdikler Şaban, “Vergi Raporları Sadece Alkışlanıyor.” **Hürriyet**, 23 Aralık 2002.

Güneş İsmail Hakkı, “Vergi Kültürü ve Verginin Kutsallığı”, **Dünya** 25 Şubat 2003.

Kızılot Şükrü, **Sabah** 22 Mart 1999.

Kızılot Şükrü, “Vergide Barış Şart”, **Sabah** 10 Mart 2002.

Kurt Hasan, “TOBB.’un Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu Hakkında Bazı  
Eleştirel Düşünceler”, **Dünya** 12 Ocak 1993.

**Sabah**, 2 Aralık 1997.

Seviğ Veysi, **Dünya** 5 Aralık 1997.

Seviğ Veysi, "Vergi Zıyaı Cezasının Hesaplanış Biçimi Anayasaya Aykırıdır",  
**Dünya** 17 Ekim 2000.