

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİ PLANLAMASI BAĞLAMINDA
VERGİDEN KAÇINMA HAKKI

Doktora Tezi

Ahmet Eren ALTAY

Ankara, 2022

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİ PLANLAMASI BAĞLAMINDA
VERGİDEN KAÇINMA HAKKI

Doktora Tezi

Ahmet Eren ALTAY

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Cenker GÖKER

Ankara, 2022

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
ANABİLİM DALI

VERGİ PLANLAMASI BAĞLAMINDA
VERGİDEN KAÇINMA HAKKI

DOKTORA TEZİ

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Cenker GÖKER

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

Adı ve Soyadı

- 1- Prof. Dr. Cenker GÖKER
- 2- Prof. Dr. N. Semih ÖZ
- 3- Prof. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU
- 4- Doç. Dr. Oytun CANYAŞ
- 5- Dr. Öğr. Üyesi İdris Hakan FURTUN

İmzası

Tez Savunması Tarihi

24 Mayıs 2022

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Prof. Dr. Cenker GÖKER danışmanlığında hazırladığım “Vergi Planlaması Bağlamında Vergiden Kaçınma Hakkı (Ankara, 2022)” adlı doktora tezimdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Ahmet Eren ALTAY

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	v
------------------	---

GİRİŞ.....	1
------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN VERGİYE YÖNELİK TUTUMLARI VE TEPKİLER

I. EGEMENLİK VE DEVLETİN VERGİLENDİRME YETKİSİ	3
--	---

II. VERGİYE KARŞI TEPKİLER.....	8
---------------------------------	---

A. Giriş	8
----------------	---

B. Vergi Uyumu Kavramı	11
------------------------------	----

1. Dar Anlamda Vergi Uyumu - Geniş Anlamda Vergi Uyumu	13
--	----

2. Vergi Uyumunu Açıklamada Kullanılan Yaklaşımlar	20
--	----

a) Klasik Teori: Rasyonel Tercihler Teorisi	22
---	----

b) Sosyal-Psikolojik Yaklaşım: Ahlaki Duygular Teorisi	25
--	----

c) Kaygan Zemin Teorisi	28
-------------------------------	----

C. Vergiye Direnme	31
--------------------------	----

1. Vergiye Kolektif Direnç Gösterme.....	32
--	----

a) Bir Sivil İtaatsizlik Eylemi Olarak Vergiye Direnme	34
--	----

b) Şiddet Eylemleriyle Vergiye Direnme	36
--	----

2. Vergiye Bireysel Direnç Gösterme.....	39
--	----

a) Cezalandırılan Bireysel Direnme: Vergi Kaçırma.....	40
--	----

b) Vergiye Hukuk Dahilinde Direnme.....	48
---	----

i.	Verginin Yansıtılması	51
ii.	Verginin Sermayeleştirilmesi	54
iii.	Vergi Planlaması.....	55
(1)	Agresif Vergi Planlaması.....	58
(2)	Vergi Arbitrajı	64

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİDEN KAÇINMA KAVRAMININ TANIM SORUNU

I.	KAVRAM	68
A.	Türk Mevzuatında Vergiden Kaçınma Kavramı	69
B.	Mahkeme Kararlarında Vergiden Kaçınma Kavramı.....	71
C.	Doktrinde Vergiden Kaçınma Kavramına Dair Tanımlar	75
II.	VERGİDEN KAÇINMANIN UNSURLARI.....	79
A.	Vergi Yükünün Azaltılması.....	79
1.	Vergilendirme Konusundan Tümden Vazgeçilmesi.....	81
2.	İkâme Malların Tercih Edilmesi.....	83
3.	Vergi Göçü	84
4.	Vergi Cennetlerine Yönelme	87
5.	Kanun Boşluklarından Yararlanılması	94
B.	Hukuka Aykırı Olmama (Hukuka Uygunluk)	98
1.	Genel Olarak Hukuka Aykırılık Kavramı	99
2.	Hukuka Aykırılığın Müeyyideleri	105
3.	Vergilendirme İlişkisi Bağlamında Hukuka Aykırılık	107

a)	Vergi Normlarının Kötüye Kullanılması.....	112
i.	Hakkın Kötüye Kullanılması	113
ii.	Kanuna Karşı Hile	118
iii.	İki Nazariyenin Vergiden Kaçınma Kavramındaki Yeri	123
iv.	Kötüye Kullanmanın Vergi Hukukundaki Tezahürü: Peçeleme	127
b)	Kanunlardaki Boşluklardan Yararlanılmasının Hukuka Uygunluğu.....	128
III.	Vergiden Kaçınma Kavramının Vergi Planlamasıyla Tanımlanması	135

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KÖTÜYE KULLANIMIN ÖNLENMESİ VE VERGİDEN KAÇINMA HAKKI

I.	KÖTÜYE KULLANMAYI ÖNLEME ÇABALARI.....	148
A.	Kötüye Kullanımı Önlemeye Yönelik Benimsenen İlkeler.....	149
1.	Ticari Amaç Doktrini.....	150
2.	Özün Şekle Üstünlüğü Doktrini	152
3.	Sahte İşlemler Doktrini.....	154
4.	Basamaklı İşlemler Doktrini.....	156
5.	Ekonomik Yaklaşım Doktrini.....	157
B.	Kötüye Kullanımı Önlemeye Yönelik Çalışmalar.....	160
1.	Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri	164
2.	Kontrol Edilen Yabancı Kurum.....	170
3.	Kaçınma Karşıtı Genel Kurallar	175
II.	VERGİDEN KAÇINMA HAKKI.....	177
A.	Vergiden Kaçınmanın Hak Olarak Nitelendirilme Olasılığı	177

B. Vergiden Kaçınma ve Ahlakilik Tartışması	181
C. Vergi Adaleti Yönünden Vergi Planlaması	197
D. Hukuki Güvenlik İlkesi Yönünden Vergi Planlaması	203
E. Vergiden Kaçınma Ödevi	218
1. Genel Olarak.....	218
2. Vergiden Kaçınma Ödevinin Sınırları.....	223
3. Vergiden Kaçınma Ödevi ve Kurumsal Sosyal Sorumluluk	229
SONUÇ	236
KAYNAKÇA.....	240
ÖZET	282
SUMMARY	284

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
age.	Adı geçen eser
agm.	Adı geçen makale
AIHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AIHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	Anayasa Mahkemesi
AYMKD	Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
Bkz.	Bakınız
CFC	Controlled Foreign Company
GAAR	General Anti Avoidance Rules
IRS	Internal Revenue Services
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KEYK	Kontrol Edilen Yabancı Kurum
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
M.Ö.	Milattan önce
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SAAR	Specific Anti Avoidance Rules
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TCK	Türk Ceza Kanunu
TMK	Türk Medeni Kanunu

TTK	Türk Ticaret Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Vergiden kaçınma en temel anlamıyla mükelleflerin vergi yüklerini azaltmaları veya tümüyle bertaraf etmeleri şeklinde tanımlanabilmektedir. Bununla birlikte vergiden kaçınmanın ayırıcı unsurunu yöntem teşkil etmektedir. Daha açık bir ifadeyle mükelleflerin vergi yükünü hukuka uygun olarak azaltmaları veya bertaraf etmeleri vergiden kaçınma olarak nitelendirilmektedir. Vergisel avantaj sağlamaya yönelik olan fakat hukuka aykırı yapılan her türlü eylem ve işlem yaptırıma tabi olup, vergiden kaçınma tanımını içerisine girmeyeceği açıktır.

Vergiden kaçınmanın özel bir türünü vergi planlaması oluşturmaktadır. Mükelleflerin vergilerini belli bir plan ve program dahilinde düzenleyerek vergi yükünü en aza çekmeleri, vergi planlaması ile mümkün olabilmektedir. Vergi planlamasının en temel unsuru da vergiden kaçınmada olduğu gibi hukuka uygunluktur; lakin hukuka tam uygunluk, başka bir ifadeyle vergi kanunlarının lafzının yanında ruhuyla da uyumlu olması vergi planlamasının olmazsa olmazıdır.

Bununla birlikte mükellefler yönünden bir maliyet olan verginin devlet açısından bir gelir olması ve bu gelirin de devletin varlığı açısından zaruri olması sebebiyle mükelleflerin vergi yüklerini devletin aleyhine olacak bir şekilde etkilemeleri, devletler tarafından arzu edilen bir durumu temsil etmemektedir. Diğer taraftan vergilendirmenin mükelleflerin mülkiyet hakkına doğrudan müdahale niteliğinde olması da nazara alındığında devletin vergilendirme yetkisinin katı bazı kurallarla sınırlandırılmış olduğu ve bu yetki her ne kadar devletin egemenlik kudretinin en temel göstergelerinden birisi olarak kabul edilse de keyfi bir şekilde kullanılamayacağı açıktır.

Mükelleflerin vergi planlaması yoluyla vergiden kaçınmalarının hukuka tamamen uygun olması sebebiyle devletin buna yaklaşımının ne olması gerektiği, mükelleflerin

hukuka hiçbir şekilde aykırılık teşkil etmeyen işlemlerine “hazine yararı” ya da vergide adalet ilkesi kapsamında müdahalede bulunulup bulunulamayacağına yanında, devletin vergi planlamasına karşı başka herhangi bir yükümlülüğünün olup olmayacağı ve bu kapsamda mükellef yönünden herhangi bir hak teşkil edip etmeyeceği işbu çalışmada irdelenmeye gayret edilmiştir.

Tezin ilk bölümünde öncelikle mükelleflerin vergiye karşı tutumları ve neden bazı mükelleflerin vergi vermekte daha gönüllü olduklarının yanında vergiye karşı gösterilen tepkiler, sert tepkiler ve yumuşak tepkiler ayrımı bağlamında ele alınmaya çalışılmıştır.

Tezin ikinci bölümünde ise vergiden kaçınma kavramının tanımının etraflıca yapılması kapsamında kavram tüm unsurlarıyla ele alınmış ve vergi planlaması ile açık olan ilişkisi irdelenmiş, vergi peçeleme ayrımında vergi planlaması açıklanmıştır.

Tezin üçüncü bölümünde ise devletlerin mükelleflerin kötü niyetli bir şekilde vergi borcunu etkileme çabalarına karşı geliştirdikleri yöntemler ve ilkeler açıklanarak, mükellef yönünden herhangi bir şekilde özellikle vergi planlaması kapsamında vergiden kaçınma hakkında söz edilip edilemeyeceği, vergi ve vergilendirmenin çeşitli ilkeleri bağlamında değerlendirilmiştir. Çalışmanın bulgularına sonuç kısmında yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN VERGİYE YÖNELİK TUTUMLARI VE TEPKİLER

I. EGEMENLİK VE DEVLETİN VERGİLENDİRME YETKİSİ

Devlet üç unsurdan oluşmaktadır: ülke, millet ve egemenlik. Millet, birbirlerine birtakım ortak bağlarla bağlanmış olan insan topluluğunu ifade ederken¹, bu insan topluluğunun üzerinde yaşadığı kara, deniz ve hava sahası ise “ülke” unsurunu ifade etmektedir. Bu iki unsuru birbirlerine bağlayan unsur ise “egemenlik” unsurudur.

Devletin hukuki kriterini belirleyebilmek için gerekli unsurlardan birisi tüzel kişiliktir, ne var ki klasik doktrine göre tüzel kişiliğe sahip olmak tek başına yeterli olmayıp, devletten söz edebilmek için tüzel kişiliğe, yalnızca devletlere özgü bir unsur daha eklemek gerekir; egemenlik².

Klasik doktrine göre egemenlik kavramı, dış egemenlik ve iç egemenlik olarak ikiye ayrılmaktadır. Esas olarak bağımsızlık ile birlikte nitelendirilen³ dış egemenlik, devletin başka bir devlete bağlı olmamasını, diğer devletlerle uluslararası hukukta eşit konumda olmasını ifade etmektedir⁴. Klasik doktrin, iç egemenliğin ise devletin

¹ GÖZLER, Kemal, **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi**, Cilt: I, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s. 405

² TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013, s. 139

³ TURHAN, Mehmet, “Değişen Egemenlik Anlayışının Hak ve Özgürlüklerin Korunmasına Etkileri ve Türk Anayasa Mahkemesi”, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 20, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2003, s. 217

⁴ TEZİÇ, age., s. 139

kudretinin hiçbir otoriteyle sınırlandırılmamasına ilişkin niteliği olduğunu savunmaktadır⁵. Klasik egemenlik anlayışının öncüsü olan Jean BODİN de göre mutlak otoriteye sahip tek bir egemen tarafından kullanılması gereken egemenlik⁶; bir devlet için olmazsa olmazdır⁷.

Klasik egemenlik anlayışının fikir babası olarak görülen BODİN mutlak bir egemenlik anlayışını savunurken, daha sonra gelen düşünürler bu gücü sınırlandırmanın yollarını aramışlardır⁸. Modern egemenlik doktrinine göre iç egemenlik, devletin içinde beliren siyasal iktidarın toplumdaki diğer çıkar gruplarına, diğer iktidar odaklarına nazaran daha üst bir konumda bulunmasıdır; fakat bu üstünlük hiçbir zaman en üstün olma anlamına gelmeyeceği gibi sınırsızlık anlamına da gelmez⁹. Dış egemenliğin ise uluslararası hukukta mutlak bir bağımsızlıktan söz edilemeyeceğinden cihetle uluslararası hukukun diğer özneleri ile hukuki açıdan onlarla eşit bir ortamda iletişim kurabilmekten ibaret olduğu kabul edilmektedir¹⁰.

⁵ TURHAN, agm., s. 218

⁶ RODDEN, Jonathan, “On the Migration of Fiscal Sovereignty”, **Political Science and Politics**, American Political Science Association, Cilt: 37, Sayı: 3, 2004, s. 427

⁷ SAYGILI, Abdurrahman, “Jean Bodin’in Egemenlik Anlayışı Çerçevesinde Kralın İki Bedeni Kuramına Kısa Bir Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 63, Sayı: 1, 2014, s. 189

⁸ AYDINLI, Halil İbrahim, AYHAN, Veysel, “Egemenlik Kavramının Tarihsel Gelişimi Perspektifinden İktidarın Sınırlandırılması Tartışması”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2004, s. 68

⁹ ZABUNOĞLU, Yahya Kazım, **Kamu Hukukuna Giriş**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1973, s. 42

¹⁰ ZABUNOĞLU, age., s. 43

Bu bağlamda devletin günümüzde içerde ve dışarıda birtakım sınırlara tabi olduğu söylenebilir. Ne var ki bu sınırların mevcudiyeti devletin egemen olarak addedilmesine mâni olmayacaktır¹¹. Egemenliğin mutlak ve sınırsız olduğunu, dolayısıyla da devletin savaşa ve barışa, para basılmasına ve vergi konmasına tek başına karar vereceği¹² ve bu iradesinin sınırsız olduğunu, bu sınırsızlığın mevcut olmaması halinde egemenlikten söz edilemeyeceğini ileri süren BODİN'in klasik egemenlik anlayışı karşısında, devletin vergi koyarken birtakım kurallara tabi olmasının devletin egemenliğine halel getirmeyeceği görüşü bugün artık genel kabul görmektedir.

Egemenlik kavramı, milletin ve onun tüzel kişiliği olan devletin yetkilerinin hepsini ifade eder. Bu yetkiler egemenlik altında bulunanlara tanınmamış, yönetilenlerde mevcut olmayan yetkilidir. Anayasa Mahkemesi de 27.09.1988 tarih, E:1988/7, K:1988/27 sayılı kararında:

“Çağdaş toplum düzeninde, devlet tüzelkişiliğine, gerçek kişilere verilmeyen üç temel yetki verilmiştir. Bunlar vergi salma yetkisi, zor kullanma yetkisi ve para basma yetkisidir. Bu üç yetki sayesinde ‘devlet egemenliği’ veya ‘devletin üstün iradesi’ gerçekleşmektedir. Toplumsal yaşamı; adalet ve istikrar içinde mümkün kılan unsur, devletin bu üstün iradesidir”

İfadesiyle bu temel yetkileri esas olarak zor kullanma, para basma ve vergi koyma şeklinde üç adet yetkiyle sınırlamıştır.

¹¹ ZABUNOĞLU, age., s. 113

¹² AYDINLI; AYHAN, agm., s. 74

Egemenliğin içinde barındırdığı bu yetkilerin ortak noktası ise devletin kudreti; yani kamu gücüdür. Devlet, sahip olduğu ve tabiiyetinde bulunanlarda mevcut olmayan kamu gücü sayesinde egemenliğinin sonucu olan yetkilerini kullanabilmektedir. Devlet, kamu gücüne, dolayısıyla egemenlik gücüne dayanarak ülkesi üzerinde yaşayan gerçek ve tüzel kişilere bir takım zorlayıcı emirler verebilmektedir¹³.

Devletin varlığını ve egemenliğini sürdürebilmesini sağlayan unsurlarının en önemlisi, devletin mali egemenliğidir. Mali açıdan güçsüz bir devlet, gerek diğer ülkelerle olan ilişkilerinde (dış ilişkilerinde) gerekse kendi iç ilişkilerinde egemenlik gücünü tam anlamıyla kullanamaz. Devlet, bu mali gücünü vergi mükelleflerinden topladığı vergilerle korur. Bu yönüyle devletin egemenlik gücüne dayanarak vergilendirme yetkisini kullanması siyasal bir sorumluluktur¹⁴.

Bu meyanda, devlet egemenliğinin mali alandaki görünümüne mali egemenlik denilmektedir¹⁵. Devlet ülkesi ve vatandaşları üzerindeki mali egemenliğine dayanarak vergi toplamakta olup, devletin vergi alma konusunda egemenlik gücü aracılığıyla sahip olduğu hukuki ve fiili gücü vergilendirme yetkisi olarak tanımlanabilir¹⁶. SAVAŞ'a göre de devletin vergileme gücü, kişilere sahip oldukları kaynakların bir kısmını devlete

¹³ ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 1

¹⁴ KARAKOÇ, Yusuf, “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt No: 13, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 1996, s. 249

¹⁵ ÇAĞAN, age., s. 2

¹⁶ ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, GÖKER, Cenker, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019, s. 39; ÇAĞAN, age., s. 3

transfer etme yükümlülüğü yüklemek ve zor kullanarak bu yükümlülüğün yerine getirilmesini sağlama gücüdür¹⁷.

Devlet vergilendirme yetkisi sayesinde varlığını sürdürebilmektedir. Başka bir ifadeyle devletin varlık koşulu vergilendirme yetkisidir¹⁸. Bu açıdan bakıldığında vergilendirme yetkisi ile devletin egemenlik gücünün aslında birbirlerini tamamladıkları söylenebilir. Yani egemenlik gücünün olmadığı yerde vergilendirme yetkisinden söz edilemeyeceği gibi, vergilendirmenin olmadığı yerde devletin egemenliğinden, hatta varlığından söz edilemeyecektir. Zira her ne kadar çok istisnai durumlarda bir devletin varlığı millet ve ülke unsurlarının yok olmasıyla sona erebilecek ise de devletlerin varlığı çoğunlukla egemenlik unsurunun kaybıyla gerçekleşir¹⁹. Bu nedenle de vergilendirme bir devletin varlığı için şarttır. Örneğin, Osmanlı Devleti'nde 1740 yılından sonra sürekli hale gelen kapitülasyonlarla yabancı devletlere tanımış olduğu tavizler ve imtiyazlar sebebiyle gümrük vergilerini dahi istediği gibi düzenleme yönündeki mali egemenlik kudretini kaybetmiştir²⁰. Mali yönden çok zor bir döneme giren ve dış borç altında ezilen Osmanlı Devleti, 06.10.1875 tarihinde yayınlanan bir kararname ile moratoryum, yani iflâsını resmen ilan etmiş²¹, en önemli gelir kaynakları olan tütün, şeker, tuz, ispirotolu içkiler, ipek

¹⁷ SAVAŞ, Vural Fuat, “Mali Anayasanın Temel Konuları”, **Anayasa Yargısı**, Cilt No: 8, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 1991, s.339

¹⁸ ÇAĞAN, age., s. 3

¹⁹ GÖZLER, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi*, Cilt: I, s. 371

²⁰ GÜRSOY, Bedri, “100. Yılında Düyun-u Umumiye İdaresi Üzerinde Bir Değerlendirme”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 40, Sayı: 1-4, 1984, s. 43

²¹ KURUCA, Nazım, “Osmanlı Devletini Çöküşe Götüren Süreç ‘İstikrazlar ve Düyun-U Umumiye İdaresinin Kurulması’”, **Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 4, İlkbahar 2014, s. 93

gibi gelir kaynaklarından alınan vergileri 1879 yılında çıkarılan “İdare-i Rüsum-u Sitte” ile Galata Bankerlerine devretmiştir²². 1881 yılında çıkarılan Muharrem Kararnamesi ile de bazı vergi gelirlerinin alacaklılarına terk edilmesi ve borç yönetimi için alacaklı ülkeleri temsil eden kişilerden oluşan Duyun-u Umumiye İdaresini kurmuştur²³. Osmanlı Devleti’nin mali egemenliğini kontrol altına alan ve devlet içinde devlet, maliye içinde maliye olarak tanımlanan ve aynı zamanda mali ve siyasi teslimiyetin göstergesi olarak nitelenen²⁴ Duyun-u Umumiye İdaresi sonrasında dış borçlar azalacağına daha da artarak devam etmiş ve Osmanlı Devleti hızlı bir yıkılış evresine girmiştir.

II. VERGİYE KARŞI TEPKİLER

A. Giriş

İlk toplumlarda toplumun reisine şahısların kendi rızalarıyla yaptıkları hediye, bağış şeklinde ortaya çıkmış ise de²⁵ yukarıda ifade edildiği üzere günümüzde vergi devlet tarafından egemenlik gücüne dayanılarak cebren tahsil edilmektedir.

Sıradan bir vatandaşın devletin egemenliğiyle, dolayısıyla da zor kullanma yetkisiyle günlük hayatta rutin olarak karşılaşacağı yegâne örnek devletin vergileme yetkisidir. Devletin başka hiçbir unsuru ortalama bir vatandaşın hayatına vergilendirme

²² DİKMEN, Nedim, “Osmanlı Dış Borçlarının Ekonomik ve Siyasi Sonuçları”, **İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 19, Eylül 2005, Sayı: 2, s. 148

²³ DİKMEN, agm., s. 148

²⁴ KURUCA, agm., s. 96

²⁵ PELİN, İbrahim, F., “Verginin Tarihsel Evrimi ve Batı ile Doğu Arasında Bu Hususta Muvazilik”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Yıl: I, Sayı: 4, İstanbul, 1935, s. 401

kadar müdahil olmaz²⁶. Devletin kişilerin kazançlarına, mal varlıklarına vergi (harç, resim ve benzeri mali yükümlülükler) aracılığıyla ortak olabilmesi, devletin egemenlik gücünden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle devletin egemenlik gücünün sınırlandırılması gayretleri, devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmaya çalışılmasıyla başlamıştır. Hatta bugün asıl yetkileri yasama, yani yasa yapma olan parlamentoların tarihsel gelişimine baktığımızda ilk yetkilerinin yasa yapma değil, vergiye rıza gösterme ve bütçeyi kabul etme olduğu görülmektedir²⁷.

Halk meclislerinden oluşan parlamentoların ortaya çıkışındaki en önemli nedenlerden biri de devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması talebidir. Örneğin parlamentonun tarihte ilk kez ortaya çıktığı ve geliştiği yer olan İngiltere’de parlamento kanun yapan bir organ olarak değil, mali bir organ olarak doğmuş, yasa yapmaya dair yetkilerini daha sonra kazanmıştır²⁸.

Ortaçağ Krallıklarında, devletin idarecileri vergi koymada keyfi davranmaya, sınıf ayrımcılığı yapmaya başlamış ve bu nedenlerle de halk üzerindeki vergi yükü çok ağırlaşmaya başlamıştır. İngiltere’de keyfi vergi konmasının önüne geçilmeye ve dolayısıyla da kralın egemenliğinin sınırlandırılmaya çalışılması ilk defa 1215 yılında Büyük Özgürlük Fermanı’nın (*Magna Carta Libertatum*) imzalanmasıyla gerçekleşmiştir. Bu belgeyle İngiltere’de ilk defa “temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin

²⁶ WEISMAN, Steven R, **The Great Tax Wars**, Simon & Schuster Paperbacks, New York, 2004, s. 2

²⁷ GÖZLER, Kemal, “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 365

²⁸ GÖZLER, “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı?”, s. 365 - 366

gerçekleştirilmesi yönünde bir adım atılmıştır²⁹. Magna Carta Libertatum'un 12 numaralı bölümünün ilk cümlesinde; en büyük oğlan çocuğunun şövalye yapılması, (bir kereye mahsus olmak üzere) en büyük kız çocuğunun evlendirilmesi ya da şahıs için istenen fidye durumları hariç olmak üzere, kraliyet üzerinde genel rıza olmaksızın hiçbir “yardım” veyahut “bedel”in toplanamayacağı³⁰ kuralı kabul edilmiştir. Mezkûr bölümde bahsi geçen “genel rıza”nın ne olduğuna kimler tarafından karar verileceği ve bu kararın hangi yöntemlerle alınacağı ise Magna Carta Libertatum'un 14 numaralı bölümünde açıklanmıştır. Buna göre “genel rıza” başpiskoposlar, piskoposlar, başpapazlar, kontlar ve büyük baronların şahsen davet edilecekleri bir toplantıda belirlenecektir³¹.

Aynı zamanda kişi hürriyetlerini soyut kavram olmaktan çıkarıp hukuki ve siyasi bir düzen içerisine sokan ilk belge olarak da kabul edilen Magna Carta daha sonra kendisini takip eden Haklar Dilekçesi (*Petition of Rights*) ve Haklar Demeci'ne (*Bill of Rights*) öncülük etmiştir³². Fransa'da ise Fransız Devrimi öncesi krallara vergilendirme yetkilerinin kullanırken herhangi bir sınırlandırma altında olmaması, soylular ve din

²⁹ AKTAN, Coşkun Can; DİLEYİCİ, Dilek; SARAÇ, Özgür; **Vergi, Zulüm ve İsyan**, Phoenix Yayınevi, Ankara, 2002, s. 256

³⁰ “No ‘scutage’ or ‘aid’ may be levied in our kingdom without its general consent, unless it is for the ransom of our person, to make our eldest son a knight, and (once) to marry our eldest daughter.” <https://www.bl.uk/magna-carta/articles/magna-carta-english-translation>. Erişim Tarihi: 23.06.2017

³¹ “To obtain the general consent of the realm for the assessment of an ‘aid’ - except in the three cases specified above - or a ‘scutage’, we will cause the archbishops, bishops, abbots, earls, and greater barons to be summoned individually by letter. (...)” <https://www.bl.uk/magna-carta/articles/magna-carta-english-translation>. Erişim Tarihi: 23.06.2017

³² AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ, age., s. 252

adamları dışındaki halkı çok ağır bir vergi yükü altına sokmaktaydı³³. Fransız Devrimini takiben ilan edilen Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi ile vergide genellik ve eşitlik, verginin belirliliği ve kanuniliği ilkeleri hükme bağlanmıştır³⁴.

Magna Carta Libertatum ile İngiltere’de başlayan, Fransa’da devam eden ve nihayetinde devletin vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılması sonucunu ortaya çıkaran demokratikleşme hareketlerinin temelinde yasal olmayan ve adaletsiz vergilere karşı insanların verdikleri tepkilerin yattığı rahatça söylenebilir³⁵.

B. Vergi Uyum Kavramı

Devlet açısından gelir olarak nitelendirilebilecek olan vergi, mükellefler açısından bir gider, bir maliyettir³⁶. Her ne kadar vergi ödemek ABD eski başkanı Woodrow WILSON tarafından “*şanlı bir ayrıcalık*” olarak nitelendirilmiş olsa da ABD’de dahi bu görüşe katılan vergi mükellefi sayısı fazla değildir. Zira 2006 yılında yapılan bir

³³ ÇAĞAN, age., s. 25

³⁴ GERÇEK, Adnan; BAKAR, Feride; MERCİMEK, Fulya; ÇAKIR, Erdem Utku; ASA, Semih, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 63, Sayı: 1, 2014, s. 86

³⁵ BURG, David F., *A World History of Tax Rebellions*, Taylor & Francis Books, New York, 2004, s. 85

³⁶ OKTAR, Cholpan, *İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s. 3

araştırmaya göre ABD'deki vergi açığı³⁷ yıllık 345 Milyar ABD Doları³⁸ olup, IRS tarafından 26.09.2019 tarihinde yayınlanan ve 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ait veriler baz alınarak yapılan tahminlere göre ise yıllık 441 Milyar ABD Doları seviyesindedir³⁹.

Vergiler herhangi bir somut karşılığı olmadan ve yukarıda belirtildiği üzere devletin egemenlik gücüne dayanılarak insanlardan zorla tahsil edilirler. Verginin işte bu zora dayalı alınma ve karşılıksız olma nitelikleri sebebiyle tarih boyunca vergi (tahsilât) memurları insanlar tarafından içgüdüsel olarak “soyguncu” olarak adlandırılmışlardır⁴⁰.

³⁷ Bir ülkede mükelleflerin mali güçleri kapsamında belli bir dönem içerisinde ödemeleri gereken vergilerin toplamı olarak tanımlanabilen (ULUATAM, Özhan, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2005, s. 309) vergi kapasitesine ulaşılması her zaman söz konusu olmayabilmektedir. Türk maliye doktrininde vergi kapasitesi ile fiili olarak tahsil edilen toplam vergiler arasındaki oran (AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016, s. 177) olarak tanımlanan vergi gayretinin 1'den küçük olduğu durum ise vergi açığını (tax gap) ifade etmektedir (ÇAĞDAŞ, Yüksel; ERALP, Anıl; ŞAHİN, Serdar, “Vergi Açığı Üzerinde Sosyo-Ekonomik ve Finansal Gelişmişliğin Etkisi: Bölgesel Bir Analiz”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 16, Yıl: 16, Sayı: 1, 2020, s. 277). Başka bir ifadeyle vergi açığı, mükelleflerin ödemeleri gereken vergi ile fiiliyatta beyan edip ödedikleri vergi arasındaki farkı ifade etmektedir. (ANDREONI, James; ERARD, Brian; FEINSTEIN Jonathan, “Tax Compliance”, **Journal of Economic Literature**, Cilt: 36, Pennsylvania, 1998, s. 819)

³⁸ DORAN, Michael, “Tax Penalties and Tax Compliance”, **Harvard Journal on Legislation**, Cilt: 46, Cambridge, 2009, s. 112

³⁹ Tax Gap Executive Summary (Publication 5364), <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5364.pdf>. Erişim Tarihi: 09.05.2020

⁴⁰ ADAMS, Charles, **For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization**, Madison Books, Maryland, 2001, s. 1

Vergi uyumu (*tax compliance*), vergi ödevlerinin mükelleflerce tam ve eksiksiz yerine getirilmesini ifade etmektedir. Bununla birlikte vergi kanunlarına uyum, ceza kanunlarına uyumun gerektirdiği birtakım davranışlardan kaçınma hususundan farklı olarak; ciddi bir çalışma, karar verme, hesaplama ve efor gerektiren bir takım beyan ödevlerinin yerine getirilmesini de kapsamaktadır⁴¹.

Vergi uyumu daha geniş anlamıyla, vergi mükellefi tarafından vergi beyannamelerinin doğru ve eksiksiz olarak ve zamanında verilmesi, vergilerin de vergi mevzuatına tam uyumlu bir şekilde ödenmesi anlamına gelmektedir⁴².

1. Dar Anlamda Vergi Uyumu - Geniş Anlamda Vergi Uyumu

Mükellefler vergi ödevlerini devletin herhangi bir müdahalesi olmaksızın süresinde yerine getirebilirler ve bu doğrultuda vergilerini tam ve eksiksiz olarak ödeyebilirler. Burada mükelleflerin vergiye gönüllü bir şekilde uyum göstermeleri söz konusudur. Ne var ki, mükelleflerin vergiye uyum göstermelerini her zaman gönüllü bir vergi uyumu olarak nitelemek ve verginin zor alıma dayalı olma özelliğini göz ardı etmek vergiye uyumun analizinde eksik ve hatalı sonuçlara sebep olabilecektir⁴³.

⁴¹ ROTH, Jeffrey A.; SCHOLZ, John T., **Taxpayer Compliance, Volume 1: An Agenda for Research**, University of Pennsylvania Press, 1989, s. 20

⁴² KİTAPÇI, İsmail, **Vergi Etiği – Vergi Psikolojisi: Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 23

⁴³ İPEK, Selçuk, “Vergi Uyumunda Bir Kavram Sorunu: Gönüllü Uyum Mu? Zorunlu Uyum Mu?”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 64, Nisan 2010, s. 801

Gerçekten de iktisadi açıdan rasyonel davranması beklenen bireyden, satın alma gücünde ve ekonomik iktidarında azalmaya neden olan, doğrudan herhangi bir karşılığı olmayan ve kendisinden zorla alınan vergileri gönüllü olarak ödemesi doğal olarak beklenmemelidir⁴⁴. Bu nedenle vergiler, üzerinde yük oluşturduğu kişide bu yükten kurtulma arzusu doğurur⁴⁵. Bu kurtulma arzusu ise vergi mükellefinde vergiyi mümkün olduğunca az ödeme ve hatta eğer olanaklı ise hiç ödememe şeklinde ortaya çıkmaktadır. Kişilerin muhatap oldukları vergiyi ödeme konusunda isteksiz davranmaları şeklindeki doğal tepkilerine vergi direnci (*tax resistance*) adı verilmektedir⁴⁶.

Her ne kadar vergi ödemede hevesli davranmama mükelleflerin içgüdüsel tepkisi olsa da devlet vergilendirme yetkisini kullanarak vergi salarken, bu verginin mükellefler tarafından tam olarak ödenmesini bekler. Devletin ana ilgisi vergi mükellefinin vergi kurallarına uyum göstermesi ve bu doğrultuda ödevlerini yerine getirmesi üzerindedir; bu uyumda mükellefin hangi güdülerle hareket ettiğiyle, yani mükellefin vergi ödevlerini kendi rızasıyla mı yerine getirdiği, yoksa bu ödevlerin mükellefe zorla mı yerine getirttirildiğiyle devlet esas olarak ilgilenmez⁴⁷. Zira burada devletin egemenlik kudretinin söz konusu olduğu bir “zor alım” mevcuttur. Mükellefler bu ödevlerini gereği gibi yerine getirmedikleri takdirde ise birtakım yaptırımlara tabi tutulabilmelerinin

⁴⁴ GÖK, A. Kerim, “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 1, İstanbul, 2007, s.146

⁴⁵ ULUATAM, age., s. 303

⁴⁶ GÖK, agm., s. 146

⁴⁷ KIRCHLER, Erich; HOELZL, Erik; WAHL, Ingrid; “Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: the ‘Slippery Slope’ Framework”, **Journal of Economic Psychology**, Cilt: 29, Sayı: 2, 2008, s. 211

yanında, ödemedikleri vergileri de ceza ve faizleriyle birlikte ödemeye devlet tarafından zorunlu tutulurlar. Böyle bir durumda vergiye zorunlu bir uyumdan söz edilebilir.

Mükellefin vergisel yükümlülüklerini içsel bir motivasyonla mı yerine getirdiği yoksa devletin zor alım gücünden gelen dışsal bir motivasyonla mı yerine getirdiği vergiye uyumun istikrarlı olması açısından önemlidir; zira gönüllü vergi uyumu değişen şartlarda daha istikrarlı bir yol izlemektedirken zorunlu vergi uyumunu sağlayan zorlayıcı ya da caydırıcı şartlarda meydana gelecek bir azalma, vergi uyumunun düzeyini aşağı çekecektir⁴⁸.

Burada hemen belirtmek gerekir ki, gönüllü vergi uyumu ifadesinden mükelleflerin vergiyi severek ve içtenlikle ödedikleri anlamının çıkarılmaması gerekmektedir; zira vergi, mükellefler açısından bir külfet ve maliyet teşkil etmesi sebebiyle genellikle hoş karşılanmamaktadır ve barındırdığı “zor alım” özelliği olmaksızın mükelleflerin kendi inisiyatiflerine ve takdirlerine bırakılması mümkün değildir⁴⁹.

Bize göre dar anlamda vergi uyumu gönüllü vergi uyumunu ifade etmektedir. Geniş anlamda vergi uyumu ise gönüllü vergi uyumuyla birlikte, zorunlu vergi uyumunu da kapsamaktadır. Zira vergi mükellefleri ödemeleri gereken vergiyi önceden direnç göstermek suretiyle hiç ödememiş veya eksik ödemiş olmalarına rağmen bir şekilde

⁴⁸ İPEK, agm., s. 800

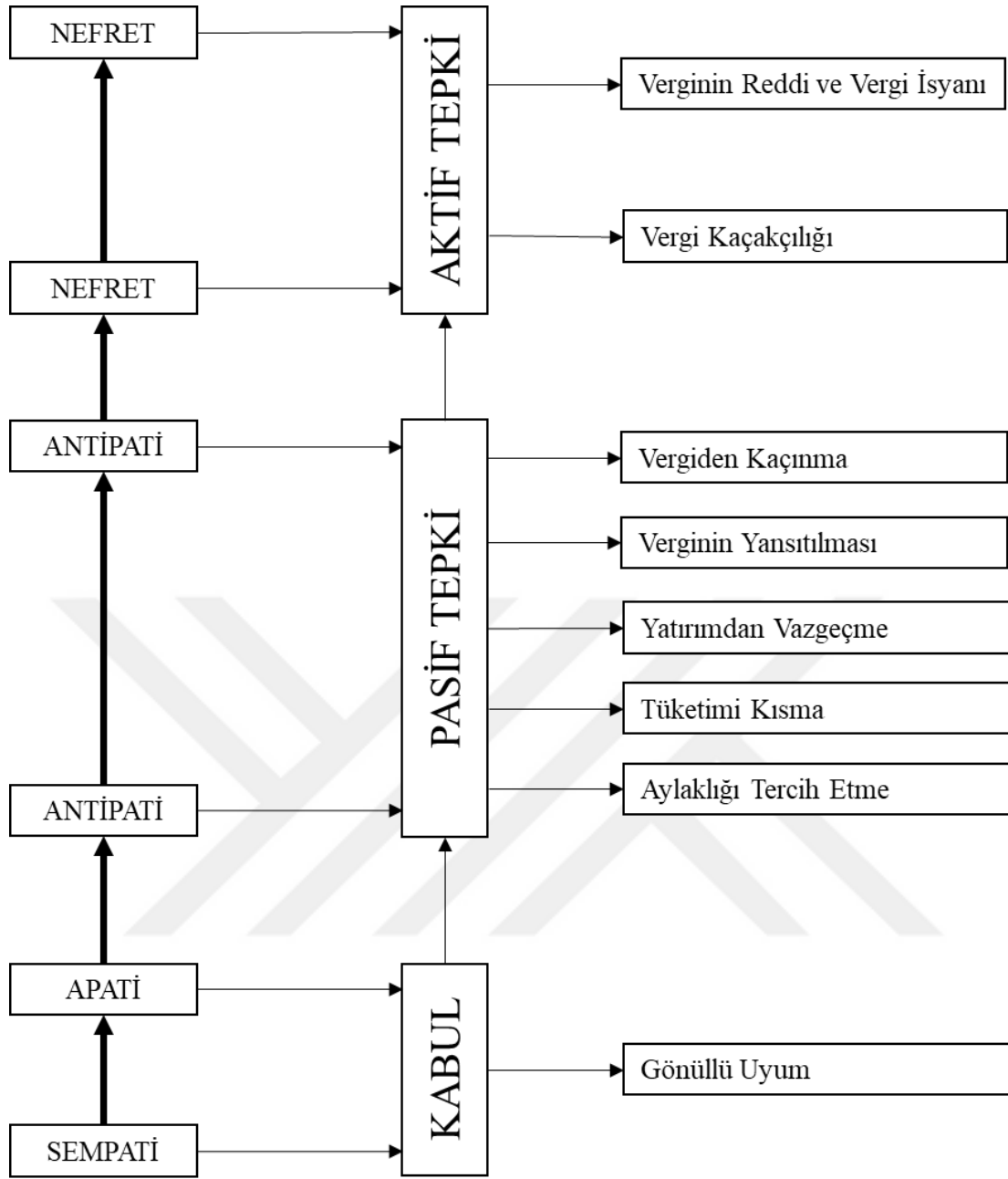
⁴⁹ AKTAN, Coşkun Can; ÇOBAN, Hilmi; “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s. 137

devletin zor kullanma gücü neticesinde -istemeyerek de olsa- vergiyi ödemekte, başka bir ifadeyle ödettirilmektedirler. Bu zorla ödetmenin sonucunda vergiye direnç göstermiş bu mükellefler de bir şekilde vergiye uyum sağlamış olmaktadır.

Vergiye gönüllü uyum kavramının aynı zamanda vergi ahlakı kavramıyla yakından ilişkisi vardır. Vergi ahlakı vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyonu, dışarıdan zorlama veya baskı olmaksızın vergiyi gönüllü olarak ödemeyi ifade eden bir kavramdır⁵⁰. O halde, bir kişinin herhangi bir denetim ve dolayısıyla ceza tehdidi olmaksızın veya hakkında vergiler ile ilgili başlatılmış herhangi bir cebri icra işlemi olmaksızın vergiyi ödeme konusunda ne kadar motivasyonu varsa, kişi vergisel yönden o kadar ahlaklı sayılmaktadır.

Vergilendirmeye karşı mükelleflerin duydukları sempati – nefret bazında ortaya koydukları tepkileri AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ “Vergilemede Tutum-Tepki Spektrumu” ile aşağıdaki şekilde göstermektedirler:

⁵⁰ AKTAN, Coşkun Can, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s. 126



Şekil 1: Vergilemede Tutum-Tepki Spektrumu⁵¹

Şekil 1’den görüleceği üzere mükellefler vergiye ne kadar sempati duyuyorsa vergiye gönüllü uyum da o kadar artmaktadır. Bu bağlamda mükelleflerin vergiye ne kadar sempati duyuyorsa vergisel yönden o kadar ahlaklı sayılacakları

⁵¹ AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ, age., s. 126

söylenebilecektir. Ne var ki mükelleflerin vergiye karşı duydukları antipatinin nefrete kadar gitmesi, mükelleflerin tepkilerinin de sertleşmesine yol açmakta ve bu sert tepkiler aşağıdaki bölümlerde açıklanacak vergi isyanları gibi şiddet eylemlerine dahi dönüşebilmektedir.

Mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri direncin ortaya çıkış şekillerini sınıflandırmak ve açıklamak ile vergiye direnci nihai olarak azaltmak, devletler açısından açık bir öneme sahiptir⁵². Bu itibarla pek çok ülkede vergiye direncin ve direnç şiddetinin sebepleri ile vergiye uyumu arttıran faktörlerin neler olduğunun saptanabilmesine yönelik deneyler ve araştırmalar yapılmaktadır⁵³. Genel olarak bahsetmek gerekirse mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri direnç ekonomik, mali, sosyal, kültürel, kurumsal, siyasal pek çok faktörden doğrudan doğruya etkilenmektedir.

Bu etkenlerden birisi vergi yükünün⁵⁴ hissedilme derecesidir. Vergi yüküyle ilgili olarak mükellefin sahip olduğu negatif algı, mükellefin vergilemeye yönelik psikolojisini

⁵² ANDREONI; ERARD; FEINSTEI, agm., s. 818

⁵³ ÇELİKKAYA, Ali, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, **e-akademi**, Sayı: 5, 2002, www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm, Erişim Tarihi: 23.07.2015

⁵⁴ Burada bahsi geçen “vergi yükü” kavramı, belli bir dönemdeki vergiler toplamının, gayrisafi yurtiçi hâsılaya bölünmesiyle bulunan sayısal bir değeri gösteren makroekonomik anlamını değil, kişisel vergi yükünü, yani kişinin belli bir dönemde ödediği toplam vergi tutarının o dönemde elde ettiği toplam gelir tutarına oranı (İNALTONG, Ceyhan, “Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 369, 2012, s. 369) olarak tanımlanabilen objektif vergi yükü ile kişinin gelirin, zevklerine ve tercihlerine kadar psikolojik ve sosyolojik pek çok faktör nedeniyle verginin ödenmesi sonrasında mükellefin hissettiği iktisadi ve psikolojik baskıyı (AKTAN; ÇOBAN; agm., s. 141) ifade eden subjektif vergi yükünü temsil etmektedir.

ve bu bağlamda sergileyeceği tutumu da olumsuz yönde etkileyebilmekte⁵⁵ bu kapsamda da vergi yükünün hissedilme derecesi arttıkça da vergiye karşı gösterilen direnç artmaktadır. Vergi yükünün mükelleflerce hissedilme derecesine paralel olarak vergi oranının yüksekliği de vergiye direnci etkileyen faktörlerden birisidir⁵⁶. Verginin mükellefin ekonomik durumunda yaptığı etkilerin yanında mükelleflerin birey olarak doğrudan kendi şahıslarını ilgilendiren medeni durum⁵⁷, meslek⁵⁸, cinsiyet⁵⁹ ve ırk⁶⁰ gibi bir takım demografik faktörlerin de vergi direncini etkileyebildiği görülmektedir. Mükellefler üzerinde vergi cezalarıyla bağlantılı bir korku ve baskı oluşturup onları gelirlerini dürüst olarak beyan etmeye zorlayarak vergiye uyuma yöneltten etkenler ise vergi denetimi⁶¹ ile vergi cezalarının ağırlığıdır⁶². Zira gerçekleştirilen çeşitli çalışmalarda vergi denetimi olasılığı arttıkça vergi uyumunun da doğru orantılı olarak

⁵⁵ AKTAN; ÇOBAN, agm., s. 141

⁵⁶ İstanbul Sanayi Odası tarafından üyeler arasında gerçekleştirilen bir ankete verilen cevaplar incelendiğinde; vergi oranlarının yüksek olmasının vergiye karşı direnci de arttırdığı sonucu çıkmaktadır. (YAVAŞLI, Genç Osman, **Türkiye’de Vergi Reformu**, T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara, 2005, s. 73)

⁵⁷ İPEK, Selçuk; KAYNAR, İlknur, “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 157, 2009, s. 119

⁵⁸ ANDREONI; ERARD; FEINSTEI, agm., s. 840

⁵⁹ BALDRY, Jonathan C. “Income Tax Evasion and the Tax Schedule: Some Experimental Results” **Public Finance**, Cilt: 42, Sayı: 3, 1987, s. 378

⁶⁰ DUBIN, Jeffrey, A.; WILDE, Louis, L., “An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance”, **National Tax Journal**, Cilt: 41, 1988, s. 71

⁶¹ AKTAN; ÇOBAN; agm., s. 146

⁶² ALLINGHAM Michael G.; SANDMO Agnar, “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, **Journal of Public Economics**, North-Holland Publishing, 1972, s. 330

artmakta olduğu sonucuna ulařılmıştır⁶³. Bu kapsamda vergide yaşanan e-dönüşümün mükelleflerin vergi beyanlarındaki verilerin üçüncü kişiler tarafından sağlanan veriler ile kolayca karşılaştırma yapılabilmesini kolaylaştırmasının mükelleflerin vergiye uyumunu arttırdıđı⁶⁴ nazara alındığında, vergide yaşanan e-dönüşümün de vergiye uyumu artırıcı etkisinin olacağı açıktır. Vergiye direnci etkileyebilecek siyasal sebeplerin başında ise vergi gelirlerinin devletçe ne şekilde kullanıldığı hususundaki algıları gelmekte olup, mükelleflerin toplanan vergilerin doğru, düzgün ve verimli kullanılmadığını, savurganlık olduğunu düşünmeleri vergi uyumunu da zayıflatacaktır⁶⁵.

2. Vergi Uyumunu Açıklamada Kullanılan Yaklaşımlar

Vergi almanın bir devlet için var olabilmek adına olmazsa olmaz olduğu nazara alındığında, kişilerin gösterdiği vergi direncinin en aza indirilmesi bir devlet için azami önem taşımaktadır. Hiçbir devletin bir vergi sistemi ortaya koyup da mükelleflerin vatandaşlık görevi anlayışlarına güvenerek vergi tahsil etmeyi bekleyebileceği söylenemez; zira her ne kadar bazı bilinçli mükellefler vergilerini düzgün bir şekilde ödeyecek ise de mükelleflerin çoğunluğu kendiliğinden buna eğilimli davranmayacaktır

⁶³ ALM, James; JACKSON, Betty R.; MCKEE, Michael; “Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data”, **National Tax Journal**, Cilt: 45, 1992, s.112, KLEVEN, H. Jacobsen; KNUDSEN, Martin B.; KREINER, Claus T.; PEDERSEN, Soren; SAEZ, Emanuel; “Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark”, **Econometrica**, Cilt: 79, Sayı: 3, 2011, s. 655

⁶⁴ KLEVEN; KNUDSEN; KREINER; PEDERSEN; SAEZ, agm., s. 684

⁶⁵ AKTAN; ÇOBAN; agm., s. 144

ve diğlerleri tarafından nasıl istismar edildiklerini gördükçe bilinçli olan mükelleflerin de sayıları, zaman içinde gitgide azalacaktır⁶⁶.

Vergi mükelleflerinin neden vergiye uyum gösterdikleri ve vergi uyumunu arttırmak için vergi cezalarının ne şekilde yapılandırılması gerektiği vergi açığı kavramının tekrar keşfedilmesinden beri vergi idaresinin ve kanun koyucunun önemli gündem maddelerinden biri olagelmıştır⁶⁷.

Bu itibarla öncelikle mükelleflerin başta neden vergiye direnç gösterdiklerinin arkasında yatan psikolojinin ortaya konulması gerekmektedir.

Vergiye karşı direnç, vergi uyumu ve vergiye karşı mükellef tepkileri, mükelleflerin vergi algılarını, vergiye bakış açılarını konu edinen vergi psikolojisi alanı içerisinde incelenmektedir⁶⁸. Vergi psikolojisinde mükelleflerin vergiye neden direnç gösterdiklerinin açıklanmasına yönelik Klasik Teori (Allingham & Sandmo Modeli) ile Ahlaki Duygular Teorisi olarak başlıca iki adet teori mevcut olup, bunlara ek olarak Kaygan Zemin Teorisinden de bahsedilebilir. Bu teorilerden çıkan sonuçlar ise mükelleflerin vergiye karşı tutumlarına etkisi olan hususların daha iyi belirlenmesini sağlamaktadır.

⁶⁶ SELMROD, Joel, “Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion”, **Journal of Economic Perspectives**, Cilt: 21, Sayı: 1, 2007, s. 25

⁶⁷ DORAN, agm., s. 112

⁶⁸ TAŞKIN, Yasemin, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54. Seri, İstanbul, 2010, s. 69

a) Klasik Teori: Rasyonel Tercihler Teorisi

Vergi uyumu konusundaki en eski yaklaşım⁶⁹, “*Beklenen Fayda Modeli (Expected Utility Model)*” veya “*Rasyonel Tercihler Teorisi*” de denilen Allingham & Sandmo Modelidir. Bu teoride öncelikle bireylerin bir “*homo economicus*” oldukları varsayımı söz konusudur. Aynı zamana klasik ve neo-klasik iktisadın da temel varsayımlarından olan “*homo economicus*” anlayışı, bireylerin bütçe imkânları doğrultusunda refahını maksimize eden, başka bir ifadeyle tüketici olarak faydasını maksimize eden, üretici olarak ise karını maksimize eden şahıslar olduklarına dayanmaktadır⁷⁰.

Bu teoriye göre mükelleflerin verginin beyanına ilişkin kararları, belirsizlik içerisinde verilmiş kararlardır; zira mükelleflerin gelirlerini tam olarak beyan etmemeleri vergi idaresini otomatik olarak harekete geçiren ve anında ceza uygulamalarına neden olacak bir durum değildir⁷¹. Bu nedenle de vergi mükellefinin iki tercihi söz konusudur: gelirini tam olarak beyan etmek ya da eksik beyan ederek ekonomik yönden kendine avantaj sağlamak. Ne var ki her ne kadar ikinci durumda, yani vergiyi eksik beyan etme halinde mükellef daha kazançlı çıkmakta ise de vergi idaresinin denetimi sonucunda mükellefin eksik beyanda bulunduğu ve olması gerekenden az vergi ödediği ortaya çıkarsa, mükellefin faydası ilk seçenekten az olacaktır⁷².

⁶⁹ KİTAPÇI, age., s. 35

⁷⁰ AKYILDIZ, Hüseyin, “Tartışılan Boyutlarıyla Homo Economicus”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:13, 2008, s. 30

⁷¹ ALLINGHAM; SANDMO, agm., s. 324

⁷² SARUÇ, N. Tolga, **Vergi Uyumu: Teori ve Uygulama**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015, s. 40

Bu meyanda klasik teori, vergiyi tam ve eksiksiz olarak beyan edip etmemesi kararını riskli bir hisse senedine yapılan yatırıma benzetir⁷³. Buna göre vergiyi kaçırma sebebiyle herhangi bir suçluluk duymayan, aksine faydasını maksimize ettiği için haz alan⁷⁴ vergi mükellefi, bu kararı verirken genellikle nesnel faktörleri dikkate almaktadır.

Bu nesnel faktörlerin başında ise vergi denetimine tabi tutulma olasılığı gelmektedir. Mükellef eksik beyanda bulunarak vergi kaçırma durumunda denetlenme olasılığının yanında, yakalanması durumunda ödeyeceği vergi cezalarının miktarı da bu seçimi yapmasında büyük rol oynamaktadır. Mükellef bu iki olasılığı rasyonel olarak tarttığında vergi uyumsuzluğundan dolayı elde etmeyi umduğu fayda denetim olasılığından yüksekse vergiyi kaçırmaya karar verir⁷⁵. Bu teoriye göre vergi denetimleri ve cezalar arttıkça, vergi kaçakçılığı azalmakta, vergi denetimleri ve cezalar azaldıkça da vergi kaçakçılığı artmaktadır⁷⁶.

Allingham & Sandmo modelinde aynı zamanda denetim olasılığı ile vergi cezaları oranının birbirlerinin ikamesi olduğu kabul edilmektedir⁷⁷. Yani her ne kadar vergi denetim olasılığının düşük olması sebebiyle mükelleflerin vergi ödeme oranları düşmekte

⁷³ SARUÇ, age., s. 36

⁷⁴ SARUÇ, age., s. 36

⁷⁵ SERİM, Nilgün, “Vergi Ahlakını Biçimlendiren Faktörlerin Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 158

⁷⁶ KİTAPÇI, age., s. 35

⁷⁷ ALLINGHAM; SANDMO, agm., s. 330

ve dolayısıyla da vergi hasılatı düşmekteyse de bu azalma vergi cezalarında yapılacak bir artışla dengelenebilmektedir.

Klasik teoride vergi mükellefleri vergi ödeme konusunda herhangi bir içsel motivasyon göstermemekte, sadece cezalarla muhatap olmamak için vergi ödemekte, bu bağlamda vergi idareleri de vergi mükelleflerini potansiyel vergi kaçakçısı olarak görmekte⁷⁸ ve buna göre sıkı denetimler ve ağır vergi cezalarıyla vergiye uyumu arttırmaya çalışmaktadırlar.

Ne var ki klasik teori, vergi mükelleflerinin vergi ödemeye dair motivasyonuna karşı bakışının çok dar olması sebebiyle eleştirilmektedir. Gerçekten de klasik teoride vergiye uyuma dair karar alma sürecinin, yapılması beklenen masraflarla elde edilmesi beklenen menfaatleri karşılaştırmaktan ibaret olan rasyonel, yani akılcı mükellefler tarafından verildiği kabul edilmekte, mükellefin sosyal veya psikolojik özelliklerini dikkate hiçbir şekilde alınmamakta, böylece mükellefler toplumdan tamamen soyutlanmış gibi kabul edilmektedir⁷⁹. Bununla birlikte söz konusu klasik ekonomik model, vergi uyumsuzluğunu herhangi bir ampirik yöntemle elde edilmiş veriler olmaksızın gereğinden fazla tahminlere dayandığı yönünde eleştiriler almıştır⁸⁰.

Klasik teoriye getirilen başka bir eleştiri ise psikoloji alanından gelmektedir. Bazı vergi mükelleflerinin rasyonel bir şekilde düşünüldüğünde vergi kaçırmanın maliyetinin, ondan elde edilecek menfaate göre çok düşük olduğu durumlarda bile vergilerini

⁷⁸ KİTAPÇI, age., s. 37

⁷⁹ KİTAPÇI, age., s. 37

⁸⁰ ANDREONI; ERARD; FEINSTEIN, agm., s. 855

ödediklerine ilişkin araştırmalar neticesinde klasik teorinin sadece rasyonel düşünceyi baz aldığı, vergi kaçırmanın mükellefte yarattığı rahatsızlık duygusunu, yani vergi kaçırmanın psikolojik maliyetini hesaba katmadığı belirtilmektedir⁸¹.

b) Sosyal-Psikolojik Yaklaşım: Ahlaki Duygular Teorisi

Klasik teorinin mükelleflerin vergiye uyum sebeplerini ancak sınırlı nedenlere dayanarak açıklaması, vergi uyumunu etkileyen ekonomi dışı diğer faktörlerin de araştırılmasını ve incelenmesini gerektirmiştir⁸². Gerçekten de kişilerdeki risk değerlendirme ve karar verme süreçlerinin analizi sonucunda; insanların her zaman rasyonel davranmadıkları, karar verme sürecine psikolojik, sosyal vb. hususların da doğrudan etki ettiği ortaya çıkmıştır. İnsan psikolojisi ile ekonomi arasındaki ilişkilerin böylelikle incelenmeye başlanması vergi uyumu açısından sosyal-psikolojik yaklaşımın ortaya çıkmasına ve kişiyi her zaman rasyonel davranan bir varlık olarak ele alan klasik yaklaşımın etkisini yitirmesine sebep olmuştur⁸³.

Klasik yaklaşımın merkezinde yer alan ve “homo economicus” olarak da adlandırılan ve iktisadi seçimlerini fayda maksimizasyonunu baz alarak belirleyen, sadece kendi çıkarını düşünen egoist ve hedonist birey anlayışı⁸⁴, ahlak yönünden eleştiriye tabi tutulmaktadır. Homo economicus anlayışı, dolayısıyla da klasik/neo-klasik iktisattaki “rasyonel” bireyin, gerçek yaşamla hiçbir şekilde uyuşmadığı ve tamamen

⁸¹ AKTAN, agm., s. 127

⁸² SERİM, agm., s. 159

⁸³ KİTAPÇI, age., s. 43

⁸⁴ AKYILDIZ, agm., s. 30

hayal ürünü olduğu sosyal psikologlar tarafından savunulmaktadır⁸⁵. Hatta Japonya’da yapılan bir araştırma, önceden hesaplanmış soğuk bir bencillğe sahip olan “homo economicus”un bariz psikopatlık özellikleri taşıdığı ve bu özelliğe sahip olanların hayatta başarının sırrının diğerlerini manipüle etmekten geçtiğine inandıklarını ortaya koymuş fakat aynı zamanda bu kişilerin bir toplumda çok küçük bir azınlığı temsil ettiklerini de ortaya çıkarmıştır⁸⁶.

Sosyal-psikolojik yaklaşıma göre mükelleflerin verginin ödenip ödenmemesine dair tercihlerini sadece bireysel çıkar ve faydalarını maksimize etme arayışlarıyla açıklamak mümkün değildir. Mükelleflerin vergiyi ödeme konusunda kararlarını etkileyen psikolojik, toplumsal, kültürel pek çok etmenden bahsedilmektedir.

Eskiden beri araştırma konusu yapılan “insanlar neden vergi kaçırır?” sorusu yavaş yavaş “insanlar neden vergi öderler?” sorusuna dönüşmüştür⁸⁷. Başka bir ifadeyle sosyal psikolojik yaklaşım vergi uyumsuzluğunu değil, vergi uyumunu konu edinmektedir.

FREY ile FELD, klasik teorinin caydırma mekanizmasını gerçekten de kişileri vergilerini ödemeye iten etkenlerden birisi olarak kabul etmekle birlikte, vergiye uyumun sadece caydırıcılıkla açıklanamayacağından hareket etmiş ve buna etki eden başka

⁸⁵ TAVRIS, Carol, “How Homo Economicus Went Extinct”, **Wall Street Journal**, Mayıs 2015, <http://www.wsj.com/articles/how-homo-economicus-went-extinct-1431721255> Erişim Tarihi: 30.10.2015

⁸⁶ UBEL, Peter, “Is Homo Economicus A Psychopath?”, **FORBES**, Aralık 2014, <http://www.forbes.com/sites/peterubel/2014/12/15/is-homo-economicus-a-psychopath>. Erişim Tarihi: 30.10.2015

⁸⁷ KİTAPÇI, age., s.42

unsurların neler olabileceğini incelemişlerdir. Neticede de vergi idaresinin mükellefleri algılama şeklinin vergi uyumuna etki ettiğini ortaya çıkarmışlardır⁸⁸.

Adı geçen çalışmada, 1970 – 1995 yılları arası İsviçre kantonlarından alınan örneklemeler sonucunda, vergi mükelleflerinin vergi idaresinin kendilerine davranış şekline sistematik olarak tepki verdikleri; vergi memurlarının kendilerine saygılı davranmaları halinde mükelleflerin vergi ödeme isteklerinin, *vergi ahlakının*, teşvik edildiği ve hatta arttığı tespit edilmiştir⁸⁹. Buna karşılık, vergi idaresinin otoriter yaklaşımının birbirini etkisiz hale getiren iki sonucunun olacağı belirtilmektedir: bir taraftan yüksek cezalar mükelleflerin vergi kaçırma isteklerinde düşüşe sebep olmakta, fakat aynı zamanda mükelleflerin vergi ödeme isteklerinde de düşüşe neden olmaktadır⁹⁰.

FREY, aynı konuda, fakat bu sefer Avrupa Birliği ile ilgili kaleme aldığı makalesinde⁹¹ Avrupa Birliği'nin doğrudan vergileme yetkisi elde etmesi halinde klasik teorinin caydırıcılık mekanizmasının uygulanmasının akla yatkın olduğunu, ne var ki bunun çok maliyetli olacağını ve pek de istenen bir şey olmadığını belirtmektedir. Zira FREY'e göre caydırıcılığın kabul edilmesi halinde vergi mükellefleri Avrupa Birliği'nin getirdiği yeni vergi yükünü bertaraf edebilmek için gerek hukuki gerekse hukuka aykırı yollara başvuracaklardır. Caydırıcılığın istenen bir şey olmaması hususunu ise, bunun

⁸⁸ Bkz: FREY, Bruno S.; FELD, Lars P., “Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis”, **CESifo Working Paper**, No: 760, Category 1: Public Finance, 2002, ss. 1 - 40

⁸⁹ FREY; FELD; “*Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis*”, s. 23

⁹⁰ FREY; FELD; “*Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis*”, s. 23

⁹¹ FREY, Bruno S., “Deterrence and Tax Morale in the European Union”, **European Review**, Cilt: 11, Sayı: 3, ss. 385 - 406

vatandaşlarının sürekli ve yüksek seviyedeki konsensüsüne dayanan modern demokratik bir devlette çok fazla yerinin bulunmaması olarak göstermektedir⁹².

c) Kaygan Zemin Teorisi

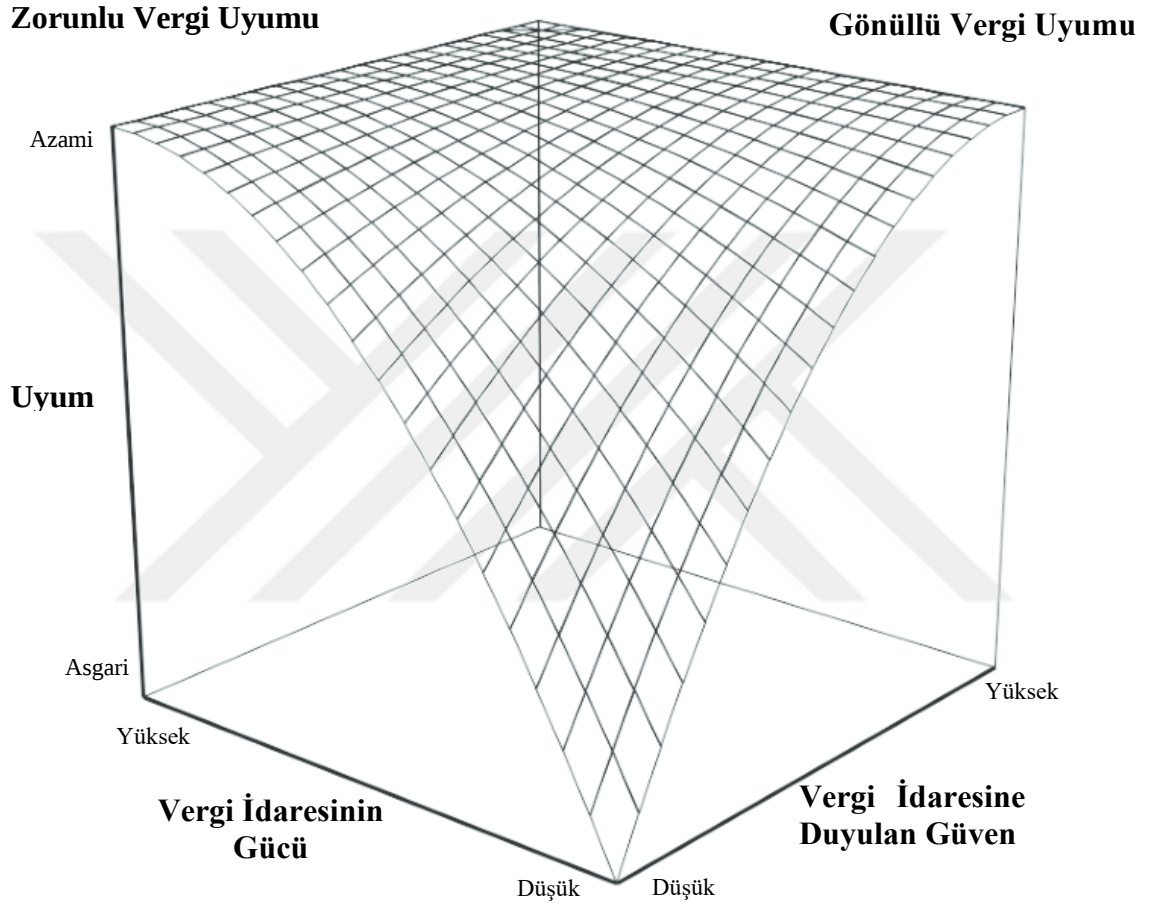
İnsanların neden vergi ödedikleri ile ilgili klasik teori ile ahlaki duygular teorisi tarafından ileri sürülen savları harmanlayan kaygan zemin teorisi (*slippery slope framework*), ismini KIRCHLER, HOELZL ve WAHL tarafından oluşturulan üç boyutlu bir grafikten almaktadır.

KIRCHLER, HOELZL ve WAHL’a göre bir toplumdaki vergi atmosferi, mükellefler ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin niteliğinin hasımlık ya da iş birliği şeklinde olmasına göre değişiklik göstermektedir⁹³. Daha açık bir anlatımla, hasımlık ilişkisinde taraflar (mükellef ile vergi idaresi) arasında asıl olan güvensizliktir. “Polisler ve Soyguncular” ilişkisi olarak da nitelendirilebilen bu ilişkide, vergi idaresinin mükelleflere bakışı, her fırsatta vergi kaçırmaya çalışan hırsızlar/soyguncular şeklinde iken, mükellefler de benzer bir biçimde vergi idaresini kendilerine baskı uygulayan ve zulmeden bir yapı olarak görmekte, bu itibarla vergi kaçırmayı kendilerine hak olarak görmektedir. İş birliği ilişkisinde ise mükelleflerde vergi idaresinin aslında bir kamu hizmeti ifa ettiği ve asıl olarak vergi mükellefleri ile aynı tarafta olduğu algısı bulunmakta, buna karşılık vergi idaresi şeffaf bir politika güderek hizmet ve müşteri odaklı bir anlayış ile mükelleflere saygı ile davranmaktadır.

⁹² FREY, agm., s. 401

⁹³ KIRCHLER; HOELZL; WAHL; agm., s. 211

Teoriye ismini veren grafiğin iki ana boyutu mevcuttur: vergi idaresinin gücü (vergi idaresinin vergi kaçakçılığını tespit etme potansiyeline ilişkin mükellef algısı) ve vergi idaresine duyulan güven (vergi idaresinin iyiniyetli olduğu ve kamu yararını sağlamaya çalıştığı yönündeki mükellef algısı). İşte vergi uyumunun seviyesini, bu iki boyut ve bu boyutlar arasındaki etkileşim belirlemektedir:



Şekil 2: Kaygan Zemin Teorisi Grafiği (KIRCHLER; HOELZL; WAHL; agm, s. 212)

Buna göre; vergi idaresine güvenin düşük olduğu hallerde, vergi denetimlerini arttırma ve yüklü cezalar uygulama olasılığı kapsamında vergi idaresi gücünün artmasıyla, vergi uyumu da artmaktadır. Burada vergi idaresinin gücünün artmasıyla elde edilen vergi uyumu, cebri vergi uyumu olarak karşımıza çıkmaktadır. Kuşkusuz burada

vergi idaresinin günü bu şekilde arttırmasının hükümetin vergi denetimlerine ayırdığı bütçenin artmasıyla gerçekleştirilebildiği hususunun da altını çizmek gerekmektedir.

Yine Şekil 2’de görüldüğü üzere, vergi idaresine güvenin yüksek olduğu hallerde gönüllü vergi uyumu da artış göstermektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, vergi idaresine duyulan güven ile vergi idaresinin gücünün birbirini bir şekilde dengeledikleridir. Zira güvenin en düşük olduğu zamanlarda vergi idaresinin gücündeki değişimler vergi uyumuna daha fazla etki etmekte, gücün en düşük olduğu zamanlarda ise vergi idaresine duyulan güven, vergi uyumuna azami etki etmektedir.

Ayrıca KIRCHLER, HOELZL ve WAHL, güvendeki değişimlerin vergi idaresinin gücüne etki edebildiğini, güçteki değişimlerin ise vergi idaresine duyulan güvene etki edebildiğini belirtmektedir. Şöyle ki; vergi idaresinin denetim seviyesini arttırması, mükellefler arasında vergi idaresinin kendilerine karşı bir “Polisler ve Soyguncular” anlayışı içinde olduğu ve dolayısıyla da mükelleflerin dürüstlüğü konusunda güvensizliklerinin mevcut olduğu algısı yaratarak idareye duyulan güveni düşürecektir. Diğer taraftan vergi idaresi vergi kaçakçılığını etkili bir şekilde tespit edebildiğini ve bunları adalet önüne çıkarabildiğini kamuoyuna anlatabildiği hallerde, dürüst vergi mükelleflerinin güveninin artmasını sağlayacak, bu da gönüllü vergi uyumunu arttıracaktır. Aynı şekilde vergi denetimlerinin özensiz ve çok seyrek yapılması da vergi idaresinin etkili bir biçimde çalıştığı yönündeki güveni azaltacaktır.

Kaygan zemin teorisi hususunda öğrenciler ve serbest meslek mensuplarının dahil edildiği iki ayrı deneyden çıkan sonuçlar, gerçekten de teorinin temel varsayımlarını; yani vergi idaresinin mükelleflerin duyduğu güveni arttırmasının ve vergi kaçırıcıları denetleyip cezalandırma yoluyla gücünü göstermesinin vergi uyumunu arttırabileceğini

ortaya koymaktadır⁹⁴. Her ne kadar deneylerde teorinin, vergi idaresine güvenin ve/veya vergi idaresinin gücünün %100 olduğu durumlarda vergi uyumunun da %100 olacağı yönündeki savı, her iki değişkenin (güven ve güç) bu kadar ekstrem seviyelere yükselmemesi sebebiyle ölçülememiş olsa da sinerjik bir ilişkide vergi idaresinin gücünün meşru olarak algılandığı ve bunun da vergi uyumunu arttırdığı görülmüştür⁹⁵.

Yine kaygan zemin teorisi ile ilgili olarak Avusturya, Birleşik Krallık ve Çek Cumhuriyeti’nde yapılan bir araştırmanın sonucunda da gönüllü uyumun esas olarak mükelleflerin vergi idaresine olan güvenlerine dayandığı, vergi idaresinin gücünün ise cebri vergi uyumunu teşvik ettiği yönünde bulgular elde edilmiştir⁹⁶.

C. Vergiye Direnme

Devlet vergi toplarken mükelleflerin vergi ödeme yönündeki iradesinin kuşkusuz gönüllü ödeme yönünde olmasını arzularken, ödemenin gerçekten gönüllü olup olmadığını dikkate alma zorunluluğu bulunmamaktadır. Zira zora dayanan bir ödeme olması, verginin başlıca niteliklerindendir⁹⁷. Yukarıda sayılan hususlardan hangisi veya hangileri sebebiyle olursa olsun, mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tepkiler vergi

⁹⁴ WAHL, Ingrid; KASTLUNGER, Barbara; KIRCHLER, Erich; “Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the Slippery Slope Framework”, **Law & Policy**, Cilt: 32, Sayı: 4, 2010, s. 399

⁹⁵ WAHL; KASTLUNGER; KIRCHLER, agm., s. 400

⁹⁶ MUEHLBACHER, Stephan; KIRCHLER, Erich; SCHWARZENBERGER, Herbert; “Voluntary Versus Enforced Tax Compliance: Empirical Evidence for the ‘Slippery Slope’ Framework”, **European Journal of Law and Economics**, Sayı: 32, 2011, s. 94

⁹⁷ ERGİNAY, age., s. 37

uyumu şeklinde de ortaya çıkabileceği gibi, mükelleflerin vergi ödeme hususundaki gönülsüzlükleri vergi direncine dönüşebilmektedir. Bu bağlamda mükellef, vergiyi hiç ödememe veya en azından daha az ödemenin yöntemlerini araştırmaya başlamakta ve belirlediği yollara göre harekete geçmektedir. Bu şekilde mükellefin vergi karşısında öncelikle içsel bir tepkisi olarak ortaya çıkan vergi direnci, vergiyi tamamen reddetme, vergiyi ödememe veyahut az ödeme amacıyla fiili davranışa dökülmesi şeklinde dahi tezahür edebilmektedir.

Vergilendirme yetkisinin devletin egemenlik kudretinden kaynaklanmamasına binaen, mükelleflerin vergiye direnç göstermeleri bir taraftan da devletin egemenlik kudretine karşı gösterilen bir direnci işaret etmektedir. Mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri ödememe yahut az ödemeye yönelik tepkileri sadece bireysel kalan tepkiler ile kolektif eyleme dönüşmüş tepkiler şeklinde ikili bir ayrıma gitmenin daha uygun olduğu düşünülmektedir.

1. Vergiye Kolektif Direnç Gösterme

Vergiye karşı kolektif tepkiler daha çok direnme hakkının doğrudan kullanıldığı tepkilerdir. Buradaki “direnme”nin özünde baskıya karşı direnme unsuru mevcuttur. Direnme hakkından söz edebilmek için süreklilik arz eden hukuk dışılığın iktidarın baskı aracı haline gelmesi gerekmektedir. Zira doktrinde de direnme hakkından bahsederken aslında “baskıya karşı” direnme ifadesi kullanılmaktadır⁹⁸.

⁹⁸ KAPANİ, Münci, **Kamu Hürriyetleri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1993, s. 301 vd.; TAŞKIN, Ahmet; “Baskıya Karşı Direnme Hakkı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 52, 2004, s. 38 vd.

Çoğu zaman kutsal bir görev olarak nitelenen vergilerin ağırlığı altında ezilen bir toplum nezdinde vergi kutsal olmaktan çok zulüm ve baskı aracına dönüşmektedir⁹⁹. Böyle bir durumda da vatandaşların “baskıya/zulme karşı direnme” şeklinde ifade edilen direnme hakları, bu baskı aracına yani doğrudan doğruya vergiye karşı yönelmektedir.

Direnme hakkının 1215 Magna Carta Libertatum¹⁰⁰, 1776 Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi¹⁰¹, 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi¹⁰², İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi¹⁰³ gibi pek çok tarihi belgede yer almakta olduğu görülebilmektedir. Direnme hakkı gerekirse şiddet içerecek şekilde iktidara karşı isyan, ihtilal olarak şekillenen ve iktidarla saf güç çatışması olarak kendini gösterebilmekteyken, baskıya karşı zora,

⁹⁹ AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ, age., s. 138

¹⁰⁰ Berat’ın 61’inci maddesi Berat hükümlerinin ihlali halinde baronlardan oluşan kurula, ihlalin ortadan kaldırılması için krallığın kalelerini, topraklarını ve diğer mülklerini işgale kadar varan geniş yetkiler vermektedir.

¹⁰¹ İnsanların yaşam, özgürlük ve mutluluğu arama gibi yaradılıştan gelen ve inkâr edilemez haklarını yok edici bir tavır içine girmiş bir iktidar karşısında, halkın o iktidarı ortadan kaldırmak ve yerine yenisini kurma hakkına sahip olduğu düzenlenmiştir.

¹⁰² Bildirgenin 2’nci maddesinde direnme hakkı insanların tabi ve zamanaşımına uğramaz hakları arasında sayılmıştır. (1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi metninin çevirisi için yararlanılan kaynak: ÖNDÜL, Hüsnü, “1789 Fransız Devrimi ve Etkileri”, **Ankara Barosu Dergisi**, 1989/4, s. 688 vd.)

¹⁰³ İnsan Hakları Evrensel Bildirgesinin hazırlanması çalışmaları sırasında direnme hakkının açıkça tanınması yönündeki teklifin Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Komisyonu’nda reddedilmesine karşın “Başlangıç” kısmında insanların zulüm ve baskıya karşı son çare olarak ayaklanmak zorunda kalmaması için insan haklarının hukuk düzeni ile korunmasının temel bir gereklilik olduğu yönündeki ifade, direnme hakkının doğrudan olmasa da dolaylı olarak tanındığı anlamına gelmektedir. (KAPANİ, age., s. 308)

kuvvete ve şiddete başvurmada direnme şeklinde de tezahür edebilmektedir¹⁰⁴ ki günümüzde hukukun üstünlüğü için, yasanın özüne uymak suretiyle yasaya itaat etmeme şeklinde davranışsal bir karşıtlığı yansıtan sivil itaatsizlik¹⁰⁵ işlerlik kazanmıştır.

a) Bir Sivil İtaatsizlik Eylemi Olarak Vergiye Direnme

Tarih boyunca iktidarların, devletin egemenlik kudretine dayanılarak toplanan vergiyi halkın bazı kesimleri üzerinde baskı aracı olarak kullandıklarına tanık olunmuştur. Bunun yanında, Osmanlı Devleti'nde olduğu gibi, vergilerin doğrudan merkezi devlet tarafından değil de mültezim veya diğer isimlerle faaliyet gösteren çeşitli kişiler, feodal yapılar tarafından toplandığı hallerde de merkezi devletten gelmeyen baskının bu sefer vergi toplayan bu kişilerden geldiği görülmüştür.

Sivil itaatsizlik kavramının kurucusu kabul edilen¹⁰⁶ Henry David THOREAU'nun ilk sivil itaatsizlik eylemleri vergi ödememe yönünde olmuştur. Mohandas K. GANDİ'nin de baş vergisine ve tuzdan alınan vergilere karşı işi bırakma, tuz yürüyüşü gibi geniş katılımlı barışçıl eylemler organize etmesi¹⁰⁷ vergiye karşı gösterilen direnme eylemlerine örnek gösterilebilir. Belli bir vergiyi protesto etmek ve söz konusu verginin kaldırılmasını sağlamak amacıyla vergiyi ödememe şeklinde

¹⁰⁴ KAPANİ, age., s. 314

¹⁰⁵ ANBARLI, Şeniz, “Bir Pasif Direnme Modeli Olarak Sivil İtaatsizlik”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Doç. Dr. Feramuz AYDOĞAN'ın Anısına, 2001, s. 320

¹⁰⁶ CANDAN, BİLGİN, agm., s. 69

¹⁰⁷ ALTINEL, Mesude, “Sivil İtaatsizlik ve Mohandas K. Gandhi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 93, 2011, s. 455

gerçekleştirilen sivil itaatsizlik eylemleri vergi grevi olarak tanımlanmaktadır¹⁰⁸. 1953 yılında Fransa’da toplu vergi ödememe şeklinde başlayan ve mali literatüre “Poujade Hareketi” olarak geçen olaylar¹⁰⁹, 1929 Büyük Buhranı sonrasında ABD’de emlak vergilerinin yüksekliği sebebiyle toplu olarak düzenlenen ve vergi ile birlikte içki yasağının da kaldırılması sonucunu doğuran¹¹⁰ vergi ödemeyi reddetme eylemleri¹¹¹ vergi grevlerinin en tipik örnekleri olarak gösterilebilir.

Bununla birlikte vergi ödememe şeklinde ortaya çıkan bir sivil itaatsizlik eyleminin vergiye yönelik bir tepki, başka bir ifadeyle bir vergi direnci olarak yorumlanabilmesi için eylemin hedefinin doğrudan doğruya vergi olması gerekmektedir. Bu kapsamda vergi ödememe eyleminde asıl hedef hükümeti veyahut hükümetin belli politikalarını protesto etmek ise, yani vergi sadece bir araç olarak kullanılmakta ise, burada vergiye karşı gösterilen bir tepkiden söz edilemeyeceği açıktır.

¹⁰⁸ PÜRSÜNERLİ ÇAKAR, Elif, “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1-2, 2013, s. 1295

¹⁰⁹ ERDEM, Metin; ŞENYÜZ, Doğan; TATLIOĞLU, İsmail; **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006, s. 154

¹¹⁰ THORNTON, Mark; WEISE, Chetley; “The Great Depression Tax Revolts Revisited”, **Journal of Libertarian Studies**, Cilt: 15, Sayı: 3, 2001, s. 98

¹¹¹ 30.000 üyeye sahip Şikago Emlak Vergisi Mükellefleri Birliği (*the Association of Real Estate Taxpayers in Chicago*) en büyük vergi grevlerinden birisini gerçekleştirmiş ve şehirde vergi ödemeyen vatandaşlar %40 gibi yüksek oranlara çıkmıştır. (BEITO, David; “The Forgotten Tax Revolt of the 1930s”, **The Wallstreet Journal**, www.wsj.com, E.T.: 15.06.2017)

Bu kapsamda 1958’de ABD’de nükleer silahları, 1966’da da Fransa’da atom bombası testini protesto etmek için¹¹², ABD Başkanı Barack Obama döneminde savaş harcamalarını protesto etmek için¹¹³, Donald TRUMP’ın seçilmesini protesto etmek için şehir ve eyalet vergilerinin ödenip federal vergilerin ödenmemesi yönündeki¹¹⁴ sivil itaatsizlik eylemlerinin vergi direnci olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir.

b) Şiddet Eylemleriyle Vergiye Direnme

Vergileme karşısında mükelleflerin gösterdiği bu tepki türü her zaman sivil itaatsizlik eylemleri şeklinde barışçıl bir biçimde dile getirilmiş değildir. Vergiye gösterilen tepkiler sivil itaatsizlik sınırlarını aşarak şiddet içeren bir niteliğe bürünebilmektedir. Bu tür tepkilerin içerdiği şiddet; vergi dairelerine zarar verilmesi, yakılması, vergi memurlarının tüye bulanması¹¹⁵ şeklinde sembolik düzeyde kalabileceği gibi, doğrudan doğruya devlet güçleriyle güç çatışmasına girilmesine kadar gidebilmektedir. Doğrudan vergilere karşı şiddet içeren ve kolektif düzeyde ortaya çıkan eylemler, vergi isyanları veya vergi ayaklanmaları olarak adlandırılmaktadır.

¹¹² CANDAN, BİLGİN, agm., s. 80-81

¹¹³ LARSON, Krista, “Civil Disobedience At Tax Time”, **CBS News**, <http://www.cbsnews.com/news/civil-disobedience-at-tax-time>, Erişim Tarihi: 17.07.2017

¹¹⁴ WALTER, Joanna, “We Will Not Pay: the Americans Withholding Their Taxes to Fight Trump”, **The Guardian**, <https://www.theguardian.com/us-news/2017/feb/15/tax-refusing-pay-protest-trump>, Erişim Tarihi: 17.07.2017

¹¹⁵ YILDIRIM, Mehmet; “Vergilere Direniş: Sivil İtaatsizlik ve Vergi İsyanı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 264, 2010, s. 266

Vergilerin bizatihi kendisi ile vergilere gösterilen tepkiler, tarihsel süreç içerisinde birçok devlette gündeme gelmiş ve çok önemli tarihsel değişimlere ve gelişimlere kaynaklık etmiştir¹¹⁶. Gerçekten de Magna Carta Libertatum ve Fransız Devrimi gibi önemli pek çok tarihi olay temellerini, esasında vergiye karşı geliştirilen tepkilerden almaktadır. Yine aynı şekilde Kuzey Amerikalıların İngilizlere karşı ayaklanmasının altında yatan ana sebebin vergiler olduğu, hatta öyle ki, Kuzey Amerika’da birbirleriyle tam bir birlik içerisinde bulunmayan kolonilerin birleşmelerine ve nihayetinde Amerika Birleşik Devletleri’ni kurmalarına sebep olan yegâne unsurun vergiler olduğu da rahatlıkla söylenebilir¹¹⁷.

Vergi isyanları M.Ö. 400’lü yıllara kadar geri gidebilmektedir¹¹⁸. İngiltere’de vergi dairelerinin ateşe verilmesine ve başpiskopos ile hazine veznedarının öldürülmesine kadar giden olayları kapsayan 1381 Köylüler İsyanı (*Peasant’s Revolt*) neticesinde kelle

¹¹⁶ AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ, age., s. 145

¹¹⁷ Amerikan bağımsızlık hareketinin başlangıcı, İngiliz Parlamentosu’nun 1765’te Pul Yasası (*Stamp Act*) adıyla her türlü yasal belge, süreli yayın ve oyun kağıtlarını pul vergisine tabi tutması neticesinde koloni halkının vergiye karşı gösterdiği tepki olmuştur. (ADAMS, Charles, **Those Dirty Rotten Taxes: The Tax Revolts that Built America**, Simon & Schuster, New York, 1998, s. 28) Tarihe Boston Çay Partisi olarak geçen ve limandaki İngiliz gemilerindeki girerek çayların tümünü denize dökmesi olayından sonra İngilizlerin Boston Limanı’nı ticari gemilere yasaklaması üzerine koloniler savaş hazırlıklarına başlamış ve altı yıl sürecek savaştan sonra 4 Temmuz 1776 tarihinde bağımsızlık ilan edilmiştir. (AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ, age., s. 173 – 174)

¹¹⁸ Antik Yunan’da M.Ö. 431’de başlatılan Delos Birliği isyanı, M.Ö. 361’de Antik Mısır’da ağır vergilemeye karşı çıkan isyan vergi temelli isyanlardır. (BURG, age., s. 10 – 12)

vergisi kaldırılmıştır¹¹⁹. İngiltere'nin daha yakın tarihte meydana gelen vergi ayaklanması ise, dönemin başbakanı Margaret Thatcher'ın istifasına sebep olan 1990 Baş Vergisi (*Poll Tax*) isyanıdır¹²⁰.

Osmanlı Devleti de pek çok isyana şahit olmuştur. Ne var ki Osmanlı Devleti'ndeki bu isyanların ortaya çıkmasında halkın yaşamakta olduğu bir takım mali sıkıntılar rol oynamış ise de bunlardan pek azı doğrudan doğruya vergiyi hedeflemiştir¹²¹. Bu isyanların genel sebebi kötü yönetim olmuştur¹²². Osmanlı Devleti'nde doğrudan vergiye yönelik isyanlara örnek olarak 1906 yılında şahıslar üzerinden “Şahsi Vergi”, hayvanlar üzerinden ise “Hayvanat-ı Ehliye Rüsümü” almaya karar verilmesi üzerine Kastamonu ve Erzurum'da meydana gelen ve vergilerin kaldırılmasına sebep olan¹²³ ayaklanmalar gösterilebilir.

¹¹⁹ Bkz: FLAHERTY, W. E., “The Great Rebellion In Kent Of 1381 Illustrated From The Public Records”, **Archaeologia Cantiana**, Cilt: 3, 1860, s. 65 vd., AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ, age., s.156 vd.

¹²⁰ NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s. 283

¹²¹ AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ, age., s. 200

¹²² Neredeyse 100 yıl sürecek Celali İsyanları beylerbeyleri ile sancakbeylerinin halktan hukuka aykırı vergi toplamaya girişmeleri ve bu yolda halka zulme yönelmeleri sebebiyle çıkmıştır. 1730 yılında meydana gelen Patrona Halil isyanının temelinde de savaş harcamaları sebebiyle bir takım perakende mallardan bid'at adı altında vergi alınmaya başlanması esnafı zor durumda bırakmış vergiler tahsil edildikten sonra sefere çıkılmasından vazgeçilmesi ile devlet görevlilerinin savurgan davranışları vardır. (Bkz. AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ, age., s. 211 vd.)

¹²³ GÖK, agm., s. 159

2. Vergiye Bireysel Direnç Gösterme

Bir insan topluluğunun bir araya gelerek haksız, ölçüsüz veya adaletsiz gördükleri vergilere karşı tepki göstermeleri sıklıkla yaşanan bir durum olmayıp, istisnai niteliktedir. Ayrıca mükelleflerin vergiye gösterdikleri uyumsuzluğun sebeplerini esasen bireysel sebeplerin oluşturduğu da bir gerçektir. Dolayısıyla vergiye direnme yönündeki gösterilen tepkilerin en yaygın olanı bireyseldir.

Bu bireysel tepkilerde kişiler tarafından herhangi bir şekilde şiddete başvurulmadığı gibi bu eylem tamamen mükellefin kendi çıkarına hizmet etmektedir. Vergiye bireysel direnç gösterme bu özellikleri itibariyle yukarıda bahsedilen şiddet içerikli kolektif vergi isyanlarından tamamen farklı bir yapıdadır. Zira kolektif eylemlerde bireysel bir çıkar değil eyleme katılanların toplu çıkarları söz konusudur. Gerçekten de gerek vergi grevi eylemlerinde gerekse vergi isyanlarında haksız ve adaletsiz görülen bir vergiye ya da vergi sistemine başkaldırı söz konusudur ki bu başkaldırıda esasen katılanlarca inanılan ortak yararlar mevcuttur. Bu ortak yarar inancı ve toplu hareket etme yönündeki irade, vergiye yönelik bu tepkileri sosyal bir eylem haline getirmektedir. Esas olarak şahsi bir yarar elde etmeye yönelik olan bireysel direnmede bir insan topluluğu tarafından haksız ve adaletsiz addedilmiş bir vergi ya da vergi sistemi söz konusu değildir. Bu açıdan bireysel direnme eylemlerinde ortak değerleri paylaşan bir topluluğun ortak bir yararını elde etme amacı güdüldüğünün söylenebilmesi de mümkün değildir.

Vergiye direnme yönünde gösterilen bireysel tepkilerin bir kısmı hukuk içerisinde kalmakta (ya da en azından hukuk içinde kaldığı görünüşü oluşturulmasına özen gösterilmekte), bir kısmı ise doğrudan doğruya hukuk dışına çıkarak kanunların karşılığında cezalandırma öngörmüş olduğu eylemleri ihtiva edebilmektedir.

a) Cezalandırılan Bireysel Direnme: Vergi Kaçırma

Mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tepkilerden en basiti vergiyi ödememektir. Gerçekten de mükellef tahakkuk etmiş olan bir vergiyi ödememeyi pek tabi seçebilir ki; bu seçim mükellef açısından tamamen ihmali bir davranışı içerdiğinden en kolay tepkidir. Ne var ki, vergi niteliği gereği zora dayanan bir alım olduğundan devletin vergisini ödemeyen mükellefin malvarlığından tahakkuk etmesine rağmen ödenmemiş olan vergiyi tahsil etmesi söz konusu olacaktır. Bu husus dikkate alındığında ise tahakkuk etmiş bir verginin ödenmemesi *-cebri icra yoluyla tahsil edildiğinde faiz, varsa zamlar ve cebri icra masrafları da borca ekleneceğinden-* mükellefin cebinden çıkacak meblağın artmasından başka bir sonuca hizmet etmeyecektir.

Hal böyleyken mükellefin verginin tahakkukuna müdahalesi gerekmektedir ki, ödenmesi gereken vergi tutarı bu şekilde vergi idaresinin gözünden kaçırılsın. Bu itibarla mükelleflerin vergi yükünü azaltmak veya tamamen yok etmek amacıyla vergilendirmede baz alınan birtakım verileri vergi idaresine yanlış aktarmayı veya hiç aktarmamayı seçmeleri söz konusu olabilmektedir¹²⁴.

Mükelleflerin bu şekilde gerek şekli yükümlülüklerini gerekse maddi yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmemek suretiyle verginin tahakkuk ettirilmemesine ya da eksik veya geç tahakkuk ettirilmesine vergi kaçırma veyahut vergi

¹²⁴ AKKAYA, Mustafa, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 22

kaçakçılığı adı verilmektedir. Vergi kaçırma, mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri aktif tepkilerden en yaygın olanıdır¹²⁵.

Vergi kaçırmanın vergiye kolektif direnme eylemleriyle tek ortak noktası açık hukuka aykırılıktır. Burada önemle altını çizmek gerekir ki, burada bahsi geçen “hukuka aykırılık” kavramından, vergi yasalarına aykırılık, daha açık bir ifadeyle vergi yasalarınca cezalandırmaya tabi tutulan eylemler anlaşılmalıdır. Bu cezalandırma hükmü içeren kanun hükümleri ise kanun koyucu tarafından “suç” olarak nitelenen eylemler ile “kabahat”¹²⁶ olarak belirlenen eylemlerdir. Dolayısıyla vergi kaçırma kavramından bahsedildiğinde ana unsurlardan olan hukuka aykırılık hususunun dar biçimde ele alınması, böylelikle de “hukuka aykırılık” ifadesinden suç ya da kabahat niteliğindeki eylemler anlaşılmalıdır.

Vergi kaçırma ya da vergi kaçakçılığının öğretide “vergiyi ödememek ya da daha az ödemek amacıyla vergi kanunlarına aykırı hareket etmek”¹²⁷, “yükümlünün vergi

¹²⁵ ARTAR, Yusuf, “Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler, Görüş ve Öneriler”, **LEGAL Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 103, 2013, s. 112

¹²⁶ Kanunda vergi kabahati olarak nitelenen eylemlerin tümünün vergi kaçırmaya yönelik olduğu söylenemez; örneğin VUK madde 353/1’de vergi kabahati olarak nitelenen ve karşılığında özel usulsüzlük cezası öngörülmüş olan fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının “elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi” eyleminde herhangi bir vergi ödememe ya da az vergi ödeme amacı ya da sonucu söz konusu olmadığından, vergi kaçırma eyleminden de bahsedilemeyecektir.

¹²⁷ NADAROĞLU, age., s. 280

kanunlarına ve usul hükümlerine aykırı faaliyette bulunması ve bu surette vergi matrahını azaltması, vergi kaybına yol açması”¹²⁸ şeklinde birbirine paralel tanımları mevcuttur.

Asıl olarak kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması amacıyla toplanan verginin her mükellefin bir şekilde faydalandığı bu hizmetlere yaptığı sosyal bir katkı niteliğinde olduğu düşüncesiyle hareket ettiğimizde, vergi kaçırma eyleminin kamunun yararlandığı hizmetlerin aksamasına yol açacağı açıktır. Kamu hizmetlerinin aksamasına yönelik eylemlerin ise başta devlet tarafından yasaklanarak suç tanımı içerisine alınması, tamamen doğal bir tepki sayılmalıdır. VUK’un vergi kaçırma eylemini suç sayarak cezalandırma hedefiyle yukarıda sayılan eylemleri suç tanımı içerisine alması da hemen hemen her ülkede mevcut olan bu doğal tepkinin sonucudur. Zira cezalandırma hükümlerini ihtiva eden her hukuk normu gibi, vergi kaçakçılığına yönelik bu tür ceza hükümleri de toplumu, toplum zararına olan, başka bir ifadeyle “anti-sosyal” nitelikteki birtakım eylemlerden korumaya yöneliktir¹²⁹.

Vergi kaçırmanın toplum karşısı bir eylem olma niteliği kapsamında bu eylemi hırsızlığa benzetenler¹³⁰ dahi olmuştur¹³¹. Bu mülahazanın temelinde ise vergi toplamanın

¹²⁸ EDİZDOĞAN, Nihat; **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007, s. 217

¹²⁹ HOTCA, Mihai Adrian, “The Infractions of Tax Evasion”, **Lex ET Scientia International Journal**, Cilt: 1, Sayı: 16, 2009, s. 217

¹³⁰ CROWE, Martin T., **The Moral Obligation of Paying Just Taxes**, Catholic University of America Studies in Sacred Theology No: 84, 1944; aktaran GREEN, Stuart P., “What is Wrong with Tax Evasion”, **Houston Business and Tax Law Journal**, Cilt: 9, Sayı: 2, 2009, s. 233

¹³¹ Konu daha da ileri bir seviyeye taşınıp, vergi kaçırmanın başkasına ait olanı haksız yere almayı yasaklayan “yedinci emir”e aykırı olduğu, dolayısıyla da dini olarak günah olduğu/caiz olmadığı dahi ifade

devlet yönünden bir hak olmasından hareketle mükelleflerin ödemeleri gereken verginin zaten aslında devlete ait olduğu, vergi kaçırmanın ise devletin devlete ait olanı devlete vermekten¹³² imtina etmek ve devlete ait olanı devletin iradesi hilafında haksız bir şekilde elinde bulundurmak anlamına geleceği düşüncesi yatmaktadır. Ne var ki bu görüş verginin zor alıma dayalı bir ödeme olması ve devletin “hakkının” gerçekten ne olduğunun belirsizliği kapsamında eleştirilmektedir¹³³.

Kişinin vergi kaçırma eylemiyle toplumda her bireyin kamu hizmetlerine katılma ödevini yerine getirmekten kaçınmasının toplumdaki diğer bireylerin daha fazla yük altına girmesine sebep olduğu ve bunun gelir dağılımını bozduğu gerekçesiyle de eleştirilmektedir¹³⁴.

Konu vergi kaçırmanın vergi ödememe ya da az vergi ödeme suretiyle bireysel çıkar elde etme amacı çerçevesinden ele alındığında, öğretide mevcut başka bir kavram olan vergiden kaçınma ile büyük benzerlik gösterdiği görülebilmektedir. Zira gerek vergi kaçırmanın gerekse vergiden kaçınmanın hedeflediği tek amaç vergiyi ödememek ya da daha az ödemektir.

Aradaki çizgiyi belirleyenler ise öncelikle yaptığı kanuni düzenlemelerle kanun koyucu, kanun koyucu tarafından yapılan düzenlemeleri uygulayan ve yorumlayan vergi

edilmiştir. (Bkz. **Catechism of the Catholic Church**, Second Edition, Libreria Editrice Vaticana, 2019, s. 579; ayrıca Bkz. https://www.vatican.va/archive/ENG0015/_P8B.HTM, Erişim Tarihi: 23.05.2020)

¹³² Sezar’ın Hakkı Sezar’a (Matta İncili 22:15)

¹³³ McGEE, Robert W., “Is Tax Evasion Unethical”, **University of Kansas Law Review**, Cilt: 42, No: 2, 1994, s. 428; GREEN, agm., s. 233

¹³⁴ ERDEM; ŞENYÜZ; TATLIOĞLU; age., s. 153

idaresi ile vergi idaresinin işlemlerini denetleyen yargı organıdır. Kanun koyucu, hangi eylemler vasıtasıyla vergi matrahının azaltılmasının suç ya da kabahat sayılacağını kanunlarla açık bir şekilde belirlemekte ve sadece kanun koyucu tarafından yapılan bu suç/kabahat tanımının kapsamında olan eylemler vergi kaçırma olarak nitelenmektedir.

Burada şunu da ifade etmek isteriz ki mükelleflerin vergiyi bertaraf etmeye yönelik hukuka aykırı eylem ve işlemlerinin tümünün kestirilmesi ve bu kapsamda kanuni düzenlemelere dahil edilmesi neredeyse imkansızdır. Vergi suçlarının ise mutlaka kanuni düzenlemeye tabi tutulması cezanın kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. Bu kapsamda bir vergi suçunun tanımının yapılarak sınırlarının açık bir şekilde çizilmesi yetkisi ve görevi münhasıran kanun koyucuya aittir.

Ülkemiz vergi mevzuatında da 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, “Dördüncü Kitap” ceza hükümlerini düzenlemektedir. Kanun koyucu “Kaçakçılık suçları ve cezaları” başlıklı VUK 359’uncu maddesi ile vergi mükelleflerinin¹³⁵ aşağıdaki eylem ve işlemlerini doğrudan hukuka aykırı ilan ettiği gibi, bunlara hapis cezası gibi ağır yaptırımlar öngörmüştür:

- i. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- ii. Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,

¹³⁵ VUK ayrıca mükelleflerin özel işlemlerini yapma suçu, ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu ve haysiyet ve şerefe tecavüz suçu gibi vergi mükellefleri tarafından değil, vergi memurları tarafından işlenebilen suçlar da öngörmüş olup, bunlar konumuzun dışında olduğundan burada değinilmemiştir.

- iii. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,
- iv. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek,
- v. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- vi. Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
- vii. Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç koymamak,
- viii. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- ix. Ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak.

VUK’da düzenlenen kaçakçılık suçları ele alındığında, genellikle mükelleflerin vergi idaresini aldatmaya, vergi idaresince gerçekleştirilecek vergi incelemelerini etkisiz kılmaya yönelik hileli eylemlerden ibaret olduğu görülebilmektedir. Bununla birlikte mükellefin “kaçakçılık suçu” tanımına girmeyen hareketler yoluyla da vergi kaçırması pek tabi mümkündür. Örneğin bir mükellefin elde ettiği gelir karşılığında fatura düzenlememesi, kazancını beyan dışı bırakması anlamına gelecek ve bu da kazancın vergilendirme dışı kalmasına sebep olacaktır. Kuşkusuz burada mükellefin eylemi vergi kaçırma niteliğindedir, fakat vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen VUK madde 359 kapsamına girmemektedir. Söz konusu mükellefin elde ettiği gelirin sadece bir kısmı için fatura düzenlemesi durumu ise “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek” suçunun tanımına girme ihtimalini doğurmaktadır. Buradaki ayrım, vergi idaresinin hileli

bir işlem ile yanıltılmaya çalışılmasıdır ki, kanun koyucunun her şekilde vergi kaçırmayı değil aslında hileli veya kötü niyetli işlem ya da eylemlerle vergi kaçırmayı suç olarak sayma eğiliminde olduğu düşünülmektedir. Zira vergi kaçırma eyleminin cezaları vergi kabahati niteliğinde olan ve karşılığında hapis cezası değil idari para cezası öngörülen özel usulsüzlük ile vergi ziyayı olmaktadır.

Bu yönden vergi kaçırma kavramı, hem mükellefin vergiyi sahte belgeler, yanıltıcı beyanlar vb. eylemlerle kasti olarak bertaraf etmesini (*tax fraud*)¹³⁶, hem de hukuka aykırı olan fakat özel bir hile içermeyen eylemlerle bertaraf etmesini kapsamaktadır ki her iki tür eylem de cezalandırmaya tabidir. Fakat birisi (vergi kaçakçılığı, *tax fraud*)¹³⁷ kaçakçılık suç olarak nitelenip ağır bir şekilde cezalandırılmaktayken, diğeri kabahat olarak nispeten daha hafif cezalandırılmaktadır. Başka bir ifadeyle vergi kaçırma, kaçakçılık suçunu da içine alan geniş bir kavram olup, mükellefin vergi kanunlarına ve usulü ödevlerini ihlal ederek vergi matrahını azaltması ve neticede vergi kaybına yol açması olarak tanımlanabilir¹³⁸.

Bu noktada, vergi yasalarına uygun tahakkuk olarak etmiş bir verginin tahsilat aşamasında mükellef tarafından ödenmekten kaçınılması eyleminin vergi kaçırma kavramına dahil olup olmadığına da kısaca irdelenmesi gerekmektedir. Mükellefin tahakkuk aşamasına gelerek kesinleşmiş bir vergiyi vadesinde ödememesinin sonucu,

¹³⁶ <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (Erişim Tarihi: 13.03.2019)

¹³⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 31.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun ile Mülga 357'nci maddesinin başlığı "tax fraud" ibaresine benzer bir şekilde "Hileli Vergi Suçu" idi. Mülga 357'nci maddenin günümüzdeki karşılığını kaçakçılık suçları (VUK madde 359) oluşturmaktadır.

¹³⁸ EDİZDOĞAN, age., s. 217

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri gereğince söz konusu verginin cebren tahsili işlemlerine başlanmasının yanında, vergi alacağına gecikme zammının işletilmesidir. İşletilen bu gecikme zammının herhangi bir ceza ya da yaptırım niteliğinde olmadığı¹³⁹, sadece devletin kamu alacağının geç tahsil edilmesinden doğan zararını karşılamaya yönelik olduğu, mevzuatta vadesi gelen bir vergi alacağını cezalandıran bir hükmün de bulunmadığı hususları da nazara alındığında, mükellef bu şekilde tahakkuk etmiş bir vergiyi ödememesi sebebiyle cezalandırmaya tabi tutulmayacaktır. Ne var ki burada vergi ödememe eyleminin vergi mevzuatına uygunluğundan da söz edilemez; zira vergi kanunlarının asıl amacı vergilendirmeyi ve bu surette vergilerin tahsil edilmesini sağlamaktır. Kaldı ki böyle bir ödememe eylemi başta Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırıdır. Dolayısıyla bu tür bir eylemin vergiden kaçırma kavramının ana unsurları olan verginin hukuka aykırı bir şekilde ödenmemesini ihtiva ettiği, bu kapsamda bu eylemin vergi kaçırma niteliğinde olup olmadığı tartışmaya açıktır.

Vergi kaçakçılığı suçunda manevi unsur olarak kastın bulunmasının şart olduğu¹⁴⁰ söylenebilirken, tüm vergi kaçırma eylemleri için bunu söylemek mümkün değildir. Zira vergi kabahati niteliğinde olan vergi ziyai cezasının Kabahatler Kanunu'nun 9'uncu

¹³⁹ NAS, Adil, "Vergi Hukukunda Ödeme Zamanları ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, 2010, s. 220; AYM 27.09.1988 tarih, E:1988/7, K:1988/27

¹⁴⁰ NEDİMOĞLU, Ruhi, "Vergi Suçlarında Manevi Unsur", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 1973, Sayı: 4, s. 712. Yazar vergi suçlarında kasıt aranması yönündeki değerlendirmesini makale tarihinde yürürlükte olan mevzuata, bu kapsamda kaçakçılık suçları ile hileli vergi suçu tanımına göre gerçekleştirmiştir.

maddesi dikkate alındığında kast olmaksızın da işlenebileceği kabul edilmektedir¹⁴¹. Bu ise mükelleflerin vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasındaki ince çizgide gezinirken hukuka aykırı işlem yapma kastları olmadan da cezaya muhatap olabilmeleri sonucunu doğurmaktadır. Bu sadece ülkemize özgü bir durum da değildir; ABD’de Bullen v. Wisconsin davasında mahkeme davalının vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasındaki ince çizgiyi olabildiğince zorlamaya yönelik eylemlerinde hukuka aykırı işlem yapma kastıyla hareket etmemesine rağmen bu çizgiyi aşmasından ötürü vergi kaçırmanın söz konusu olduğuna hükmetmiştir¹⁴².

Dolayısıyla birbirine belli bir noktada fazlasıyla yaklaşan vergi kaçırma ile vergiden kaçınma kavramlarının birbirinden net bir şekilde ayrılabilmesi önemlidir. Bununla birlikte vergiden kaçınmanın kavramının vergi kaçırma kavramından ayrıştırılması ve kavramın irdelenerek netleştirilmesi tezin ilerideki kısımlarında ele alınacaktır.

b) Vergiye Hukuk Dahilinde Direnme

Mükelleflerin vergiye gösterdikleri direncin ya da diğer bir ifadeyle uyumun çeşitli sebepleri mevcut ise de direncin ortaya çıkış şekli genelde hukuki sınırlar içerisinde kalmaktadır. Zira verginin zor alım niteliğinden ötürü mükellefler devlet gibi son derece

¹⁴¹ TORUNOĞLU, Tahsin, “Vergi Ziya Kabahati”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010 (Basım Yılı: 2012), s. 484

¹⁴² COGGER, William, “Tax Avoidance v. Tax Evasion”, **Tax Magazine**, Cilt: 15, Sayı: 9, Eylül 1937, s. 519

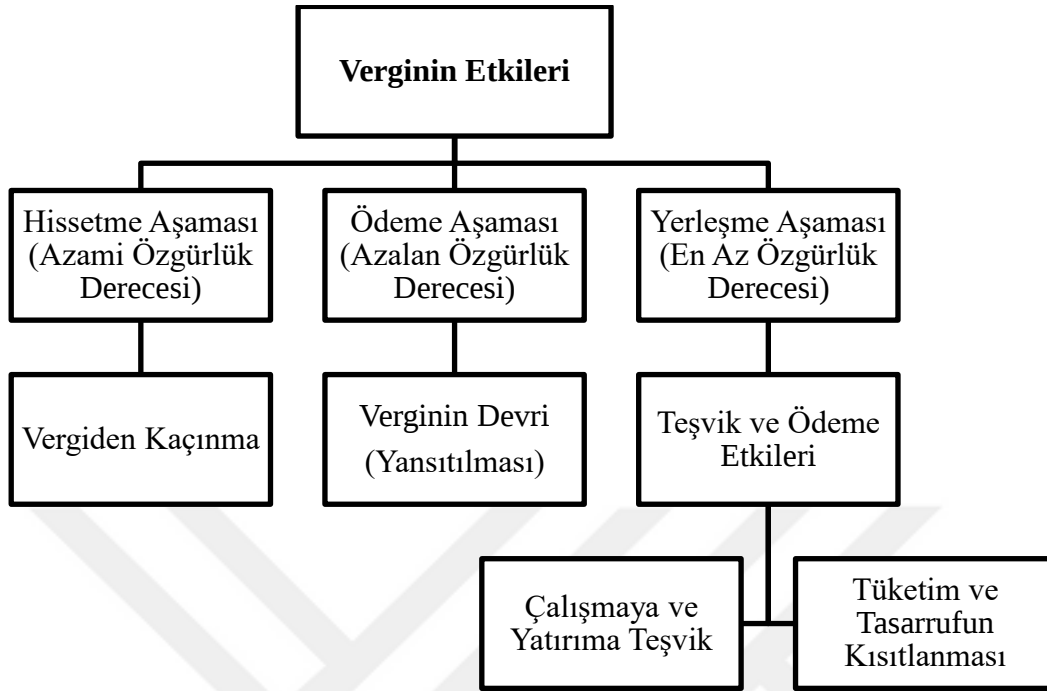
güçlü bir mekanizmayı karşılarına almak istememekte, doğal olarak birtakım yaptırımlara da maruz kalmak istememektedirler.

Bu başlık altında incelenen tepkiler; verginin hiç ödenmemesi veyahut az ödenmesi yönünde sergilenen fakat tamamen hukuki sınırlar içerisinde kalan vergiye direnç eylemleridir. Görüldüğü üzere buradaki temel ayırt edici unsur, mükellefin vergiye karşı sergilediği eylemin hukuka aykırı bir yanının bulunmamasıdır.

Vergiye karşı gösterilen ve hukuki sınırlar içerisinde kalan bu tepkilerde tahakkuk etmiş bir verginin ödenmesinin doğrudan doğruya reddedilmesi gibi bir durum olmayıp, çeşitli stratejilerle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinin engellenmesi, verginin az tahakkuk etmesinin sağlanması veyahut tahakkuk etmiş olan verginin mali yükünün üçüncü bir kişi üzerine bırakılarak mali yüke katlanılmaması söz konusu olmaktadır.

Burada vurgulanması gereken başka bir nokta ise vergiye hukuk sınırları içerisinde gösterilen tepkilerin bireysel karakter taşımasıdır. Gerçekten de mükellefler vergiye karşı gösterdikleri direnci ekseriyetle hukuki sınırlar içerisinde tutmayı hedeflemelerinin atında yatan etmenlerden birisi de ifade edildiği üzere yaptırıma uğramamak olup, bu davranış özünde bireysel bir karakter taşımaktadır. Bununla birlikte vergiye hukuk içerisinde direnç göstermenin bireysel olarak yerine getirilmesi gereken tüketimi kısıma, tüketim alışkanlıklarını değiştirme gibi davranış modellerine ve bunun ileri seviyesinde planlamaya ihtiyaç duyulmaktadır ki, tüm bunlar bireysel olarak tamamlanabilecek gereksinimlerdir.

Yeni bir vergi getirilmesinde mükelleflerin verdiği tepkileri SCHMÖLDERS bir tabloda açıklamıştır¹⁴³.



Şekil 3: Yeni Bir Verginin Konması Halinde Verginin Etkileri

SCHMÖLDERS'in tablosuna göre özgürlüğün en fazla olduğu hissetme aşamasında vergiden kaçınma mümkündür. Bu aşamada vergi kanunlarının vergisel sonuç bağladıkları maddi olay henüz gerçekleşmemiştir. Bu nedenden dolayı potansiyel mükelleflerin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini engelleyerek verginin doğumunun önüne geçme imkânları vardır. Gerçek kişiler vergilendirilen mallar yerine vergilendirilmemiş veya daha az vergilendirilmiş malları ikame ederek, kuruluşlar ise henüz kurulma aşamalarından başlayarak, hukuki şekil seçimini, kuruluş yerini, faaliyet

¹⁴³ SCHMÖLDERS, Günter, **Genel Vergi Teorisi**, çev. Salih TURHAN, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 2149/374/55, İstanbul, 1976, s. 146

sürecini ve konusunu değiştirerek vergiden kaçınabilmektedirler. İkinci aşama olan ödeme aşamasında ise vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir ve artık mükellef statüsüne girilmiştir. Burada vergi mükelleflerinin vergi yükünden kurtulma ihtimalleri hala vardır, bunu da piyasa mekanizmalarını kullanarak, vergiyi yansıtma biçiminde hayata geçirirler. Fakat burada verginin yansıtılmasının iktisadi bir mekanizma olmasından dolayı, iktisadi koşullara bağlı olarak vergiden kurtulma her zaman mümkün olmayabilir. Üçüncü aşama olan verginin yerleşmesi aşamasında ise, vergi üçüncü kişilere yansıtılamamış ve artık devlete ödenmiştir. Burada mükellefler daha fazla çalışıp daha fazla kazanarak verginin aktiflerinde neden olduğu eksilmeye uyum sağlayabilecekleri gibi, harcamalarını kısarak yani pasif olarak da uyum sağlayabilirler.

Mükelleflerin vergi yükünü bertaraf etmeye yönelik davranışları vergi yükü doğduktan sonra ortaya çıkabildiği gibi vergi yükü henüz doğmadan önceki aşamada da ortaya çıkabilmektedir. Vergi yükünün doğumundan önceki ya da sonraki aşamada mükellefler tarafından çeşitli yöntemler kullanılmakta olup, genel olarak verginin yansıtılması, sermayeleştirilmesi vergi yükü doğduktan sonra; vergi planlaması gibi vergiden kaçınma yöntemleri ise SCHMÖLDERS'in tablosundaki hissetme aşamasında yani genelde vergi yükünün doğumundan önce söz konusu olmaktadır.

i. Verginin Yansıtılması

Özellikle de ticari işletmeler açısından maliyet olduğu tartışmasız olan vergi yükünün bertaraf edilmesinin en basit ve sıklıkla gerçekleştirilen yöntemi, verginin üçüncü kişiler üzerinde bırakılması ve böylelikle vergi yüküne bu üçüncü kişilerin katlanmasının sağlanmasıdır.

Verginin kanuni mükellefi tarafından kısmen veya tamamen ekonomik fiyat mekanizmaları aracılığıyla bir veya birkaç aşamada üçüncü kişilere devredilmesi¹⁴⁴ olarak tanımlanabilen verginin yansması aslında tamamen piyasa koşullarına dayanmaktadır. Zira piyasa koşullarının el vermediği durumlarda vergiyi yansıtmak da mümkün olmayabilmektedir.

Bununla birlikte bir verginin sonsuza kadar yansıtılması da pek tabi mümkün değildir. Vergi yükünün, verginin bir kısmını dahi yansıtamayan üçüncü kişi üzerinde kalmasına veya yansıtılamayıp kanuni mükellef üzerinde kalmasına (örneğin veraset vergileri ile iktisadi rantlar üzerinden alınan vergiler¹⁴⁵) ve nihayetinde vergi yükünün bu kişiler tarafından katlanılmasına verginin yerleşmesi (*incidence of tax*) adı verilmektedir¹⁴⁶. Bu şekilde verginin yerleşmesi, verginin asıl ödeyicisinin belirlenmesi anlamına gelmektedir¹⁴⁷.

Verginin yansmasının ileriye doğru yansıma ve geriye doğru yansıma şeklinde iki türü mevcuttur. En sık ortaya çıkan çeşit olan ileriye doğru yansmada, malın veya hizmetin sunucusu, mal/hizmet üzerindeki vergiyi ücrete ekleyerek alıcıya yansıtmaktadır. Geriye doğru yansmada ise bir malın veya hizmetin sunucusu, vergi yükünü hammadde üreticilerine fiyat düşürmek veya çalıştırdığı işçilerin ücretlerinde indirim yapmak suretiyle telafi etmeye çalışmaktadır. Geriye yansıtma fiyatların aşağı

¹⁴⁴ ŞENYÜZ, Doğan, “Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi”, Bursa, 1995, s. 111

¹⁴⁵ TÜRK, İsmail, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 205

¹⁴⁶ ERGİNAY, age., s. 117

¹⁴⁷ TÜRK, age., s. 205

doğru hareket etmesi hallerinde istisnai olarak meydana gelir ki, zaten işverenin işçilerin ücretlerini dilediği gibi düşürebilmesi de çok da mümkün olmamaktadır¹⁴⁸.

Yukarıda da belirtildiği üzere verginin yansıtılabilmesi her durumda mümkün olmayıp, birtakım faktörlere bağlıdır. Bir ürünün talep esnekliğinin sert olması, buna karşılık arz esnekliğinin de yüksek olması verginin yansımalarını kolaylaştırmaktadır. Örneğin zorunlu tüketim ürünlerine konulan verginin yansıtılması lüks tüketim ürünlerine nazaran daha kolay olmaktadır¹⁴⁹. Yine yapısı itibariyle dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre çok daha kolay yansıdığı açıktır. Bundan tabii ki dolaysız vergilerde yansımanın söz konusu olmadığı sonucu çıkmamaktadır. Zira monopol veya oligopol durumu gibi eksik rekabetin mevcut olduğu piyasalarda gerek kısa dönemde gerekse fiyat artışları yoluyla uzun dönemde kurumlar vergisinin yansıtılmasının mümkün olduğu görülmektedir¹⁵⁰. Bununla birlikte dolaysız vergilerin, örneğin gelirden alınan kurumlar vergisi veyahut gelir vergisinin, yansıtma halinde meydana gelen fiyat artışının satış miktarlarını olumsuz etkileme ihtimali sebebiyle kısa dönemde yansıtılması tercih edilmemekle birlikte, uzun vadede üretim ve sanayi büyüklüğü derecesinde düzenlemeler yapılmak suretiyle kolaylıkla yansıtılabilmektedir¹⁵¹.

¹⁴⁸ ERGİNAY, age., s. 117

¹⁴⁹ TAŞKIN, Yasemin, agm., s. 82

¹⁵⁰ AKKAYA, Şahin, “Kurumlar Vergisinin Yansıması”, **İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu’na Armağan, Sayı: 35, 1993, s. 147

¹⁵¹ ERGİNAY, age., s. 121

ii. Verginin Sermayeleştirilmesi

Vergi yükünün yine yansımada olduğu gibi piyasa ve değişim mekanizmalarından yararlanılarak üçüncü kişilere devredilmesinin başka bir yolu da verginin sermayeleştirilmesidir. Verginin yansımada verginin ödenmesinden sonra yapılan işlemler bahis konusu olmasına karşılık, verginin sermayeleştirilmesinde birden çok dönemde uygulanacak vergilere ait vergi yüküne ödemedi önce üçüncü kişiler tarafından katlanması söz konusudur¹⁵².

Burada şunu belirtmek gerekir ki gerek verginin yansıtılmasının gerekse sermayeleştirilmesinin vergi idaresinin vergi gelirleri üzerinde doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır. Zira vergiyi yansıtan/sermayeleştiren mükellef vergi yükünü üçüncü bir kişiye devretmiş ise de verginin yerleşmesiyle birlikte söz konusu vergi nihayetinde vergi idaresinin kasasına girmektedir.

Kaldı ki, yansımada verginin mükellefiyetinin yansıtılması söz konusu olmayıp, sadece verginin yükü yansıtılmaktadır. Yani vergiye gerçekten katlanan kişi değişmekte, verginin mükellefi ise aynı kalmaktadır. Bu sebeple de verginin gerçek ödeyicisi olmasa da vergiyi fiilen ödeyen kanuni mükelleftir ve vergi yükü yansıtılmış dahi olsa, verginin kanuni mükellefi vergi meblağını yansıttığı kişiden tahsil etmekte ve daha sonra vergi idaresine ödemektedir.

¹⁵² ULUATAM, age., s. 307

iii. Vergi Planlaması

Vergi yükünün doğumu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlıdır. Bu kapsamda vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladıkları olayın gerçekleşmesinin önlenmesi, böylece de verginin doğumunun önüne geçilmesinin en temel tanımı vergiden kaçınmadır.

Vergiden kaçınmada kanunların vergi yükledikleri iktisadi sonuçtan vazgeçilmektedir. Vergileme konusu iktisadi olgularla ilişkiye girmeme, vergi borcunun doğumuna ilişkin soyut olay tanımı kapsamındaki işlemleri gerçekleştirilmeme, vergisel avantajlar getiren normlara uygun somut maddi normlar oluşturma veya ilişkilerini veri normları tarafından kavranmayan alanlarda yoğunlaştırma yani vergiden kaçınma, vergi yükümlüsünün vergi yükünü azaltmaya matuf eylem ve işlemlerinden bazılarıdır.

Kimsenin devlet hazinesinin çıkarlarını düşünmek zorunda olmadığı söylenebilse de kamu hizmetlerinin finansmanına katılma gereksinimi karşısında mükelleflerin vergiden kaçınmaya yönelik eylem ve işlemlerinin ne kadar ileri gittiği ya da ne kadar ileri gitmesine izin verilebileceği tartışma konusudur.

Gerçekten de kamu giderlerine katılma ya da başka bir ifadeyle devletin vatandaşlarına sunduğu kamu hizmetlerinin finanse edilmek suretiyle devamlılığını ve kalitesini devam ettirmede ya da ekonomik ve sosyal hayatın istikrarlı bir şekilde ilerlemesinde mevcut kamu yararı ile vergi hukukunun, hukuk düzeninin sunduğu olanakların kullanılmasına ve kişilerin iktisadi özgürlüklerinin kullanılmasına saygı göstermek zorunda olmasından mütevellit bireysel özgürlüklerdeki kamu yararı karşı karşıya gelebilmektedir. Dolayısıyla öncelikle mevzuatta tanımı yapılmamış vergiden

kaçınma kavramının tanımının, sınırlarını ortaya koymak suretiyle yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Ancak burada öncelikle vergiden kaçınmayla vergi kaçırma arasındaki sınırın çizilmesi gerekmektedir. Potansiyel vergi mükelleflerinin bir verginin varlığını hissettikleri anda kanunun vergiyi bağladığı olayın doğumuna engel olmak amacıyla ortaya koydukları vergiden kaçınma eylemi hukuka uygun addedilmekte; bu bakımdan vergi yükünün yasa dışı yollara başvurarak azaltıldığı vergi kaçakçılığından ayrılmaktadır. Bununla birlikte vergi normlarının öngördükleri amaca aykırı kullanımı himaye edilmemektedir.

Kişilerin en temel ekonomik hedeflerinden birisi kazançlarını yükseltmek olup, bunun için karlarını maksimize edip masraflarını minimize etme yolunda davranışlarını geliştirmeye çalışmakta ve pek çok planlama yapmaktadırlar. Bu kapsamda gerçekleştirilen mali planlama, azami karlılık için finansal yöntemler ile vergilerin asgari düzeyde tutulması için vergilerin planlanmasını birleştirmektedir¹⁵³. Sözleşme özgürlüğü kişilere özel hukuk biçimlerini kullanmak suretiyle vergi yükünü azaltmalarına ve hatta eğer mümkünse tamamen ortadan kaldırmalarına olanak sağlamaktadır. İşte mükelleflerin vergi yükünü bu şekilde azaltmalarını veya tamamen ortadan kaldırmalarını sağlayacak yöntemleri araştırmaları, verginin yansıma imkânlarını değerlendirmeleri vergi planlaması sürecinde gerçekleşmektedir. Mükelleflerin vergisel tercihlerini düşük vergi oranlarına tabi olma veya vergi matrahını azaltma yönünde kullanmalarının

¹⁵³ ROSEMBUJ, Tulio, “International Tax Arbitrage”, **INTERTAX**, Cilt: 39, Sayı: 4, Nisan 2011, s. 158

yanında, vergilerin ertelenmesine yönelik tasarımları da vergi planlamasının bir parçası sayılmaktadır¹⁵⁴.

Vergi planlamasında ulaşılmak istenen iktisadi sonuç ve bu sonuca ulaşılması için gereken hukuki yollar incelenip, bu yollardan hangisinin vergisel açıdan avantajlı olduğu belirlenir ve hedeflenen sonuca ulaşmayı sağlayan tüm çözümler vergisel perspektif de dâhil olmak üzere tüm yönlerden bir getiri-götürü hesabına tabi tutulur ve en uygun yol seçilir¹⁵⁵.

Bu kapsamda yasal ortamda yapılan vergi planlamasının mükelleflerin vergiye karşı tepkilerinin ve vergi direncinin en uygun yolu olmasının yanında, en meşru yolu olduğu da kolaylıkla söylenebilir¹⁵⁶. Zira aşağıda da ifade edileceği üzere, vergi planlaması kavramı içerisinde “tam hukuka uygunluk” unsurunu barındırmaktadır ki; bu unsur, vergi kanunlarının lafzının yanında, ruhuna da uygunluğu temsil etmektedir.

Vergiden kaçınma ile vergi planlaması kavramlarının aynı olduğunu düşünen STIGLITZ, vergiden kaçınmanın üç temel prensibi olduğunu belirtmektedir¹⁵⁷:

1. Vergilerin ertelenmesi

¹⁵⁴ HICKS, Sam A., DILLAWAY, Manson P., “Control over Tax Planning”, **Tax Executive**, Cilt: 34, Sayı: 3, Nisan 1982, s. 233

¹⁵⁵ AKKAYA, age., s. 27–28

¹⁵⁶ COŞKUN KARADAĞ, Neslihan, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 697

¹⁵⁷ STIGLITZ, Joseph, “The General Theory of Tax Avoidance”, **NBER Working Paper** No 1868, Mart 1986, s. 3-4

2. Farklı vergi dilimlerine dahil olan kişilerin vergilerinin planlanması
3. Farklı vergi muameleleriyle karşı karşıya olan gelir unsurlarının planlanması

Bu üç temel prensip çerçevesinde mükellefler vergi yükünü azaltmakta ve hukukun el verdiği ölçüde tümüyle bertaraf etmektedir.

Geniş anlamda vergi planlaması, SCHMÖLDERS'in tablosundaki¹⁵⁸ birinci aşama olan hissetme aşamasının yanı sıra ikinci aşama olan verginin ödenmesi ve üçüncü aşama olan verginin yerleşmesi aşamalarına da uygulanabildiği halde, dar anlamda vergi planlamasının sadece ilk aşama olan hissetme aşamasında uygulanabildiğinden vergiden kaçınmadan ibaret olduğu görülmektedir.

Bu aşamada hemen altını çizmek gerekir ki; vergi kaçakçılığı bir vergi planlaması yöntemi değildir. Vergiyi doğuran olayın doğumunu engelleyerek vergi yükünden kurtulmaya çalışma yani vergiden kaçınma tamamen yasal olmasına karşın, vergi yükünü hileli veya yasa dışı yollarla ortadan kaldırmaya veya azaltmaya çalışmak yani vergi kaçırma hukuka aykırıdır.

(1) Agresif Vergi Planlaması

Potansiyel vergi yükümlüsü vergisel motivasyonlu işlemler aracılığıyla vergiden kaçınmaya çalışırken vergiden kaçınmayla verginin dolanımı arasındaki ince çizgiyi aşarak peçeleme yoluna gitmek hiçbir zaman bir vergi planlaması yolu olarak görülemez. Oliver Wendell HOLMES, vergiden kaçınma ile vergi kaçırma arasındaki farkı “Kanun bir çizgi çizdiğinde bu çizginin güvenli tarafında olan taraf hukukun izin verdiği alan

¹⁵⁸ Bkz. *Şekil 3: Yeni Bir Verginin Konması Halinde Verginin Etkileri*.

içerisinde kendisine azami yarar sağlayabilir. Bir faaliyet kaçırma olarak nitelendirildiğinde ise çizginin yanlış tarafında demektir...” şeklinde açıklamıştır¹⁵⁹. Tabi uygulamada bu çizilen çizginin tam olarak açık olmadığı yerlerde pek çok gri alan vardır ve bazen vergi idareleri de somut olayları yanlış nitelendirebilirler¹⁶⁰.

Bununla birlikte vergi planlamasının manevi unsurunu mükelleflerin vergi ödememe isteği ya da daha az vergi ödeme isteği oluşturmakta¹⁶¹ ise de mükelleflerin bu isteklerini ne şekilde uygulamaya koyduklarının önemi büyüktür. Zira vergi planlamasının temelinde “*hukuka uygunluk*” yatmaktadır. Hatta burada tercih edilen “tam hukuka uygunluk” olmaktadır. Mükelleflerin vergi ödememe ya da daha az ödeme yönündeki isteklerinin dış dünyaya hukuka aykırılık olarak yansması halinde vergi planlamasından bahsedilemeyecektir.

Bu meyanda agresif vergi planlamasına değinilmesinde yarar görülmektedir. Agresif vergi planlaması, yasa koyucunun düşünemediği alanlardan (bilinçsiz yasa boşlukları) yararlanmak olarak tanımlanabilir. Daha açık bir ifadeyle agresif vergi planlamasında mükellef, kasıtlı olarak iki veya daha fazla ülkenin vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan ya da bir vergi sistemindeki yasal boşluklardan

¹⁵⁹ Bullen v. Wisconsin, 240. U.S. 625, s. 630, 1916

¹⁶⁰ SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo, “General Tax Avoidance, Evasion, and Administration”, **Handbook of Public Economics**, Edit: Auerbach & Feldstein, Cilt: 3, North Holland, 2002, s. 1428

¹⁶¹ COŞKUN KARADAĞ, agm., s. 694

yararlanmak suretiyle vergi yükünü azaltmaktadır¹⁶² ve genellikle kanunun lafzına uygunluğu fakat ruhuna aykırılığı temsil etmektedir¹⁶³.

Agresif vergi planlaması kavramından ilk kez OECD'nin 2008 tarihli çalışmasında¹⁶⁴ bahsedilmiştir¹⁶⁵. Burada agresif vergi planlaması; *“makul görülebilecek olan fakat vergi gelirleri açısından amaçlanmayan ve beklenmeyen sonuçlar doğuran vergisel durumları da kapsayan planlama”*¹⁶⁶ ve *“vergi beyannamesindeki önemli hususların kanunla uyumu konusundaki belirsizliği açıkça ifşa etmeden mükellef açısından avantajlı olan bir vergisel durumu benimsemek”*¹⁶⁷ şeklinde tanımlanmıştır. 6 Aralık 2012 tarihli Avrupa Komisyonu Tavsiye Kararında¹⁶⁸ da agresif vergi planlaması, *“vergi yükümlülüğünü azaltmak amacıyla bir vergi sistemindeki teknik ayrıntılardan ya*

¹⁶² PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif; SARAÇOĞLU, Fatih, “Vergide Özgürlük İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, 2014, s. 416

¹⁶³ ACİNÖROĞLU, Serkan, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği'nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 379, Mart 2013, s. 193

¹⁶⁴ OECD, **Study into the Role of Tax Intermediaries**, 2008

¹⁶⁵ PANAYI, Christina HJI, “Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?”, **INTERTAX**, Cilt: 43, Sayı: 10, Ekim 2015, s. 545

¹⁶⁶ “Planning involving a tax position that is tenable but has unintended and unexpected tax revenue consequences.” OECD, **Study into the Role of Tax Intermediaries**, 2008, s. 87

¹⁶⁷ “Taking a tax position that is favourable to the taxpayer without openly disclosing that there is uncertainty whether significant matters in the tax return accord with the law.” OECD, **Study into the Role of Tax Intermediaries**, 2008, s. 87

¹⁶⁸ 2012/772/EU

da iki veya daha fazla vergi sistemi arasında uyumsuzluklardan yararlanmak”¹⁶⁹ olarak geçmektedir. Bu tanımlardan agresif vergi planlamasının birden fazla aşamaya sahip karmaşık mekanizmaların kullanıldığı ve vergiden kaçınma ile vergi kaçırmanın unsurlarını harmanladığı¹⁷⁰, tam hukuka uygunluk içeren bir vergiden kaçınma yöntemi olan vergi planlamasıyla vergi kaçırma arasındaki ince çizgideki gri alanda yer alan, mükellefe vergisel avantaj sağlayan stratejilerden oluştuğu söylenebilir.

Çokuluslu şirketler tarafından kullanılan agresif vergi planlaması stratejilerine aşağıdakileri örnek gösterebiliriz:

(i) *Ters Çevirme (Inversion)*

Özellikle vergilendirmede uyruklu ilkesini kabul eden ABD gibi ülkelerde çokuluslu şirketler tarafından kullanılan bu stratejide, şirketin yurtdışındaki iştiraki ana şirkete çevrilmekte, böylelikle yurtdışındaki bu şirket vergi sistemine göre yabancı şirket sayılmakta ve bunun sonucunda vergi yükü azaltılmakta, grup şirketleri arasında borçlanma ya da lisans aktarımları gibi yöntemlerle de kazançlar hukuken değil ama esasen ana şirket niteliğindeki şirkete aktarılmaktadır¹⁷¹.

(ii) *Gelir Aşındırma (Earnings Stripping)*

¹⁶⁹ “(...) taking advantage of the technicalities of a tax system or of mismatches between two or more tax systems for the purpose of reducing tax liability.”

¹⁷⁰ YILDIZ, Barış, “Agresif Vergi Planlamasının Teorik Çerçevesi: Çift İrlanda-Hollanda Sandviç Yöntemi”, **Vergi Raporu**, Sayı: 241, Ekim 2019, s. 29

¹⁷¹ FIELD, Heather M., “Aggressive Tax Planning & the Ethical Tax Lawyer”, **Virginia Tax Review**, Cilt: 36, Sayı: 2, İlkbahar 2017, s. 276

Ters çevirme yöntemiyle birlikte ya da tek başına kullanılabilen bu yöntemde tüm borçlar ve giderler merkezdeki şirkete aktararak matrah azaltılmakta, gelirler ise yurtdışındaki iştirake aktarılacak suretiyle gelirlerin merkezin bulunduğu ülkede vergilendirilmesinin önüne geçilmektedir¹⁷².

(iii) *Transfer Fiyatlandırması*

Agresif vergi planlaması stratejilerinden birisi olarak kullanılan transfer fiyatlandırması genel olarak, çokuluslu şirketin mal ve hizmet bedellerini yüksek vergi bölgelerinde bulunan iştirakleri için düşük belirlemesi, düşük vergi bölgelerinde bulunan iştirakleri içinse yüksek belirlemesi olup, bu şekilde yüksek vergi bölgelerinde giderleri arttırıp gelirleri azalmakta ve böylelikle de karı düşük vergi bölgelerine aktarmasıdır¹⁷³.

(iv) *Anlaşma Alışverişi*

Gerek aynı mükellefin gerekse aynı vergi konusunun bir devlet tarafından ya da birden fazla devletin vergilendirme yetkilerinin çatışması neticesinde bir kereden fazla vergilendirmeye konu edilmesi¹⁷⁴ olarak tanımlanan çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla devletler arasında imzalanmış vergi anlaşmaları mevcuttur. Anlaşma alışverişi, devletler arasında imzalanan bu vergi anlaşmaları hükümlerinin, anlaşmanın tarafı

¹⁷² FIELD, agm., s. 278

¹⁷³ FIELD, agm., s. 279

¹⁷⁴ YALTI SOYDAN, Billur, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 1995, s. 3

olmayan üçüncü bir devletin mukimi tarafından kullanılarak mevcut vergisel avantajlardan faydalanılmaya çalışılmasıdır¹⁷⁵.

Anlaşma alışverişinde bir ülkenin mukimi mükellef, kaynak ülkesinde yatırım yapmak yerine, kendisine vergisel avantaj sağlayacak vergi anlaşmasının tarafı olan ülkede “kanal şirket” (*conduit company*) olarak adlandırılan suni bir şirket kurarak o ülkede ikametgâh elde etmekte ve böylelikle vergi anlaşması hükümlerinden bir mukim olarak faydalanmayı ve bu şekilde gerçekte mukimi bulunduğu ülkede vergilendirmeyi bertaraf etmeyi amaçlamaktadır¹⁷⁶. Burada üçüncü devlet mukimi mükellefin diğer devlet nezdinde kurmuş olduğu şirketin kanal şirket olarak nitelendirilebilmesi için, bu şirketin vergi anlaşması hükümlerinden faydalanarak vergisel avantaj elde etme amacı dışında hiçbir ekonomik anlamının bulunmaması, kurulduğu ülke ekonomisine hiçbir katkısının bulunmaması gerekmektedir¹⁷⁷. Bu planlamaya örnek olarak A ve B Devletleri arasında imzalanmış bulunan iki taraflı vergi anlaşması hükümlerinden yararlanmak isteyen C Devleti mukimi bir şirketin, A Devletinde olan işlerini doğrudan doğruya değil de B

¹⁷⁵ ÖZ, Semih, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s. 150

¹⁷⁶ YALTI, Billur, “Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması”, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret – Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi – 2, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, s. 459

¹⁷⁷ YALTI, *Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması*, s. 460

Devletinde kurduğu bağlı işletmesi (kanal şirketi) üzerinden tamamen yapay olarak yurütmesi ve bu şekilde vergisel avantaj elde etmesi¹⁷⁸ verilebilir.

Mükelleflerin başvurdukları bu agresif vergi planlaması yöntemleri kuşkusuz yukarıdakilerle sınırlı değildir. Bu yöntemlerin ilk bakışta kanunun lafzıyla uyumlu oldukları ve bu kapsamda yine ilk bakışta kanuna aykırı bir durum ihtiva etmedikleri söylenebilirse de kanunun bazı hükümlerini kötüye kullanıp kullanmadıkları ve kanunun ruhuna ne kadar uygun oldukları tezin ileriki bölümlerinde irdelendiği üzere tartışmalıdır.

(2) Vergi Arbitrağı

19.01.2012 tarih ve 28178 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 89 Seri No.lu Gider Vergileri Genel Tebliği’nde arbitraj, “herhangi bir menkul kıymetin, dövizin veya malın eş zamanlı olarak bir piyasadan alınıp diğer bir piyasada satılarak, aynı kıymetlerin birbiri ile değiştirilmesi sonucu risksiz bir şekilde gelir elde edilmesi işlemi” olarak tanımlanmaktadır. Esasında finansal bir kavram olan arbitraj, vergi uygulamasında genel olarak vergilendirme farklılıklarının kullanılarak vergisel avantaj elde edilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Vergi arbitrağı olarak adlandırılan bu işlemler, farklı ülkelerin vergi sistemleri arasındaki vergilendirme farklılıklarının ya da aynı vergi sistemi içerisinde gelir türleri, konuları, mükellefleri ve oranların avantajından yararlanılarak risksiz bir

¹⁷⁸ ÖZ, age., s. 152

şekilde vergi yükümlülüklerinin azaltılmasıdır¹⁷⁹. Bu kapsamda vergi arbitrajı da tipki finansal arbitraj gibi fırsatçı bir niteliğe sahiptir¹⁸⁰.

Örneğin %50’lik gelir vergisi dilimine tabi bir mükellefin bankadan %10 faizle 10.000 TL tutarında bir kredi alıp bunu %7 getiriye sahip bir tahvile yatırması ilk bakışta mantıklı bir hareket olarak görünmemektedir; zira böyle bir yatırımda mükellefin %3’lük bir kaybı söz konusu olmaktadır. Söz konusu tahvilin vergisiz (vergiden istisna) bir tahvil olması durumunda ve ayrıca mükellefin bankaya ödediği faizi vergi indirimi konusu yapabildiği nazara alındığında ise, mükellef bir taraftan vergiye tabi olmayan %7’lik bir getiriye sahip olacak, diğer taraftan %10’luk faiz ödemesini vergiden düşecek ve ödediği faiz reelde %5’e tekabül edecektir. Böylelikle mükellef bu yatırımı için %2’lik bir net getiri elde etmiş olacaktır¹⁸¹. Burada mükellef %10’luk maliyete sahip olan bir tutarı başlangıçta daha düşük getiriye sahip görünen fakat vergisel yönden avantajlı bir araç ile takas ederek risksiz bir vergilendirme sonrası kazanç elde etmektedir.

Devlet, vergi istisnaları, vergi muafiyetleri, oran farklılıkları gibi yöntemler kullanarak yatırımın teşvik edilmesini, istihdamın sağlanmasını, tüketimin kısılmasını, arttırılmasını veya belli bir ürüne yönlendirilmesini ya da bazı ürünlerden uzaklaştırılmasını amaçlamakta, bu ise mali amaç dışı vergilendirme olarak

¹⁷⁹ AKDOĞAN, age., s. 190

¹⁸⁰ MAY, Gregory, “Getting Realistic About International Tax Arbitrage”, **Taxes: The Tax Magazine**, Cilt: 85, Sayı: 3, Mart 2007, s. 39

¹⁸¹ SHAKOW, David J., “Confronting the Problem of Tax Arbitrage”, **Tax Law Review**, Cilt: 43, Sayı: 1, Sonbahar 1987, s. 3

adlandırılmaktadır¹⁸². Mali amaç dışı vergilendirmenin söz konusu olduğu hallerde ise iç vergi sistemi dahilinde yapılan (sınır içi) vergi arbitrajının doğrudan doğruya devlet tarafından teşvik edildiği ifade edilebilir¹⁸³. Bununla birlikte uluslararası ya da sınır ötesi vergi arbitrajında farklı ülkelerin vergi sistemleri arasındaki asimetrilere, farklılıklardan yararlanılmaktadır ki bu durum sınır içi vergi arbitrajından farklı olarak devletler tarafından planlanmış bir husus değildir. Sınır ötesi vergi arbitrajı yine bu özelliği ile vergi rekabetinden de ayrılmaktadır; zira vergi rekabetinde doğrudan doğruya vergi idarelerinin bilinçli iradeleri sonucu ortaya çıkan bir farklılık söz konusu iken, sınır ötesi vergi arbitrajında vergi sistemlerini güçlü bir yapıya kavuşturmak isteyen vergi idareleri arasında istenmeyen bir farklılığın ortaya çıkması söz konusudur¹⁸⁴.

Mükelleflerin vergi isyanı ya da vergi reddi yöntemleri gibi devletle doğrudan karşı karşıya gelecekleri ve çatışacakları kolektif direnme yöntemlerinden ziyade bireysel direnme yöntemlerini tercih etmeleri ve bu bireysel direnmede ise hukuka açık bir şekilde aykırı olmayan bir yol izlemek istemeleri doğaldır.

Buradaki en önemli ayrım vergiden kaçınma ile vergi kaçırma arasında yapılandır; zira mükellefin hareketi ancak kendisi bir ceza/yaptırım ile karşılaşmadığı durumda gerçek bir vergisel, dolayısıyla da ekonomik yarar sağlayacaktır. Neticede mükellefin vergisel avantaj elde etme çabası doğrudan doğruya nihai bir ekonomik avantaj elde etme sonucuna yöneliktir. Bu kapsamda vergiden kaçınmanın sınırlarının olabildiği kadar net

¹⁸² GÖKER Cenker, **Yönlendirici Vergileme**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 14

¹⁸³ MAY, agm., s. 38

¹⁸⁴ ÖZ, age., s. 54

belirlenmesi mükelleflerin alacağı kararlar ve yapacağı planlamalar açısından büyük önem arz etmektedir.



İKİNCİ BÖLÜM

VERGİDEN KAÇINMA KAVRAMININ TANIM SORUNU

I. KAVRAM

Vergiden kaçınmanın tanımı genel olarak; vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladıkları olayın gerçekleşmesinin önlenmesi, böylece de verginin doğumunun önüne geçilmesi şeklinde yapılmaktadır¹⁸⁵. Bununla birlikte söz konusu tanım öğretiye dayanmaktadır. Nitekim vergiden kaçınma ifadesi mevzuatta (çok sınırlı bir şekilde) geçmekte ise de özel olarak tanımına herhangi bir şekilde yer verilmiş değildir.

Konuyla ilgili yargı kararları incelendiğinde ise, vergiden kaçınma kavramına doğrudan değinen az sayıdaki Danıştay kararında¹⁸⁶ kaçınma kavramının öğretide yapılan tanımından ve unsurlarından biraz farklı bir şekilde algılanmakta olduğu görülmektedir.

Bu aşamada vergiden kaçınma kavramının mevzuatta tanımı yapılmamış olsa da ne şekilde yer aldığı ve Türk vergi öğretisinde ne şekilde tanımlandığı açıklanarak uluslararası vergi uygulamalarında kaçınmanın hangi unsurlarla tanımlanmaya çalışıldığı izah edilmeye çalışılacaktır.

¹⁸⁵ AKDOĞAN, age., s. 165; ULUATAM, age., s. 304; IŞIK; KARAYILMAZLAR; ORGAN; IŞIK, age., s. 122; EDİZDOĞAN, age., s. 215; NADAROĞLU, age., s. 279

¹⁸⁶ Danıştay 11D. 24.06.1975 tarih, E:1974/2911, K:1975/4757 sayılı kararı, Danıştay 9D, 14.10.1986 tarih, E:1984/990, K:1986/2668 sayılı kararı, Danıştay 4D, 23.03.1990 tarih ve E:1989/1939, K:1990/1057 sayılı kararı, Danıştay 7D, 06.10.1994 tarih, E:1992/8205, K:1994/4596 sayılı kararı

A. Türk Mevzuatında Vergiden Kaçınma Kavramı

Türk mevzuatında vergiden kaçınmanın tanımı yapılmamış olmakla birlikte, mevzuat bu kavrama tamamen yabancı da değildir. 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 484 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin 20’nci maddesinde değişiklik yaparak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığını kurmuştur. Mezkûr 20’nci madde aynı zamanda Vergi Denetim Kurulu’nun görev ve yetkilerini saymaktadır. 20’nci maddenin dördüncü fıkrasının (ğ) bendi “*Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak*” ifadesiyle vergiden kaçınmanın ortaya çıkarılması ve önlenmesi konusunda çalışmalar yapma, doğrudan Vergi Denetim Kurulu’nun görevleri arasında sayılmıştır.

Bahsi geçen KHK hükmünün vergiden kaçınmanın tanımını yapmamakta olduğu, fakat vergi kaçırma ile vergiden kaçınma ayrımının benimsenmiş olduğu görülmektedir.

484 sayılı KHK, Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yürürlükten kaldırılmış olsa da, 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 no.lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi madde 228/4/g maddesinde “*Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak*” hükmü aynen korunmuştur. Adı

geçen Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi incelendiğinde, önceden olduğu gibi yine vergiden kaçınma kavramının tanımının yapılmamış olduğu görülmektedir.

Vergiden kaçınma kavramı bahsi geçen teşkilat KHK'larında veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde her ne kadar açıkça tanımlanmamış olsa da vergiden kaçınmanın "önlenmesi" Vergi Denetim Kurulu'na görev olarak verilerek, mükelleflerin vergiden kaçınmalarına aslında devlet tarafından set çekilmeye çalışıldığı görülmektedir. Kuşkusuz yukarıda açıklandığı gibi nasıl verginin mükellefler tarafından tercih edilmeyen bir husus olması doğal ise, devletlerin ana gelir unsuru olan verginin az ödenmesi sonucunu doğuran vergiden kaçınma da bu sefer devletler tarafından tercih edilmeyen bir durumdur.

Bununla birlikte 30.10.1999 tarih ve 23861 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında 99/13482 Sayılı Karar'da da vergiden kaçınmanın bahsi geçmektedir. Mezkûr Karar'ın 11'inci maddesi özetle, damping ve sübvansiyona karşı alınan önlemleri etkisiz kılan uygulamaların vergiden kaçınma amacından başka yeterli bir haklı sebep taşıması halinde dampinge karşı vergiler ile telafi edici vergilerin, önleme konu ülkeden benzer mallar ya da parçaları ile bunların üçüncü ülkelerden ithalatını da kapsayacak şekilde genişletilerek uygulanabileceğini öngörmektedir.

Bu mevzuat hükümlerinden de görülebileceği üzere, Türk mevzuatında çok sınırlı bir şekilde doğrudan atıf yapılmakla birlikte, vergiden kaçınmanın açık veya kapalı bir tanımı yapılmış değildir. Bu durum ise mevzuattaki "vergiden kaçınma" kavramının ziyadesiyle öğretide yer alan tanımı esas alındığını ortaya koyduğu söylenebilir. Zira aşağıda açıklanacağı üzere mahkeme içtihatlarında da vergiden kaçınmanın açık bir tanımının yapılmış olduğunu söylemek güçtür.

B. Mahkeme Kararlarında Vergiden Kaçınma Kavramı

Karar metninde vergiden kaçınma kavramı geçen ilk rastlanılan içtihat; Danıştay 11. Daire'nin 24.06.1975 tarih, E:1974/2911 ve K:1975/4757 sayılı kararıdır. Satın alınan kamyonun bir borçtan dolayı hacizli olması sebebiyle satış işleminin feshedilmesi üzerine, kamyonun iktisabında salınmış olan taşıt alım vergisinin terkinine karar veren temyiz komisyonun kararının bozulması istemine ilişkin davada, her ne kadar kararın hüküm kısmında geçmese de Kanunsözcüsü düşüncesinde; araç alım satımında taraflar arasındaki ilişkin özel hukuk ilişkisi olması sebebiyle amme alacağına herhangi bir etkisinin olamayacağını, dava konusu olayda ise satıldığı belirtilmiş bir aracın ödenen vergisinin iadesi düşünülemeyeceğini, böyle davranışların vergiden kaçınmayı kolaylaştıracağını ve bu yönde yeni usullerin doğmasını sağlayacağını ifade etmiştir.

Kanunsözcüsünün vergiden kaçınma ile ilgili söz konusu ifadesinden; mükelleflerin ödemeleri gereken vergiyi azaltıcı olan ve içerisinde bir anlamda muvazaa ihtiva eden davranışların vergiden kaçınma olarak nitelendirilmekte olduğu anlaşılmaktadır. Zira Kanunsözcüsünün davaya ilişkin düşüncesinde; mükelleflerin sırf taşıt alım vergisini bertaraf etmek amacıyla gerçekte olmamasına rağmen aracın haczi veyahut farklı sebeplerle satış sözleşmesini iptal edebileceklerini ve böylelikle taşıt alım vergisi ödemekten kurtulabileceklerini belirtmekte ve hal böyleyken verginin iade edilmesinin düşünülemeyeceğini ifade etmiştir.

Danıştay 9. Dairesi, ilgili kanuna göre işyerinin içine veya dışına asılan iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ve alanı $\frac{1}{2}$ m²'yi aşmayan ışıksız levhalardan vergi alınmayacağını düzenlendiği, davacının iki adet levhasının ise verilen sınırdaki olduğu $\frac{1}{2}$ m²'yi aşmayan iki adet levhadan birinin vergiden istisna tutulması diğerinin ise vergilendirilmesi gerektiğine dair 14.10.1986 tarih, E:1984/990,

K:1986/2668 sayılı kararında ise; “100x50 ebadında 2 adet levhaların her birinin $\frac{1}{2} m^2$ ’yi aştığı gerekçesiyle vergiden istisna tutulması vergiden kaçınma sonucunu doğurur ki bu durum kanunun amacına aykırı düşer” ifadesiyle mükelleflerin vergi kanunlarının amacına aykırı bir şekilde az vergi ödeme yönündeki işlemlerini vergiden kaçınma olarak değerlendirmiştir.

Danıştay 9. Dairenin bahsi geçen kararına konu uyumsuzlukta, belli bir ölçünün ($\frac{1}{2} m^2$) üzerinde olan tabelaların vergiye tabi tutulması üzerine mükellefin vergiye tabi olmayacak boyutta iki küçük tabelayı birleştirip toplamda daha büyük bir tabela elde etmesi ve her ne kadar tabelaların toplam büyüklüğü ele alındığında vergileme sınırına ulaşmakta ise de tabelaların ölçülerinin müstakil olarak bu sınırın altında kalması sebebiyle vergiye tabi olmadığı iddiası söz konusudur. Danıştay’ın burada konuya aslında hakkın kötüye kullanılması kapsamında yaklaşmakta olduğu düşünülmektedir. Gerçekten de Danıştay vergi kanunlarında mükelleflere tanınan bazı olanakların (belli bir büyüklüğün altındaki tabelaların vergiden istisna tutulması) kanun hükmünün amacına aykırı bir şekilde kullanılmasını; kararında açıkça belirtmemekte ise de hakkın kötüye kullanılması çerçevesinde yorumlamaktadır.

Bu bağlamda Danıştay’a göre kaçınma kavramının, sırf vergi yükünü azaltma amacına matuf olan ve kanunda tanınan bir takım hak veya olanakların amacı dışında kötüye kullanılması durumunu da kapsamakta olduğu görülmektedir.

Danıştay 4. Daire 23.03.1990 tarih ve E:1989/1939, K:1990/1057 sayılı kararında ise:

“Kurumlar açık olarak vergiden kaçınmazlar, daha doğrusu bünyeleri ve kuruluşları icabı kaçınamazlar. Buna karşın vergi matrahının, önleyici tedbirler

alınmazsa yolundan gitmek suretiyle saklamak olanağı bulabilirler. İşte bunun önlenmesi amacıyla vergi sistemimize vergi matrahının dolaylı yollardan aşındırılmasını önlemek amacıyla örtülü sermaye ve örtülü kazanç kavramları dahil edilmiştir.

Kanunda vergiden kaçınmak için kullanılan yollardan birisi olarak kabul edilen örtülü sermayenin (...)"

İfadesiyle hakkın kötüye kullanılması hallerinden birisi niteliğindeki örtülü sermaye aktarımını vergiden kaçınma yöntemlerinden birisi olduğunu açıkça belirtmiş ve doğrudan doğruya özdeşleştirmiştir.

Danıştay 7. Daire de 06.10.1994 tarih, E:1992/8205, K:1994/4596 sayılı kararında vergiden kaçınma kavramını benzer bir şekilde kullanmıştır. Söz konusu kararda;

"(...) Borçlar Kanununun yukarıda anılan 18. maddesi uyarınca yapılan yorumla, hisse devri nedeniyle borçlanılan meblağın, olay tarihinde henüz dokuz aylık bebek olan yükümlü tarafından, reşit olduğu tarihte babasına, ödeneceğine ve söz konusu meblağa her hangi bir faiz hesaplanmayacağına ilişkin muameleden beklenen amacın, sırf veraset ve intikal vergisinden kaçınmaya yönelik olduğunun anlaşılması karşısında borçlandırma işleminin gerçek mahiyetinin, vergiden kaçınma amacına yönelik ivazsız bir intikal olduğu sonucuna varılmaktadır."

şeklinde hüküm kurmak suretiyle, özel hukuk işlemlerinin gerçek mahiyetinin esas alınacağını, mükelleflerin sırf vergiden kaçına amacına matuf hareketlerinin vergisel anlamda himaye görmeyeceğini vurgulamıştır. Karar metninden de görüldüğü üzere Danıştay 7. Daire de tıpkı 9. Daire gibi vergiden kaçınma kavramına atıf yaparken hakkın

kötüye kullanılması teşkil eden vergiyi azaltma amacına yönelik hareket ve işlemlerini ifade etmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ise her ne kadar 11.06.1999 tarih, E:1998/404, K:1999/334 sayılı kararında “vergiden kaçınma” kavramına doğrudan bir atıf yapmamakta ise de onamaya konu ilk derece mahkemesi kararında aşağıdaki ifade geçmektedir:

“(...) şirketlerin bilançolarında görünen geçmiş yıl zararlarının holding tarafından devralınması ve devralınan şirketlere öz varlık kazandırılmak istenmesi devir olayına gerek Kurumlar Vergisi gerekse Türk Ticaret Kanunu açısından hukukilik kazandırmaya yönelik fiktif bir muamele olduğu, adı geçen şirketlere ait olup, holding tarafından üstlenilen ve bilahare davacı şirkete aktarılan zararların, banka - borç ve faizlerinin gerçek bir devir olmadığı, asıl amacın, davacı şirket tarafından satışı yapılan taşınmazlardan doğan karı bu yollarla vergiye tabi tutmamak, vergiden kaçınmak olduğu, (...) bağlı olduğu holdinge karşılıksız para kullandırmasının örtülü kazanç olduğu (...)”

Burada da tıpkı bahsi geçen Danıştay kararlarında olduğu gibi örtülü kazanç aktarımı, vergiden kaçınma yollarından birisi olarak görülmüştür.

Danıştay içtihatlarından çıkan sonuç; Danıştay’ın vergiden kaçınma kavramını, vergi borcunun hakkın kötüye kullanılması suretiyle azaltılmasına dair mükellef işlemleri olarak tanımladığı ve kesinlikle önüne geçilmesi gereken bir durum olarak gördüğüdür.

C. Doktrinde Vergiden Kaçınma Kavramına Dair Tanımlar

Türk kamu maliyesi öğretisinde mükelleflerin vergi borcunu etkileme çabaları arasında sayılan vergiden kaçınma kavramının tanımı yapılırken genel olarak “hukuka uygunluk” unsuruna atıf yapıldığı göze çarpmaktadır. Öğretide sıklıkla vurgulanan; vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma arasındaki en büyük farkı bu hukuka uygunluk unsurunun oluşturduğudur.

AKDOĞAN, mükellefin verginin kavradığı kaynakların dışındaki kaynaklardan kazanç veya irat elde etmeye yönelmesi veya vergi dışı servet unsurları edinmeye çalışarak vergiyi doğuran olaya neden olmama suretiyle vergi yükünün dışında kalması durumunu vergiden kaçınma olarak nitelendirmektedir¹⁸⁷. AKDOĞAN; burada vergiden kaçınmanın hukuka aykırı bir yanı olmadığını belirtmekle birlikte, mükelleflerin çeşitli vergi uygulamalarının kendilerine olan etkilerinin en aza indirilmesi amacıyla profesyonel danışmanlardan, vergi planlamacılarından yararlanabileceklerini, bu aşamada vergi düzenlemelerindeki birtakım boşlukları da kendi lehlerinde kullanabileceklerini ifade etmektedir¹⁸⁸.

ERGİNAY ise vergiden kaçınma kavramını biraz da “ikame mal” kavramına benzer bir şekilde açıklamaktadır. Mükellefin vergi mevzuu olan bir malı almamasını veyahut iktisatta çay ve kahvede olduğu gibi birbiri yerine geçebilen mallar¹⁸⁹ olarak

¹⁸⁷ AKDOĞAN, age., s. 165

¹⁸⁸ Aynı görüşte: IŞIK, Kadir; KARAYILMAZLAR, Ekrem; ORGAN, İbrahim; IŞIK, Hayriye; **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s. 122

¹⁸⁹ ÜNSAL, Erdal M., **Mikro İktisat**, Genişletilmiş 10. Baskı, Big Bang Yayınları, Ankara, 2014, s. 7

tanımlanan ikame mallarda olduğu gibi verginin daha düşük tutulduğu ikame bir malı almasını -örneğin katma değer vergisi vermemek için şeker yerine pekmeze yönelmesini- vergiden kaçınma olarak tanımlamaktadır¹⁹⁰.

ULUATAM da vergiden kaçınmayı genel anlamda mükellefin vergi matrahını küçültmesi veya yok etmesi yönündeki davranışlar olarak açıklarken, benzer bir şekilde, mükelleflerin vergilenen malın yerini doldurabilecek ikame malların tüketimine yönelmesinin vergiden kaçınma olarak nitelendirileceğini belirtmektedir¹⁹¹. Bununla birlikte ULUATAM, vergiden kaçınma kavramını, vergiden kanuni kaçınma ve kanun dışı yollarla vergi kaçırılması şeklinde çok geniş bir şekilde ele almaktadır. Buna göre mükelleflerin yukarıda bahsedildiği gibi, daha az vergilenmiş mallara yönelmesi veya artan oranlı gelir vergilerinde belli bir gelir düzeyinden sonra uygulanacak vergi oranlarının yüksekliği karşısında mükellefin söz konusu düzeyi geçen gelirden vazgeçmesinin yanında; vergi düzenlemelerindeki boşluklardan yararlanılmak suretiyle vergi matrahının azaltılması da vergiden kanuni kaçınma olarak nitelendirilmektedir¹⁹². “Kanun dışı yollarla vergi kaçırılması” ise, kanunun öngördüğü bir şekilde vergi ödemekten, vergi matrahının gizlenmesi veya gerçeğe aykırı gösterilmesi gibi yollarla kaçınmak olarak tanımlanmaktadır¹⁹³.

¹⁹⁰ ERGİNAY, age., s. 123

¹⁹¹ ULUATAM, Özhan, age., s. 304

¹⁹² Benzer nitelendirme için: ERDEM; ŞENYÜZ; TATLIOĞLU, age., s. 153

¹⁹³ ULUATAM, age., s. 305

TÜRK, vergiden kaçınmayı “vergiden kaçış” kavramı içerisinde saymıştır¹⁹⁴. Buna göre vergiden kaçış mutlak ya da görelî olarak iki şekilde ortaya çıkmaktadır: mutlak bir şekilde gerçekleştiği durumlarda mükellefler vergiyi ya hiç ödememekte ya da eksik ödemekte, vergiden kaçışın görelî gerçekleştiği durumlarda ise mükellefler önce vergiyi ödemekte fakat daha sonra vergi yükünü üçüncü bir kişiye taşımaktadırlar. Bu bağlamda mutlak şekilde gerçekleşen “vergiden kaçış” içerisinde sayılabilecek olan vergiden kaçınma, mükellefin ödemesi gereken vergi yükünü üçüncü şahıslara taşımaksızın ödememesi hali olarak tanımlanmaktadır. TÜRK aynı zamanda vergiden kaçınma kavramını da geniş ele alarak, vergi kaçakçılığını da vergiden kaçınmaya dahil etmekte, bununla beraber mükellefin kaçınma eylemini vergi kanunlarına dayanarak gerçekleştirmesi halini vergiden kaçınma, vergi kanunlarını ihlal etmesi halini ise vergi kaçakçılığı olarak nitelemektedir¹⁹⁵. Bu tanımadan da anlaşılacağı üzere vergiden kaçınma, herhangi bir şekilde suç teşkil etmediği gibi, tamamen hukuka da uygun sayılmaktadır.

TÜRK, vergiden kaçınmanın iki şekilde gerçekleştirilebileceğini savunmaktadır: kanunla düzenlenen vergiden kaçınma ile kanunlardaki boşluklara dayanan vergiden kaçınma. Vergi kanunları vergilendirme yönünden herkesi kapsam içerisine alırken bazı hallerde bir takım kişi, grup ve sosyal tabakaları kısmen veya tamamen vergi ödemez hale getirilmesi durumunda vergiden kaçınmanın kanunla düzenlenmesi söz konusu iken, mükelleflerin kanun koyucunun iradesinden ayırksı olarak kanun koyucunun ihmâinden yararlanması ve bir şekilde ödeyeceği vergiyi azaltması veya sıfırlaması hali ise kanun

¹⁹⁴ TÜRK, age., s. 198

¹⁹⁵ TÜRK, age., s. 198

boşluklarına dayanan vergiden kaçınma niteliğindedir. TÜRK'e göre burada vergi mükellefinin gerçekleştirdiği vergiden kaçınma kanun hükümlerine dayandığından mükellefin hukuk açısından vergiyi ödememe hakkı mevcuttur. Bu kapsamda her ne kadar vergi mükellefinin bu davranışı ahlaki yönden eleştirilebilse dahi hukuki yönden herhangi bir eleştiriye tabi olamayacak, vergi idaresinin de vergiden kaçınmayı sona erdirmek veya vergilendirmenin gerçekleştirilmesini temin etmek için mahkemelere başvurma hakkı da söz konusu olamayacaktır¹⁹⁶.

EDİZDOĞAN vergiden kaçınma kavramını bir kimsenin vergi yükümlülüğünü kanunlara uygun olarak azaltması olayı¹⁹⁷ olarak tanımlarken; benzer bir şekilde, hiç kimsenin vergi yükümlüsü olmak için özel bir çaba göstermek zorunda olmadığını ifade etmektedir¹⁹⁸. EDİZDOĞAN vergiden kaçınmanın çeşitli şekillerde gerçekleşebileceğini ifade ederken, doktrindeki gruplamaya sadık kalarak, mükellefin vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemesi veya kanunlardaki boşluklardan yararlanması şeklinde iki grupta toplamış ve neticede vergiden kaçınmanın engellenmesinin çok zor olduğunu belirtmiştir.

AKKAYA ise vergiden kaçınma kavramını, yasa koyucu tarafından vergiyi doğuran olay olarak belirlenmiş eylem veya işlemi yapmamak olarak tanımlarken, mükellefin bu vergiden kaçınırken aslında vergileme konusu yapılan iktisadi sonuçtan da vazgeçmesi gerektiğinin altını çizmekte, bununla birlikte vergiden kaçınmanın vergi

¹⁹⁶ TÜRK, age., s. 199-200

¹⁹⁷ EDİZDOĞAN, age., s. 215

¹⁹⁸ Aynı görüş: NADAROĞLU, age., s. 279

yükünü hukuki platformda azaltma çabası olup olmadığının tartışmalı olabileceğini ifade etmektedir¹⁹⁹.

II. VERGİDEN KAÇINMANIN UNSURLARI

Buraya kadar yapılan genel tanımlamalardan, öğretideki vergiden kaçınma kavramının iki esaslı unsuru olduğu çıkarımı yapılabilir:

- i. Vergi yükünün azaltılması
- ii. Hukuka uygunluk

Yukarıdaki iki unsurun ise birlikte ve aynı anda gerçekleşmesi şarttır. Zira vergi yükünün azaltılması zaten vergiden kaçınmanın doğası gereği esas unsuru iken, bunun mutlaka hukuka uygun bir şekilde gerçekleşmesi de gereklidir. Aksi takdirde, yani hukuka uygunluk unsuru çıkarıldığında, gerçekleşen davranış vergi kaçırma olarak nitelendirilmektedir.

A. Vergi Yükünün Azaltılması

Vergiden kaçınma yoluyla mükelleflerin vergi yükünü azaltmalarının devlet açısından yaratabileceği en muhtemel sonuç, vergi hâsılatının da bu doğrultuda azalmasıdır.²⁰⁰ Vergi yükünün azaltılması mükelleflerce neredeyse sınırsız yöntemlerle gerçekleştirilebilmekle birlikte, buna yönelik davranışlar genel olarak, vergileme konusu

¹⁹⁹ AKKAYA, age., s. 22

²⁰⁰ ŞİŞMAN, Bülent, **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s.

olan malı/hizmeti hiç almama veyahut daha az vergiye tabi malı/hizmeti tercih etmek suretiyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin önüne geçilmesi şeklinde olabileceği gibi, kanun koyucunun yönlendirici vergilendirme²⁰¹ kapsamında vergiler eliyle ekonomik istikrarı sağlamak, sosyal ve kültürel hayata yön vermek gibi amaçlarla vergiyi doğuran olaya müdahale ederek öngördüğü bir takım muafiyet veya istisnalardan yararlanılması suretiyle de meydana gelebilmektedir.

Burada vergiden kaçınma kapsamında nitelendirilecek mükellef işlem veya eyleminin türü önem arz etmektedir. Her ne kadar yukarıda bahsi geçen görüşlerde mükelleflerin vergi yükünün azaltılması yönündeki davranışlarının ekseriyetle daha az vergilendirilmiş olan ikame malların tercih edilmesi ya da vergi kanunlardaki boşluklardan yararlanılması şeklinde ortaya çıkabildiği ifade edilmekte ise de mükelleflerin vergi yükünü azaltmaya dair davranışlarında ortaya koydukları yaratıcılık yadsınamaz olup, bunun neredeyse sürekli değişmekte ve gelişmekte olan bir alan olduğu söylenebilir.

Gerçekten de mükelleflerin keşfettikleri ya da deyim yerindeyse icat ettikleri vergiden kaçınma yöntemleri ile bunlara karşı önlemler geliştirmeye gayret eden vergi idaresinin çabalarının çarpışmasının, vergi mevzuatının karmaşık hükümleri ile bu hükümleri uygulamak için istihdam edilen idare personel sayısında bir genişleme/şişmanlama yarattığı da öğretilde ifade edilmektedir²⁰².

²⁰¹ Ayrıntılı bilgi için GÖKER, Cenker, **Yönlendirici Vergileme**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011

²⁰² HARVEY, Brian, W., “Tax Avoidance - Illegal, Immoral or Fattening?”, **Northern Ireland Legal Quarterly**, Cilt: 21, Sayı: 3, Sonbahar 1970, s. 246

O halde mükelleflerin vergi yükünün azaltılmasına yönelik başvurdıkları her yöntemi saymak neredeyse imkânsız ise de en genel kullanılan yöntemlere değinmenin gerekli olduğu düşünölmektedir.

1. Vergilendirme Konusundan Tümden Vazgeçilmesi

Devlet ile mükellef arasındaki her türlü somut vergi ilişkisinin vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başladığı²⁰³ göz önüne alındığında, mükellefin vergilendirme konusu davranışta bulunmayarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini engellemesi halinde vergi ilişkisi de oluşmayacaktır.

Burada mükellef elde etmek istediğı ekonomik yarardan sırf vergilendirme sebebiyle fedakârlık yaparak vazgeçmekte ve bunun neticesinde de vergiyle karşı karşıya kalmamayı seçmektedir. Her ne kadar Anayasa'nın 73'üncü maddesi uyarınca herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü ise de kimse vergi yükümlüsü olmak için de özel bir gayret göstermek zorunda değildir²⁰⁴. Bu bağlamda bir mükellefin vergilendirme konusundan elde edeceği faydadan doğrudan vazgeçmesi suretiyle verginin doğumunu engellemesinin hukuka aykırı sayılması mümkün değildir.

Kaldı ki bazı durumlarda mükelleflerin vergilendirme konusundan vazgeçmeleri devletin özellikle güttüğü birtakım politikaların bir parçası olabilmektedir. Zira ekonomik ve sosyal yaşamı düzenleme ve denetlemenin devletin esas görevleri arasında sayılması sebebiyle, vergileme, devlet tarafından halkın kamu hizmeti giderlerine katılmasının

²⁰³ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, age., s 95

²⁰⁴ NADAROĞLU, age., s. 279

yanında, kişilerin bazı faaliyetlerini özendirmek veya köreltmek amacıyla da kullanılmaktadır²⁰⁵.

Gerçekten de vergilerin kamu hizmetlerinin finansmanının ana kaynağı olması sebebiyle vergilemenin klasik amacı da bu finansmanı sağlayabilmektir; ne var ki modern devlet anlayışının ortaya çıkışıyla vergileme, devletin ekonomik istikrarın sağlanması ve maliye politikasının da en önemli araçlarından birisi haline gelmiştir. Vergilendirme ile kamu hizmetlerinin finansmanı için elde edilen gelirin yanı sıra, ekonomik, sosyal ve kültürel alanlarda çeşitli sonuçların da elde edilmesinin mümkün olduğunu ifade eden mali amaç dışı vergilendirme, belli bir vergi geliri elde etme beklentisi olmaksızın tamamen ülkenin gerektirdiği birtakım amaçların gerçekleştirilmesi için yapılan vergilendirmedir. Burada devlet çeşitli sübvansiyonlar veya vergi indirimlerini veyahut vergi artışlarını kullanarak mükelleflerin belirli yönde hareket etmelerini özendirmekte ya da caydırmaktadır²⁰⁶.

Devlet de çevrecilik veya kamu sağlığı gibi önemli kamu yararı ihtiva eden alanlarda gelir elde etme amacıyla ari olarak belirli malların tüketimini azaltmayı amaçlayarak vergilendirme yapabilmektedir. Örneğin kamu sağlığının korunması amacıyla sigara tüketimini azaltabilmek için sigara üzerine konulan yüksek vergiler her ne kadar bütçede önemli bir paya sahip ise de yüksek gelir elde amacıyla

²⁰⁵ ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, “Vergilemenin Ekonomik Sınırları”, **Prof. Dr. Akif Erginay’a 65inci Yaş Armağanı**, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları No: 460, Ankara, 1981, s. 595

²⁰⁶ GÖKER, age., s. 11

konulmamaktadır. Burada devlet, tüketicilerin yüksek vergi sebebiyle sigara satın almayı azaltmalarını hatta sigara almaktan tümünden vazgeçmelerini ummaktadır²⁰⁷.

Bu da vergilendirmenin bazı devlet politikalarının aracı olurken, bu aracın sadece mükelleflerin vergiden kaçınmaları ile netice verebildiği sonucunu çıkarmaktadır. Dolayısıyla doğrudan devlet tarafından desteklenen bu tür vergiden kaçınmanın hukuka aykırı sayılmasına olanak olmadığı düşünülmektedir.

2. İkâme Malların Tercih Edilmesi

Birbirinin yerine geçebilen veya birbirinin yerine kullanılabilen mallar olarak tanımlanan ikame mallar, bu özellikleri sebebiyle mükelleflerin tercihlerini az vergilendirilen ikame mal üzerinde kullanmak suretiyle vergisel yüklerin en aza indirilmesi yönünde yararlandıkları araçlardan birisidir. Mükellefler, ilk tercihleri mal yerine daha az vergilendirilen ikame malı tercih ederek aslında planladıkları ekonomik sonuçtan tümüyle vazgeçmemekte, ikame malı kullanarak aynı sonuca ulaşmakta fakat daha az vergi yüküyle karşı karşıya kalmaktadırlar. Pek tabi mükellefin burada hiçbir

²⁰⁷ Bununla birlikte her ne kadar sigara tüketiminin azaltılması ve halk sağlığının korunması amacıyla sigara üzerindeki vergilerin arttırılması gerektiği Dünya Sağlık Örgütü tarafından da doğrudan önerilmekte ise de, bu tür bir vergi artışı tüketicileri kaçak sigara kullanılmasına sevk etmekte, bu kapsamda yüksek fiyata sahip tütün ürünlerinin çok daha düşük fiyatlı kaçak tütün ürünleri ile ikame edilmesi neticesinde tüketimde ciddi bir düşüş meydana gelmediği gibi, bu sefer devlet tarafında vergi kaybı ortaya çıkmaktadır. Bu durum Kanada ve İsveç gibi ülkeleri vergi indirimi yapmaya dahi itmiştir. Ayrıntılı bilgi için Bkz. ÖNER, Cihat, GÖKER, Cenker, “Vergilendirme ile Tütün ve Tütün Mamulleri Kaçakçılığı Arasındaki İlişki Üzerine”, **Prof. Dr. Erdal Onar’a Armağan**, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 391, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 2013

fedakârlığa katlanmadığı söylenemez -zira ilk tercih ettikleri maldan vazgeçmektedir-fakat temel olarak aynı faydayı ikame mal ile yine elde edebilmektedir.

Mükelleflerin bu yolu kullanmalarının da vergi idaresine karşı herhangi bir şekilde hakkın kötüye kullanılması veya kanuna karşı hile teşkil ettiğini söylemek güçtür. Hatta bunun, yani mükelleflerin ikame malı tercih etmesinin bazı durumlarda tıpkı yukarıda bahsedildiği gibi devlet politikasına binaen doğrudan doğruya devlet tarafından istenildiği de bir gerçektir.

İkame mallar yönünden de devlet, satın alınmasını tercih ettiği mala vergi kolaylıkları getirerek fiyat avantajı sağlayabildiği gibi, rakip ikame malın vergisini arttırarak yine mükelleflerin tercihlerini etkileyebilmektedir²⁰⁸. Burada iktidarın yaptığı aslında mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri olumsuz tepkilerden yararlanarak davranışlarını belli bir yöne çekmek ve makro anlamda amaçlanan bazı ekonomik veya toplumsal faydaları elde etmektir. Başka bir ifadeyle bazı durumlarda devlet ikame bir malın vergisini, mükelleflerin vergiden kaçınacaklarına güvenerek arttırmaktadır.

Dolayısıyla mükelleflerin ikame malları tercih etmek suretiyle vergi yükünü azaltmalarının hukuka aykırılığından söz edilmeyecektir.

3. Vergi Göçü

Vergilendirmenin emek arzı ve çalışma arzusu üzerinde etkide bulunduğu bir gerçektir. Ekonomide çalışanların ve çalışmak isteyenlerin çalışma süresi olarak tanımlanabilecek emek arzının vergilendirmeden etkilenebileceği açıktır. Zira ücretler

²⁰⁸ GÖKER, age., s. 42

üzerindeki vergi yükünün ağır olan bölgelerden daha hafif olan bölgelere göç yaşanması verginin emek arz üzerindeki etkilerine örnektir.

Tüm faaliyetlerin vergilendirilmediği veya farklı vergilendirildiği durumlarda ekonomik faaliyetler vergilendirilen alandan vergilendirilmeyen alana ya da yüksek oranlı vergilerden düşük oranlı vergilere doğru kaymaktadır. Vergilemenin geniş anlamda etkileri vergi yükünün bir şekilde bertaraf edilmesi olarak ortaya çıkmakta ise de *-dar anlamda-* özellikle de işgücü arzı üzerindeki etkileri; daha az işgücü sunarak kişinin kendi boş zamanını arttırmak, erken emekli olmak şeklinde de ortaya çıkabilmektedir²⁰⁹. Zira emek üzerine konan vergi kişinin çalışması neticesinde elde ettiği geliri azaltarak, boş zamanın bedelini de ucuzlatmakta, dolayısıyla da kişinin daha fazla boş zaman talep etmesine neden olmaktadır²¹⁰.

Bu bağlamda verginin çalışma arzusu üzerindeki etkileri gelir etkisi ile ikame etkisi olarak ikiye ayrılabilir. Vergilendirme sebebiyle net geliri azalan kişinin eski gelir düzeyine tekrar ulaşabilmek için daha fazla çalışmayı seçmesi verginin gelir etkisini, kişinin bunun yerine çalışmamayı ve aylaklık etmeyi tercih etmesi ise verginin ikame etkisini ifade etmektedir²¹¹.

Verginin mükelleflerin çalışma arzularını azaltıcı bu ikame etkisi neticesinde kişinin çalışmayı bırakması, emekli olması halleri piyasadaki emek arzının azalmasına,

²⁰⁹ ATKINSON, Anthony B.; STIGLITZ, Joseph E.; **Lectures on Public Economics**, McGraw-Hill Book, Berkshire, 1980, s. 27; (naklen BALSEVEN, Hale; “Vergilerin Emek Arzı Üzerindeki Gelir, İkame ve Mali Etkileri”, **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 2, 2003, s. 219)

²¹⁰ BALSEVEN, agm., s. 220

²¹¹ ERDEM; ŞENYÜZ; TATLIOĞLU; age., s. 195

aynı zamanda kişilerin vergi sebebiyle çalışma hayatından ayrılmasına, bir anlamda inzivaya çekilmesine sebep olmaktadır.

Mükelleflerin, tabi oldukları devlete karşı vergisel yükümlülükleri hafifletmek veya tümünden kurtulmak amacıyla ikametgâhlarını terk ederek başka bir bölgeye yerleşmeleri vergi göçü olarak adlandırılmaktadır. Gerçekten de yeterli kaynağa sahip olan mükelleflerin yüksek gelir vergisi oranları sebebiyle faaliyet gösterdikleri ana ikametgahlarını daha düşük vergileme oranlarına sahip ülkelere taşıdıkları bir gerçektir²¹². Hatta kimi bireyler çalışmayı tamamen bırakarak çalışma hayatında inzivaya çekilebilmekte, hatta yıllarca doğup büyüdüğü ülkelerini terk edip, başka bir ülkenin vatandaşlığına dahi geçebilmektedirler²¹³.

Her ne kadar öğretilerde vergi inzivası adı altında vergi göçü ile mükelleflerin çalışmayı bırakarak inzivaya çekilme eylemlerini tek bir kavram altında toplayan

²¹² Almanya bu tür vergisel sebeplerle ikametgâh değiştirmelerin önüne geçmek amacıyla, son on yıllık süre içerisinde beş yıl boyunca tam mükellef sayılanların Almanya ile ekonomik yönden ciddi bağlarını sürdürmeleri halinde, tüm dünyada elde ettikleri gelirler yönünden vergilendirilmeleri yönünde kanuni düzenlemeler ihdas etmiştir. (ORDOWER, Henry, “The Culture of Tax Avoidance”, **Saint Louis University Law Journal**, Cilt: 55, Sayı: 1, Sonbahar 2010, s. 105)

²¹³ Günümüzden örnek vermek gerekir ise Fransa Devletinin yılda 1 milyon Euro’dan fazla kazancı olanlardan %75 oranında yüksek gelir vergisi alma yönünde düzenleme yapmasıyla birlikte Fransa’nın dünyaca tanınmış aktörlerinden olan Gerard Depardieu, Fransa’dan ayrılıp %13’lük sabit gelir vergisi oranına sahip Rusya’ya yerleşerek, Rusya vatandaşı olmuştur. (WORSTALL, Tim, “French Tax Exile Gerard Depardieu Gains Russian Citizenship”, **Forbes**, 03.01.2013, <https://www.forbes.com/sites/timworstall/2013/01/03/french-tax-exile-gerard-depardieu-gains-russian-citizenship/#6f1672df722b>, Erişim Tarihi: 12.11.2017)

eserler²¹⁴ mevcut ise de mükellefin verginin ikame etkisi neticesinde çalışmayı bırakması halinin vergi inzivası olarak adlandırılması, mükellefin ikametgâhını terk etmesi halinin ise vergi göçü olarak adlandırılmasının daha doğru olacağı kanaatineyiz. Zira vergi göçünde mükellef herhangi bir şekilde inzivaya çekilmemekte, yine önceden yapmakta olduğu gelir getirici faaliyeti icra etmeye devam etmekte, sadece vergisel yönden tabi olduğu devleti değiştirerek vergisel avantaj elde etmeyi amaçlamaktadır. Vergi inzivasında ise, kişi herhangi bir şekilde ikametgâhını veya tabiiyetini değiştirmemekte, çalışmayı bırakarak vergilendirilebilecek kazancının doğmasını engellemektedir.

Vergi göçü ile vergi inzivasının ortak noktası ise, mükellefin herhangi bir şekilde hukuk dışı yollara sapsaksızın ödeyeceği vergi miktarını azaltmaya gitmesi olarak belirlenebilir.

4. Vergi Cennetlerine Yönelme

Mükellefler daha az vergi ödemek amacıyla ikametgâhlarını bırakarak, vergi açısından avantajlı oldukları için göç etmeyi tercih ettikleri yerlerin bazıları vergi cenneti niteliğinde olabilmektedir.

Devletlerin egemenlik göstergelerinden ön önemlilerinden birisi olan vergilendirme yetkisi, her devlet tarafından bizzat kullanılmaktadır. Bu bağlamda bir devletin diğer devletin vergilendirme yetkisine müdahale etmesi, egemenlik kudretine müdahale anlamını taşımaktadır.

²¹⁴ PÜRSÜNERLİ ÇAKAR, agm., s. 1301

Küreselleşmenin etkilerini göstermesinden önceki dönemde, vergi politikaları temel olarak yerel ekonomik ve sosyal hususlarla ilgili olarak geliştirilmekteydi. Bu kapsamda yüksek vergilemenin ve yüksek kamu harcamalarının mı, yoksa düşük vergileme ve sınırlı kamu harcamalarının mı benimseneceği ya da doğrudan vergilere mi yoksa dolaylı vergilere mi ağırlık verileceği gibi hususların tümü ülkenin yerel ve iç koşullarına göre belirlenmekteydi ve bunların etkileri de genelde yine yerel ile sınırlı kalmaktaydı²¹⁵.

Bununla birlikte 19'uncu yüzyılın sonlarında başlayan fakat asıl olarak 1980'li yılların başında etkisini göstermeye başlayan küreselleşme olgusuyla birlikte üretim faktörlerinin hareketliliği artmış, bu da bu egemen devletlerin ulusal ekonomilerinin birbirleriyle entegrasyonunu gündeme getirmiştir²¹⁶. Bunun sonucu olarak devletlerin vergi sistemleri ve vergi uygulamaları entegrasyona girilen diğer devletlerin vergi sistemlerine etki etmeye başlamıştır.

Ekonomik sınırların kalkmaya başlamasıyla hareketli hale gelen küresel sermayeyi kendi ülkelerine çekmek isteyen az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler ise bu amaçla yabancı yatırımcılar üzerindeki vergi yükünü azaltmaya girişmişler ve dahası bu gayeyle birbirleriyle rekabete girmişlerdir. Uluslararası vergi rekabeti²¹⁷ olarak

²¹⁵ OECD, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**, OECD Publishing, Paris, 1998, s. 13

²¹⁶ ARMAĞAN, Ramazan; İÇMEN, Murat; “Vergi Rekabeti ve Türkiye’ye Yansıması”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 2, 2012, s. 145

²¹⁷ Vergi rekabeti uluslararası alanda farklı egemen devletler arasında olabileceği gibi, aynı devletin içinde farklı idari bölgeler veya federe devletler, hatta federe devletler ile bağlı bulundukları federal devlet arasında da meydana gelebilmektedir.

adlandırılan devletler arasındaki bu rekabetin ülkeler üzerinde olumlu etkileri olduğunu savunanlar bulunmakta ise de rekabetin şiddetlenmesiyle artık ülkelere zarar verici boyutlara ulaşmaya başladığı yönünde hâkim görüş mevcuttur²¹⁸.

Öğretide vergi rekabetinin iki tür sınıflandırmaya tabi tutulduğu görülmektedir. Vergi rekabetinin etkileri yönünden yapılan sınıflandırma yararlı vergi rekabeti ile zararlı vergi rekabeti olarak ikili bir ayırım yapmakta, taraf olanlar açısından yapılan sınıflandırma ise vergi rekabetini yatay ve dikey olarak ikiye ayırmaktadır.

Dikey vergi rekabeti aynı yönetime tabi fakat farklı yönetim kademelerindeki yerel ve merkez yönetimleri arasında, birbirlerinden bağımsız olarak aynı vergi kaynağının farklı oranlara tabi olarak vergilendirilmesi hallerinde ortaya çıkabilecek rekabet olarak tanımlanabilmektedir²¹⁹. Yatay vergi rekabeti ise aynı düzeyde olan iki veya daha fazla egemen devletin veya aynı devlete tabi idarenin (yerel yönetim, federe devlet vb.) arasında meydana gelmektedir.

Etkilerine göre yapılan sınıflandırmada ise; rekabetin ülkenin refah seviyesini arttıran vergi politikası olarak uygulanmasının²²⁰ söz konusu olduğunda yararlı vergi rekabetinden, rekabetin kızışmasıyla ülkelerin vergi tabanının erimesine yol açan ve ülkelere mali anlamda zarar verici etkileri bulunması söz konusu olduğunda ise zarar verici vergi rekabetinden bahsedilmektedir.

²¹⁸ YURDADOĞ, Volkan; ALBAYRAK, Murat, “OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti”, **Sosyoekonomi**, Cilt: 25(32), 2017, s. 122

²¹⁹ ARMAĞAN, İÇMEN, agm., s. 147

²²⁰ ARMAĞAN, İÇMEN, agm., s. 147

Vergi cennetleri, geleneksel olarak vergi oranların diğer devletlere oranla çok daha düşük tutulduğu ve mükelleflere vergiden kaçınma yoluyla vergisel avantajlar sağlayan devletler²²¹ olarak tanımlanabilmektedir. Vergi cennetlerinin tanımı literatürde kesin bir şekilde yapılmasa da vergi cenneti ülkelerin taşıdıkları özellikler, OECD'nin zarar verici vergi rekabetinin önüne geçebilmek için başlattığı çalışmalar neticesinde 1998 yılında Paris'te yapılan Bakanlar Konseyi toplantısında kabul edilmiş olan raporda²²² yer almaktadır.

Buna göre vergi cennetlerini tanımlayıcı 4 anahtar unsur söz konusudur. Bunlar, ülkede herhangi bir verginin bulunmaması veya sadece nominal vergilerin bulunması, etkili bir bilgi değişiminin yokluğu, şeffaflığın yokluğu ve son olarak da esas faaliyetin yokluğu olarak belirlenmiştir²²³. Vergi cennetlerinde gerçekten de vergi oranları açısından her mükellefle ayrı ayrı anlaşmalar yapılabilmekte ve bu anlaşmalarla mükellefler arasında farklılık yaratılabilmekte, bu da şeffaflığa hanel getirmektedir. Bununla birlikte kimi mükellefler vergi cennetlerini sadece adres olarak göstermekte, bu ülkede gerçek bir ticari faaliyette bulunmamaktadırlar.

Vergi cenneti niteliğinde olan ülkelerin genel ortak özellikleri ise, küçük bir nüfusa ve dar bir coğrafyaya sahip olmaları, doğal kaynaklarının yeterli olmaması dolayısıyla sanayi ülkesi olma yönünde önünde birtakım engellerin bulunması, bu sebeple

²²¹ ÖZ, age., s. 124

²²² Bkz. OECD, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**

²²³ OECD, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**, s. 23

de finansal hizmetler ve yatırımlar açısından cazibe ortamı yaratarak ekonomilerine olumlu katkılar elde etmeyi amaçlamalarıdır²²⁴.

Bununla birlikte öğretilerde vergi cennetlerinin yukarıda bahsedilen ortak özelliklerine ek olarak, basın özgürlüklerinin ve yükseköğretim kurumlarının olmadığı ve demokrasinin gelişmemiş olduğu yönündeki çıkarımların²²⁵ yanında, vergi cennetlerinin küçük ama çok iyi yönetilen ve refah içerisinde olan ülkeler olduğunu, hatta başarılı bir vergi cenneti olmanın en temel şartının çok yüksek kaliteli bir yönetim anlayışı olduğunu²²⁶ ampirik verilerle ortaya koyan çalışmalar da mevcuttur.

Burada şunu da belirtmek gerekir ki vergi cennetlerinde etkili bir bilgi değişiminin yokluğu sadece yatırımcılara vergide kaçınma olanağı vermemekte, kara para aklanması gibi yasa dışı faaliyetler için de fırsatlar yaratmaktadır. Zira bu ülkelerde hesap sahibi hakkında sadece bilgi isteyen üçüncü ülkeler değil, kendisinden bilgi istenen ülke de herhangi bir şekilde bilgi sahibi olmayabilmektedir²²⁷.

Bununla birlikte, her ne kadar vergi cennetlerinin yüksek vergi uygulayan ülkelere kendi vergi politikalarının negatif etkilerini azaltma yönünde yardımcı olduğu yönünde yumuşak bir hava mevcut ise de vergi cennetlerinin diğer ülkelerin vergi gelirleri üzerinde

²²⁴ ÖZ, age. s. 128

²²⁵ HAMPTON, Mark P., CHTISTENSEN, John, “Offshore Pariahs? Small Island Economics, Tax Havens, and the Re-configuration of Global Finance”, **World Development**, Vol.30, No: 9, 2002, s. 1664 (naklen ÖZ, age., s. 130)

²²⁶ DHARMAPALA Dhammika, HINES, James R. Jr., “Which Countries Become Tax Havens?”, **Journal of Public Economics**, 93, 2009, s. 1066

²²⁷ ÖZ, age., s. 95

parazit olduğu yönünde görüşler de mevcuttur. Bu görüşe göre vergi cenneti olmayan ülkeler kendi vatandaşlarının yararına yapacağı kamu harcamalarını vergi gelirlerini korumak yönünde alacakları tedbirler için yapmak zorunda kalmakta, böylece vergi cenneti ülkeler diğer ülkelerin vatandaşlarının refah seviyesinden çalmış olmaktadırlar²²⁸.

Zararlı vergi rekabetinin önüne geçilmesine yönelik çalışmalar kapsamında OECD tarafından Vergide Saydamlık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*) kurulmuştur. Bu çalışmaların geldiği seviyeye ilişkin olarak OECD 2000 yılında yayınlanan raporda²²⁹ vergi cenneti ülkeler 34 adet olarak belirtilerek tek tek listelenmiştir. Bu raporun yayınlanmasını takiben OECD tarafından listede yer alan ülkelerle ikili görüşmeler gerçekleştirilmiş ve bu ülkelerden bazı taahhütler alınmıştır.

Ayrıca yine OECD tarafından oluşturulan çifte vergilemenin önlenmesine ilişkin model anlaşma metinlerinde şeffaflık ve bilgi değişimi kapsamında birtakım hükümler de derç edilmiş, ayrıca bazı vergi cenneti ülke ve bölge temsilcilerinin katılımıyla Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması Modeli ortaya çıkarılmıştır²³⁰.

²²⁸ SLEMROD, Joel; WILSON, John D., “Tax Competition with Parasitic Tax Havens”, **Journal of Public Economics**, 93, 2009, s. 1261

²²⁹ OECD, **Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices**, 2000, Paris

²³⁰ BATIREL, Ömer Faruk, “Vergi Bilgi Değişim Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri”, **Journal of Life Economics**, 2/2014, s. 45

Bu çalışmaların sonucunda iş birliği yapmaya gönülsüz vergi cenneti ülkeler 2004 yılında²³¹ 5 ülkeye kadar düşmüş, Mayıs 2009’da ise kalan ülkeler de listeden çıkarılmış ve netice olarak günümüzde OECD Mali İşler Komitesi tarafından “iş birliğine yanaşmayan ülke” olarak listelenen bir ülke kalmamıştır²³².

Yine zararlı vergi rekabeti kapsamında vergi cennetlerinde uygulamasına rastlanan, sadece yabancıların yararlanacağı sıfır veya düşük efektif vergi oranının uygulandığı bölgeler ihtiva eden ve bilgi değişimi ile şeffaflığın düşük olduğu vergi rejimleri olarak tanımlanabilen²³³ (zararlı) tercihli vergi rejimleri konusunda OECD Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu tarafından 255 ülkenin vergi rejimi incelenmiştir ve bunlardan Ocak 2019 itibariyle 2 tanesi zararlı, 5 tanesi potansiyel olarak zararlı, 6 tanesi potansiyel olarak zararlı fakat gerçekte zararsız, 83’ü ise zararsız bulunmuştur²³⁴.

Bununla birlikte vergi cennetleriyle mücadelede yararlanılan en önemli araçlardan olan vergi idareleri arası bilgi değişimi ile vergi şeffaflığı konusunda OECD nezdinde oluşturulan Vergi Amaçlı Küresel Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Forumu’nun (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*) 10’uncu yılına ilişkin Kasım 2019’da yayımladığı raporda; vergi amaçlı bilgi değişiminde engel olarak

²³¹ OECD, **The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2004 Progress Report**, 2004, Paris

²³² <https://www.oecd.org/countries/andorra/list-of-unco-operative-tax-havens.htm>. Erişim Tarihi: 03.05.2019

²³³ GİRAY, Filiz, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 9, 2005, s. 114

²³⁴ OECD, **Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, 2019, Paris, s. 10

görülen bankacılık sırlarının 2009 yılında 60 üye ülkede mevcut iken bunun 2019 yılında sadece 3 üye ülkeye düşürüldüğü ifade edilmektedir²³⁵.

5. Kanun Boşluklarından Yararlanılması

Kanun boşluğu kavramı, “gerekli ve zorunlu bir düzenlemenin kanun koyucu tarafından yapılmamış olması”²³⁶ şeklinde tanımlanabilmektedir. Bununla birlikte kanun boşluğunun mevcudiyeti, ancak kanunun koyucunun bu davranışının yorumlanmasından sonra ulaşılabilecek bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten de ortada bir kanun boşluğunun mevcut olduğunu söyleyebilmek için sadece kanunun metninin okunmasıyla değil, yorum kurallarına bağlı kalınarak gerçekleştirilecek birtakım işlemler neticesinde mümkün olabilmektedir²³⁷. Zira kanun koyucunun bilerek susma yoluyla düzenleme yapmaktan kaçındığı alanların söz konusu olması halinde herhangi bir kanun boşluğundan bahsedilemeyecektir ve belirtildiği üzere bu çıkarıma da ancak yorum yoluyla ulaşılabilmektedir.

Bununla birlikte boşluğun sadece yasalar için değil, tüzük, yönetmelik gibi ikincil nitelikteki normlar olan idarenin düzenleyici işlemleri yönünden de söz konusu olabilmesi sebebiyle sadece kanunlarda değil, diğer yazılı hukuk kurallarında da gerekli

²³⁵ OECD, **Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (10th Anniversary Report)**, 2019

²³⁶ EDİS, Seyfullah, **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 519, Ankara, 1997, s. 121

²³⁷ ARITI ERDEM, İmran, “Vergi Hukukunda Hakimin Hukuk Yaratması: Boşluk Doldurma”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, 2016/2, s. 3

ve zorunlu bir düzenlemenin yapılmamış olmasının veya eksik yapılmış olmasının geniş anlamda kanun boşluğu olarak nitelendirilmesi gerektiği savunulmaktadır²³⁸.

“Hukuk dışı alan” olarak adlandırılan din kuralları, ahlak kuralları, şeref ve haysiyet kuralları gibi kuralların düzenlenmeleri kanun koyucudan beklenemeyeceği için mevzuattaki her eksiklik kanun boşluğu niteliğinde değildir. Dolayısıyla hukuk dışı alana girmesine istinaden konuyla ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamış olması boşluk olarak nitelendirilemez²³⁹.

Kanun boşlukları öğretide kural içi boşluk – kanunda boşluk, bilinçli boşluk – bilinçsiz boşluk, gerçek boşluk – gerçek olmayan boşluk gibi ayrımlara tabi tutulmuş ise de²⁴⁰, yasanın öngördüğü (plana uygun) boşluk – yasanın öngörmediği (plana aykırı) boşluk tasnifinin²⁴¹ diğer tasnifleri de toparlaması sebebiyle esas alınmasını daha uygun olacağı düşünülmektedir.

Kanun koyucunun genel çerçeve çizmek suretiyle veya sınırlarını geniş tutarak yorumu bilinçli olarak uygulamaya veyahut doktrine bıraktığı düzenleme noksanlıkları olarak tanımlanabilecek plana uygun boşluk, aynı zamanda doktrinde kural içi boşluk olarak da nitelendirilmektedir. Daha net bir ifadeyle plana uygun boşluk; kanun koyucunun düzenleme konusunun niteliğini dikkate almak suretiyle ve kuraldaki eksikliğin bilincinde olarak, bu eksikliği tamamlama görevini yargıca veya doktrine

²³⁸ EDİS, age., s. 121

²³⁹ EDİS, age., s. 124

²⁴⁰ EDİS, age. 132 vd.

²⁴¹ AKKAYA, age., s. 58 vd.

bırakması olarak nitelendirilmektedir²⁴². Burada kanun koyucunun iradesi önem arz etmektedir; zira, kanun koyucu iradesini bir konuyu eğer tamamen hukuki düzenleme dışında tutma yönünde göstermekte ise burada boşluktan değil, kasıtlı susmadan söz edilebilecektir²⁴³.

Hukuk normları tarafından değil, görgü, ahlak ve terbiye kuralları gibi sosyal normlar tarafından düzenlenen ve hukuk düzeni açısından bir anlam ifade etmeyen insan ilişkileri alanı²⁴⁴ olarak tanımlanabilen hukuk dışı alanda; izlenen hukuk politikaları gereği kanun koyucu düzenleme yapmaktan özellikle kaçınmakta, dolayısıyla da ortada hakim tarafından doldurulabilecek bir boşluk bulunmamaktadır²⁴⁵. Kanun koyucunun ayrıca düzenleme yapılması düşünülen alanın henüz hukuki gelişimini tamamlamadığı ve erken yapılacak bir hukuki düzenleme eliyle bu alana müdahale edilmesinin gelişimi olumsuz etkileyebileceği düşüncesiyle düzenleme dışı bırakması halı²⁴⁶ de bilinçli susmanın sebeplerinden bir başkasını teşkil etmektedir.

Burada önemli olan; kanun koyucunun bilinçli susmasının sebebi ne olursa olsun, hakim bu alana boşluk doldurma suretiyle müdahale etme yetkisinin bulunmamasıdır²⁴⁷. Öğretide “olumsuz düzenleme” olarak da adlandırılan bilinçli

²⁴² EDİS, age., s. 132

²⁴³ ARITI ERDEM, agm., s. 5

²⁴⁴ FURTUN, İdris Hakan, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma – Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 65

²⁴⁵ AKKAYA, age., s. 63

²⁴⁶ FURTUN, age., s. 65

²⁴⁷ AKKAYA, age., s. 63

susmanın mevcut olduğu, başka bir ifadeyle kanun koyucunun o konuda olumlu bir çözüm getirmemeyi tercih ettiği sonucuna varıldığı takdirde, ortada bir düzenleme boşluğunun mevcudiyetinden söz edilemeyeceği için, hakimın Medeni Kanun'un 1'inci maddesinde tanınan yetkiyi kullanamayacağı ve buna ilişkin talebi olumsuz düzenleme esasına göre red veyahut kabul edeceği belirtilmektedir²⁴⁸.

Kanun koyucunun iradesi dışında ortaya çıkmış olan ve kanunun amacıyla bağdaşmayacak noksanlıklar ise plana aykırı kanun boşlukları olarak tanımlanmaktadır²⁴⁹. Burada noksanlığın yasa koyucunun iradesi dışında meydana gelmesi sebebiyle, plana uygun boşlukta olduğu gibi, özel olarak doktrine veya hakime bırakılan bir alandan söz edilemeyecektir.

Kamu maliyesi doktrinde²⁵⁰ mükelleflerin vergi yükünü azaltmaya yönelik olan fakat vergi kanunlarına herhangi bir aykırılık teşkil etmediği belirtilen davranışlarından birisi de kanunlarda mevcut birtakım boşluklardan yararlanılmak suretiyle daha az vergi ödenmesidir.

Şüphesiz mükelleflerin kanun boşluklarından yararlanmaya yönelik davranışları söz konusu olduğunda herhangi bir şekilde vergi kanunlarına doğrudan bir aykırılıktan mantıken söz edilemeyecektir. Zira ortada bir kanun boşluğunun, yani düzenleme

²⁴⁸ KARAYALÇIN, Yaşar, **Hukukda Öğretim -Kaynaklar – Metod Problem Çözme**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2001, s. 131

²⁴⁹ AKKAYA, age., s. 60

²⁵⁰ AKDOĞAN, age., s. 165; ULUATAM, age., s. 304; IŞIK; KARAYILMAZLAR; ORGAN; IŞIK, age., s. 122; ERDEM; ŞENYÜZ; TATLIOĞLU, age., s. 153; TÜRK, age., s. 198; EDİZDOĞAN, age., s. 215; NADAROĞLU, age., s. 279

eksikliğinin mevcut olması sebebiyle mükellefin davranışının aykırılık teşkil edebileceği bir kanuni düzenleme de bulunmamaktadır. Mamafih mükellefin kanun boşluklarından yararlanmaya yönelik eylemi, doğrudan doğruya vergi kanunlarına olmasa da bazı hallerde hukuka aykırı sayılabilmektedir. Bu konuyla ilgili tartışmanın ise aşağıda hukuka uygunluk kısmı içerisinde daha ayrıntılı ele alınmıştır.

B. Hukuka Aykırı Olmama (Hukuka Uygunluk)

Öğretide vergiden kaçınma tanımlanırken en çok üstünde durulan unsur, vergi kanunlarına uygunluktur. Zira vergi mevzuatı hükümlerine aykırı olmadan verginin ödenmemesi hali vergiden kaçınma olarak tanımlanmaktadır²⁵¹. Başka bir ifadeyle mükellefin vergi yükünün azaltılmasına matuf davranışı ancak kanuna uygun nitelikte olduğu takdirde vergiden kaçınmadan söz edilebilmekte, kanuna uygunluğu aşan bir fiilin söz konusu olması halinde ise vergi kaçakçılığı nitelendirmesi yapılmaktadır.

Bununla birlikte kanuna uygunluk ile hukuka uygunluk arasında fark olup olmadığının da ayrıca tartışılması gerektiği düşünülmektedir. Zira bir işlem kanunun lafzına tamamıyla uygun olabilmesine rağmen, kanun hükümlerinin kötüye kullanılması niteliğinde olabilmekte, kanunun ruhuna aykırı olabilmektedir. Dolayısıyla öncelikle “hukuka uygunluk” unsurunun neyi ifade ettiğinin çözümlenmesi gerekmekte olup, bu çözümlenmenin ise “hukuka aykırılık” tanımı ile birlikte yapılması doğru olacaktır.

²⁵¹ YÜCEL, Mehmet, “Vergi Baskısı Karşısında Mükelleflerin Gösterdiği Bazı Tepkiler”, **LEGAL Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 82, 2011, s. 2489

1. Genel Olarak Hukuka Aykırılık Kavramı

Hukukun insan davranışlarını düzenleyen kodifiye edilmiş bir kural sistemi olduğu²⁵² düşünüldüğünde, bir fiilin hukuka aykırı olması genel anlamıyla; o fiile hukuk düzeni içerisinde cevaz verilmemesi, onaylanmaması, dolayısıyla da o davranışın herhangi bir korumadan yararlanmaması²⁵³ ve hukuk düzeni tarafından herhangi bir geçerlilik atfedilmemesi anlamına gelmektedir.

Bununla birlikte hukuka aykırılık kavramından tam olarak neyin anlaşılması gerektiği konusunda asıl olarak Borçlar Hukuku doktrininde başlıca iki teori mevcuttur: sübjektif teori ile objektif teori. Olumsuz hukuka aykırılık teorisi olarak da anılan sübjektif teori uyarınca fiil, ancak failin bu fiili gerçekleştirmeye herhangi bir yetkisinin bulunmaması halinde hukuka aykırı hale gelmektedir²⁵⁴. Günümüzde artık etkisini kaybeden²⁵⁵ bu sübjektif teorinin karşısında objektif teori ise bir fiili yasaklayan ya da belirli bir davranışı emreden bir hukuk normunun ihlal edilmiş olmasını hukuka aykırılık olarak nitelendirmektedir²⁵⁶.

²⁵² AKÇABAY, Fehmiye Ceren, “Hukuka Uymak ya da Uymamak İşte Tüm Mesele Bu: Psikolojik Hukuk Yaklaşımı Çerçevesinde Hukuka Uyma ve Meşruluk İlişkisi”, **Prof. Dr. Adnan Güriz’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 497, Ankara, 2016, s. 40

²⁵³ ÖZBEK, Veli Özer; DOĞAN, Koray, “Zorunluluk Halinin (TCK m.25/2) Hukuki Niteliği”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 2, 2007, s. 197

²⁵⁴ EREN, Fikret; **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 606

²⁵⁵ KURTULAN, Gökçe, “Haksız Fiilde Hukuka Aykırılık Unsuru”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 1, Ocak 2017, s. 468

²⁵⁶ EREN, age., s. 607

Bir fiilin hukuka uygun olup olmadığının değerlendirmesinde hukuk sisteminin tümünün dikkate alınması gerekmekte olup, fiilin hukuk kaynaklarından herhangi birisine aykırı olması, o fiili hukuka aykırı olarak değerlendirmek için yeterli sayılmaktadır²⁵⁷. Daha açık bir ifadeyle her ne kadar çiğnenmesi hukuka aykırılık teşkil edecek emir ve yasakların ilk kaynağı kanunlar olsa da idare organı tarafından tüzükler, yönetmelikler veya genelgeler gibi ikincil hukuki düzenlemelerle getirilmiş olan emredici hükümlere aykırılıklar da hukuka aykırılık olarak değerlendirilmektedir²⁵⁸.

Burada şunu da ifade etmek gerekir ki, hukuka aykırılık mutlaka emredici bir hukuk normunun ihlal edilmesi durumunu temsil etmektedir; emredici olamayan bir kuralın ihlali halinde hukuka aykırılığın sonuçlarıyla muhatap olunması söz konusu olmayacaktır²⁵⁹.

Hukuka aykırılık ile ilgili mevzuatımızda yer alan hükümler incelendiğinde ise hukuka aykırılığın özel bir tanımının yapılmamış olduğu, bunun öğreti ve içtihatlarla bırakıldığı görülmektedir. Bununla birlikte kimi hükümlerde ilgili kanun kapsamındaki hangi fiillerin hukuka aykırılık teşkil edeceğinin özel olarak düzenlendiği, kimilerinde ise bir fiilin “hukuka aykırı” gerçekleştirilmesini yaptırıma bağlandığı söylenebilmektedir.

Örneğin 5237 sayılı TCK, 109’uncu maddesinin birinci fıkrasında “*Bir kimseyi hukuka aykırı olarak bir yere gitmek veya bir yerde kalmak hürriyetinden yoksun bırakan*

²⁵⁷ KILIÇOĞLU, Ahmet, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 196

²⁵⁸ TEKİNAY, Sulhi Selahattin; AKMAN, Sermet; BURCUOĞLU, Haluk; ALTOP, Atilla; **Tekinay, Borçlar Hukuku**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1985, s. 646

²⁵⁹ KILIÇOĞLU, age., s. 196

kişiyi, bir yıldan beş yıla kadar hapis cezası verilir” demek suretiyle kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçunu düzenlemiştir. Burada madde metninden de görüleceği üzere TCK, kişileri bir yere gitmek veya bir yerde kalmak hürriyetinden yoksun bırakma eylemini doğrudan suç olarak düzenlememiş, o eylemin suç olarak nitelendirilmesi için “hukuka aykırı” şekilde gerçekleştirilmiş olmasını şart koşturmuştur. Ne var ki burada bahsedilen hukuka aykırılık özel olarak tanımlanmış değildir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 24’üncü maddesi önce birinci fıkrada *“Hukuka aykırı olarak kişilik hakkına saldırılan kimse, hakimden, saldırıda bulunanlara karşı korunmasını isteyebilir”* düzenlemesiyle kişilik haklarına saldırıda bulunan kimsenin o saldırının ancak hukuka aykırı olması halinde hakimden koruma talep edebileceğini düzenlemekte, ikinci fıkrada ise *“Kişilik hakkı zedelenen kimsenin rızası, daha üstün nitelikte özel veya kamusal yarar ya da kanunun verdiği yetkinin kullanılması sebeplerinden biriyle haklı kılınmadıkça, kişilik haklarına yapılan her saldırı hukuka aykırıdır”* demek suretiyle kişilik haklarına saldırı eyleminin hangi hallerde hukuka aykırı olacağını, hangi hallerde hukuka uygun olarak değerlendirileceğini açıkça düzenlemiştir.

4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun’un 4’üncü maddesi de birinci fıkrada *“Belirli bir mal veya hizmet piyasasında doğrudan veya dolaylı olarak rekabeti engelleme, bozma ya da kısıtlama amacını taşıyan veya bu etkiyi doğuran yahut doğurabilecek nitelikte olan teşebbüsler arası anlaşmalar, uyumlu eylemler ve teşebbüs birliklerinin bu tür karar ve eylemleri hukuka aykırı ve yasaktır”* demek suretiyle hangi fiillerin ve işlemlerin rekabete aykırılık teşkil ettiğini tek tek saymış ve bu fiillerin hukuka aykırı olduğunu ilan etmiş, ikinci fıkrada ise konuyu belirleştirmek amacıyla bu hukuka aykırı fiilleri tek tek belirtmek yoluna gitmiştir.

6098 sayılı TBK, haksız fiilden doğan tazminat sorumluluğunu düzenleyen 49’uncu maddede “*Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür*” ibaresiyle hukuka aykırılığı tazminat sorumluluğunun ana şartlarından birisi olarak kabul etmiştir.

Yukarıda örneklenmiş olan kanun maddelerinden de görüleceği üzere, hukuk sisteminin bir davranışı hukuka aykırı olarak nitelendirmesi iki şekilde olmaktadır: ya cevaz verilmeyen davranış doğrudan doğruya tanımlanarak bu davranışın hukuka aykırı olduğu açıkça belirtilmekte ve bu davranış duruma göre doğrudan doğruya yasaklanmakta veya bunun aksi davranış emredilmekte veyahut bir fiilin kendisi değil fakat hukuk sistemi tarafından verilmiş bir yetki olmaksızın icra edilmesi hukuka aykırı olarak düzenlenmektedir.

Gerçekten de bir fiilin belli bir şekilde yetkili kılınmış bir kamu görevlisi tarafından icra edilmiş olması veya hukuk sistemince belli hallerin hukuka uygunluk sebebi olarak nitelendirilmesi halinde, o fiilin hukuka aykırılığında söz edilemeyecektir. “*Kanunun verdiği yetkiye dayanan ve bu yetkinin sınırları içinde kalan bir fiil, zarara yol açsa bile, hukuka aykırı sayılmaz*” şeklindeki TBK madde 63 hükmü de bunu ayrıca teyit etmektedir.

TBK ise 49’uncu maddenin ikinci fıkrasında “*Zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile, ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de, bu zararı gidermekle yükümlüdür*” hükmüyle ahlaka kurallarını da TBK’nın hukuka aykırılığın bir yaptırımı olarak öngördüğü tazminat sorumluluğunun kaynağı olarak düzenlemiştir. Yukarıda hukuka aykırılıktan söz edebilmek için emredici bir hukuk normunun ihlalinin şart olduğu belirtilmiş iken, TBK’nın 49/2 maddesi hükmü karşısında

ahlak kurallarına aykırılığın da bir hukuka aykırılık sayılıp sayılamayacağı sorusu gündeme gelebilmektedir.

Özel hukukta, özellikle de Türk Medeni Kanunu ile Türk Borçlar Kanunu'nda genel ahlak kurallarına pek çok yollama yapılmakla birlikte, tanımı herhangi bir şekilde yapılmamıştır. Anayasa Mahkemesi 01.04.2015 tarih, E:2014/118, K:2015/35 sayılı kararında genel ahlak kavramını “(...) belirli bir dönemde doğru, makul ve adil düşünceye sahip toplum genelinin benimsediği ahlak ve edep anlayışı” şeklinde tanımlamıştır. Bu bağlamda ahlak kuralları hukuk kurallarının aksine yazılı olmayan kurallardır ve mahiyetleri itibariyle emredici hukuk kuralı niteliğinde değildir. Bununla beraber ahlak aynı zamanda sözleşme özgürlüğünün sınırını da oluşturmakta, TBK madde 27/1²⁶⁰ uyarınca ahlaka aykırı sözleşmeler kesin olarak hükümsüz sayılmaktadır.

TBK 49/2 maddesi hükmü düşünüldüğünde, kanun koyucunun kamu vicdanını tatmin etmek, adalet ve ahlak duygularına saygıyı sağlamak gibi gayelerle ahlaka aykırı bir fiil ile başkasına zarar verme halini, hukuka aykırı bir fiil ile zarar verme hali ile bir tutmuştur²⁶¹. Ne var ki burada ahlak kurallarına aykırılığın aynı zamanda “hukuka aykırılık” olarak addedilmesinin mümkün olmadığı söylenebilir; zira söz konusu 49'uncu madde incelendiğinde hukuka aykırılık durumunda eylemin kasıtlı olup olmadığına bakılmaksızın tazminat sorumluluğunun söz konusu olacağı düzenlenmişken, ahlaka aykırı bir fiilin tazminat sorumluluğuna yol açması, ancak o fiilin zarar verme kastıyla işlenmesine bağlanmıştır. Başka bir ifadeyle kanun koyucu, ahlaka aykırılığın bir hukuka

²⁶⁰ TBK Madde 27/1: Kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür.

²⁶¹ EREN, age., s. 621

aykırılık kadar açık bir ihlal durumu oluşturmadığı kanaatiyle ahlaka aykırılık halini hukuka aykırılığa nazaran daha ağır şartlara bağlamıştır²⁶².

Bu aşamada bir eylemin ahlaka aykırılığından cihetle hukuka aykırı addedilmesi durumunun vergiden kaçınma kavramının ayırt edici özelliği olan hukuka uygunluk unsurunu ne şekilde etkileyeceği sorusu akla gelebilir. Gerçekten de vergiden kaçınmaya getirilen ahlakilik eleştirileri²⁶³, kaçınma eyleminin de doğrudan doğruya ahlaka aykırı olmasına binaen hukuka aykırı sayılması tehlikesiyle karşı karşıya kalması sonucunu ortaya çıkarabilecektir. Bu hususta şunu ifade etmek gerekir ki, TBK’da yer alan ahlaka aykırılık durumları, özel kişiler arasındaki hukuki ilişki yönünden geçerli olup, vergiden kaçınma kavramındaki “hukuka aykırı olmama” şartının münhasıran vergi düzenlemeleri kapsamında ele alınması gerekmektedir. Dolayısıyla da vergiye tabi bir özel hukuk işleminin ahlaka aykırılığına binaen borçlar hukuku kapsamında hukuka aykırı/geçersiz sayılmasının, vergilendirme ilişkisi bakımından da hukuka aykırılığı temsil edeceği anlamına gelmeyeceği düşünülmektedir.

²⁶² KILIÇOĞLU, age., s. 197

²⁶³ Vergiden kaçınmayla ilgili olarak, herhangi bir şekilde ödemesi gereken vergileri bertaraf eden bir ticaret şirketinin, sanki piyasadaki rakibini büyük miktarlarda dolandırmışçasına rakibine göre büyük rekabet avantajı elde ettiği ileri sürüldüğü gibi (MILLE, Merle H., “Morality in Tax Planning”, **Arkansas Law Review**, Cilt: 7, Sayı: 3, Yaz 1953, s. 270), yine kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan vergilerin ödememesi ya da düşük ödemesinin mükellefin yararlandığı bu hizmetlerin finansmanının kendi payına düşen kısmını gereği gibi yerine getirmediği ve bunun da haksız yararlanma sonucu doğurduğu da ileri sürülmüş (CROWE, age., s. 76; aktaran McGEE, agm., s. 421) ve neticede mükelleflerin bu eylemlerinin ahlaki açıdan sorunlu olduğu belirtilmiştir.

2. Hukuka Aykırılığın Müeyyideleri

Hukuka aykırılık, hukuk düzeninde cevaz verilmeyen hareketler olarak ele alındığında, bu cevaz verilmeme halinin bir sonucu olarak fiillerin gerçekleşmemesini temin etmek için hukuk düzeninin birtakım önlemler alması doğaldır. Bu bağlamda hukuka aykırı fiiller söz konusu olduğunda gerek fiilin kendisine karşı gerekse fiilin failine karşı öngörölmüş müeyyideler karşımıza çıkmaktadır.

Hukuka aykırılığın müeyyidelerinin genel olarak, geçersizlik, cezalandırma ve tazminat sorumluluğu şeklinde ayrıma tutulabileceği düşünülmektedir. Bu yaptırımlar, düzenlendiği mevzuatın konusu ile kapsamına, en temel olarak da kanun koyucunun o davranış kuralına uyulmasını ne kadar ciddi gördüğüne bağlıdır.

Zira hukuk düzeninin emir ve yasaklar aracılığıyla doğrudan koruma amacı güttüğü, herkese karşı ileri sürülebilen ve herkesin de saygı duymak yükümlölüğünde olduğu varlıklar olan ve öğretide “mutlak haklar” olarak nitelenen kişilik hakları, aynı haklar gibi haklar “temel koruma normları” adı verilen davranış normlarıyla koruma altına alınmışlardır²⁶⁴. Kanun koyucu da temel koruma normları²⁶⁵ eliyle mutlak hakları koruma altına alırken, vücut bütönlüğü gibi daha önemli gördüğü kimi hakların ihlali halinde daha ağır yaptırımlar öngörebilmektedir. Gerçekten de vücut bütönlüğünün korunması azami önem teşkil ettiğinden dolayı bunun ihlali halinde neredeyse tüm hukuk

²⁶⁴ EREN, age., s. 614

²⁶⁵ Temel koruma normları, başkasını öldürme yasağı, başkasının vücut bütönlüğünü ihlal yasağı, başkasının kişiliğini ihlal yasağı, başkasının aynı hak ve zilyetliğini ihlal yasağı ve dürüstlük kuralına aykırı davranma yasağı olarak beş alt türde incelenmektedir. (Ayrıntılı bilgi için bkz. EREN, age., s. 614 vd.)

düzenlerinde hapis cezası ve hatta idam cezasına kadar gidebilen cezalandırma yöntemleri, en ağır yaptırımlar uygulanmaktadır.

Bununla birlikte vücut bütünlüğünün ihlali olarak ortaya çıkan hukuka aykırı fiilin faili ayrıca tazminat yükümlülüğü ile de karşı karşıya kalmaktadır. Zira hukuka aykırı fiil veya işlem suç teşkil etmesi halinde fail; TCK veya diğer muhtelif kanunlarda öngörülen cezalara, kabahat niteliğinde olması halinde idari para cezalarına tabi tutulmasının yanında, bu fiil/işlem sebebiyle üçüncü kişilere verilen zararları tazmin yükümlülüğüne de tabi tutulabilmektedir. Veya hukuka aykırı olması sebebiyle geçersizlik müeyyidesi ile malul bir sözleşme sebebiyle herhangi bir şekilde kişiler zarara uğratılmışsa, yine tazminat yükümlülüğü de söz konusu olabilmektedir.

Bu bağlamda hukuka aykırılığın sonuçlarının her bir norm bazında, normun ilgili olduğu hukuk kapsamında değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. Haksız fiil niteliğindeki bir hukuka aykırı eylemin aynı zamanda suç da teşkil etmesi halinde, failin verdiği zararlar sebebiyle doğan sorumluluğu borçlar hukukunu ilgilendirmekte, failin ceza sorumluluğu ise ceza hukukunu ilgilendirir²⁶⁶. Fakat şunu da ifade etmek gerekir ki, bir fiilin TBK kapsamında hukuka aykırı olması, onun mutlaka TCK uyarınca da hukuka aykırı olduğu anlamına gelmemektedir.

Konuyu vergi hukuku yönünden ele aldığımızda ise bir eylemin kanunlarca yasaklanmış olmasının vergilendirme ilişkisi dışında kalması sonucunu doğurmayacağını söyleyebiliriz. Gerçekten de kanunlarca yasaklanarak karşılığında cezai müeyyide öngörülmüş olan eylem ve işlemler eğer vergiyi doğuran olay niteliğinde iseler vergiye

²⁶⁶ KILIÇOĞLU, age., s. 193

tabi olacaklardır. 213 sayılı VUK madde 9/2 hükmü de buna paralel olarak vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi mükellefiyeti ile vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağını düzenlemiştir. Dolayısıyla hukuk kuralları ile yasaklanmış faaliyette bulunan kişiler, bu faaliyetleri kapsamındaki eylem ve işlemlerinin vergiyi doğuran olay niteliğinde olması halinde vergi yükümlüsü ve sorumlusu sıfatını kazanmaktadırlar²⁶⁷.

Bununla birlikte vergiden kaçınma kavramının ana unsurlarından olan hukuka aykırı olmama, mükellef eylem veya işleminin ceza kanunları ya da diğer özel kanunlar ile uyumlu olup olmamasını değil, vergi kanunlarıyla ya da daha net bir ifadeyle vergilendirmeye ilişkin kanunlarla uyumlu olmasını ifade etmektedir.

3. Vergilendirme İlişkisi Bağlamında Hukuka Aykırılık

Mükelleflerin olası vergi yüklerini etkileyen iktisadi olgu ve olayların ağırlıklı olarak özel hukuk işlemleriyle dış dünyaya yansması; başka bir ifadeyle, mali güce göre vergilendirme ilkesinin doğrudan ilgili olduğu mükelleflerin malvarlıklarını etkileyen tüm faaliyetlerin özel hukuk tarafından düzenlenmiş alanlarda gerçekleşmesi, vergilendirme ilişkisinin de özel hukuk işlemlerine bağlanması sonucunu karşımıza çıkarmaktadır²⁶⁸.

²⁶⁷ ÇAĞAN, Nami, “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, **Prof. Dr. Bülent N. Esen’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 417, Sevinç Matbaası, Ankara, 1977, s. 109

²⁶⁸ AKKAYA, age., s. 24

Dolayısıyla da burada hukuka aykırılık halinin vergilendirme işleminde değil, mükellefin özel hukuk işlemlerinde aranması gerektiği açıktır. Bunun ise ilk bakışta; söz konusu özel hukuk işleminin, TBK ve TMK genel hükümleri başta olmak üzere ilgili özel hukuk dalı hükümlerinin yanında ceza kanunlarına uygunluğunun incelenmesiyle gerçekleştirilebileceği düşünülebilir. Bu bağlamda öncelikle bir işlemin hukuka uygunluğunun vergi hukuku açısından ne şekilde ele alınması gerektiğinin irdelenmesi de gerekmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere kanun koyucu, hukuka aykırı ilan ettiği fiil ve işlemlere karşı geçersizlik, failin sorumluluğuna gidilmesi veya failin cezalandırılması gibi farklı ağırlıklarda müeyyideler belirlemektedir. Hukuka aykırı sayılan davranışın suç kapsamına sokularak failin hapis gibi birtakım cezalarla karşı karşıya bırakılmasının ise bu müeyyidelerden en ağırlarından olduğu söylenebilir.

Vergi mevzuatımızda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, “Dördüncü Kitap” ceza hükümlerini düzenlemektedir. Kanun’un 331’inci maddesi, “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar*” hükmünü mahfuzdur. Kanun lafzındaki “*vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler*” ibaresi konuyla ilgili olarak yol gösterici niteliktedir. Bu doğrultuda vergiden kaçınma tarif edilirken sürekli olarak ifade edilen hukuka aykırı olmama ölçütünün, mükellefin özel hukuk işleminin öncelikle vergi kanunlarına uygun olup olmama yönünden teste tabi tutulmasını ifade ettiği düşünülmektedir.

213 sayılı VUK ceza hükümleri incelendiğinde vergi suçları ve vergi kabahatleri şeklinde ikili bir ayrımın söz konusu olabileceği görülmekte iken mükellefin özel hukuk işlemlerinden sadece vergi yükünü etkilemeye yönelik olanların yukarıdaki teste tabi

tutulması gerektiği ve dolayısıyla vergi mahremiyetini ihlal, mükelleflerin özel işlemlerini yapma, ekim sayım beyanlarını denetlememe ve haysiyet ve şerefe tecavüz gibi suçların yanında usulsüzlük kabahatinin de kapsam dışı tutulması gerektiği düşünülebilir.

Kanun koyucu “Kaçakçılık suçları ve cezaları” başlıklı VUK 359’uncu maddesi ile vergi mükelleflerinin madde kapsamındaki eylem ve işlemlerini doğrudan hukuka aykırı ilan ettiği gibi, bunlara hapis cezası gibi ağır yaptırımlar öngörmüştür: VUK vergi suçlarının yanında vergi ziyaı ve usulsüzlük gibi idari para cezaları öngörülmüş olan vergi kabahatlerine de yer verilmiştir. Bununla birlikte vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahatlerinin tanımları VUK’da yapılmış olsa da KDV Kanunu (madde 9), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (madde 10) ve Harçlar Kanunu (madde 63) gibi çeşitli kanunlarda vergi ziyaı ve usulsüzlük cezaları öngörülmüş vaziyettedir. Ayrıca VUK’da düzenlenmiş vergi suç ve kabahatlerinin dışında pek çok farklı kanun kapsamında düzenlenmiş vergi cezaları da mevcuttur. Örneğin gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi, resim ve harçlara ilişkin ceza hükümleri VUK kapsamı dışında bırakılmış, gümrük mevzuatı kapsamına alınmıştır.

Bu aşamada vergiden kaçınmanın unsurlarından olan “hukuka aykırı olmamak” kavramından anlaşılması gerekenin sadece vergi ceza hukuku²⁶⁹ kapsamına girmemekten mi ibaret olduğu sorusu akla gelebilecektir. Başka bir ifadeyle vergi mükellefinin davranışı mevzuatta düzenlenen ve suç veya kabahat kapsamına girmeyen

²⁶⁹ Vergi suçları ile vergi kabahatleri öğretide vergi hukukunun bir alt dalı olarak; vergi ceza hukuku içerisinde incelenmektedir. (ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2008, s. 7)

fiil/işlemlerden ibaret ise bu vergiden kaçınma kapsamında doğrudan doğruya hukuka uygun mu sayılacaktır?

Konunun öncelikle VUK madde 9 ile bağlantısının incelenmesi gerektiği düşünülmektedir. Mezkûr madde hükmü birinci fıkrada vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin şart olmadığını belirtmiş, ikinci fıkrada ise “*Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*” hükmüyle vergiyi doğuran olayın hukuka aykırılığından bağımsız olarak vergiye tabi olacağını düzenlemiştir. Madde metninden de anlaşıldığı üzere, hukuk düzenin doğrudan doğruya hukuka aykırı ilan ettiği fiil ve işlemler söz konusu olduğunda dahi, hukuka aykırılık durumu bu işlem veya eylemin vergiye tabi tutulmasına herhangi bir şekilde etkide bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle vergiye tabi eylem ve işlemlerin yasal olması ile suç oluşturması veyahut diğer kanunlarla yasaklanmış olması arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır²⁷⁰. Pek tabi vergilendirmeye etkide bulunmama durumu, söz konusu davranışın hukuka aykırılığını kaldıran bir hal değildir.

Bu bağlamda TBK madde 27 uyarınca kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler de sırf bu durumları sebebiyle vergilendirme dışında tutulmayacaklardır.

Kişiler arasındaki sözleşmeler veyahut işlemlerin kendi özlerinde barındırdıkları hukuka aykırılık hali doğrudan vergilendirmeye etki etmese de bu işlemlerin doğrudan vergiyi etkilemeye yönelmeleri halinde farklı bir hukuka aykırılık değerlendirmesine tabi olacaklardır. Bu değerlendirmede yürürlükte olan vergilendirme sisteminde hukuk

²⁷⁰ ÇAĞAN, agm., s. 83; SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2014, s. 128

düzeninin hangi vergisel davranışa cevaz verdiği, hangisine vermediğinin belirlenmesi zaruridir.

Mükellefin davranışının vergi ceza hukukunun konusunu oluşturması halinde hukuka aykırılığın söz konusu olacağı konusunda zaten bir tartışma olmamalıdır. Bununla birlikte örneğin mükellef davranışının hakkın kötüye kullanılması niteliğinde olması vergi sistemi yönünden hukuka aykırı sayılıp sayılmayacağı önemlidir. Zira yukarıda da belirtildiği gibi vergilendirmenin ilgili olduğu mükellef faaliyetlerinin özel hukuk tarafından kapsanan alanlarda gerçekleşmesi, vergilendirme ilişkisinin de özel hukuk işlemlerine bağlanmasını gerektirmekte olup, mükelleflerin özel hukuk alanındaki birtakım faaliyetleri doğrudan vergi borcunu etkilemeye matuf olabilmektedir. Bu tür eylem ve işlemlerin her ne kadar özel kişiler arasında gerçekleşmekte olduğu ve dolayısıyla da muhatabının işleme taraf olan özel kişiler olacağı ilk bakışta düşünülebilecek ise de bu işlemlerin asıl muhatabı vergi idaresi olmaktadır.

Bu açıdan bakıldığında ise özel kişiler arasındaki bu işlem, tarafların birbiriyle olan ilişkileri açısından herhangi bir şekilde iyi niyet ve dürüstlük ilkesine aykırılık teşkil etmese veya hakkın kötüye kullanılması niteliğinde olmasa dahi, işlemin vergi borcunu etkilemeye matuf olma niteliği sebebiyle sözleşme özgürlüğünün kötüye kullanılması, özel hukuk kavramlarının olağan kullanımı dışında kullanılması gibi; doğrudan vergi idaresine karşı, hakkın kötüye kullanması teşkil edebilecektir. Bu tür kötüye kullanımları ise hukuk düzeninin mükelleflere çıkar sağlayacak bir şekilde himaye etmeyeceği düşünülmektedir.

a) Vergi Normlarının Kötüye Kullanılması

Mükelleflerin kanunlarda tespit ettikleri birtakım boşlukları kendi lehlerine kullanmalarının veya vergi normlarını kendi lehlerine (üzerlerindeki vergi yükünü azaltacak bir şekilde) yorumlamalarının hukuken himaye edilmesinin mümkün olup olmadığının da ele alınması gerekmektedir. Vergiden kaçınmanın tanımlanmasında mevcut sorunsallardan birisinin de bu olduğu düşünülmektedir. Zira mükellef kanunda mevcut boşluğu kanun koyucunun amacına uygun olarak lehine kullanabileceği gibi, kanun koyucunun amacının dışına çıkmak suretiyle de kullanabilmesi ihtimali mevcuttur.

Aynı durum vergi kanunlarındaki boşlukların yanında kanun boşluğunun mevcut olmadığı hallerde kanunun uygulanması aşaması; yani altlama (*subsumption*) ve karşılaştırma işlemi için de geçerlidir. Yukarıda da bahsedildiği üzere, kanunların yorumunda temel olarak, lafzi yorum, sistematik yorum, tarihi yorum ve amaçsal yorum yöntemleri kullanılmaktadır. Bu yöntemler aracılığıyla vergi kanunları doğru bir şekilde olaya uygulanmaya çalışılmakta, varsa kanun boşlukları da doğru bir şekilde doldurulmaya, böylece de hukukun gereği yerine getirilmeye çalışılmaktadır. Bu yorum yöntemlerinin hatalı tatbik edilmesi halinde ise yukarıda bahsedildiği üzere hukuka aykırılığın ortaya çıkacağı tabidir.

Bununla beraber bir vergi normunun yorumunda sadece lafzi yorum yönteminden yararlanılarak hükmün metniyle sınırlı kalmak da normun amacından sapmasına sebep olabileceği gibi, mükelleflerin normu kötüye kullanmalarına da açık kapı bırakabilmektedir.

Konuyla ilgili olarak özellikle hakkın kötüye kullanılması ve kanuna karşı hile kavramı üzerinde durulmasının gerekli olduğu düşünülmektedir.

i. Hakkın Kötüye Kullanılması

Hakkın kötüye kullanılması, normun lafzıyla sınırlı kalarak normu amacından saptırma durumunda olduğu gibi, hukukun şekilciliğinin sebep olduğu sertliğin yumuşatılması amacıyla hukukun uygulamasından ve teorisinden doğmuş bir kavramdır²⁷¹.

Fransız ihtilali sonrasında hukuk dünyasında ağırlık kazanmaya başlayan bireyin haklarının mutlak olduğu anlayışı; kişinin kendisine tanınmış olan hakları kanundan başka herhangi bir şarta bağlı olmadan kullanabileceğini ve kişinin sahip olduğu hakların sınırları içerisinde kaldığı müddetçe asla başkalarının haklarına tecavüz etmesinin mümkün olamayacağını savunmaktayken, kişilerin haklarını doğrudan başkalarının zararına kullanmaya başlamalarıyla değişmiştir²⁷².

Bu şekilde, haklarını başkalarının zararına kullanmaya kalkışan bireylere karşı toplumu korumanın öneminin anlaşılmasıyla ferdiyetçi hak anlayışından sosyal hak

²⁷¹ EDİS, age., s. 324

²⁷² Fransa’da Colmar Mahkemesi’nin konuyla ilgili 1855 tarihli kararında hakkın kötüye kullanılması kurumu doğrudan uygulanmıştır. Uyuşmazlık; komşu evlerden birisinin malikinin kendi evinin çatısına büyükçe bir baca yaptırması ve bu bacanın yan evin penceresini ve manzarasını kapatması sonucu ortaya çıkmıştır. Baca sahibi Fransız Medeni Kanunu’nun 544’üncü maddesinde düzenlenen ve eşya üzerindeki her türlü yetkiyi mutlak bir şekilde ihtiva eden mülkiyet hakkına dayansa da mahkeme; mezkûr baca konusunda her ne kadar davalı mutlak bir mülkiyet hakkına sahip olsa da, bacanın hiçbir estetik veya fonksiyonel amaca hizmet etmediğini, inşa etmenin tek amacının yan komşuya rahatsızlık vermek olduğunu belirterek, davalının hakkını yanlış bir şekilde kullandığına ve bacanın yıkılmasına karar vermiştir. TOPÇUOĞLU, age., s. 223; CRABB, John H, “The French Concept of Abuse of Rights”, **Inter-American Law Review**, Cilt: 6, Sayı: 1, Ocak-Haziran 1964, s. 2

anlayışına doğru geçiş yapılmış, böylece Roma hukukunun “hakkını kullanan kimse başkasına zarar vermiş sayılmaz” (*qui iure suo utitur neminem leadit*) ilkesi terk edilerek daha ılımlı olan “hakkın başkasına zarar vermeyecek bir şekilde kullanılması” (*sic utere iure tuo ut alienum non leadas*) ilkesi benimsenmiştir²⁷³. Buna göre her hakkın sosyal bir işlevi mevcut olup, kişiler haklarını kullanırken hukuk düzeni tarafından hakkın kendisine tanınmış olan sosyal amacı ihlal edilmemelidir; zira kanunun çizmiş olduğu sınırlar içerisinde kalınsa bile hakkın bazı hallerdeki kullanımı hakkın sosyal amacını aşabilmektedir²⁷⁴. Zira bir eylemin hem hukuka uygun olup aynı zamanda hukuka aykırı olamayacağından²⁷⁵ cihetle, eylem kötüye kullanma ihtiva ettiği takdirde herhangi bir haktan da söz edilemeyecektir²⁷⁶.

Gerçekten de hukuk kurallarına mutlak suretle uygun olmak mefhumu ile adil olmak mefhumu aynı olmadığı gibi, bazı hallerde birbirlerine tamamen zıt olabilmektedir; zira kanunun lafzı bir hakkın kullanılmasını serbest bırakmış olsa bile,

²⁷³ LURGER, Brigitta, FABER, Wolfgang, **Acquisition and Loss of Ownership of Goods**, European Law Publishers, 2011, s. 264

²⁷⁴ EDİS, age., s. 324

²⁷⁵ PLANIOL, Marcel, **Traité Élémentaire de Droit Civil**, Paris, 1911-1913, Cilt: II, s. 871; aktaran FROMMEL, Stefan N, “United Kingdom Tax Law and Abuse of Rights”, **INTERTAX**, Cilt: 19, Sayı: 2, 1991, s. 56

²⁷⁶ GUTTERIDGE, H.C, “Abuse of Rights”, **the Cambridge Law Journal**, Cilt: 5, Sayı: 1, Mart 1933, s.

toplumsal menfaatler ve adalet duygusunun da gerektirdiği şekilde, o hak, amacını aşar bir şekilde kullanılamaz²⁷⁷.

Hukukumuzda hakkın kötüye kullanılması yasağı, Medeni Kanun'un 2'nci maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiş vaziyettedir. 17.02.1926 tarihli ve 743 sayılı eski Türk Medeni Kanunu'nda da hakkın kötüye kullanılması aynı madde numarası ve fıkra sırasında yer almıştır. Eski Türk Medeni Kanunu'nun 2'nci maddesinin birinci fıkrasında, "*Herkes haklarını kullanmakta ve borçlarını ifada hüsnüniyet kaidelerine riayetle mükelleftir*" hükmüyle iyi niyet ve dürüstlük kuralı genel bir ilke biçiminde düzenlenmiş, ikinci fıkrada ise "*Bir hakkın sırf gayri ızzar eden suiistimalini kanun himaye etmez*" ifadesiyle hakkın kötüye kullanılması yasağına yer verilmiştir.

Eski Medeni Kanun'un yukarıda bahsi edilen ikinci fıkrasındaki düzenleme, mehz İsviçre Medeni Kanunu'nun metninden farklıydı²⁷⁸. Zira, İsviçre Medeni Kanunu'nda hakkın açık kötüye kullanımı ifadesi yer almaktayken, Türk Medeni Kanunu metninde "gayri ızzar eden suiistimali" ifadesinin yer alması öğretide tartışmalara sebep olmaktadır. Gerçekten de "gayri ızzar eden suiistimali" ifadesi, hakkın kötüye kullanılmasının bahsedebilmek için mutlaka karşı tarafı zarar uğratma kastıyla hareket edilmesinin şart olduğu çıkarımına götürmekteyken, öğretideki ağırlıklı olan görüş²⁷⁹, söz

²⁷⁷ VELİDEDEOĞLU, Hıfzı Veldet, **Türk Medeni Hukukunun Umumi Esasları**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1951, s. 333

²⁷⁸ EDİS, age., s. 326

²⁷⁹ OĞUZMAN, Kemal, **Medenî Hukuk Dersleri, Giriş - Kaynaklar - Temel Kavramlar**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1994, s. 136; ZEVLİLİLER, Aydın, **Medenî Hukuk - Giriş ve Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku, Aile Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, 1995, s. 146; EDİS, age., s. 32

konusu hükmün mehzaz mevzuatta yer alan haliyle ele alınması gerektiğini, bu sebeple de hakkın kötüye kullanılmasında böyle bir kast unsurunun aranmaması gerektiği yönündedir. VELİDEDEOĞLU da TMK madde 2'nin ikinci fıkrasında yer alan şartın sübjektif değil, objektif olarak değerlendirilmesi gerektiğini, zira kendisine hiçbir menfaati bulunmayan hakkını kullanan kişide karşı tarafı zarara sokma kastının aranamayacağını ifade etmektedir²⁸⁰.

Yukarıda da bahsedildiği üzere, hakkın kötüye kullanılması yasağı, ferdiyetçi anlayıştan sosyal anlayışa geçişle ortaya çıkmıştır. Türk hukukunda da hakkın kötüye kullanılması yasağı, her hakkın sosyal bir işlevi bulunduğu ve hakların kullanılırken hakkın kendisinin sosyal amacının ihlal edilmemesi görüşünden doğmuş vaziyettedir; zira Anayasa'nın mülkiyet hakkını düzenleyen 35'inci maddesinin üçüncü fıkrasında²⁸¹ “*Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz*” düzenlemesiyle açıkça belirtilmiş vaziyettedir²⁸².

Yine öğretilde, hakkın kötüye kullanıldığından söz edilebilmesi için, bir başkasının zarara uğramış olmasının veya zarar tehlikesiyle karşı karşıya kalmış bulunmasının şart

²⁸⁰ VELİDEDEOĞLU, age., s. 340

²⁸¹ Her ne kadar mülkiyet hakkını düzenleyen 35'inci madde dışında 1982 Anayasası'nın “Temel hak ve hürriyetlerin kötüye kullanılamaması” başlıklı 13'üncü maddesinin başlık metninde doğrudan doğruya hakkın kötüye kullanılması ifadesi geçmekte ise de madde içeriği herhangi bir sosyal amacın korunmasından ziyade sadece Devletin ve devlet düzenin korunmasına yöneliktir.

²⁸² EDİS, age., s. 325

olmadığını ileri süren yazarlar²⁸³ yer almış ise de ağırlıklı görüş²⁸⁴ zararın mutlaka doğmuş olması veya en azından zarar tehlikesiyle karşı karşıya kalınmış olma durumunu şart koştur.

22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı TMK ise mehz İsviçre Medeni Kanunu'nun 2'nci maddesine paralel bir şekilde “*Bir hakkı açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni himaye etmez*” düzenlemesiyle öğretideki tartışmaları sona erdirmiştir. Başka bir ifadeyle hakkın kötüye kullanılmasından söz edebilmek için mutlaka bir zararın varlığı veya zarar tehlikesi mevcudiyeti şart değildir.

Hakkın kötüye kullanımında zarar şartı aranmıyorsa, hangi haller hakkı kötüye kullanma teşkil edecektir? Burada şunu ifade etmek gerekir ki, her ne kadar zararın varlığı şartı kaldırılmış ise de sırf başkasını zarar uğratmak amacı kuşkusuz hakkın kötüye kullanımı teşkil edecektir. Bununla birlikte hakkın meşru bir yararın elde edilmesi için kullanılıp kullanılmaması veya ahlak kurallarına ya da TMK madde 2 birinci fıkrada düzenlenen dürüstlük kuralına uygun kullanılıp kullanılmadığı, kötüye kullanımı ortaya koymakta dikkate alınacak ölçütlerdendir. Zira TMK madde 2'nin ikinci fıkrasındaki hakkın kötüye kullanılması mefhumu birinci fıkradaki genel dürüstlük kaidesinin mahsulüdür²⁸⁵. Hakkın amacı ise hakkın dürüstlük kurallarına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının göstergesi olmakta ve dolayısıyla bir hakkın kötüye kullanılıp

²⁸³ ÖZSUNAY, Ergun, **Medenî Hukuka Giriş**, Güray Matbaası, İstanbul, 1986, s. 321; OĞUZMAN, age., s. 140

²⁸⁴ ZEVLİLİLER, age., s. 147, EDİS, age., s. 328

²⁸⁵ VELİDEDEOĞLU, age., s. 339

kullanılmadığının değerlendirmesinde o hakkın amacından (dürüstlük kuralları) saptırılıp saptırılmadığının araştırılması gerekmektedir²⁸⁶.

Mükelleflerin vergi yükünü azaltmaya yönelik eylem ve işlemlerinin hukuka uygun oldukları ölçüde vergiden kaçınma kavramı tanımını içerisine girdiği nazara alındığında kanunların lafzına uyan fakat kanunun güttüğü amaçla uyumluluğu tartışmalı işlemlerin dürüstlük kurallarına uygun olup olmayacağı ve bu kapsamda kötüye kullanım içerip içermeyeceği konusu gündeme gelmektedir. Diğer taraftan bir işlemin ahlak kurallarına aykırı olup olmadığı kapsamında yapılan değerlendirmenin kötüye kullanımı ortaya koymakta dikkate alınacak ölçütler arasında sayılması ise vergilendirme ilişkisi kapsamında mükellef işlemlerinin hukuka uygunluğunu etkileyebilecek bir durumdur. Ne var ki ahlak kuralları gibi sınırları tam olarak belirli olamayacak bir kavramın verginin yasallığı ilkesi kapsamında vergilendirme ilişkisine ne ölçüde uygulanabilir olduğu konusu tartışmalıdır.

ii. Kanuna Karşı Hile

Kanundan kaçınma veya kanunu dolanma olarak da adlandırılan kanuna karşı hile mefhumunda, gerçekte tamamen kanuna aykırı hareket ettiği halde, dar hukuk anlayışı kapsamında kanuna uygun hareket eder gibi görünmek söz konusu olmaktadır²⁸⁷. Zira burada ister tek taraflı olsun ister sözleşme gibi birden fazla tarafı olsun, hukuki işlem

²⁸⁶ FEYZİOĞLU, Feyzi Necmettin, “Medeni Kanun’un 50. Yıldönümünde Hakların Kötüye Kullanılması”, **Medeni Kanun 50. Yıl Sempozyumu**, İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü, İstanbul, 1978, s. 150

²⁸⁷ TOPÇUOĞLU, age., s. 7

yapılırken, kanunun geçerli saydığı hukuki işlem görünümü altında kanuna aykırı sonuçları elde etme amacı güdülmektedir²⁸⁸.

Kanuna karşı hile kavramı kanunlarda düzenlenmemiş olmasına rağmen böyle bir özel düzenlemeye lüzum da bulunmamaktadır; zira hukuk düzeni kanunlardan ibaret olmayıp, hukukun genel ilkeleri de kanunların her hususu düzenleyemeyecek olmaları nazara alındığında kanunlarla birlikte veya kanunların temas etmediği alanlarda uygulama alanı bulabilmektedir²⁸⁹.

Kanuna karşı hileden bahsedebilmek için esas olarak iki ana unsurun birlikte bulunması gerekmektedir²⁹⁰:

- Hukuki işlemin kanunun lafzı ile tamamen uyumlu olması
- Hukuki işlemle amaçlanan ile temin edilen ekonomik ve hukuki sonucun, kanunun ruhuna ve amacına aykırı olması

Kanuna karşı hile ile ilgili olarak birbirlerini tamamlayan iki görüş öne sürülmüş vaziyettedir. Objektivist anlayış olarak adlandırılan görüş, kanuna karşı hile sahibinin kötü niyetli hareketini cezalandırmak için değil, kanunların herhangi bir şekilde ihlal edilmemelerini sağlamanın esas olduğunu savunurken, sübjektivist teori ise bu tür

²⁸⁸ TEKİNAY; AKMAN; BURCUOĞLU; ALTOP; age., s. 420

²⁸⁹ SOMUNCUOĞLU, Ünal, “7129 Sayılı Bankalar Kanunu’nun 38. Maddesi ve Kanuna Karşı Hile”, **Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 4, 1976, s. 127

²⁹⁰ TOPÇUOĞLU, age., s. 187

işlemlerin her ne kadar görünüşte hukuka tamamen uygun olsalar da işlemlerin içerdikleri kötü niyet sebebiyle geçersiz sayılması gerektiğini savunmaktadır.

Zira sübjektivist teori ana olarak işlem sahibinin fiilinin temelinde kötü niyet ihtiva ettiğini ileri sürmekle beraber bu meyanda kanunun lafzı ile tamamen uyumlu olan görünüşteki işlem de dahil tüm işlemleri geçersiz saymaktadır. Bu bağlamda sübjektivist teori kanuna karşı hile ihtiva eden işlemi her ne kadar işlem kanunun lafzına uygun olsa da kanunun amacına aykırılık teşkil etmesi sebebiyle kanuna doğrudan aykırı saymaktadır. Dolayısıyla da sübjektivist teoriye göre kanuna karşı hile niteliğindeki işlem kanunun emredici hükümlerine aykırı sayılmaktadır. Bu itibarla sübjektivist teoriye göre kanuna karşı hile hallerinde hukukumuzda 6098 sayılı TBK madde 27 kapsamında mutlak butlanın söz konusu olacağı ve işlemin malul sayılacak, bununla beraber işlem sebebiyle zarar görenlerin işlem sahibinden tazminat talep edebilecektir²⁹¹.

Objektivist teori ise kanuna karşı hile ihtiva eden işlemleri doğrudan hükümsüz saymak yerine, işlem sahibini hilesinden yararlandırmama üzerinedir. Kanun koyucunun kişilerin icat edebilecekleri her türlü düzeneği tahmin edip ona göre önlem alması mümkün olamayacağından, bireylerin bu öngörülemez kanundan kaçınma yollarını kullanmaları halinde hâkim, kanun koyucuyu temsil ederek kanunun ana amaçlarını nazara alarak kaçınmaları tespit edecek ve takdir yetkisine dayanarak menfaatleri eskisi gibi aynı oranda tesis edecektir²⁹².

²⁹¹ TOPÇUOĞLU, age., s. 271

²⁹² TOPÇUOĞLU, age., s. 272

Burada önemli olan kanuna karşı hilede araç olarak kullanılan işlemi değil, hile yoluyla kanundan kaçınmanın kendisini geçersiz kılmaktır ki, her kanuna karşı hileye yönelik işlem iptali kabil olmayabileceğinden²⁹³, hile yoluyla kaçınmayı müeyyidesiz bırakmamak için bu zorunludur²⁹⁴.

Bu kapsamda kanuna karşı hilenin, tabi tutulacağı geçersizlik müeyyidesinin yöneltileceği işlem bakımından sübjektivist ve objektivist teoriye göre farklılık arz ettiği söylenebilir.

Görüldüğü üzere kanuna karşı hile kavramının hem muvazaa hem de hakkın kötüye kullanılması ile oldukça benzer yönleri bulunmaktadır. Hatta kanuna karşı hile ile muvazaa veya hakkın kötüye kullanılması hallerinin birbirleriyle karıştırılabildiği görülmektedir.

Muvazaa, iki veya daha fazla tarafın, üçüncü kişileri aldatma maksadıyla iradeleri arasında bilerek ve isteyerek meydana getirdikleri uyumsuzluktan doğmaktadır²⁹⁵.

²⁹³ Burada Sayın TOPÇUOĞLU'nun değerli eserinde verdiği örneğin çok yerinde olduğu düşünülmektedir. Zamanında dini sebeplerle Fransız hukukunda boşanmanın caiz olmaması üzerine boşanmak isteyen eşin farklı bir ülkenin vatandaşlığına geçerek boşanma davası açması durumunda kanuna karşı hilenin mevcut olduğu aşıkardır. Zira bu işlem (vatandaşlık değiştirme) görünüş itibariyle tamamen hukuka uygun olmasına rağmen Fransız hukukunu baypas etmeye yöneliktir. Burada sübjektivist teoriye göre kanuna karşı hileye matuf tüm işlemlerin batıl olmaları gerekmektedirken kişi artık farklı bir ülke vatandaşı olduğundan bunun iptal edilmesi güçtür. Objektivist teoriye göre ise araç olarak kullanılan vatandaşlık işleminin iptalinden ziyade kişinin hileli işleminden sağlamak istediği sonuçtan yararlandırılmaması, yani burada boşanmak istemeyen diğer eşin korunması çok daha isabetli olacaktır.

²⁹⁴ TOPÇUOĞLU, age., s. 273

²⁹⁵ EREN, age., s. 330

Muvazaada hukuk alanında dışa vurulan görünür bir işlemin yanında, tarafların aralarındaki gerçek iradelerinin uyduğu gizli ve hukuk aleminde herhangi bir şekilde dışa vurulmamış olan bir sözleşme de mevcuttur. TBK madde 19 her ne kadar muvazaalı işlemin müeyyidesini açık bir şekilde belirtmemiş olsa da öğretideki hâkim görüş, muvazaalı işlemin geçersizliği yönündedir²⁹⁶. Burada görüldüğü gibi gerek muvazaa gerekse kanuna karşı hile kavramlarında; işlem sahiplerinin gizli birtakım amaçlarını sağlamaya yönelik olan ve sadece araç olarak kullanılan işlemler söz konusu olmaktadır.

Bununla birlikte muvazaada taraflar, görünüşteki işlemin hiçbir sonucu meydana getirme arzusuna sahip değilken, kanuna karşı hilede işlem her ne kadar kanunun amacına aykırı olsa da kanunun öngördüğü hukuki sonuçlarını doğurması amacıyla tesis edilmektedir. Hem muvazaada hem de kanuna karşı hilede saklanan bir husus mevcuttur; ne var ki, kanuna karşı hilede bu saklanan husus, gizli iradeler anlaşması veya muvazaa sözleşmesi gibi objektif bir olay değil, işlem sahibini işlem yapmaya sevk eden amaç, yani sübjektif bir vakadır²⁹⁷. Daha önemli fark ise, muvazaanın daima en az iki taraflı özel hukuk sözleşmeleri için söz konusu olabileceğidir. Halbuki kanuna karşı hile gerek özel hukukta gerekse kamu hukukunda işlem sahibinin tek taraflı irade beyanı ile rahatlıkla söz konusu olabilmektedir²⁹⁸.

Kanuna karşı hilenin hakkın kötüye kullanılması ile benzerlikleri ise çok daha fazladır. Zira en temelde her iki kavramda da işlem şekli olarak hukuka uygun, fakat amaçları bakımından hukuka aykırı sayılmakta ve her iki halde de muvazaada olduğu gibi

²⁹⁶ TEKİNAY; AKMAN; BURCUOĞLU; ALTOP; age., s. 550

²⁹⁷ TOPÇUOĞLU, age., s. 213

²⁹⁸ TOPÇUOĞLU, age., s. 215

arka planda gizli bir işlem bulunmamakta ve her iki halde de işlem sahibi, işlemin sonucunu arzulamaktadır. Her iki nazariyede de kanunun ruhuna aykırılık söz konusudur. Gerçekten de kanuna karşı hile, kanunun emredici bir hükmünden kaçınmak amacıyla diğer bir kanun hükmünden kanunun ruhuna aykırı bir şekilde istifade edilmesini ifade etmektedir. Aynı şekilde kişiler haklarını kanunun ruhuna aykırı kullandıkları takdirde kötüye kullanmış olmaktadırlar²⁹⁹. Bununla birlikte aralarındaki en büyük fark, kanuna karşı hilede failin en büyük amacı belli bir menfaat elde etmek iken, hakkın kötüye kullanılmasında failin esas amacı kullandığı hakkın muhatabının zarara uğratılması, zor duruma sokulmasıdır. Bir diğer önemli fark ise hakkın kötüye kullanılmasında mutlak suretle şahsi bir hakka dayanılmaktayken, kanuna karşı hile nazariyesi kamu hukukunun muhtelif alanlarında dahi vücut bulabilmektedir³⁰⁰.

iii. İki Nazariyenin Vergiden Kaçınma Kavramındaki Yeri

Vergiden kaçınma kavramını tanımlarken göz önünde bulundurulacak en önemli unsur; hukuka uygunluk unsurudur. Başka bir ifadeyle mükellefin vergi yükünü azaltmaya matuf hareketleri ancak hukuka aykırılık teşkil etmediği takdirde vergiden kaçınma olarak nitelendirilebilecektir.

Kamu hukukunda mevcut idarenin kanuniliği ilkesinin aksine, özel hukukta kişiler genel bir sözleşme ve irade serbestisi içerisindeyler. Bu ise özel kişilerin genel olarak kanunla yasak edilmemiş alanlarda diledikleri gibi hareket edebilmelerine olanak sağlamaktadır. Mükelleflerin mal varlıklarına, dolayısıyla da mali güçlerine etki eden tüm

²⁹⁹ VELİDEDEOĞLU, age., s. 332

³⁰⁰ TOPÇUOĞLU, age., s. 229

faaliyetler, özel hukuka tabi alanlarda gerçekleşmektedir. Bu itibarla mükellefin gerçek mali gücünün kavranmaya çalışıldığı vergilendirme işlemi, mükelleflerin özel hukuk işlemleriyle doğrudan bağlantılıdır³⁰¹.

Vergi kanunlarının açıkça düzenleyerek doğrudan yasakladıkları eylemlerin mükellefler yönünden aşılabilir alan oluşturduğu bir gerçektir. Gerçekten de mükellefçe vergi kanunlarınca yasaklanan alana taşmak, suç teşkil edecek ve mükellefin vergi kaçakçılığı gibi birtakım suçlamalara ve neticede cezalandırmaya maruz kalmasına sebep olabilecektir. Önemle altını çizmek gerekir ki, mükellefin vergi yükünü azaltmaya yönelik bir eyleminin vergi kanunlarınca doğrudan doğruya yasaklanmamış bir alanda yer alması sadece suç teşkil etmeme yönünden bir etki doğurmakta olup, bu haliyle tamamen hukuka uygun sayılması sonucunu doğurmaz. Başka bir ifadeyle bir eylemin vergi suçu teşkil etmemesi, onun vergi hukuku açısından hukuka uygun sayılacağı anlamına gelemmez.

Mükellef eyleminin kanuni düzenlemeyle doğrudan doğruya yasaklanmamış olmasına rağmen, kötüye kullanma teşkil edebileceği de bir gerçektir. Neticede vergi kaçakçılığında mükellef, vergi mevzuatı hükümlerini daha az vergi ödeme saikiyle bilerek ve isteyerek ihlal etmektedir; halbuki kötüye kullanmada herhangi bir vergi mevzuatı hükmü doğrudan doğruya ihlal edilmemektedir³⁰². Burada asıl sorun, vergi kanunlarınca doğrudan yasaklanmamış alanlarda vergi mükelleflerin vergi yükünü

³⁰¹ AKKAYA, age., s. 24

³⁰² COZIAN, Maurice, “What is Abuse of Law?”, **INTERTAX**, Cilt: 19, Sayı: 2, 1991, s. 103

azaltmaya yönelik eylemlerinin vergi idaresi tarafından ne ölçüde hoş görüleceği veya hoş görülmek zorunda olduğudur.

Vergi idaresi kuşkusuz hukuk devleti ve idarenin kanuniliği ilkelerinin yanı sıra verginin kanuniliği ilkesiyle de bağlıdır. Bu ise vergi idaresinin mükelleflerin mal varlıklarına müdahalesinin sınırını oluşturmaktadır. Mükelleflerin vergi kanunlarınca yasaklanmamış alanlarda vergi yükünü azaltmaya yönelik eylemlerinin sınırını ise hakkın kötüye kullanılması ve kanuna karşı hile nazariyeleri teşkil etmektedir.

Gerçekten de mükelleflerin doğrudan vergiyi hedef alan ve hakkın kötüye kullanılması veyahut kanuna karşı hile niteliğinde olan eylemleri özel hukuk tarafından himaye edilmedikleri gibi, vergi hukukunda da himaye edilmeleri mümkün değildir.

Bununla beraber hakkın kötüye kullanılması nazariyesi ile kanuna karşı hile nazariyesi vergi hukuku açısından ayrı ayrı değerlendirildiğinde, hakkın kötüye kullanılmasından ziyade kanuna karşı hilenin vergi hukukunda uygulama alanı bulabileceği söylenebilir. Zira bu iki nazariye arasındaki en temel fark, işlemin karşı tarafının zarara uğratılması amacıdır. Mükellefler ise vergisel motivasyonlu işlemlerde³⁰³ tamamen kendi çıkarlarını gözetmekte olup, bu tür işlemlerin devleti vergisel yönden zarara uğratmak gibi özel bir gaye ihtiva ettiklerini söylemek güçtür. Bu itibarla mükelleflerin vergisel motivasyonlu işlemleri, dolayısıyla da vergiden kaçınma kavramı bakımından temel unsurlarından birisi karşı tarafı zarara uğratma gayesi olan hakkın

³⁰³ TRÜTER, S., *Steuerlich Motivierte Scheingeschäfte ihre Behandlung im Zivilrecht*, Diss. Hamburg, 1987, s. 7; *aktaran* AKKAYA, age., s. 12

kötüye kullanılması nazariyesinin doğrudan doğruya söz konusu olamayacağı düşünülmektedir.

Şunu da ifade etmek isteriz ki mükelleflerin sadece vergiyi bertaraf etme amacını matuf işlemlerinin doğrudan kötüye kullanma sayılması yönündeki bir yorum, kanımızca mükellefler yönünden fazlasıyla sınırlayıcı olmaktadır. Zira mükelleflerin örneğin bir vergi istisnasından yararlanmaya yönelik işlem gibi sadece vergisel avantaj sağlamak amacıyla yaptıkları işlemlerin topyekûn kötüye kullanma sayılması, irade özgürlüğünün özüne dokunduğu gibi, devletlerin vergiler eliyle ekonomik istikrarı sağlamasının, sosyal ve kültürel hayata yön vermesinin de engellenmesine yol açabilme olasılığı söz konusudur.

Bunun yerine kötüye kullanımın vergi hukukunda genel olarak, mükelleflerin vergi yükünün azaltılmasına yönelik işlemlerinde maddi durumla bağdaşmayan ve gerekçesi izah edilemeyen yasal düzenlemeleri seçmesi³⁰⁴ olarak ele alınması kanımızca daha isabetli olacaktır. Bu tanıma, özel hukuk biçimlerinin ve kurumlarının olağan kullanımları dışında kullanılması halini³⁰⁵, olağan sayılmayacak şekilde kötüye kullanılması hali³⁰⁶ ile ilgili vergi normunun konuluş amacıyla bağdaşmayacak bir şekilde kötüye kullanılması³⁰⁷ durumlarını da eklemek gereklidir.

³⁰⁴ EYÜPGİLLER, Saygın, “Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması”, **LEGAL Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 24, 2006, s. 2926

³⁰⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, age., s. 30

³⁰⁶ ŞENYÜZ, Doğan, “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, **Yaklaşım**, Sayı: 185, 2008, s. 25

³⁰⁷ AKKAYA, age., s. 95

iv. Kötüye Kullanmanın Vergi Hukukundaki Tezahürü: Peçeleme

Vergi hukukunda kötüye kullanmadan bahsedildiğinde hakkın kötüye kullanılmasından ziyade, kanuna karşı hile söz konusu olmaktadır. Kanuna karşı hile nazariyesi ise temelde, kanunun lafzı ile tamamen uyumlu bir hukuki işlemin yanında, amaçlanan ile temin edilen ekonomik ve hukuki sonucun, kanunun ruhuna ve amacına aykırı olmasını gerektirmektedir. Vergi hukuku öğretisinde verginin dolanımı olarak da adlandırılan peçeleme, aynı şekilde vergi normunun amacıyla bağdaşmayacak bir şekilde kötüye kullanılmasını içermekle birlikte görünüşteki işlemin özel hukukta tamamen geçerli bir işlem olması ile peçeleme işlemi sahibinin yasanın lafzına uygun davranıyor görünmesi unsurlarını da ihtiva etmektedir. Bu özellikleri dikkate alındığında, peçeleme, kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki yansıması³⁰⁸ olarak da nitelendirilebilir.

Bununla birlikte öğretilde; özel hukuk biçimlerinin sırf vergiyi bertaraf etmek amacıyla olağan kullanımlarının dışında kullanılmasının objektif iyi niyet (dürüstlük ve güven) ilkesine ters düştüğü, bu itibarla peçelemenin objektif iyi niyet kurallarına aykırılık kurumuyla da ters düştüğü görüşünün savunulmakta olduğunu eklemekte yarar vardır³⁰⁹.

Bu açıklamalar ışığında peçelemenin taşıdığı unsurları şu şekilde belirtebiliriz:

³⁰⁸ AKKAYA, age., s. 96

³⁰⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, age., s. 32

- Vergi kanununun vergiyi doğuran olayı özel hukuk biçimlerinden kaynaklanan iktisadi sonuçlara dayanarak düzenlemiş olması³¹⁰,
- Özel hukuk biçimlerinin ve kurumlarının mükellef tarafından kötüye kullanılması,
- Kötüye kullanma sebebiyle vergi avantajı sağlanması,
- Vergiyi dolanma kastı³¹¹

Vergi hukukunda peçelemenin sonuçları ise kanuna karşı hile nazariyesindeki objektivist teorinin kanuna karşı hile ihtiva eden işlemleri doğrudan hükümsüz saymak yerine, işlem sahibini hilesinden yararlandırmamaya yönelik yaklaşımı ile benzer yapıdadır. Zira peçelemenin ihtiva ettiği vergiyi dolanma yönündeki amaç aradan çıkarılarak, işlem böyle bir amaç olmadan ne şekilde yapılacak idiyse o şekilde vergilendirmeye tabi tutulur, fakat bu durum işlemin özel hukuktaki geçerliliğine herhangi bir şekilde hilel getirmez³¹².

b) Kanunlardaki Boşluklardan Yararlanılmasının Hukuka Uygunluğu

Mükelleflerin vergi yükünü kanunlara uygun bir şekilde azalmaya matuf izledikleri yöntemlerden birisi de kanun boşluklarından yararlanmak suretiyle daha az vergi ödemektir. Ancak mükelleflerin vergi kanunlarındaki birtakım boşluklardan yararlanma yönündeki davranışları; her ne kadar kanunlara doğrudan bir aykırılık

³¹⁰ KANETİ, Selim, EKMEKÇİ, Esra, GÜNEŞ, Gülsen, KAŞIKÇI, Mahmut, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 71; SABAN, age., s. 72-73

³¹¹ AKKAYA, age., s. 101

³¹² AKKAYA, age., s. 102

içermese de (zira boşluk söz konusu olduğunda aykırı düşülecek bir düzenleme de mevcut değildir), kötüye kullanım ihtiva edebilmektedir.

Gerçekten de mükelleflerin vergi yükünü azaltmaya matuf davranışları vergi kanunlarındaki birtakım boşluklardan yararlanma suretiyle de gerçekleşebilmekte ise de buradaki kanun boşluklarının mükellefin vergi yükünü azaltıcı bir şekilde yorumlanması her zaman kanun koyucunun vergilendirme yönündeki iradesini yansıtmayabilmektedir.

Mükelleflerin kanunlarda tespit ettikleri birtakım boşlukları bu şekilde kendi lehlerine kullanmalarının hukuken himaye edilmesinin mümkün olup olmadığının da irdelenmesi gerekmektedir. Vergiden kaçınmanın tanımlanmasında mevcut sorunsallardan birisinin de bu olduğu düşünülmektedir. Zira kanunda mevcut olan boşluğun mükellefçe kanun koyucunun amacına uygun olarak kullanabilmesi mümkün olduğu gibi, kanun koyucunun amacının dışına çıkmak suretiyle de kullanabilmesi ihtimali mevcuttur.

Gerek vergi kanunlarında mevcut boşlukların tespitinde ve bu boşlukların doldurulmasında, gerek vergi kanunlarının yorumunda takip edilecek yöntemler neticesinde elde edilecek sonucun hukuka uygun olarak addedilebilmesi, vergiden kaçınmanın hukuka uygunluk unsuru yönünden önem arz etmektedir. Zira burada kanunda yer alan bazı kurumların veya boşlukların mükelleflerce kötüye kullanılması, mükellef davranışının hukuka uygunluğunu tartışmalı hale getirebilmektedir.

Kaldı ki mükelleflerin bu tür davranışlarının ve işlemlerinin doğrudan muhatabı olan vergi idaresinin de düzenlemelerdeki bu tür boşlukları kapatabilmek için çaba

harcaması ve neticede bu yönde yeni düzenlemeler ihdas edilmesi, vergi mevzuatının karmaşık içinden çıkılmaz hale gelmesinde büyük rol oynamaktadır³¹³.

Kanun boşluklarının tespit ve doldurulmasından daha geniş olarak; kanunların uygulanması sürecindeki hukuk normlarının yorumlanması da aynı şekilde hukuka uygunluk testi açısından önemlidir.

Bir hukuk normunun uygulanma süreci çok genel bir şekilde ele alındığında; büyük, soyut ve genel bir önerme olan normun, küçük, somut ve özel bir şekilde meydana gelen maddi vakaya uygulanması biçiminde tanımlanabilir. Bu bağlamda hukuk normunun uygulanma sürecini, normun uygulama koşullarının belirlenmesi; başka bir ifadeyle, hukuk normunun anlamlandırması, yorumu ile maddi olayın saptanarak normla ilişkilendirilmesi şeklinde iki basmakta değerlendirebilsek de bu iki basamak çoğunlukla aynı anda gerçekleşmektedir³¹⁴. Bununla birlikte özellikle normun tam, açık, yeterli ve çelişkisiz olması halinde söz konusu olacak altlama (*subsumtion*) ve karşılaştırma³¹⁵ olarak da adlandırılan somut olayın normda yer alan soyut olaya sokulması işlemi³¹⁶ neticesinde ulaşılan sonuç, ancak ilgili normun yorumu ile elde edilebilmektedir.

Öğretide hukuk normlarının yorumunda dört ana yöntem kabul edilmektedir; lafzi yorum yöntemi, amaçsal yorum yöntemi, tarihi yorum yöntemi ve sistematik yorum

³¹³ MICHAEL, Rayner, **National and Local Taxation**, the MacMillan Press Ltd, London, s. 5; aktaran: AKDOĞAN, age., s. 166

³¹⁴ AKKAYA, age., s. 9 vd.

³¹⁵ KARAYALÇIN, age. s. 118

³¹⁶ ARAL, Vecdi, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 188; SABAN, age., s. 64

yöntemi. Norm metnindeki kelimelerin, ifadelerin ve deyimlerin cümle yapısı içerisindeki anlamlarını araştırma³¹⁷ lafzi yorumu, normun içinde yer aldığı normlar bütünü içerisinde değerlendirilerek anlamlandırılması³¹⁸ sistematik yorumu, normun ihdas ediliş sürecinde normu koyan organın iradesinin ve amacının araştırılmak suretiyle anlam verilmesi tarihi yorumu, normun ihdas edildiği tarihteki değil, değişen ekonomik ve sosyal koşullar altında kazandığı objektif anlamın araştırılması³¹⁹ ise amaçsal yorumu temsil etmektedir.

Bu bağlamda amaçsal yorum kapsamında objektif yorumdan da bahsetmek gerekmektedir. Bir kanun hükmünün toplumsal bir konuya getirdiği çözüm, değişen şartlar karşısında tatmin edici olmaktan çıkabilmekte ya da makul, objektif iyiniyetli kişiler tarafından kanun koyucunun ana amacına uygun anlaşılması mümkün olmayabilmektedir ki; böyle durumlarda hakimin objektif sebeplere (kanun koyucunun maddi hatası, menfaat koşullarının değişmesi ve objektif iyiniyetli kişilerin kanun metnini farklı yorumlaması) binaen, kanun hükmünü değiştirip geliştirebileceği savunulmaktadır³²⁰. Hatta öyle ki, kanun koyucunun açıkça yanılmış olması gibi durumlarda böyle bir hükmün uygulanmasının kanun hükmünün kötüye kullanılması sayılması gerektiği ve bu hükmün TMK madde 2 kapsamında mahkeme tarafından düzeltilmesi gerektiği dahi ileri sürülmüştür³²¹.

³¹⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN GÖKER,, age., s. 23

³¹⁸ AKKAYA, age., s. 9

³¹⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, age., s. 25

³²⁰ KARAYALÇIN, age., s. 128

³²¹ KARAYALÇIN, age., s. 127

1982 Anayasası'nın 7'nci maddesinde vücut bulan yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesi dikkate alındığında ise hakimın bu tür bir yorum yaparken azami dikkat göstermek zorunda olduğu ve kanun koyucunun iradesi ile yargının iradesinin yorum tarihinde birbirine tamamen zıt olmaması gerektiği, aksi takdirde hakimın yetkisini aşacağı ve kanuna aykırı yorum yapacağı da ayrı bir gerçektir³²². Kaldı ki, TMK madde 1'de hakime tanınmış olan hukuk yaratma yetkisi, kanunda maddi olaya ilişkin uygulanabilir bir hüküm olmadığında söz konusu olmaktadır.

Bununla beraber, kanunlar söz konusu olduğunda mahkemelerin ilgili kanun hükmünü anayasaya aykırılık yönünden Anayasa Mahkemesi nezdinde somut norm denetimine tutma yetkisi olduğu gibi, ikincil nitelikteki normlar olan idarenin düzenleyici işlemlerini doğrudan iptal etmenin yanında, İYUK madde 7 kapsamında ihmal ederek düzenleyici işlemi dayanak alan birel işlemleri iptal etme yetkileri de mevcuttur.

Ayrıca objektif yorum yöntemi dikkate alındığında dahi esas unsurun objektif iyi niyet olduğu açıkça görülmektedir. Zira bir kanun hükmünün objektif iyi niyetli bir şekilde yorumlanması ve bu yorum neticesinde kanun koyucunun amacından çok farklı bir sonuca ulaşılması halinde objektif yorum söz konusu olabilmektedir.

Dolayısıyla bir vergi normunun tamamen sübjektif biçimde (belli bir mükellefin vergi yükünü azaltmak amacıyla) kanun koyucunun iradesine tamamen zıt bir şekilde yorumlanması mümkün olmayıp, böyle bir yorum neticesinde ulaşılan sonuç ve bunu dayanak alan mükellef işlemi hukuka uygun değerlendirilemeyecektir. Bu ise vergiden kaçınmanın esas unsuru olan hukuka uygunluktan da söz edilemeyeceği anlamına

³²² KARAYALÇIN, age., s. 128

gelecektir. Zira bir vergi normunun yorumunun hatalı gerçekleştirilmesi, normun hatalı uygulanmasına sebep olacak ve bu da hukuka aykırılığı karşımıza çıkaracaktır.

Vergi normunun uygulanmasına ek olarak; yasa tarafından öngörülün ya da öngörülmesin, düzenlemedeki boşluğu önce saptama sonra ise doldurma görevi uygulamaya bırakıldığından, bu görevi yerine getirmede kullanılacak ana araç yorumdur. Uygulamada yapılacak bu yorum faaliyetinde ise kuşkusuz öncelikle VUK madde 3/A-II hükmünde yer alan yorum yöntemlerinden yararlanılacaktır. Bu yorum yöntemleri kullanılmasına rağmen somut olaya uygulanabilecek bir hüküm ortaya çıkmaması halinde kanun boşluğundan söz edilebilecektir³²³. Başka bir ifadeyle VUK madde 3/A-II bir vergi normunun ihtiyaca cevap verip vermediği, dolayısıyla herhangi bir noksan içerip içermediği hususunun hangi yöntemlerle ortaya çıkarılabileceğini öngörmektedir. Yine bu boşluğun ne şekilde doldurulacağı da VUK madde 3/A-II uyarınca gösterilen yöntemler kullanılarak belirlenecektir.

Vergi kanunları söz konusu olduğunda “Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat” başlıklı VUK madde 3/A-II hükmü yukarıda da bahsedildiği üzere boşluk saptama ve doldurma konusunda ilgili ana kuralları koymaktadır. Her ne kadar “*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır*” şeklindeki VUK madde 3/A-II hükmü özel

³²³ ARITI ERDEM, agm., s. 4

bir düzenlemeyle vergi hukukuna has yorum yöntemleri ihdas ediyormuş gibi görünse de aslında hukukta var olan yorum yöntemlerinin tümüdür³²⁴.

Bu bağlamda plana uygun boşlukta VUK madde 3/A-II rehberliğinde yapılacak yorumun neticesinde elde edilecek sonucun kanun koyucunun amacına uygun olacağı söylenebilir.

Şunu da ifade etmek gerekir ki, vergi normunun yorumlanması ve bu bağlamda yapılacak hukuki nitelendirmede de tıpkı boşluk saptama ve doldurmada olduğu gibi, VUK madde 3/A-II hükmünden yararlanılması pek tabi kanun koyucunun amacına uygun olabilecektir.

Bununla birlikte vergi hukukunda boşlukların hakim tarafından doldurulup doldurulamayacağı hususu da tartışmalı olup, doktrindeki hakim görüş; vergilerin kanuniliği ilkesi kapsamında vergi hukukunun pozitifliği sebebiyle yargı organlarının hukuk yaratma imkanlarının söz konusu olamayacağı, zira bu alanda düzenleme yapma ve norm koyma yetkisinin münhasıran yasama organına ait olması sebebiyle vergi kanunlarındaki boşlukları sadece parlamentonun kanun değişikliği yapmak suretiyle doldurabileceği yönündedir³²⁵.

Bu noktada önemli birtakım tartışmalara da yer vermek gerektiği düşünülmektedir: verginin kanuniliği ilkesi kapsamında kanun koyucunun amacının

³²⁴ SABAN, age., s. 65. SABAN, VUK madde 3/A-II hükmünün çok anlamlı bir düzenleme olmadığını, zira günümüzde de bu yöntemleri birbirinde ayırmak suretiyle yorum yapmanın kolay olmadığını ifade etmektedir.

³²⁵ FURTUN, age., s. 173

hangi seviyeye kadar araştırılması gerekmektedir? Vergilendirme konusunda kanun koyucu tarafından düzenleme yapılmış olması gerektiği fakat bir şekilde yapılmadığı kanısına ulaşılması durumunda mükellefin işlemi neye dayanılarak vergilendirmeye tabi tutulacaktır? Kanun koyucunun bilinçsiz bir şekilde ihmal etmiş olduğu bir alanda vergilemenin yargının yorumu dayanak alınarak gerçekleştirilmesi ne kadar olanaklıdır? Bu kapsamda mükelleflerin vergiden kaçınmaya yönelik eylemleri sırf kanundaki boşluklardan yararlanma üzerine kurulmuş ise, bunun kötüye kullanma teşkil etmesi mümkün müdür?

Kuşkusuz bu tartışmalar, vergiden kaçınma kavramının kapsamının belirlenmesinde büyük rol oynayacaktır. Zira mükellefin kanun boşluklarını vergisel avantaj elde etme amacıyla kullanması durumunun hukuka uygun olup olmadığının veyahut daha açık bir ifadeyle hangi durumlarda hukuka aykırı olduğunun net bir şekilde belirlenmesi bu tartışmaların neticesiyle doğrudan ilgilidir. Bununla beraber bu tartışmalar çerçevesinde mükelleflerin vergi yükünü azaltmaya yönelik eylemlerindeki hareket alanları da çizilmiş olacaktır.

III.Vergiden Kaçınma Kavramının Vergi Planlamasıyla Tanımlanması

Vergiye karşı mükelleflerin geliştirdikleri yumuşak tepkiler arasında sayılan vergiden kaçınma kavramı, öğretide vergi kanunlarının vergi borcunun doğumunu bağladıkları olaylarla bağıllık kurulamaması ya da mükellefin şahsında doğamaması, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin engellenmesi olarak tanımlanmakta ise de saymış olduğumuz unsurlar ve özellikle de hukuka aykırılık unsuru açısından daha ayrıntılı bir tanımın yapılması zaruridir.

Burada öncelikle vergiden kaçınma kavramının literatürde sıklıkla yan yana anıldığı kavram olan vergi kaçırma (*tax evasion*) kavramından farkının ortaya konulması ile başlamak gerekmektedir. Bu iki kavram arasındaki en temel fark vergi kanunlarına aykırılık noktasına toplanmaktadır ki, artık genel kabul görüşü, vergiden kaçınmanın vergi kanunlarına aykırılığı, vergiden kaçınmanın ise (en azından görünüşte) vergi kanunlarına uygunluğu temsil ettiği yönündedir. İngiltere'nin eski maliye bakanlarından Dennis HEALEY; vergiden kaçınma ile vergi kaçırma arasındaki farkın hapisane duvarlarının kalınlığından ibaret olduğunu³²⁶ belirtirken aslında bu esaslı unsuru vurgulamaktadır. Vergiden kaçınma kanunlara uygun, vergi kaçırma is suçtur. Dolayısıyla vergiden kaçınmayı tanımlarken vergi kanunlarına uygunluk hususunu özellikle vurgulamak gereklidir.

Bu kapsamda ve yukarıda yapılmış olan açıklamalar ışığında; vergiden kaçınmanın tarifinin şu şekilde yapılabileceği düşünülmektedir:

“Mükelleflerin vergi yükünü azaltmaya veya tamamen ortadan kaldırmaya yönelik, vergi kanunlarının lafzının yanında ruhuna da uygun ve herhangi bir kötüye kullanım içermeyen her türlü eylem ve işlemi”

Bununla birlikte vergiden kaçınma kavramının öğretide ve uluslararası literatürde farklı anlamlarda kullanıldığı görülmektedir. Zira temelde vergi yükünün azaltılması unsuru ile vergi kaçakçılığından ayıran en önemli unsur olan vergi kanunlarının suç

³²⁶ ELLIFFE, Craig Macfarlane; “The Thickness of a Prison Wall - When Does Tax Avoidance Become a Criminal Offence?”, **New Zealand Business Law Quarterly**, Cilt: 17, Sayı: 4, 2011, s. 441

saydığı eylem ve işlemlerin dışında kalma unsuru ortak bir şekilde vurgulanmakta fakat hukuka uygunluk konusunda farklı değerlendirmeler yapılmaktadır. Vergi kaçırma kavramı konusunda dahi -yukarıda belirtildiği gibi suç teşkil etme unsuru üzerinde görüş birliği olsa da- İngilizce ve Fransızca dillerindeki farklılık sebebiyle karışıklık çıkabilmektedir; zira vergi kaçırmanın İngilizce dilindeki karşılığı olan “*tax evasion*” suç teşkil eden bir eylemi ifade etmekte iken, Fransızcada “*évasion*” kaçınma anlamına gelmekte, vergi kaçırma içinse “*fraude fiscale*” kullanılmaktadır³²⁷.

Bu kapsamda yabancı literatürde vergi tasarrufu kavramı –*vergiden kaçınma kavramı tanımının farklı yapılması sebebiyle*- yukarıdaki tanıma benzer bir şekilde ele alınmakta fakat vergiden kaçınmadan ayrı tutulmaktadır.

Gerçekten de vergiden kaçınma (*tax avoidance*) kavramının yabancı literatür ve hatta OECD nezdindeki karşılığı, Türk doktrininde olduğu kadar olumlu değildir. Zira Türk doktrininde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin engellenmesi şeklindeki tanımlama, uluslararası alanda vergi kanunlarının kötüye kullanılması yoluyla vergisel avantaj elde edilmesi şeklinde algılanmakta ve bunun engellenmesi yönünde gerek yerel gerek uluslararası alanda pek çok adımlar atılmaya çalışılmaktadır.

Zira gerek Türk gerek yabancı öğretide vergi kaçırma (*tax evasion*) kavramı, mükelleflerin vergi ödemekten kurtulmak amacıyla vergi kanunlarını doğrudan doğruya ihlal ettikleri, suç niteliğinde ve hukuka açıkça aykırı olan eylemleri³²⁸ olarak

³²⁷ THURONYI, Victor, **Comparative Tax Law**, Kluwer Law International, Lahey, 2003, s. 154

³²⁸ MERKS, Paulus, “Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning”, **INTERTAX**, Cilt: 34, Sayı: 5, Kluwer Law International, 2006, s. 272-273

tanımlanırken ve vergiden kaçınma kavramının bu şekilde açık hukuka aykırılığı içermediği ve vergiden kaçırmanın başta bu unsur yönünden ayrıştığı kapsamında görüş birliği mevcut iken; vergiden kaçınma söz konusu olduğunda durum farklıdır. Daha ayrıntılı ifade etmek gerekirse, vergiden kaçınma (*tax avoidance*), mükelleflerin vergi mevzuatının amacına aykırı bir şekilde vergi avantajı elde etme çabası olarak tanımlanmakta³²⁹ ve bu haliyle yukarıda yapmış olduğumuz tanımdan da ayrılmaktadır.

Vergiden kaçınmanın bu tanımının tarafımızdan yapılan tanımdan en temel farkı, vergi kanunlarının ruhuna aykırı bir eylemi ifade etmesidir. Zira tanımımızda mükelleflerin “vergi kanunlarının lafzının yanında ruhuna da uygun ve herhangi bir kötüye kullanım içermeyen” eylemlerine özellikle vurgu yapılmaktayken bunun tam tersi bir tanım da söz konusu olmaktadır.

OECD’nin resmi internet sitesinde yer alan vergi terimleri sözlüğünde³³⁰ de vergiden kaçınma şu şekilde yer almaktadır:

“KAÇINMA - Tanımlanması zor olan, fakat genellikle mükellefin, işlerini vergi borcunu azaltmaya yönelik olarak ayarlamasını anlatmak için kullanılan bir terim olup, her ne kadar bu ayarlama

³²⁹ MURRAY, Rebeca, **Tax Avoidance**, Sweet & Maxwell, Londra, 2012, s. 1

³³⁰ <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (Erişim Tarihi: 13.03.2019)

hukuka tamamen uygun olsa da çoğunlukla kanunun öngördüğü amaç ile ters düşer”³³¹

Vergiden kaçınma kavramının yukarıdaki şekillerde tanımlanması hali vergiden kaçınmayı hukuka uygun olmaktan çıkarmaktadır ki; yukarıda belirttiğimiz üzere “hukuka uygunluk” vergiden kaçınmanın esaslı unsurlarından birisidir. O halde vergiden kaçınma kavramını vergi kaçırmadan ayıran en önemli fark genel bir “hukuka uygunluk” olmayıp, daha dar bir şekilde, vergi kanunu düzenlemelerine doğrudan aykırı olup olmamaktır. Gerçekten de vergi kaçırmanın tersine, vergiden kaçınma; vergi kanunlarının lafzına uygunluğu içermektedir. Ne var ki, vergi kanunlarının lafzına uygun olmak veyahut uygun görünmek hukuka uygunluk için yeterli değildir. Mükellefin vergi yükünü azaltıcı eylem veya işleminin kötüye kullanma durumundan da ari olması gerekmektedir. Ancak o zaman mükellefin söz konusunu eylem veya işlemi hukuka tamamen uygun olarak nitelendirilebilecektir. Dolayısıyla da kötüye kullanım ihtiva eden vergiden kaçınma ile vergi kanunlarına doğrudan aykırılık ihtiva eden vergi kaçırma, genel “hukuka aykırılık” yönünden çok da farklı değildir.

Bu benzeşik özellikleri itibariyle vergiden kaçınma ve vergi kaçırma -aralarındaki temel farka rağmen- genellikle birlikte anılmakta, hatta bazen birbirleriyle de karıştırılabilmektedir. ABD Başkanı Franklin D. ROOSEVELT de 1937 yılında yaptığı konuşmada vergi kaçırma ile vergiden kaçınmanın yaratıcılık ve arsızlıkta öylesine hayret

³³¹ Türkçe’ye çeviri tarafımdan yapılmıştır. Orijinal Metin: “*AVOIDANCE -- A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow.*”

verici ve öylesine yaygın olması sebebiyle gecikmeden önlem alınmasının elzem olduğunu söylerken, her iki kavramın da kesinlikle kanunun ruhuna aykırılık hususunda aynı olduklarını da ifade etmiştir³³². Kaldı ki, kamu maliyesi perspektifinde vergi kaçırma sebebiyle devlet hazinesine girmeyen meblağlar, vergiden kaçınma sebebiyle devlet hazinesine girmeyen meblağlarla aynı olduğundan vergiden kaçınma ile vergi kaçırmanın birbirleri yerine kullanılmaları da mümkün olabilmektedir³³³.

Vergiden kaçınma (*tax avoidance*) Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi (*Her Majesty's Revenue and Customs*) tarafından da Parlamentonun hiçbir şekilde planlamadığı bir vergi avantajı elde etmek amacıyla vergi sisteminin kurallarının esnetilmesi olarak tanımlanmakta, kanunun lafzına uygun olmasına rağmen ruhuna aykırı olduğu belirtilmektedir³³⁴. Britanya vergi hukukunda konuyla ilgili sıklıkla yapılan üçlü ayırım ise şu şekilde yapılmaktadır, (i) vergi kaçırma (kanuna aykırı davranma; çoğu hallerde suçtur), (ii) vergiden kaçınma (kanuna aykırı değil fakat genellikle ahlaki yönden tartışmalı), (iii) vergi tasarrufu (kanuna aykırı olmadığı gibi ahlaki yönden de tartışmalı değil)³³⁵. İngiltere’de vergiden kaçınma ile vergi tasarrufu arasındaki fark ayrıca mahkeme kararlarıyla ortaya konulmaya çalışılmış; vergiden kaçınmada mükellefin vergi yükünü kanun koyucunun amaçladığı ekonomik sonuçlara katlanmadan azaltırken, vergi tasarrufunda ise mükellefin vergi mevzuatınca kendisine tanından olanaklar çerçevesinde

³³² ANGELL, Montgomery, “Tax Evasion and Tax Avoidance”, **Columbia Law Review**, Cilt: 38, Sayı: 1, 1938, s. 80

³³³ MERKS, agm., s. 272

³³⁴ **Tackling Tax Avoidance**, HM Revenue and Customs, 2012, <https://www.gov.uk/government/publications/tackling-tax-avoidance>

³³⁵ DIXON, Dennis, “Defining Tax Avoidance”, **King’s Student Law Review**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2014, s. 20

kendisi için en avantajlı seçeneği seçerek kanun koyucunun öngördüğü ekonomik sonuçlara tabi olarak vergi yükünü azalttığı belirtilmiştir³³⁶.

Buna benzer olarak Türk öğretisinde YALTI, vergiden kaçınmada vergi yükünü azaltıcı işlemin yasaya uygun görünmekle beraber hukuka aykırılık teşkil ettiğini belirtmiştir³³⁷. EYÜPGİLLER de vergiden kaçınmanın temel noktasının, yasama organının öngördüğü vergi miktarının altına düşürülme girişimi olduğunu belirtmektedir³³⁸. Türk öğretisinde ayrıca vergi yükünü azaltma veya ortadan kaldırma unsuru bakımından iki tür ayırım yapıldığı görülmektedir: “*iktisadi sonuçtan vazgeçmek suretiyle vergi konusu ile ilişkiye girmemek*” yöntemi vergiden kaçınma olarak tanımlanmakta, “*vergi yasalarınca sunulan olanaklardan yararlanma*” yöntemi ise vergi tasarrufu olarak adlandırılmaktadır³³⁹. SABAN da vergi tasarrufu kavramını benzer bir şekilde “*yükümlülerin yasaların açık ve hoşgörülü olanaklarından yararlanma*” olarak tanımlamaktadır³⁴⁰.

³³⁶ IRC v. Willoughby, 1997, THURONYI, age., s. 156

³³⁷ YALTI, *Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması*, s. 456

³³⁸ EYÜPGİLLER, Saygın, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 113, Mayıs 2002, s. 150

³³⁹ AKKAYA, Mustafa, “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu”, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret – Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi – 2, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, s. 38

³⁴⁰ SABAN, age., s. 50

Bu özellikleri itibariyle vergi tasarrufu (*tax mitigation*) kavramının yukarıda yapmış olduğumuz vergiden kaçınma tanımı ile örtüştüğü rahatlıkla söylenebilir. Zira vergi tasarrufunda vergi yükü, tamamen vergi kanunlarının mükelleflere vergi yükünü azaltabilmeleri için özel olarak tanınan olanakların kullanılması suretiyle azaltılmaktadır. Dolayısıyla da burada kanunun lafzına veyahut ruhuna herhangi bir aykırılıktan söz edilemeyeceği açıktır. Başka bir ifadeyle vergi tasarrufunda vergi yükü herhangi bir kötüye kullanım olmaksızın azaltılmaktadır ki, bu durum zaten yapılan vergiden kaçınma tanımının esaslı unsurlarındandır.

Bununla beraber şunu da belirtmek isteriz ki, vergiden kaçınmanın Türk öğretisindeki karşılığında, kötüye kullanma halleri özel olarak tanıma dahil değildir. Zira Türk vergi hukuku öğretisinde mükelleflerin kötüye kullanma suretiyle vergi yükünü azaltmaları durumu zaten “peçeleme” olarak adlandırılmaktadır. Bu itibarla yabancı öğretilerde mevcut vergiden kaçınma kavramının karşılığının Türk öğretisinde bulunmadığı yönünde bir çıkarım yapılamayacağı gibi vergiden kaçınma kavramının Türk öğretisinde geniş anlamıyla ele alınmasına binaen; bu haliyle vergi tasarrufu tanımına daha fazla yaklaştığından söz edilebilir.

O halde vergi kaçırmadan vergiden kaçınma ve vergi tasarrufu ya da vergi planlamasına uzanan kapsamda aşağıda alıntılanan³⁴¹ tablonun açıklayıcı olduğu düşünülmektedir:

³⁴¹ MERKS, agm., s. 275

Kanuna Aykırı	Kanuna Uygun	
Vergi Kaçırma	Vergiden Kaçınma	Vergi Planlaması
	Kanuna Karşı Hile	
<i>Vergi yükümlülüğü ve cezalar ve/veya hapis</i>	<i>Vergi Yükümlülüğü</i>	<i>Vergi yükümlülüğü veya herhangi bir yaptırım söz konusu değil</i>

Şekil 4: Vergi Yükünü Azaltma Diyagramı

Bununla birlikte öğretide kabul edilebilir vergiden kaçınma – kabul edilemez vergiden kaçınma ayrımı da mevcuttur. Buna göre mükellefin vergi yükünü azaltmaya yönelik eylemleri hakkın kötüye kullanımını ihtiva etmekteyse kabul edilemez vergiden kaçınma olarak tanımlanmakta ve hukuka aykırı addedilmekte, diğeri (kabul edilebilir vergiden kaçınma) ise tamamen kanun koyucunun iradesi dahilinde olduğundan hukuka uygun kabul edilmektedir. Yatırımın yapılacağı yer ve kârın kuruluşlar arasında uluslararası dağıtımı ile ilgili kararlara vergilemenin etkilerinin araştırılması amacıyla Avrupa Topluluğu Komisyonu için hazırlanan 1992 tarihli Şirketlerin Vergilendirmesi Hakkında Bağımsız Uzmanlar Kurulu Raporu’nda (*“Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation”*) kabul edilebilir vergiden kaçınma vergi yükünü minimize etmenin hukuka uygun yolu olarak nitelendirilirken, vergi idaresi veyahut mahkemeler tarafından onaylanmış olan işlemler şeklinde tanımlanmakta, kabul edilemez vergiden kaçınma ise vergi kanunlarınca açıkça yasaklanmamış fakat aynı zamanda herhangi bir şekilde planlanmamış olan vergi tasarruf araçlarının kullanılması

olarak tanımlanmaktadır³⁴². EYÜPGİLLER'in de meşru vergiden kaçınma – meşru olmayan vergiden kaçınma şeklinde benzer bir ayrımı benimsediği görülmektedir. Buna göre meşru vergiden kaçınmada kanunlarca açıkça yasaklanmamış uygulamalar kapsamında vergi yükümlülüğünü zamanında ve gereğince yerine getiren mükelleflerin sadece vergisel avantaj elde etme amacını gütmekten ulusal veya uluslararası vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak vergi planlaması yoluyla gerekli yapısal düzenlemeleri yapması söz konusu olmakta, bununla birlikte vergi idaresinin vergi planlamasına yönelik düzenlemeleri inceleme ve gerektiğinde mükellefe açıklattırma ve düzeltirme hakkı da tanınmaktadır³⁴³. Meşru olmayan vergiden kaçınma ise hakkın kötüye kullanılmasını ihtiva eden mükellef işlemleri olarak kabul edilmektedir.

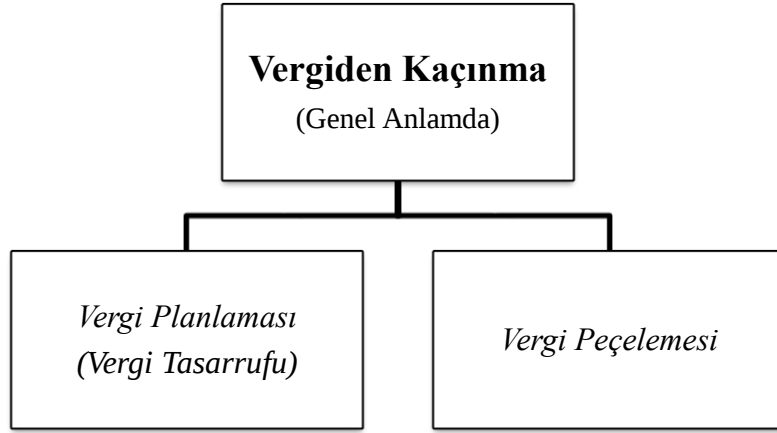
Vergiden kaçınmanın tanımı ile ilgili olarak yapılan tüm açıklamalardan çıkan ortak nokta, kaçınmada vergi kanunlarının lafzına uygunluğun söz konusu olduğudur. Farkı yaratan unsur ise; kötüye kullanma veya vergi kanunlarının ruhuna aykırı olmaktır. Eğer ortada bir kötüye kullanım var ise peçeleme, yok ise vergi tasarrufu (vergi planlaması) şeklinde niteleme yapılabileceği düşünülmektedir.

Bu kapsamda vergiden kaçınma kavramı, mükelleflerin vergi yükünü azaltma veyahut ortadan kaldırmaya yönelik olan ve vergi kanunlarının lafzına aykırılık ihtiva etmeyen her türlü eylem ve işlem şeklinde genel bir kavram olarak ele alındığı takdirde;

³⁴² Avrupa Topluluğu Komisyonu, **Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation**, Avrupa Topluluğu Resmi Yayınlar Ofisi, 1992, Luxemburg, s. 138

³⁴³ EYÜPGİLLER, *Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi*, s. 151

vergi planlaması ile vergi peçelemeesi olarak iki kola ayrıldığı sonucuna ulaşılmaktadır (Şekil 5).



Şekil 5: Genel Anlamda Vergiden Kaçınma

Yukarıda yapmış olduğumuz; mükelleflerin vergi yükünü azaltmaya veya tamamen ortadan kaldırmaya yönelik olan ve hukuka uygun her türlü işlemi şeklindeki tanımın ise dar anlamda vergiden kaçınmayı temsil ettiği söylenebilir. Ne var ki yine yukarıda da ifade etmeye çalıştığımız üzere, bu tür tanımlama, yabancı öğretideki vergiden kaçınma tanımından ziyade, vergi planlaması tanımına yaklaşmaktadır.

Bu aşamada tam hukuka uygunluk içeren vergi planlaması kavramının “kötü ikizi” olarak nitelendirebileceğimiz agresif vergi planlamasının bu tabloda kendisine ne şekilde yer bulacağının da değerlendirilmesi gerekmektedir. Avrupa Komisyonu’nun vergi yükümlülüğünü azaltmak amacıyla bir vergi sistemindeki teknik ayrıntılardan ya da iki veya daha fazla vergi sistemi arasında uyumsuzluklardan yararlanmak şeklindeki agresif vergi planlaması tanımından³⁴⁴ yola çıkarak agresif vergi planlamasının

³⁴⁴ 06.12.2012 tarih ve 2012/772/EU sayılı Avrupa Komisyonu Tavsiyesi

kanunların lafzına uygunluğu temsil ettiği fakat her zaman kanunların ruhu ve amacı ile tam bir uyumluluk göstermediğini, bu kapsamda vergi planlamasından vergi peçelemesine doğru uzaklaştığını ifade etmek mümkündür. Bununla beraber peçelemenin, özel hukuk biçimlerinin vergisel avantaj elde etmek gayesiyle olağan kullanımlarının dışında kötüye kullanılmaları³⁴⁵ tanımı dikkate alındığında ise vergi planlamasının vergi peçelemesi ile birebir örtüşmediği, zira bazı durumlarda izlenen yöntemler kanunun sağladığı olanakların kötüye kullanımını içermekte ise de her zaman özel hukuk kurumlarından olağan kullanımları dışında yararlanılması söz konusu olmamaktadır.

Fakat agresif vergi planlaması esasında sınırları zorlayan yöntemleri içermekte olup, mükelleflerin vergi planlamasında izlediği yöntemler agresifleştikçe vergi kaçırmaya yaklaşıldığı da bir gerçektir:

Vergi mevzuatı hükümlerinin amacına uygun hareket edilmesi	Uluslararası para akışlarını yeniden düzenleyerek karın ülkeye sokulup vergilendirilmesinin önüne geçmek	Matrahın düşük vergi oranlı ülkelere kaydırılması	Çift vergi indirimi ya da çift vergilendirilmeme yoluyla matrahın düşürülmesi	Hukuka aykırı işlemler
Vergi Planlaması	Agresif Vergi Planlaması			Vergi Kaçırma

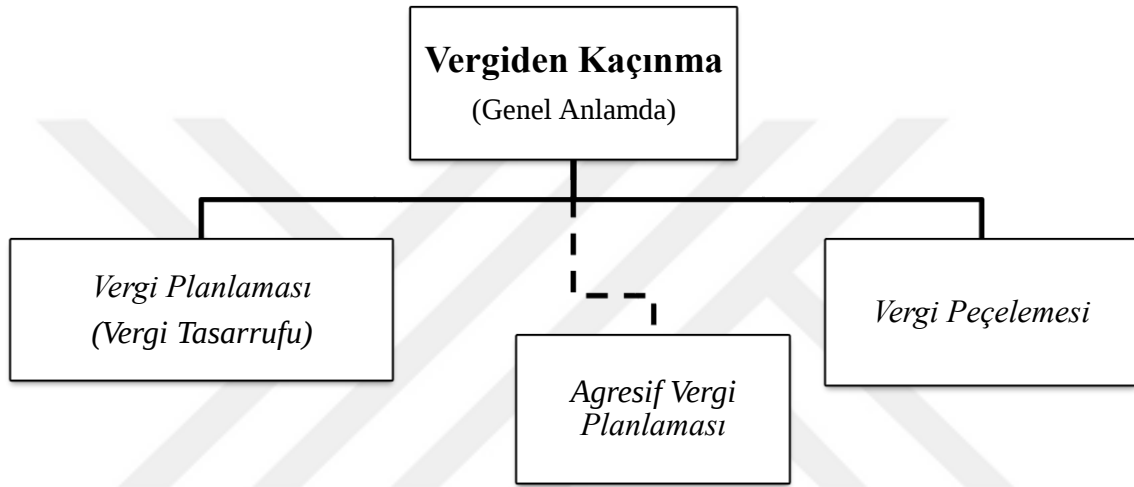
Şekil 6: Firma Davranışlarındaki Agresiflik³⁴⁶

³⁴⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, age., s. 30

³⁴⁶ Aggressive Tax Planning Indicators, European Commission Taxation Papers, Working Paper No: 71, 2017, s. 23

Agresif vergi planlamasının bazı durumlarda vergi peçeleme kavramıyla ortak yönleri olabilmesine karşın doğrudan doğruya peçelemeye bir tutulmasının mümkün olmaması karşısında hukuka tam uygunluğu temsil eden vergi planlaması ile vergi peçeleme arasında bir yere konumlandırılabilceği kanısındayız.

Bu meyanda Şekil 5’de yer alan genel anlamda vergiden kaçınma kavramını aşağıdaki gibi güncellemek gerekmektedir:



Şekil 7: Genel Anlamda Vergiden Kaçınma

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KÖTÜYE KULLANIMIN ÖNLENMESİ VE VERGİDEN KAÇINMA HAKKI

I. KÖTÜYE KULLANMAYI ÖNLEME ÇABALARI

Vergiden kaçınma kavramı geniş olarak ele alındığında, vergi yükünün vergi kanunlarının lafzına uygun bir şekilde azaltılması anlaşılmakla beraber, vergiden kaçınma tanımının içerisine vergi yükünün özel hukuk kavramlarının veyahut vergi kanunlarınca tanınan olanakların kötüye kullanılması suretiyle bertaraf edilmesi de girmektedir. Zira uluslararası uygulamada da vergiden kaçınma kavramı bu ikinci şekildeki tanımı ile ele alınmaktadır. Bu kapsamda vergiden kötüye kullanma yoluyla kaçınılmasının, vergi gelirlerinde haksız bir azalmaya sebebiyet vereceği açıktır. Dolayısıyla da devletler tarafından önlemeye yönelik birtakım tedbirler alınmaya çalışılmaktadır.

Tedbirler, vergisel avantaj elde edilmesini önlemeye yönelik çeşitli mevzuat düzenlemelerinin yanında, mükelleflerin işlemlerinin bu kapsamda değerlendirilmesinde kötüye kullanımın tespitinde vergi idareleri tarafından esas alınan ilkeler olarak da karşımıza çıkabilmektedir. Şunu da ifade etmek gerekir ki, söz konusu tedbirler arasında yer alan düzenlemeler, bir bakımdan ilkelerin kanuni düzenlemeye dönüştürülmesinden ibarettir.

Konuyla ilgili olarak öncelikle vergi idarelerinin kullandıkları kötüye kullanımın tespitine yönelik ilkelere değinilecek, daha sonra kötüye kullanıma yönelik uygulamaları yukarıdaki ilkeleri baz alarak sınıflandırıp vergisel avantaj elde edilmesini önlemeye yönelik düzenlemelerden bahsedilecektir.

A. Kötüye Kullanımı Önlemeye Yönelik Benimsenen İlkeler

Vergi idareleri tarafından benimsenen bu ilkeler öncelikle mükelleflerin bir takım özel hukuk olanaklarının kullanılarak vergi kanunlarının lafzıyla uyumlu gösterdikleri işlemlerinin kanunun ruhuyla uyumlu olup olmadığının yanında, mükellef tarafından arka planda amaçlanan herhangi bir kötüye kullanım olup olmadığının tespitine yöneliktir. Bu ilkeler aracılığıyla herhangi bir kötüye kullanım tespit edildiği takdirde ise mükellefin işlemle amaçladığı vergisel avantajdan yararlanması engellenmektedir.

Şunu da belirtmek isteriz ki, aşağıda yer alan ilkelerin tümü, ülkelerin vergi idarelerince benimsenmiş değildir ve dolayısıyla da vergi idarelerinin bu ilkelerin tümünden aynı anda yararlandıkları söylenemez. Her ülkenin vergi idaresi kendi vergi geleneği, mahkeme içtihatları ve hukuki düzenlemelerine uygun gördüğü ilkeyi benimseyerek kullanmaktadır. Örneğin ülkemizde ekonomik yaklaşım esas alınmaktayken, ABD’de ise bu ilkeyle aynı işlevi yerine getiren içtihat hukuku ile benimsemiş başka ilkeler kullanılmaktadır³⁴⁷. Bununla birlikte aslen Anglo-Sakson ya da diğer adıyla *common law* hukuk düzenine ait öğretiler olan özün şekle üstünlüğü, ticari amaç, muvazaalı işlemler ve basamaklı işlemler teorileri birbirleriyle yakından bağlantılı olup, bu hukuk düzenine ait mahkemelerin sadece tek bir teoriden yararlanmadıkları da ayrı bir husustur³⁴⁸.

³⁴⁷ AKÇAOĞLU, Ertuğrul, “ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2012/2, s. 173

³⁴⁸ BANKMAN, Joseph, “The Economic Substance Doctrine”, **Southern California Law Review**, Cilt: 24, Sayı: 5, 2000, s. 6

1. Ticari Amaç Doktrini

Daha çok ABD’de uygulanan ticari amaç doktrini (*business purpose doctrine*) mükelleflerin işlemlerin özündeki ticari amaçla, diğer bir ifadeyle mükellefin işlemi gerçekleştirirken sadece vergisel avantaj sağlama amacı dışında herhangi bir amaç güdüp gütmeyeceği ile ilgilenmektedir. ABD Yüksek Mahkeme içtihatlarından³⁴⁹ doğan ticari amaç doktrini, ilk başta şirketlerin yeniden yapılandırılmaları konusunda; özellikle de bu yapılandırmaların belli bir malvarlığının transferini sağlamak için ve sırf vergisel avantaj elde etme gayesiyle rutin kullanımlarından farklı bir şekilde kullanılmaları durumlarında uygulama alanı bulmuştur³⁵⁰. Ticari amaç doktrini her ne kadar mahkeme kararlarıyla ortaya çıkmış ve bu doğrultuda uygulanmakta olan bir ilke olsa da tümüyle içtihadi bir ilke değildir; zira ticari amaç doktrininin çeşitli versiyonları ABD’nin 1954 yılı Gelir Kanunu’nda (*Internal Revenue Code*) düzenlemiş vaziyettedir³⁵¹.

Bu doktrin kapsamında mükellef tarafından gerçekleştirilen birtakım işlemlerin mükellefe vergisel bir avantaj sağlaması için o işlemlerde ticari bir amaç güdülmüş olması gerekmektedir; aksi takdirde vergi idaresi işlemdeki vergisel avantajların uygulanmasını engelleyebilmektedir³⁵². Bununla birlikte her türlü işlemin özünde ticari amacın aranması

³⁴⁹ Gregory v. Helvering (293 U.S. 465), 1934

³⁵⁰ LOURIE, George B., “The Business Purpose Doctrine”, **Taxes - The Tax Magazine**, Cilt: 25, Sayı: 9, Eylül 1947, s. 801

³⁵¹ SUMMERS, Robert S., “A Critique of the Business-Purpose Doctrine”, **Oregon Law Review**, Cilt: 41, Sayı: 1, Aralık 1961, s. 39

³⁵² WAIZER, Harry, “Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability”, **Fordham Law Review**, Cilt: 49, 1981, s. 1078

gibi bir durum söz konusu değildir; örneğin mükellefin gerçekleştirdiği alelade satışlar için ticari amaç mutlak surette aranmamaktadır³⁵³. Başta sadece şirketlerin yeniden yapılanması ile ilgili olarak ortaya çıkan ticari amaç doktrininin uygulama alanı mahkeme içtihatlarıyla genişletilmiş ve bu surette “*thin corporation*”³⁵⁴ davalarının yanı sıra³⁵⁵, kar dağıtımları, faiz indirimleri, geri kiralama, hediye, borç ibrası gibi durumlarda da uygulama alanı bulmuştur³⁵⁶. Şunu da ifade etmek gerekir ki öğreti uyarınca ticari amacın mutlaka vergisel amaçtan arı olması gibi zorunluluk bulunmamakla birlikte, bir işlemin iyi niyetli olarak kâr elde etmeyi amaçlaması durumunda ticari amacın da var olacağı mahkeme içtihatlarında benimsenmiştir³⁵⁷.

Zaten mükelleflerin sadece vergisel avantaj sağlama amacını güden tüm işlemlerinin kötüye kullanma sayılmasının hakkaniyete ve ölçülülük ilkesine ve hatta vergilerin kanuniliği ilkesine de aykırı olabileceği düşünülmektedir. Kötüye kullanmanın varlığı, mükelleflerin dürüstlük kuralına aykırı bir şekilde özel hukuk kavramlarını vergisel avantaj sağlamaya yönelik olarak ve olağanın dışında kullanmaya çalışması hallerinde aranması gerekmektedir. Bu yönüyle ticari amacının mahkemeler tarafından mutlak suretle aranmamış olması isabetlidir.

³⁵³ SUMMERS, agm., s. 40

³⁵⁴ *Thin Corporation*: Öz sermayesinin aşırı bir kısmını (özellikle hissedarlarına karşı) şirket borçlarının teşkil ettiği işletme. Genellikle örtülü sermaye aktarımı için kullanılmaktadır. (**Black’s Law Dictionary**, Sixth Edition, West Publishing Co., 1990)

³⁵⁵ SUMMERS, agm., s. 40

³⁵⁶ WAIZER, agm., s. 1084

³⁵⁷ GLICKMAN, Jeffrey C.; CALHOUN, Clark R., “The ‘States’ of the Federal Common Law Tax Doctrines”, **The Tax Lawyer, The State and Local Tax Edition**, Cilt: 61, Sayı: 4, Summer 2008, s. 1189

Bununla birlikte ticari amaç doktrini, mükelleflerin her zaman mantıklı bir ticari amaç üretebilecekleri bu kapsamda etkili bir uygulama alanı bulamayacağı, ayrıca mantıklı bir ticari amacın varlığının vergisel durumların kötüye kullanımları olasılığını tamamen ortadan kaldırmayacağı mülahazalarıyla eleştirilmiştir³⁵⁸.

2. Özün Şekle Üstünlüğü Doktrini

Öğretide iktisadi öz doktrini (*economic substance doctrine*) olarak da geçen özün şekle üstünlüğü doktrini, mükelleflerin işlemleri vergisel sonuçlar yönünden ele alınırken, işlemin mükellefler tarafından belirlenmiş olan hukuki görünüşüyle değil, ekonomik sonuçlarıyla değerlendirilmesini ifade etmektedir³⁵⁹. Buna göre bir işlemin muhatabı mükellefin vergi yükünün etkilenmesinden ari olarak ekonomik durumuna etki etmesi gerekmekte, kısaca işlemin vergisel amaç haricinde ekonomik yönden anlamlı olması gerekmektedir; aksi takdirde işlemle sağlanacak vergisel avantaja izin verilmeyecektir³⁶⁰.

Diğerleri gibi içtihatlar yoluyla geliştirilmiş olan fakat dayanağını ABD Anayasası'nın 1913 tarihli 16'ncı değişikliğinden alan bu öğreti, uygulamasını ilk kez ABD Yüksek Mahkemesi'nin 1921 tarihli *U.S. v. Phellis* kararında (257 U.S. 156), daha sonra da 1934 tarihli *Gregory v. Helvering* (293 U.S. 465) kararlarında bulmuştur³⁶¹.

³⁵⁸ SUMMERS, agm., s. 42

³⁵⁹ AKÇAOĞLU, agm., s. 173

³⁶⁰ BURKE, Karen C., "Reframing Economic Substance", *Virginia Tax Review*, Cilt: 31, Sayı: 2, Sonbahar 2011, s. 271

³⁶¹ AKÇAOĞLU, agm., s. 173

Bununla beraber Yüksek Mahkeme'nin daha yakın tarihli 1998 yılına ait bir kararında³⁶² ekonomik anlamlılık kavramını ticari amaç ile birlikte ele almıştır. Gerçekten de Yüksek Mahkeme, ekonomik yönden anlamlılık için iki unsur aramıştır: işlemin objektif ekonomik anlamı ile sübjektif bir ticari amaç. Objektif ekonomik anlamdan kasıt, işlemin vergi yükünü azaltma dışında herhangi bir ekonomik etkisinin olup olmadığı iken sübjektif ticari amaçtan kasıt ise mükellefin söz konusu işlemde elde etmeyi arzu ettiği vergisel sonuç dışında herhangi bir ticari amacın olup olmadığıdır³⁶³.

İş amacı doktrinde mükellefin bir işlemi yapmaktaki amacı ve ortada vergisel avantaj elde etmekten başka bir amaç güdüp gütmeye sorgulanırken, özün şekle üstünlüğü doktrinde mükellef işlemi sonuçları yönünden ele alınır; dolayısıyla da ticari amaç doktrininin işlemin öznel özünün değerlendirilmesi, özün şekle üstünlüğü öğretinin ise işlemin nesnel özünün değerlendirilmesi niteliğinde olduğu söylenebilir³⁶⁴.

Bununla birlikte konuyla ilgili olarak Yüksek Mahkeme'nin ekonomik anlamlılığın varlığı ile ilgili görüşü ABD vergi idaresi (IRS) görüşünden ayrılmıştır. Zira gerek IRS gerek vergi mahkemesince ekonomik yönden anlamlı bulunmayan bir işlem Yüksek Mahkeme tarafından bozulmuş olup, bu durum özün şekle üstünlüğü öğretisinin zaman zaman vergi idaresini de kesebilecek bir “kılıç” olduğu yorumlarına sebep

³⁶² ACM Partnership v. Commissioner of Internal Revenue (157 F.3d 231)

³⁶³ BANKMAN, agm., s. 9

³⁶⁴ AKÇAOĞLU, agm., s. 176

olmuştur³⁶⁵. Söz konusu dava³⁶⁶, kargo firması UPS'in taşıdığı kargo paketlerinin hasara uğramasına veya kaybolmasına karşı müşterilerden tahsil ettiği ücret karşılığında sigortalaması, topladığı bu tutarların ve ödediği sigorta primlerinin toplamı tutarında yine bizzat kendisinin Bermuda'da kurmuş olduğu Bermuda-Overseas Partners Limited firmasından ikinci bir reasürans satın alması işlemlerini vergi idaresinin ekonomik anlam yokluğu sebebiyle karşı çıkmasına ilişkindir. Yüksek Mahkeme ise UPS'in iyi niyetli olduğunu ifade ederek vergi mahkemesinin vergi idaresinin işlemini haklı bulan kararını bozmuştur³⁶⁷.

3. Sahte İşlemler Doktrini

Sahte işlemler doktrini (*sham transactions doctrine*) uyarınca, mükelleflerin işlemlerinin mahkeme tarafından “sahte” (*sham*) olarak nitelendirilebilmesi için vergisel avantaj haricinde ekonomik yönden hiçbir anlam ifade etmemeleri, başka bir ifadeyle mükellefin işlemten (vergi dışında) bir kazanç elde etme olasılığının bulunmaması gerekmektedir³⁶⁸. Mahkeme böyle bir değerlendirme yaptığında ise “sahte” olarak nitelenen işlem sebebiyle mükellefin elde etmeyi umduğu vergisel avantaj reddedilmektedir.

³⁶⁵ QUINN, Steward; WHITE, Kortney, “The Economic Substance Doctrine A Double-Edged Sword”, **Taxes - The Tax Magazine**, Cilt: 81, Sayı: 7, Temmuz 2003, s. 33

³⁶⁶ United Parcel Service of America Inc (UPS) v. Commissioner of Internal Revenue (254 F. 3d 1014)

³⁶⁷ QUINN; WHITE, agm., s. 34

³⁶⁸ MOORE, Karen Nelson, “The Sham Transaction Doctrine: An Outmoded and Unnecessary Approach to Combating Tax Avoidance”, **Florida Law Review**, Cilt: 41, Sayı: 4, 1989, s. 670

ABD Yüksek Mahkemesi, 1960 tarihli *Knetsch v. United States* (364 U.S. 361) kararında mükelleflerin özel vergisel amaçlarından çok kanun koyucunun amacına bakılması gerektiğini ifade etmiş, vergi mükellefinin işleminden dolayı vergisel sonuçların ötesinde şahsi bir takım çıkarlar da elde etmesi gerektiğini belirterek, böyle bir çıkarın olmadığı işlemleri ise fiktif yani sahte olarak tanımlamıştır; zira Yüksek Mahkemeye göre bu tür işlemlerde gerçeklik, mükellefçe benimsenen hukuki şekilden farklıdır³⁶⁹.

Sahte işlemler doktrini ilkesinden, özün şekle üstünlüğü ve ticari amaç öğretilerinin bir arada kullanılması şeklinde de yararlanıldığı görülmektedir. 2001 tarihli *IES Industries Inc. v. United States* (253 F. 3d 350) davasında gerek ekonomik bir öz gerekse ticari bir amaç unsurlarından hiçbirisini ortaya koyamamış olan dava konusu işlemi mahkeme “sahte” olarak nitelendirmiştir³⁷⁰.

Sahte işlemler, maddi sahtelik (*factual sham*) ve ekonomik sahtelik (*economic sham*) olarak iki kategoride toplanmakta olup, maddi sahtelikte ilgili işlem gerçekte mevcut değildir. Ekonomik sahtelikte ise gerçek bir işlem söz konusudur fakat bu işlem ekonomik özden yoksundur³⁷¹.

Sahte işlemler doktrini, yazında modası geçmiş olması ve ayrıca doktrinin çerçevesinin mahkemelerce de kesin bir şekilde çizilmemiş olması mülahazalarıyla

³⁶⁹ MOORE, agm., s. 665

³⁷⁰ AKÇAOĞLU, agm., s. 178

³⁷¹ GLICKMAN; CALHOUN, agm., s. 1188

eleştirilmekte olup, mükellef işlemlerinin özünün incelenmesine yönelik kriterlerin belirlenmesinin daha önemli ve gerekli olduğu savunulmaktadır³⁷².

4. Basamaklı İşlemler Doktrini

Basamaklı işlemler doktrini (*step transactions doctrine*) tek bir amaca yönelik olan birden fazla münferit işlemin tek bir işlem olarak farz edilmesinden ibarettir. Başka bir ifadeyle tek bir işlemin birden fazla işlemlere bölünerek her bir bölünmüş işleme ayrı bir hukuki değer atfedilmesine hukukun cevaz vermemesidir³⁷³.

ABD’de mahkemeler basamaklı işlemler doktrinine başvurulup başvurulmayacağını belirlemek için üç ölçütten yararlanmaktadırlar³⁷⁴:

- a) Bağlayıcı taahhüt ölçütü (*binding commitment test*): ilk işleme girildiği anda takip eden diğer işlemi de yapma yönünde bağlayıcı bir taahhütün bulunması halinde münferit işlemlerin tek bir işlem sayılması söz konusu olmaktadır. Bu ölçüt, tetkike tabi işlemler arasında belli bir zaman aralığı olması durumunda ve seyrek kullanılmaktadır.
- b) Nihai sonuç ölçütü (*end result test*): eğer yapılan münferit işlemler aslında nihai bir sonuca ulaşma amacını güden ve tek bir işlemin önceden ayarlanmış parçaları ise, işlemler tek bir işlem olarak kabul edilmektedir. Burada ancak mükellefin

³⁷² MOORE, agm., s. 719

³⁷³ HOBGET, Richard D., “The Step Transaction Doctrine and Its Effect on Corporate Transactions”, **19 Proceedings of the Annual Tulane Tax Institute**, 1970, s. 103

³⁷⁴ GLICKMAN; CALHOUN, agm., s. 1187

münferit işlemlerden her birinin kendi sonucunun müstakil olarak amaçlanmış olduğunu ortaya koyabilmesi halinde işlemler tek başına muamele görmektedir.

- c) Karşılıklı birbirine bağımlılık ölçütü (*mutual interdependence test*): münferit işlemlerin diğer işlemler yapılmadan tek başına herhangi bir anlam ve sonuç ifade etmeyecek şekilde birbirleriyle bağımlı olması durumunda da ortada tek bir işlemin olduğu varsayılmaktadır.

Burada görüldüğü üzere basamaklı işlemler doktrini özün şekle üstünlüğü doktrinine benzemekte olup, mükellefin birden fazla işlem aracılığıyla ulaşmak istediği sonuç bağlamında mükellefin izlediği şekli yol değil, işlemlerin ifade ettiği öz dikkate alınmaktadır.

5. Ekonomik Yaklaşım Doktrini

Ekonomik yaklaşım, yukarıda belirtilen özün şekle üstünlüğü doktrini ile çok benzer kapsamdadır. Bununla beraber özün şekle üstünlüğü bir *common law* doktrini iken, ekonomik yaklaşım Alman vergi hukukuna ait bir kavramdır³⁷⁵. Türk vergi hukukunda ise ekonomik yaklaşım, mükelleflerin kötüye kullanım yoluyla vergisel avantaj elde etmelerini engellemekte vergi idareleri ve mahkemelerce en sık kullanılan ve en temel ilkelerden birisidir.

³⁷⁵ SABAN, age., s. 60

Ekonomik yaklaşımdan sadece mükellef işlemlerinin değerlendirilmesinde, yani somut olayda vergiyi doğuran olayın irdelenmesinde değil, vergi kanunlarının yorumlanmasında da yararlanılmaktadır³⁷⁶.

Ekonomik yaklaşım ilkesi özetle, vergi kanunlarının yorumunda ve içeriğinin belirlenmesinde ayrıca kanunların somut olaylara uygulanmasında, kuralların ve olguların biçimsel yapısından, iktisadi boyutunun, ekonomik özünün esas alınması şeklinde tanımlanmaktadır³⁷⁷. Yukarıda da ifade edildiği üzere ekonomik yaklaşımın iki ayağı vardır: birisi vergi kanunlarının yorumlanması, diğeri ise somut olayın irdelenmesi. Bu kapsamda somut olayda vergiyi doğuran olayın ekonomik özü ve işlerliğine göre saptanmasına ekonomik irdeleme, vergiyi doğuran olaya uygulanacak vergi normunun ekonomik gerçekler dikkate alınarak saptanması ise ekonomik yorum olarak adlandırılmaktadır³⁷⁸.

Ekonomik yaklaşım Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuruya ilişkin bir kararında³⁷⁹ farklı gerekçe kısmında da şu şekilde geçmektedir:

“(...) Bu bağlamda yargılama makamları vergi hukukunda ekonomik yaklaşım olarak adlandırılan yorum yönteminden de faydalanabilirler. Bu yorum faaliyetinde, vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanması ve değerlendirilmesi vergi hukukunda ekonomik irdeleme; vergiyi

³⁷⁶ ÖNCEL; KUMRULU; ÇAĞAN, GÖKER, age., s. 29

³⁷⁷ KANETİ, Selim, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 131, Temmuz 1992, s. 39; AKKAYA, age., s. 34

³⁷⁸ ÖNCEL; KUMRULU; ÇAĞAN, GÖKER, age., s. 29

³⁷⁹ Anayasa Mahkemesi'nin 20/4/2016 tarih ve 2013/6842 sayılı kararı (*bireysel başvuru*)

doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanması ise ekonomik yorum olarak tanımlanmaktadır.”

Asıl işlevinin vergi hukukunda mali güce göre vergilendirmeyi ve vergilemede eşitliği sağlamak olduğu belirtilen ekonomik yaklaşımın uygulanmasında hazineci yaklaşıma dayanak oluşturabilme ve maddi olayın irdelenmesi sürecinde ekonomik içeriğin dikkate alınması adına maddi olayın varsayımsal başka olaylarla ikame edilme riski karşısında bu doktrinin sınırlarının tespiti önem arz etmektedir³⁸⁰.

Bu kapsamda vergi normlarının yorumlanmasında ekonomik yorumun kullanılması, vergi hukukunun özel hukuk kavramına ekonomik içeriğinden dolayı bir sonuç bağlamış olması halinde söz konusu olacaktır³⁸¹. Dolayısıyla yoruma konu özel hukuk kavramının özel hukukta tanımlandığı içerikten farklı şekilde kullanılması halinde bu kavramın ekonomik içeriği ile ele alınması gerekecektir.

Ekonomik yaklaşım kapsamında maddi olayın değerlendirilmesi sürecinde ancak şekil kurallarında bir kötüye kullanım söz konusu ise işlemin ekonomik ve gerçek mahiyeti dikkate alınacaktır, yani ekonomik irdeleme söz konusu olacaktır³⁸². Başka bir ifadeyle kural olarak mükellef tarafından herhangi bir şekilde kötüye kullanım -yani hukukumuzdaki tabiri ile peçeleme- söz konusu değilse, maddi işlem yerine başka bir işlemin ikame edilmesi mümkün olmayıp, aksi takdirde örtülü kıyas yapılmış olacak ve

³⁸⁰ AKKAYA, age., s. 35

³⁸¹ AKKAYA, age., s. 69

³⁸² SABAN, age., s. 65

bu da verginin yasallığı ilkesiyle çelişecektir³⁸³. ŞANVER de ekonomik yorumun hiçbir zaman kanuna bağıllık ilkesini zedeleyemeyeceğini, bir kanun hükmü ölçülü ve hakça değil diye kanunu bir kenara bırakamayacağını ve kanunun olağan anlamını aşamayacağını belirtmekte, ekonomik irdelemenin ise hiçbir zaman var olan olay yerine varsayılan olayı koyamayacağını, kanun hükmü ile olayı zıtlıştırmayacağını, mükellefin ciddi hukuki işlemlerini güçleştiremeyeceğini ifade etmektedir³⁸⁴.

B. Kötüye Kullanımı Önlemeye Yönelik Çalışmalar

Kötüye kullanımı önlemeye yönelik yapılmaya çalışılan düzenlemelerin ise yukarıda bahsi geçen öğretilerin birebir olmasa da öğretilerde benimsenen bazı hususların kodifiye edilmiş halleri olduğu söylenebilir.

Bunun yanında buna ilişkin düzenlemelerde en dikkat çeken husus artık sıklıkla kullanılmaya başlayan GAAR (*General Anti Avoidance Rules*) düzenlemeleridir. GAAR düzenlemeleri mükelleflerin kötüye kullanımını önlemeye yönelik genel yorum ve değerlendirme ilkeleri getiren düzenlemeler olup, GAAR düzenlemelerinin yanında mükelleflerin sıklıkla kullandığı yöntemlerle vergi yükünü bertaraf etmelerinin engellenmesine ilişkin olan ve GAAR hükümleriyle bir arada uygulanacak özel düzenlemeler de benimsenmektedir.

³⁸³ AKKAYA, age., s. 108

³⁸⁴ ŞANVER, Salih, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, **Ord. Prof. Reşat Kaynar’a Armağan**, İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi, 1981, s. 195

Özellikle çokuluslu şirketlerin kimi vergi cenneti ülkelerin sağladığı olanaklardan yararlanarak ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerini kötüye kullanmak suretiyle vergi yükünü düşürmeye yönelik pek çok strateji benimsemiş olmaları, tüm olanaklarından yararlandıkları ülkelerde matrahların aşınmasına ve bu ülkelerin büyük vergi kayıplarıyla karşılaşmasına sebep olmaktadır. Gerçekten de mükelleflerin matrah aşındırması ve kar kaydırma eylemleri sebebiyle dünya çağında devletlerin toplam vergi kaybının yıllık bazda yaklaşık 100 ila 240 milyar ABD Doları olduğu tahmin edilmektedir³⁸⁵. Devletlerin özellikle G20 devletlerinin buna tepkisi ise OECD'nin bu yönde görevlendirilmesi yönünde olmuş ve OECD tarafından BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) eylem planı duyurulmuştur. Türk vergi idaresince de önem verilerek yakından takip edilen³⁸⁶ söz konusu eylem planı 2013 yılında Eylül ayında Saint-Petersburg'da gerçekleştirilen G20 toplantısında kabul edilmiştir. Kapsayıcı ve sistematik biçimde hazırlanmış olan söz konusu eylem planıyla en temel biçimde kârların ekonomik faaliyetler nerede icra edilmişse ve değer nerede üretilmişse orada vergilendirilmesini amaçlamış olduğu söylenebilir³⁸⁷. BEPS planı bunun yanında vergi mevzuatları arasındaki uyumsuzluklardan kaynaklı çift vergilendirmemeyi (*double non taxation*)

³⁸⁵ OECD, **Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, 2015, s. 4

³⁸⁶ BİÇER, Ramazan, ERGİNAY, Mehmet, "OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 326, Kasım 2015, s. 68

³⁸⁷ KARA, Mustafa Cemil; ÖZ, Ersan, "Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS", **Vergi Dünyası**, Sayı: 414, Şubat 2016, s. 174

engellemeyi ve mükellef işlemlerinin özüyle vergilendirme arasındaki dengeyi sağlamayı, vergilemede şeffaflığı arttırmayı hedeflemiştir³⁸⁸.

OECD'nin söz konusu BEPS Eylem Planı çerçevesinde 15 adet eylem belirlenmiştir. Bu eylemler aşağıdaki gibidir:

- Eylem 1** Dijital ekonominin vergilendirilmesi.
- Eylem 2** İki ya da daha fazla ülkenin vergi mevzuatlarındaki farklılıkları kullanarak sözleşme ya da işleme taraf olanların toplam vergi yüklerini düşürmeyi amaçlayan sözleşmeler³⁸⁹ olarak tanımlanabilecek “hibrit” sözleşmelerin etkilerinin kaldırılması.
- Eylem 3** Etkin Kontrol Edilen Kurum (*controlled foreign company*) düzenlemelerinin tasarlanması.
- Eylem 4** Faiz ödemelerinin gider olarak indirimi ve diğer finansal ödemeler yoluyla matrah aşındırılmasının sınırlandırılması.
- Eylem 5** Şeffaflığın ve işlemin özünün dikkate alınması suretiyle zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele edilmesi.
- Eylem 6** Anlaşmaların kötüye kullanılmasının önlenmesi.

³⁸⁸ KÖSE, Tunç, “BEPS ile Mücadele Eylem Planı Kapsamında Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 309, Haziran 2014, s. 60

³⁸⁹ BİÇER; ERGİNAY, agm., s. 58

- Eylem 7** Daimî işyeri tanımının yeniden yapılarak yapay bir şekilde bunun bertaraf edilmesinin önlenmesi.
- Eylem 8-10** Transfer fiyatlandırması kurallarının, gayrimaddi varlıklar yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama³⁹⁰.
- Eylem 11** BEPS'e ilişkin verilerin toplanması ve analizi ile bunları tespit etmek için gerekli yöntemleri belirleme.
- Eylem 12** Agresif vergi planlamasına ilişkin olarak mükelleflere bildirimi yükümlülüğü getirilmesi.
- Eylem 13** Transfer Fiyatlandırması belgelerinin tekrar gözden geçirilmesi.
- Eylem 14** Uyuşmazlık çözümü mekanizmalarının daha etkin hale getirilmesi.
- Eylem 15** BEPS konularında geliştirilecek tedbir ve kuralları uygulamak üzere çok taraflı bir enstrüman geliştirmek³⁹¹.

Söz konusu BEPS eylem planı OECD üyesi ülkeler için mevcut rejimlerini gözden geçirerek buna göre ilgili düzenlemeler yapmalarını öngörmekteyken, üye olmayan ülkeler yönünden de katılımın artırılmasını desteklemektedir³⁹².

OECD nezdinde geliştirilen BEPS projesinin yanında gelirin vergilemenin daha düşük olduğu diğer ülkelere kaydırılması yoluyla matrah aşındırılmasını önlemek

³⁹⁰ BİÇER; ERGİNAY, agm., s. 56

³⁹¹ KARA; ÖZ, agm., s. 178

³⁹² BİÇER; ERGİNAY, agm., s. 59

amacıyla uluslararası alandaki başka bir önemli çalışma da AB nezdindeki Kaçınma Karşıtı Direktif (*Anti-Tax Avoidance Directive*) – ATAD’dır. ATAD, BEPS’in AB üyesi devletler tarafından münferit olarak uygulanmasının AB kurumları yönünden ulusal politika çatışmaları ile vergi engelleri yaratacağı ve bunun da AB’nin Tek Pazar’ına zarar verebileceği, ayrıca bunun yarattığı yeni boşluklar ve uyumsuzlukların şirketlerce vergisel avantaja çevrilebileceği endişeleriyle hazırlanarak³⁹³ 12.07.2016 tarih ve 2016/1164 sayılı AB Konsey Direktifi şeklinde yürürlüğe girmiştir.

Bununla birlikte OECD ya da AB üyesi olsun olmasın, BEPS Eylem Planı veya ATAD çerçevesinde olsun olmasın, mükelleflerce kötüye kullanma suretiyle vergisel avantaj sağlanmasını önlemeye yönelik temel düzenlemeler mevcut olup, bunlardan en uygulama alanı bulanlara aşağıda kısaca yer verilmiştir.

1. Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri

Transfer fiyatlandırması bir ana işletme ile bu ana işletmeyle şubeleri veya bağlı işletmeleri arasında söz konusu olmaktadır. Bir işletmenin mal, hizmet, hammadde, know-how, teknoloji, diğer fikri mülkiyetlerini vb. varlıklarını şubeleri veya bağlı işletmelerine transfer ederken uyguladığı fiyatlar olarak tanımlanmaktadır³⁹⁴.

³⁹³ AYDEMİR-USLU, İtibar, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kurallarının Güçlendirilmesi: Beps ve Atad Projelerindeki ve Türk Mevzuatındaki Düzenlemeler”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Prof. Dr. Ferit Hakan Baykal Armağanı, Cilt 25, Sayı 2, Aralık 2019, s. 1391

³⁹⁴ DOĞAN, Zeki, “Japon ve Amerikan Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlama Yönteminin Seçimine Etki Eden Faktörler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 19, Temmuz 2003, s. 66; *aktaran* ORGAN,

Transfer fiyatlandırması yukarıdaki tanımı itibariyle doğrudan vergi yükünü azaltmaya yönelik değildir; zira yabancı ülkelerdeki anti-damping, anti-tröst uygulamaları ile devletleştirme risklerinin bertaraf edilmesi, bilançolarda karlılıklarının veya cirolarının yüksek gösterilerek kredibilitelerinin artırılması gibi işlevsel amaçlarının yanında, işletmelerin etkinlik ve başarılarının değerlendirilmesinde araç olarak kullanılması gibi şirket yönetimi ile ilgili amaçları da söz konusu olmaktadır³⁹⁵. Bununla birlikte transfer fiyatlandırmasının bir işletme için en önem arz eden işlevi vergi yüküne etki edebilmesidir. Gerçekten de şubeler ve bağlı işletmeler şekline yapılanmış olan işletmelerin doğrudan vergiyi etkilemeye yönelik kullandıkları yöntemlerden birisidir³⁹⁶. Özellikle de çokuluslu şirket grupları içerisinde ana şirketle bağlı iştirakler arasında yapılacak varlık transferlerinin fiyatlandırılması, yani bu varlıkların hangi bedelle transfer edileceği hususu, ödenecek vergi tutarına da doğrudan etki etmektedir. Zira çokuluslu şirketler birden fazla ülkede faaliyette bulunduklarından ana şirket ile bağlı işletmeler arasında varlık transferleri yapmak suretiyle çeşitli transfer

İbrahim; ÇELİK, Muhsin, “İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 301, Eylül 2006, s. 132

³⁹⁵ ÖZ, age., s. 275-276

³⁹⁶ CRAVENS tarafından en büyük 500 çok uluslu şirket arasında yapılan araştırmalar neticesinde uluslararası yapılan transfer fiyatlandırmasının en temel amacının vergi yükünü yönetmek olduğu ortaya çıkmıştır. (CRAVENS, Karen S., “Examining The Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms”, **International Business Review**, Cilt: 6, Sayı: 2, 1997, s. 136; aktaran ÇAKIR, Muharrem, “Agresif Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 328, Ocak 2016, s. 154; MASUN, Mehmet Altan, “Çokuluslu Şirketlerin Finansal Yönetiminde Transfer Fiyatlandırması ve Bir Uygulama”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 41, Sayı: 1, Haziran 2019, s. 251)

fiyatlandırması politikalarıyla vergi avantajları elde edebilmekte, maliyetlerini azaltıp karlılıklarını artırabilmektedirler³⁹⁷. Gerçekten de çokuluslu bir şirketler grubu içerisinde yapılan mal ve hizmet satın alımlarında, düşük vergi oranlarının uygulandığı bir ülkede bulunan bağlı bir işletmeden normalden yüksek bir fiyata yapılan mal ve hizmet alımı içerisinde gizlenen karın düşük oranda vergilendirilmesi sağlanabilmektedir³⁹⁸.

Bu kapsamda firmalar transfer sırasında fiyatlandırmayı emsallerinden çok yüksekte tutarak hem varlık ve para transferinin aynı işletme içerisinde kalmasını sağlamakta, hem de haksız vergi avantajı elde etmektedirler. Ticari bir işletmenin en temel unsurlarından birisi, gelir elde etmeyi amaçlaması olup, bu sadece malvarlığında olumlu bir artışı değil, malvarlığında muhtemel eksilmeleri önleyici faaliyetleri de kapsamaktadır³⁹⁹. Ticari işletmelerin, bu amaçları doğrultusunda hareket etmeleri gerekmektedirken bilançolarında maliyet kalemlerini olduğundan fazla veya hasılatlarını eksik göstermek suretiyle vergilendirilecek kazançlarını ilişkili gerçek kişi veya firmalara aktararak vergi yükünü düşürmeleri ve bu yolla vergisel avantaj sağlamaları transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirilmektedir⁴⁰⁰.

İlk özel transfer fiyatlandırması görüşmeleri, işletmelerin vergiden kaçınma amacıyla karlarını sınır ötesi işlemler aracılığıyla bağlı işletmelerine aktarmalarının

³⁹⁷ AĞAR, Serkan, **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 26

³⁹⁸ MASUN, agm., s. 251

³⁹⁹ ARKAN, Sabih, **Ticari İşletme Hukuku**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2001, s. 19

⁴⁰⁰ AĞAR, age., s. 33

önüne geçebilmek amacıyla I. Dünya Savaşı sırasında ABD ile İngiltere arasında gerçekleşmiştir⁴⁰¹. Transfer fiyatlandırması ile ilgili ilk kanuni düzenleme ABD’de yapılmış olup, konuyla ilgili uluslararası düzenlemeler yapılması ihtiyacının baş göstermesi sonucunda 1979 yılında emsallere uygunluk ilkesinin (*arm’s length principle*) ilk kez ortaya konulduğu OECD nezdinde tavsiye niteliğindeki Transfer Fiyatlandırması ve Çokuluslu İşletmeler Raporu (*OECD Report Transfer Pricing and Multinational Enterprises*) hazırlanmıştır⁴⁰². Söz konusu Rapor, Mali İşler Komitesi tarafından 27 Haziran 1995 tarihinde onaylanmış, yayımı ise OECD Konseyi tarafından 13 Temmuz 1995 tarihinde uygun bulunmuştur⁴⁰³. En son 10.07.2017 tarihinde 2017 versiyonu yayınlanan söz konusu rapor, OECD tarafından belirli aralıklarla güncellenerek yayına sunulmaktadır.

Buna ek olarak OECD’nin BEPS Eylem Planı genel olarak incelendiğinde de transfer fiyatlandırması meselesinin öncelikli konu olarak ele alındığı ve bu kapsamda da ilişkili işlemler için “özün önceliği” ilkesinin öne çıktığı görülmekte olup, Eylem Planındaki 8, 9, 10 ile 13 numaralı eylemler doğrudan doğruya transfer fiyatlandırmasına yöneliktir⁴⁰⁴.

Transfer fiyatlandırmasının kötüye kullanımının önlenmesi hususundaki düzenlemeler genellikle emsallere uygunluk ilkesine dayanmaktadır. Emsallere uygunluk

⁴⁰¹ ÖZ, age., s. 272

⁴⁰² AĞAR, age., s. 35

⁴⁰³ OECD, **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017**, OECD Publishing, Paris, 2017, s. 3

⁴⁰⁴ KÖSE, agm., s. 63

ilkesinin tanımının dayanağı olan OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9'uncu maddesinin birinci bendi aşağıdaki gibidir⁴⁰⁵:

“[İlişkili] İki işletme arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan koşullar, tamamen bağımsız bir şekilde birbirleriyle iş yapan bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu işletmelerden birisinde oluşması beklenen, fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, söz konusu işletmenin kazancına eklenebilir ve buna göre vergilendirilebilir.”

1979 tarihli Transfer Fiyatlandırması ve Çokuluslu İşletmeler Raporu'nda emsalin tespitinde; “karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi”, “yeniden satış fiyatı yöntemi” ve “maliyet artı yöntemi” olmak üzere üç yöntem önerilmiştir⁴⁰⁶.

Türk vergi mevzuatında 5520 sayılı KVK'nun 13'üncü maddesinde “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlığı altında yer verilmiş olan transfer fiyatlandırmasının kötüye kullanımının önlenmesine dair düzenlemenin ilk fıkrasında *“Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal*

⁴⁰⁵ OECD Model Vergi Anlaşması madde 9/1 hükmünün Türkçe tercümesi, 2017 Transfer Fiyatlandırması ve Çok Uluslu İşletmeler Raporu'nun VDK tarafından yapılmış tercümesinden birebir alınmıştır.

⁴⁰⁶ AĞAR, age., s. 36

veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir” hükmüyle kavramın tanımına yer verilmiştir.

Transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç dağıtımı düzenlemelerinin en önemli unsuru olarak sayılan⁴⁰⁷ ve aynı zamanda uluslararası bir transfer fiyatlaması standardı olan⁴⁰⁸ emsallere uygunluk ilkesi KVK madde 13’te; “Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder” şeklinde tanımlanmış, bunun tespitinde dikkate alınacak yöntemler olarak da OECD düzenlemelerine uygun olarak karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ile yeniden satış fiyatı yöntemi öngörülmüştür.

Bununla birlikte KVK madde 13/6, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin şartların gerçekleşmiş olması halinde örtülü olarak dağıtılan kazancın dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağını ifade etmiş ve vergi idaresine daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin de taraf olan mükellefler nezdinde düzeltme yetkisi tanımıştır. Bu kapsamda işletmelerce gerçekleştirilen transfer fiyatlandırması işlemleri emsallere uygunluk testine tabi tutulmakta, emsallere uygun olmadığı görülen işlemlerde emsallere uygun miktarlar

⁴⁰⁷ AĞAR, Serkan, “Transfer Fiyatlandırmasının Hukuki Niteliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 119, 2015, s. 187

⁴⁰⁸ YALTI, Billur, “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 91, Nisan 1996

üzerinden düzeltme yapılmakta ve netice olarak emsallere uygun hale getirilen bu işlemlerin vergisel sonuçları yeniden tesis edilmektedir⁴⁰⁹.

Öğretide transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının hukuki niteliği ile ilgili olarak peçeleme ya da peçelemenin özel bir türü olduğu yönündeki görüşlerin⁴¹⁰ yanında bunun muvazaa niteliğinde olduğu yönünde görüşler de mevcuttur⁴¹¹.

2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum

Kontrol edilen yabancı kurum (*controlled foreign company*) kazançlarının vergilendirilmesi, yurtiçinde bulunan gerçek kişi veya tüzel kişi vergi mükelleflerinin ister hissedar sıfatıyla isterse başka bir şekilde kontrolleri altındaki yurtdışı ikametgâha sahip şirketlerin yine yurtdışında elde ettikleri gelirlere ait kazançların yurtiçinde vergilendirilmesi ve verginin bizzat kontrol eden mükelleflerce ödenmesini ifade etmektedir⁴¹². Aynı iktisadi faaliyetin parçası olan fakat faaliyet merkezi dışındaki ülkelerde farklı tüzel kişilikler altında yapılmış teşebbüslerde, yurtdışında bulunan bağlı tüzel kişinin kar dağıtımına karar vermemesi halinde ana şirket nezdinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin de önüne geçilebilmekte ve bu da işletmenin ana

⁴⁰⁹ YALTI, Billur, “Transfer Fiyatlandırmasında ‘Gizli Emsal’”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 251, Ağustos 2009

⁴¹⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, age., s. 366; AĞAR, agm., s. 204

⁴¹¹ NAS, Adil, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Koşulları ve Hukuki Sonuçları”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 10, Sayı: 37, Ocak 2019, s. 31

⁴¹² ROSEMBUJ, Tulio, “Controlled Foreign Corporations - Critical Aspects”, **INTERTAX**, Cilt: 26, Sayı: 11, 1998, s. 333

merkezinin bulunduğu ülkedeki vergi matrahının aşındırılması sonucunu doğurmaktadır. Kontrol edilen yabancı kurum (KEYK) düzenlemeleri ise yurtdışında bulunan bağlı tüzel kişinin kâr payını dağıtıp dağıtmamama yönünde almış olduğu karara bakılmaksızın ortaklara dağıtılmış gibi kabul edilerek bu kazançların ana işletme nezdinde vergilendirilmesini sağlamaya yöneliktir⁴¹³. Dolayısıyla KEYK rejiminin temelini kârın dağıtılmasa dahi dağıtılmış gibi sayılması (*fictive dividend approach*)⁴¹⁴ hususu oluşturmaktadır.

Bu kapsamda KEYK rejiminin, zararlı vergi rekabeti kapsamında kimi ülkelerin vergi gelirlerinin artırmak ve yurt fonları ülkelerine çekebilmek amacıyla vergi erteleme ve benzeri olanaklar sağlaması ve bu sebeple de diğer devletlerin vergi matrahının aşınmasının engellenmesi amacına yönelik bir vergi güvenlik önlemi niteliğinde olduğu söylenebilmektedir⁴¹⁵.

Transfer fiyatlandırması gibi yöntemlerin düşük vergi oranları uygulayan ülkelerle mücadelede yetersiz kalması sebebiyle söz konusu olan⁴¹⁶ KEYK rejimi, ilk defa 1960'lı yıllarda ABD'de uygulanmaya başlamış, daha sonra Fransa, Almanya ve Yeni Zelanda gibi ülkelerde de uygulanmıştır⁴¹⁷. Her ne kadar ülkeler arasında KEYK

⁴¹³ ÖZ, N. Semih, GÖKER, Cenker, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesinin Yurt Dışına Yapılan Ödemeler ve Vergilerin Yasallığı İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 293, Şubat 2013, s. 109

⁴¹⁴ AYDEMİR-USLU, agm., s. 1396

⁴¹⁵ GEDİK, Gülşen, “Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 3-4, 2011, s. 85

⁴¹⁶ AYDEMİR-USLU, agm., s. 1396

⁴¹⁷ ÖZ, GÖKER, agm., s. 110

rejimlerinde uygulama farklılıkları bulunmakta ise de genel olarak; kaynak ülkesinde düşük oranda vergilendirilen ya da hiç vergilendirilmeyen faaliyetleri tanımlayarak bu faaliyetlerden elde edilen gelirler kapsamında ana şirketin vergilendirmesini içeren gelirin esas alındığı KEYK rejimleri ile bağlı işletmenin bulunduğu ülkeleri sınıflandırarak vergilendirmenin bu ülkelere göre yapıldığı faaliyette bulunulan ülkelerin esas alındığı ve bu kapsamda ülkelere göre ayırım yapılarak kara liste, beyaz liste gibi uygulamaların söz konusu olduğu KEYK rejimleri olarak iki şekilde sınıflandırıldığı söylenebilmektedir⁴¹⁸. Bu tür liste uygulamalarına dayanan KEYK rejimleri mükellefler yönünden daha güvenli görülmekte iken, hükümetler yönünden güçlü bir değerlendirme ve listedeki ülkelerle ilgili sağlam bilgi alma alt yapısını gerektirdiğinden ve ayrıca bu listelerin sürekli olarak güncellenmesi lazım geldiğinden gelirin esas alındığı KEYK rejimlerinin hükümetlerce daha çok tercih edildiği söylenebilir⁴¹⁹.

KEYK kazançlarının vergilendirilmesi ülkemizde de “Kontrol edilen yabancı kurum kazancı” başlıklı KVK madde 7’de kanuni dayanağını bulmaktadır. Mezkûr maddenin ilk fıkrası *“Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların (...) kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın (...) Türkiye’de kurumlar vergisine tâbidir”* hükmünü mahfuzdur. Kanun, öncelikle yurtdışında bulunan bir şirketin hangi şartlar altında Türkiye’de mukim mükellefler tarafından kontrol edildiğinin kabul edileceğini, başka bir ifadeyle KEYK niteliğinde olduğunu düzenlemiştir. Buna göre ikametgahı veya şirket/operasyon merkezi Türkiye’de bulunan

⁴¹⁸ ÖZ, GÖKER, agm., s. 111

⁴¹⁹ ÖZ, N. Semih, “Controlled Foreign Company Regime in Turkey and Its Valuation”, **INTERTAX**, Cilt: 40, Sayı: 11, Kasım 2012, s. 645

bir mükellefin yurtdışında bulunan başka bir şirketin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olması halinde yurtdışında olan şirketin kontrolünü elinde tuttuğu kabul edilmekte ve dolayısıyla Kanun hükmünün kapsamına girmektedir.

Burada Kanun, ikamet esasına göre vergilendirme yaparak yabancı şirketlerin Türkiye'de bulunan ortaklarını yurtdışındaki kurumun gelirlerine istinaden vergiye tabi tuttuğu için bunun egemenlik kudreti dahilinde olduğu söylenebilir⁴²⁰.

KVK, vergiden sorumlu olacak mükellefleri düzenledikten sonra yurtdışında mukim şirket yönünden de birtakım şartlar belirlemiştir. Buna göre yurtdışında bulunan şirketin:

- a) Toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının, faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, zirâî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması,
- b) Yurt dışındaki kurumun, bulunduğu ülkedeki vergi yükü, ticarî bilânço kârı üzerinden %10'dan az oranda olması,
- c) İlgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının, belli bir turtadaki yabancı paradan fazla olması,

Halinde yurtdışında elde ettikleri gelirlere ait kazançların yurtiçinde vergilendirilmesi ve verginin kontrol eden mükelleflerce ödenmesi söz konusu olacaktır.

⁴²⁰ GEDİK, agm., s. 87

Bununla birlikte KVK madde 30/7’de madde 7 düzenlemesine tamamlayıcı olarak; bağlı işletme kazancının elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulmak suretiyle Cumhurbaşkanı tarafından ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılacağını düzenlenmiştir.

KVK düzenlemesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine getirilen KEYK yükümlülükleri eşitlik ilkesi gereğince GVK madde 75 ile gelir vergisi mükellefleri için de getirilmiştir⁴²¹. Buna göre KVK madde 7’de düzenlemiş olan şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye’de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılarak menkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir.

Bununla birlikte bankacılık sırrı gibi sebeplerle bağlı işletmelerin doğrudan ya da dolaylı yoldan KEYK uygulamalarının dışına çıkabilmesi mümkün olup, bunun önlenmesi için vergi cennetleri ile bilgi değişim anlaşmalarının yapılarak KEYK düzenlemelerinin desteklenmesi önemli görülmektedir⁴²².

⁴²¹ ÖZ, GÖKER, agm., s. 114

⁴²² ÖZ, agm., s. 646

3. Kaçınma Karşıtı Genel Kurallar

Kısaca ‘GAAR’ olarak geçen kaçınma karşıtı genel kurallar (*general anti avoidance rules*) mahkeme içtihatlarıyla ortaya çıkan ve mahkemelerce kullanılan kötüye kullanma karşıtı temel ilkelerin kanunlaştırılmasından ibarettir. Genel olarak GAAR düzenlemeleri işlem veya sözleşmelerin ekonomik özleri yönünden ele alınmasını öngörmektedir.

Bununla birlikte bu tür kurallar genellikle Kıta Avrupası ülkeleri tarafından kanunlaştırılmış olup, daha çok içtihatlara dayalı olan *common law* ülkelerinde kodifikasyona daha az rastlanmaktadır; zira Birleşik Krallık’ta bu yönde bir kanuni düzenleme bulunmamakta, ABD’de ise yukarıda izah edilmeye çalışılan özün şekle üstünlüğü doktrini IRC Sec 7701 (o) olarak 2010 yılında yürürlüğe girmiştir⁴²³.

GAAR bulunmayan ülkelerde mahkeme kararlarıyla getirilen kaçınmayı önleyici ilkelerin etkinliği bağlamında GAAR düzenlemesine gerek olup olmadığı, GAAR bulunan ülkelerde ise mahkemeler tarafından yorumlanarak uygulanan GAAR hükümlerinin etkinliği üzerinde devamlı süregelen tartışmalar bulunmaktadır⁴²⁴. Bununla birlikte içtihatlarla kabul edilmiş ilkelerin yüksek düzeyde soyutluk içermesi sebebiyle kötüye kullanımla mücadelede yeterli olamamaktadır; dolayısıyla da GAAR

⁴²³ DEAK, Daniel, “Macar Vergi Hukuku’nda Hukukun Kötüye Kullanılması”, çev. GÜMÜŞKAYA, Gamze, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret – Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi – 2, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, s. 69

⁴²⁴ EDGAR, Tim, “Building a Better GAAR”, **Virginia Tax Review**, Cilt: 27, Sayı: 4, Bahar 2008, s. 837

düzenlemeleri kötüye kullanma yoluyla vergiden kaçınma ile mücadelede önemli bir aşama olarak nitelendirilebilirler⁴²⁵.

Ülkemizde de mükelleflerin kötüye kullanımını önleyici temel öğretisi olan ekonomik yaklaşım doktrini yasal dayanağını VUK madde 3A/2 ve 3/B'den almaktadır. Zira özellikle “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmünü mahfuz VUK madde 3/B, ekonomik yaklaşıma ilişkin bir düzenlemedir⁴²⁶. Bu itibarla ülkemizin GAAR düzenlemelerini VUK madde 3A/2 ve 3/B hükümlerinin teşkil ettiği söylenebilir.

DEAK konuyla ilgili olarak, GAAR düzenlemelerinin kapsamı vergide eşitlik, vergide yasallık ve vergi planlamasında serbesti ilkeleri ışığında belirlenebileceğini, GAAR hükümlerinin ise yasallık ilkesi ile hukuki belirlilik ve orantılılık ilkelerine göre uygulanmasının şart olduğunu, ayrıca yürürlükteki kaçınma karşıtı özel kurallar (*specific anti avoidance rules* ‘SAAR’) ile ilişki içinde olmaksızın uygulanmalarının söz konusu olmayacağını ifade etmiştir⁴²⁷. “Fransız tipi” olarak isimlendirilen bu sistemde SAAR düzenlemelerine ek olarak ve onlardan bağımsız biçimde kendi başına uygulanan GAAR düzenlemeleri söz konusudur⁴²⁸.

⁴²⁵ DEAK, agm., s. 72

⁴²⁶ ÖNCEL; KUMRULU; ÇAĞAN, GÖKER, age., s. 29

⁴²⁷ DEAK, agm., s. 72

⁴²⁸ GUTMANN, Daniel, “Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması”, çev. ÖZGENÇ, Selçuk, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret – Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi – 2, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, s. 4

II. VERGİDEN KAÇINMA HAKKI

A. Vergiden Kaçınmanın Hak Olarak Nitelendirilme Olasılığı

Mükelleflerin vergiye yönelik gösterdikleri tepkiler ile buna karşılık vergi idarelerinin vergiyi tahsil etmede yararılandıkları yöntem ve araçlar nazara alındığında; mükellefler ile vergi idareleri arasında süregelen bir çekişme olduğu açıktır. Eğer bir ülkede vergiden kaçınma yolları çok fazla ve bu sebeple mükellefler vergiden kaçınıyorlarsa burada sorumlu olan mükelleflerin kendileri olamayacağı da öğretilde savunulmaktadır⁴²⁹.

Yapmış olduğumuz vergiden kaçınma tanımı kapsamında mükelleflerin vergi yükünü vergiden kaçınma yoluyla azaltmaya yönelik eylem ve işlemlerinin hukuk düzenince tanınıp tanınmadığı ya da hangi seviyede tanınması gerektiği hususunu belirginleştirmek gerekmektedir. Başka bir ifadeyle mükelleflerin vergi yükünü azaltıcı bu tür eylem ve işlemlerinin devlet tarafından tanınma zorunluluğunun olup olmadığının irdelenmesi ve devletin bu eylem ve işlemlere müdahale sınırının tespiti önem arz etmektedir.

Devletin egemenlik kudretine dayanarak kişilerin mallarına, şahıslarına veya bazı hürriyetlerine müdahalesinin sınırı; “hak” kavramı ile çizilmektedir. Hak kavramı ise *“kişilerin hukuk düzeni tarafından tanınan ve korunan menfaatleri”*⁴³⁰ şeklinde tanımlanabilmektedir. Kişiler sahip oldukları haklara dayanarak gerek devletten gerekse

⁴²⁹ ŞİŞMAN, age., s. 45

⁴³⁰ GÖZLER, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi*, Cilt: II, s. 475

diğer kişilerden ilgili hakkın içeriğine göre bazı taleplerde bulunabilmektedirler. Bu talepler hakkın kapsadığı alana müdahale etmeme yönünde olabileceği gibi, hakkın muhatabından birtakım edimleri ifa etmesine yönelik de olabilmektedir⁴³¹.

Bu kapsamda vergiden kaçınmanın unsurları göz önüne alındığında devletin, vatandaşların vergiden kaçınma eylemlerinin hangi türüne, ne şekilde “katlanmak” zorunda sayılacağı, vergiden kaçınma hakkının temelini oluşturmaktadır.

Mükelleflerin vergiden kaçınma hakkı konusunda ABD Yüksek Mahkemesi’nin 1935 tarihli kararı dikkate değerdir. Özün şekle üstünlüğü doktrininin en önemli kararlarından birisi olan *Gregory v. Helvering* (293 U.S. 465) davasında Yüksek Mahkeme yargıcı SUTHERLAND konuyla ilgili olarak şu ifadeleri kullanmıştır⁴³²:

*“Mükellefin ödeyeceği vergiyi kanunun izin verdiği şekilde düşürmesi
veyahut tümüyle bertaraf etmesi yönünde hukuki bir hakkının
bulunduğundan şüphe edilemez.”*

Gerçekten de vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik geliştirilmiş doktrinlerden birisine önemli bir içtihadi dayanak teşkil eden bu Yüksek Mahkeme kararında

⁴³¹ Bu doğrultuda temel hak ve hürriyetler yönünden doktrinde JELLINEK’in negatif statü hakları, pozitif statü hakları ve aktif statü hakları şeklindeki 3’lü ayrımı kabul edilmektedir. Burada negatif statü hakları devlet tarafından dokunulmayacak alanı, pozitif statü hakları devlete ödev yükleyen ve bu ödev kapsamında kişilere devletten olumlu bir hizmet, davranış veya yardım isteme imkânı veren hakları, aktif statü hakları ise kişilere devlet yönetimine katılma imkânı sağlayan hakları temsil etmektedir. (Bkz. GÖZLER; *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi*, Cilt: II, s. 507 vd.)

⁴³² SUTHERLAND, George, and Supreme Court Of The United States, **U.S. Reports: Gregory v. Helvering**, 293 U.S. 465, 1934, s. 469, <https://www.loc.gov/item/usrep293465/>

mükelleflerin vergiden kaçınma yönündeki bir “hakkın” varlığından söz edilmiş olması ilgi çekicidir.

Fransız Danıştay’ı (*Conseil d'État*) da vergisel mülahazaların mükelleflerin belli bir yönde hareket etme iradelerine etki edebileceğini ifade ederek vergi mükelleflerinin kural olarak belli bir amaca ulaşmak için en verimli ve en düşük maliyetli vergisel yolu takip etme haklarının bulunduğuna hükmetmiştir⁴³³.

Vergiden kaçınmanın yukarıda yapılan tanımında öne çıkan en temel unsur; vergi yükünün bertaraf edilmesinin yanında, hukuka uygunluktur. Bu hukuka uygunluk unsuru ise en temel anlamda, vergi kanunlarının lafzına uygunluk, vergi kanunlarınca suç olarak nitelenen eylem ve işlemlerden ayrışıklıktır. Ne var ki bir vergi kanununa biçimsel bir uygunluk her zaman hukuka uygunluk anlamına da gelmemektedir; zira mükelleflerin vergi normlarının kötüye kullanılması niteliğindeki işlem ve eylemlerinin görünüşte kanuna uygun olmalarına ve herhangi bir vergi suçu teşkil etmemelerine rağmen hukuka uyarlıklarından söz edilemeyeceği de açıktır. Bu doğrultuda yukarıda (Şekil 5: Genel Anlamda Vergiden Kaçınma) yapmış olduğumuz ayırmada yer alan vergi peçelemesinin mükellefler yönünden herhangi bir şekilde hak olarak kabul edilmesi doğal olarak mümkün değildir.

Burada vergiden kaçınma yönünde mükelleflerin herhangi bir hakkından bahsedilecekse konunun vergi planlaması kavramıyla sınırlı olarak ele alınması gerektiği açıktır. Gerçekten de vergi planlamasında mükelleflerin vergi kanunlarının hem ruhuna

⁴³³ MONÈS, Sébastien; DURAND Pierre-Henri; MANDELBAUM Jean-Florent, “Abuse of Tax Law Across Europe”, Part-I, **EC Tax Review**, Cilt: 19, Sayı: 2, 2010, s. 87

hem de lafzına uygun eylem ve işlemleri söz konusudur ki bu şekilde gerçekleştirilen vergi yükünün bertaraf edilmesine dair eylem ve işlemlerin hukuk düzeni tarafından tanınmasına ilk bakışta herhangi bir engel bulunmadığı düşünülmektedir.

Hatta vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik öğretiler ve düzenlemeler açısından bakıldığında, mükellef tarafından vergi kanunlarının kötüye kullanılması veya dolanılması durumu olmadığı sürece bu ilkelerin mükellef işlemlerine uygulanmaları söz konusu olmamalıdır. Zira vergi idaresinin mükelleften maliyenin amaçlarına göre davranmasını isteme yetkisi bulunmamaktadır⁴³⁴.

Öğretide de mükelleflerin bu şekilde vergilerini azaltma ya da başka bir ifadeyle vergi yükünün kısmen veya tamamen dışında kalmaları durumu, vergiden kaçınma hakkına benzer bir şekilde “vergide özgürlük ilkesi” olarak adlandırılmış olduğu⁴³⁵ görülmektedir.

Diğer taraftan kamu hizmetlerinin giderlerinin karşılanması için kullanılan ana kaynak olan vergi gelirlerinin devlet açısından azami önem arz ettiği de bir gerçektir. Devlet her ne kadar vergileri egemenlik kudretine dayanarak tahsil etmekteyse de bu vergilendirme yetkisinin pek çok sınırlamaları mevcut olup, devletin keyfi bir şekilde vergi tahsilatı yapmasının da olanağı bulunmamaktadır.

⁴³⁴ ŞANVER, *Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama*, s. 195

⁴³⁵ Bkz. PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR; SARAÇOĞLU, agm.

B. Vergiden Kaçınma ve Ahlakilik Tartışması

Her devletin egemenlik kudretinin başlıca göstergelerinden birisi olan ve anayasa hareketlerine dahi ön ayak olacak derece hem devlet hem de mükellefler yönünden önemli olan verginin kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayan en temel gelirlerin başında olduğu da nazara alındığında, vergi vermenin pek çok devlette anayasal bir “ödev” olarak kabul edildiği⁴³⁶ görülmektedir. Kuşkusuz ülkemiz için de durum farklı değildir; Anayasa’nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73’üncü maddesinin birinci fıkrası “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” düzenlemesini mahfuzdur. Bununla birlikte 1961 Anayasası’nın “Vergi Ödevi” başlıklı 61’inci maddesinin gerekçesinde vergi ödevinden “*vatandaşlık vazifelerinden en*

⁴³⁶ Afganistan Anayasası madde 42, Andorra Anayasası madde 37, Angola Anayasası madde 88, Azerbaycan Anayasası madde 73, Bahreyn Anayasası madde 15, Beyaz Rusya Anayasası madde 56, Benin Anayasası madde 33, Birleşik Arap Emirlikleri Anayasası madde 42, Bolivya Anayasası madde 108, Butan Anayasası madde 8, Bulgaristan Anayasası madde 60, Cezayir Anayasası madde 78, Ermenistan Anayasası madde 60, Çin Anayasası madde 56, İtalya Anayasası madde 53, İspanya Anayasası madde 31, Japonya Anayasası madde 30, Kazakistan Anayasası madde 35, Kore Cumhuriyeti Anayasası madde 38, Kuveyt Anayasası madde 48, Kosova Anayasası madde 119, Kırgızistan Anayasası madde 55, Makedonya Anayasası madde 33, Madagaskar Anayasası madde 36, Meksika Anayasası madde 31, Moldova Anayasası madde 58, Nijer Anayasası madde 40, Nijerya Anayasası madde 24, Polonya Anayasası madde 84, Romanya Anayasası madde 56, Rusya Federasyonu Anayasası madde 57, Tayland Anayasası madde 50, Tunus Anayasası madde 10, Türkmenistan Anayasası madde 59, Umman Anayasası madde 39, Ukrayna Anayasası madde 67, Ürdün Anayasası madde 118. (Adı geçen ülkelere ait anayasa metinlerine www.constituteproject.org adresinden ulaşılmıştır)

önemlilerinden biri” şeklinde bahsedilmektedir⁴³⁷. Görüldüğü üzere vergilendirme konusunda anayasalarda mükellefler lehine belli bir haktan sarıh olarak bahsedilmediği gibi, tersine, hakkın zıt anlamlısı sayılabilecek olan “ödev” kapsamında düzenlemeler söz konusudur.

Bazı çokuluslu şirketlerin uygulamaya koydukları çeşitli (agresif) vergi planlaması yöntemleriyle yıllar boyunca muazzam vergi yükünün bertaraf edildiğinin anlaşılması, ayrıca 2016 yılındaki Panama Belgeleri (*Panama Papers*) ile 2017 yılında Cennet Belgeleri (*Paradise Papers*) gibi sızıntılar neticesinde sporculardan devlet yöneticilerine kadar bir takım varlıklı kişilerin vergiden kurtulmak amacıyla offshore hesap ve işlemlerinin ortaya çıkması, mükelleflerin vergi yükünü bertaraf etmek için benimsedikleri yöntemlerin hukukiliğinin yanında ahlakiliğinin ve etikliğinin de tartışılmasına sebep olmuştur.

Bir mükellefin kendisine anayasal ödev olarak yüklenen vergi vermeyi çeşitli hukuka uygun veyahut hukuka aykırı yöntemler kullanarak bertaraf etmesi ne kadar ahlaklı bir davranış sayılacağı tartışmaya açıktır. Mükellefin kendi üzerine düşen vergi yükünden bu şekilde kurtulması (ya da vergi yükünü azaltması) topluma zararlı bir davranış olarak addedilebilir mi? Bu tartışmalar aslında vergiden kaçınma kavramının ayırt edici özelliği olan “hukuka uygunluk” unsuruna da doğrudan doğruya etki edebilecek nitelikte sayılabilir; zira topluma zararlı bir davranışın ne kadar hukuka uygun görülebileceği de tartışma konusudur. Aynı kapsamda vergiden kaçınmanın bir hak

⁴³⁷ GEREK, Şahnaz; AYDIN, Ali Rıza, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 42

olarak ileri sürülebilmesinin “hak arayan kimsenin ellerinin pak olması gerektiği”⁴³⁸ ilkesi çerçevesinde ancak kaçınmanın topluma zararlı olmaması halinde söz konusu olabileceği dahi ileri sürülebilir.

Vergi tahsil görevlilerinden kaçabilen bir kişinin difteri ya da çiçek hastalığından kurtulmuş bir kişi olarak görüldüğü, hatta mükelleflerin kanunun lafzına uymaları şartıyla her türlü yöntemi kullanarak vergiyi bertaraf edebilecekleri yönünde yargı kararlarının (*ABD v. Isham, 1873*) verilebildiği dönemlerde, vergiler hayatta çok büyük bir yere sahip değildi ve dolayısıyla da bir vergiyi bertaraf eden mükellefin, diğer mükelleflere nazaran gözle görülebilir bir avantaj elde etmesi söz konusu değildi⁴³⁹. Vergilendirmenin doğrudan ve dolaylı vergilerle hayatın her aşamasında kişilerin karşısına çıktığı günümüzde ise herhangi bir şekilde ödemesi gereken vergileri bertaraf eden bir mükellefin, özellikle ticari hayatta rakiplerine karşı büyük rekabet avantajı elde ettiği de bir gerçektir⁴⁴⁰.

Burada verginin bertaraf edilmesi sonucu kapsamında kuşkusuz vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasındaki farka dikkate çekmek gerekmektedir. Kanun koyucu toplum düzenine ve topluma zararlı gördüğü davranışları yasaklama ve bu yasakladığı davranışlarda bulunanları ise müeyyideye tabi tutma eğilimi içerisindedir⁴⁴¹. Kanun koyucu bu yasaklama ve caydırıcılığı temsil eden yaptırımlarla toplumu zararlı addedilen

⁴³⁸ “He who comes into equity must come with clean hands” (EDİS, age., s. 346)

⁴³⁹ MILLE, Merle H., “Morality in Tax Planning”, *Arkansas Law Review*, Cilt: 7, Sayı: 3, Yaz 1953, s.

270

⁴⁴⁰ MILLE, agm., s. 270

⁴⁴¹ EDİS, age., s. 6

bu davranışlara karşı korumaktadır. Vergi cezaları da kamu giderlerinin vergilerle finanse edilmesi sebebiyle doğrudan devlet hazinesinin yararını⁴⁴², dolaylı olarak da kamu hizmetlerinden yararlanılması bağlamında toplumun bireylerini korumaktadır. Vergi kaçırmanın, kanunların karşılığında cezai yaptırım öngördüğü eylemleri temsil etmesi sebebiyle bu eylemlerin kanun koyucu tarafından bir şekilde zararlı olarak addedildikleri açıktır. Örneğin VUK madde 359’da tanımlanmış kaçakçılık fiillerinin çoğu, mükelleflerin hileli birtakım eylemlerine işaret etmektedir ki, buradaki hilenin doğrudan muhatabı vergi idaresi ya da başka bir ifadeyle devlet olsa da içeriğinde aldatma unsurunu taşıyan “hile”⁴⁴³, başlı başına toplumsal ahlak açısından da sakıncalı görülen bir unsurdur⁴⁴⁴.

Vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasındaki hukuka uygunluk farkının tek ölçütünün de hile olamayacağı açıktır. Lakin mükellefin özel olarak vergi kaçakçılığı kapsamında hileli bir eylem ya da işlemi olmasa dahi vergi kaybına sebep olması ve vergi

⁴⁴² SABAN, Nihal, “Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 31, 2006, s. 60

⁴⁴³ SABAN, *Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları*, s. 59

⁴⁴⁴ İslam hukukunda hile, hile-i şer’iyye ve hile-i bâtıla olarak iki türlü olup, hile-i şer’iyye İslam hukukunu uygulamakta bir engelle karşılaşıldığında hukuka uygun başka bir yolun tercih edilmesi anlamına gelmekte iken, hile-i bâtıla hukuk hükümlerini başkasının haklarına halel getirmek ya da hukukun emrettiğini ya da yasakladığını irtikab etmek için kullanmak anlamına gelmektedir (EKİNCİ, Ekrem Buğra, “Eski Hukukumuzda Hile-i Şer’iyyeye Dair”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:10, Sayı: 1-2, 2006, s. 3-4). Verginin devlete ve nihayetinde topluma karşı yerine getirilmesi gereken bir ödev olması, devletin de vergi toplamakla görevli olmasından hareketle vergi kaçırmanın hile-i bâtıla niteliğinde olabileceği, bununla birlikte vergiden kaçınmanın hile-i şer’iyye kapsamına girip girmediği tartışma konusu yapılabilecektir.

ziyayı cezası ile cezalandırılması mümkündür. Mükellefin davranışının cezalandırmaya tabi olması ise hukuka uygun olmadığı anlamına gelmekle vergiden kaçınmadan bu yönden ayrılmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçırmanın ahlakiliği tartışmasının yapılmasına gerek olmadığı düşünülmektedir. Kaldı ki vergi kaçırmanın kanunlara aykırılık unsuru, toplumda da hoş karşılanmayan bir eylem biçimi olarak algılanması sonucunu doğurmaktadır. Gerçekten de World Values Survey tarafından 1981 yılından bu yana gerçekleştirilen araştırmaların en son yayınlanan ve 2010-2014 yıllarını kapsayan 6'ncı versiyonunda⁴⁴⁵; fırsatı yakalandığında vergi kaçırmanın doğru olduğunu savunanların oranı çok düşük olup, yanlış olduğunu savunanların oranı ise nispeten yüksektir⁴⁴⁶.

Bununla beraber vergi kaçırma ile vergiden kaçınmanın takip ettikleri yöntemler farklı olsa da ulaşılmak istenen nihai sonuç aynıdır: vergi yükünün bertaraf edilmesi. Gerek güdülen amaç gerekse alınan sonuç kapsamında vergi kaçırma ile getirilen eleştirilerin vergiden kaçınma kavramına da temas etmesi mümkündür. Zira vergi kanunlarının en azından lafzına uygunluğu temsil eden vergiden kaçınmanın kanunlara aykırılığı temsil eden vergi kaçırma kavramı ile ahlaki yönden çok yakın olduğunu ifade eden⁴⁴⁷ ve özellikle de esasında ahlakilik/etiklik bazlı bu eleştiriler, mükellefin davranışının kanunlar tarafından cezalandırmaya tabi tutulup tutulmamasıyla

⁴⁴⁵ INGLEHART, R., C. HAERPFER, A. Moreno, C. WELZEL, K. KIZILOVA, J. DIEZ-MEDRANO, M. LAGOS, P. NORRIS, E. PONARIN & B. PURANEN et al. (eds.). 2014. **World Values Survey: Round Six** - Country-Pooled Datafile Version: www.worldvaluessurvey.org/WVSDocumentationWV6.jsp. Madrid: JD Systems Institute.

⁴⁴⁶ Söz konusu araştırmada vergi kaçırma asla doğru bulmayanlar arasında Türkiye %86 ile birinci sıradadır. Bu oran İsveç'te %59,9, ABD'de ise %67,9'da kalmıştır.

⁴⁴⁷ HARVEY, agm., s. 242

ilgilanmemekte, doğrudan doğruya ödenmesi gereken verginin ödenmemesi olgusuna yönelmektedir. Buradaki asıl tartışma, vergi yükünü hukuka aykırı olmayan bir şekilde bertaraf eden, yani vergiden kaçınan mükellefin bu eyleminin de ahlak veyahut etik açısından sorunlu görülüp görülmeyeceğidir. Bu kapsamda özellikle de vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasındaki gri alanda varlığını sürdüren agresif vergi planlamasının ahlakilik/etiklik tartışmasına çok daha fazla açık olduğunu söyleyebiliriz.

Ahlakilik kavramı üzerinden vergiden kaçınmaya yöneltlen eleştirilerin en başında, mükelleflerin yararlandıkları ve yararlanmaya da devam ettikleri kamu hizmetlerinin maliyetinin kendi paylarına düşen kısmını (*fair share*) karşılamadıkları ve bunun da haksız yararlanma sonucu doğurduğudur⁴⁴⁸.

İlk zamanlarda hibe veya yardım niteliğinde olsalar da⁴⁴⁹ vergilerin liberal ve pazar eğilimli demokrasilerin çıkışıyla birlikte devletin finansmanında kullanılan en temel kaynağa dönüştüğü bir gerçektir⁴⁵⁰. Bu kapsamda kamu harcamalarının toplum üyelerince paylaşılması liberalizmin kurucusu sayılan Adam SMITH tarafından ifade edilmiş⁴⁵¹, toplum üyelerinin üzerlerine düşen payı ödemeleri yine aynı şekilde Stuart MILL tarafından da dile getirilmiştir. MILL’e göre devlet nasıl kişiler arasında hiçbir şekilde ayrımcılık yapmadan hizmetlerini eşit bir biçimde sunuyorsa, vergileri de bu

⁴⁴⁸ CROWE, age., s. 76; aktaran McGEE, agm., s. 421

⁴⁴⁹ ERGİNAY, age., s. 33

⁴⁵⁰ VORDING, Henk, “The Normative Background for a Broad Concept of Tax”, **The Concept of Tax**, ed. PEETERS, B., BARKER, W. B., HERRERA, P. M., RAAD, K. EATLP International Tax Series Vol: III, IBFD, 2005, s. 30

⁴⁵¹ VORDING, age., s. 32

şekilde herhangi bir ayrımcılık yapmadan toplamalıdır; bir mükellefin vergi yükünden üzerine düşen adil paydan (*fair share*) azını ödemesi durumunda başka bir kişi kendi adil payından fazlasını ödemek durumunda kalacaktır ve bu da kötülük demektir⁴⁵². Burada MILL tarafından ifade edilen bu “kötülük” ise kuşkusuz vergiden kaçınmanın (ve aynı zamanda vergi kaçırmanın) ahlakiliği tartışmalarına temas etmektedir. Burada vergi kaçırma eylemlerine getirilen; toplumda her bireyin kamu hizmetlerine katılma ödevinin yerine getirmekten kaçınılmasının toplumdaki diğer bireylerin daha fazla yük altına girmesine sebep olduğu ve bunun gelir dağılımını bozduğu yönündeki eleştirilerin⁴⁵³ netice itibarıyla özdeş olan vergiden kaçınma için de dile getirilmesi söz konusu olabilecektir.

SMITH ve MILL gibi liberal düşünürlerin yanında HOBBS, LOCKE ve ROUSSEAU gibi sosyal sözleşme teorisi düşünürleri tarafından da paylaşılan ve aslında vergilerin niteliğini açıklamaya yönelik olan faydalanma teorisine göre vergiler, kişilerin devletin sunmuş olduğu kamu hizmetlerinden ya da kamu mallarından yararlanmalarının karşılığı olarak ödenmektedir⁴⁵⁴. Vergiyi faydalanma esasına göre açıklayan bu teoriye göre vergi, kamu hizmetlerinden faydalanma oranına göre alınan bir fiyat ya da bedeldir⁴⁵⁵. Bu teori kapsamında konuyu ele aldığımızda, mükellefin yararlanmış olduğu bir hizmetin karşılığı olarak ödemesi gereken adil katılım payını, yani vergiyi, kaçırma

⁴⁵² MILL, John Stuart, **Principles of Political Economy**, ed. LAUGHLIN, L. D. Appleton and Company, 1885, New York, s. 574

⁴⁵³ ERDEM; ŞENYÜZ; TATLIOĞLU; age., s. 153

⁴⁵⁴ YERELİ, Ahmet Burçin; ATA, Ahmet Yılmaz, “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 161, 2011, s. 25

⁴⁵⁵ ERGİNAY, age., s. 34

veyahut kaçınma yoluyla ödememeyi (ya da daha az ödemeyi) tercih etmesi halinde gerçekten de haksız bir yararlanmadan bahsedilebilecektir. Bu doğrultuda mükellefin almış olduğu ve yararlandığı bir hizmeti ister özel bir kişiden isterse devletten alsın; karşılıksız bırakmasının hizmeti sunanın haklarının gaspı niteliğinde olduğu da ileri sürülebilecektir.

Ne var ki, yine bu teori doğrultusunda mükelleflerce hiçbir şekilde faydalanılmayan kamu hizmetlerinin giderlerinin paylaşılmasının da söz konusu olamayacağı çıkarımı rahatlıkla yapılabilir. Gerçekten de Ankara’da hayatını sürdüren bir mükellef için İzmir İlinde inşa edilen bir köprünün herhangi bir faydalanma unsuru teşkil etmeyeceği ortadadır ve konu faydalanma teorisi çerçevesinde ele alındığında Ankara’da ikamet eden mükelleften herhangi bir bedel de talep edilemeyeceği açıktır. Bu kapsamda mükellefin vergiden kaçınma eyleminin ne kadar haksız yararlanma unsuru taşıdığı ve haliyle de ahlaki açıdan ne kadar sorunlu olacağı konusu tartışmaya açık hale gelmektedir. Hatta öyle ki tam tersine, mükellefin hiçbir şekilde yararlanmadığı bir kamu hizmetinin finansmanına katılmaya zorlanması devlet yönünden ne kadar ahlaki olduğu dahi tartışılabilir⁴⁵⁶.

⁴⁵⁶ ABD’li liberal ekonomist ve siyaset kuramcısı Murray N. ROTHBARD, vergiyi “hırsızlık” olarak niteler. ROTHBARD’a göre vergi, hiçbir tanınmış haydudun boy ölçüşmeyeceği kadar dev ölçekli bir hırsızlık olup, verginin “hırsızlık” unsurunu içermeyecek bir şekilde tanımlanması ise zordur; zira vergilendirme devletin tüm süklerinin varlıklarının cebren müsaderesidir ki, aynen bir soyguncunun yaptığı gibi devlet de vergiyi neredeyse silah tehdidiyle alır; eğer mükellef vergiyi ödemek istemezse malvarlığı haczedilir, mükellef bu cebri icraya direndiği takdirde ise hapse konur. (ROTHBARD, Murray N., **The Ethics of Liberty**, New York University Press, 1998, s. 163)

Diğer taraftan kamu hizmetinin tabi olduğu ilkeler dikkate alındığında tüm kamu hizmetlerinin doğrudan doğruya bir karşılığının olamayacağını da ifade etmek gerekmektedir. Her ne kadar idare hukuku öğretisinde mutlak bir “kamu hizmetlerinde bedelsizlik” ilkesi bulunmamakta ise de, kurulması ve yürütülmesi kanunla öngörülmüş olan idari kamu hizmetlerinin bedelsiz olma zorunluluğu öğretide kabul edilmektedir⁴⁵⁷.

Verginin demokrasinin bedeli, demokratik toplumda hak ve özgürlüklerin maliyetine katılma payı niteliğinde olduğu⁴⁵⁸ da öğretide ileri sürülmekteyken, vergiden kaçınma yoluyla kamu hizmetlerinin maliyetinin mükellefin üzerine düşen adil payı ödememesinin ahlaki yönden eleştirilebilmesinin, devletin tüm kamu harcamalarının da ahlaki yönden desteklenebilir olduğu varsayımına bağlı olduğu da bir gerçektir. Örnek olarak vergilerin Adolf HİTLER’in savaş makinesini finanse etmek için kullanılması durumunda vergi kaçırma eyleminin dahi ahlaka aykırılığından söz edilemeyeceği savunulmaktadır⁴⁵⁹.

Şu hususu da belirtmek gerekir ki, vergilerin münhasıran kamu hizmetlerinin finansmanında kullanıldığından bahsetmek güçtür. Genel olarak kamu harcamalarının yapısının devletin kamu hizmeti olarak tespit ettiği görevlere dayandığı⁴⁶⁰ ileri sürülebilir ise de kamu harcamalarının bir bütün olarak sadece kamu hizmetlerinin sağlanması için yapılan harcamalardan ibaret olduğu söylenemez. Zira devletlerin üstlendiği görevler ve

⁴⁵⁷ GÖZLER, Kemal, **İdare Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, Mayıs 2019, Cilt: 2, s. 346

⁴⁵⁸ YALTI, Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 95

⁴⁵⁹ McGEE, agm., s. 412

⁴⁶⁰ ERGİNAY, age., s. 133

faaliyet alanı açısından bakıldığında kamu harcamalarının kamu hizmetleri ile sınırlı olamayacağı ve günümüzde çok daha fazla kalemi ihtiva ettiği bir gerçektir.

Kamu harcamaları kavramının tanımı öğretide “siyasal bir organın kamu hizmetleri için topladığı vergiler ve sağladığı diğer kaynaklardan bütçe belgesi ile ayırdığı tüm ödenekler”⁴⁶¹ şeklinde yapılmaktadır. Bununla birlikte ülkemiz mevzuatında kamu giderlerinin yasal tanımı mevcut olup, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 3’üncü maddesinin (h) bendinde kamu gideri; *“kanunlarına veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, mali ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderleri”* şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu kapsamda bütçeden ayrılan ödeneklerden yapılan her türlü harcama kamu harcaması niteliğinde olup, bunun içerisine iç ve dış borç faiz ödemeleri gibi ödemeler de girmektedir. Hal böyleyken de mükellefler bakımından verginin, yararlanılan kamu hizmetlerinin giderlerine katılım payından ibaret olduğunu söylemek de güçleşmektedir. Bu doğrultuda devletin tamamen plansız ve hatta israf niteliğindeki harcamalarının veyahut piyasanın gerekli ve düzgün bir şekilde düzenlenmesi ve denetimi görevini ihlal etmesi neticesinde ortaya çıkan zararların (örneğin birtakım bankaların veyahut belediye şirketlerinin içlerinin boşaltılması sonucu oluşan kayıpların) telafisi için alınan iç veya dış borçların, kredilerin faizleri için yapılan ödemelerin ne şekilde kamu harcaması

⁴⁶¹ BULUTOĞLU, Kenan, **Kamu Ekonomisine Giriş: Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, Filiz Yayınevi, İstanbul, 1997, s. 218

niteliğinde sayıldıkları tartışmalıdır⁴⁶². Anayasa Mahkemesi de kamu harcamalarıyla ilgili olarak 06.07.1989 tarih, E:1988/39, K:1989/29 sayılı kararında: “*Anayasa’nın 73. maddesi gereğince kamu gelirlerinden harcama yapılabilmesi, ancak kamu hizmetinin görülmesi ve kamu yararının sağlanması için mümkün olabilir. Bu ilkelerin gerçekleşmediği durumlarda kamu giderlerinden söz edilemez*” demekle, devletin yaptığı bir harcamanın kamu harcaması sayılabilmesi için: (i) kamu hizmetinin görülmesi ve (ii) kamu yararının sağlanmasına yönelik olması gerekmektedir. O halde bu şartları sağlamayan harcamaların kamu harcaması niteliğinde olmadığı söylenebilecektir.

Vergilendirme ilkelerinden birisinin de vergi gelirlerinin kamu harcamalarının karşılığı olması ilkesi olduğu ve bu ilke uyarınca kamu harcamaları gerektirmedikçe kişilerden vergi alınmaması ve hatta toplanan vergilerin kamu harcamaları dışında kullanılamayacağı⁴⁶³ da dikkate alındığında, kamu harcaması niteliğinde olmayan bu harcamaların mükellefler yönünden herhangi bir “vatandaşlık görevi” sayılıp vergi ödeme yükümlülüğü teşkil edeceği kuşkuludur. Bu kapsamda kişilerin kamu harcaması niteliğinde olmayan harcamalara vergilendirme veyahut başka benzeri bir mali yükümlülük yoluyla iştirak etmeye zorlanmasının mülkiyet hakkının ihlali niteliğinde olduğu dahi ileri sürülebilecektir⁴⁶⁴.

⁴⁶² SABAN; age., s. 23

⁴⁶³ KARAKOÇ, Yusuf, “Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi”, **Mehmet Akif Aydın’a Armağan, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Özel Sayı: Cilt: 21, Sayı: 2, 2015, s. 419

⁴⁶⁴ Burada şunu da ifade etmek gerekir ki, verginin karşılıksız olma niteliği gereğince belli bir kamu hizmetinin karşılanması için değil, anonim bir katılım payı olarak toplandığı da dikkate alındığında,

Verginin sağlanan hizmetlerin karşılığı olarak görüldüğü ve bu doğrultuda toplumun üyeleri tarafından bu hizmetlerden yararlanma karşılığı katılma payı olarak ödendiği görüşünün yanında, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu bazı kamu hizmetlerinin mevcudiyetini kabul etmekle birlikte verginin bu hizmetlerin sağlanmasının karşılığı ile ilgili olmayan bir şekilde devletin egemenlik yetkisi kapsamında ödendiği görüşü de dile getirilmiştir⁴⁶⁵. Buna göre gerektiğinde vatandaşların canını bile istemeye hakkı olduğu kabul edilen modern devletin egemenlik gücünün tezahürü olarak cebren tahsil edilen vergiyi koyma yetkisi, parlamento tarafından ihdas edilen kanun uyarınca alınmaktadır; dolayısıyla da birey yönünden herhangi bir nedeni bulunmamaktadır. Neticede devlet asli kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için hem kendi vatandaşlarından hem de milli ekonomiden yararlanan yabancılardan vergi isteyebilecektir. Bu ise vatandaşlar yönünden milli bir görev⁴⁶⁶, bir vatandaşlık görevi⁴⁶⁷ teşkil etmektedir.

yukarıdaki iki şartı ihtiva etmeyen kamu harcamaları için vergi ödevinden söz edilemeyeceği fikri pratikte uygulanabilir olmadığı hususu da bir gerçektir.

⁴⁶⁵ NEUMARK, F., “Verginin Tarifi ve Mahiyeti” (çeviren ÜLGNER, Sabri), **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 1, Birinci Teşrin, İstanbul, 1939, s. 380

⁴⁶⁶ EDİZDOĞAN, age., s. 156

⁴⁶⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 12.07.2001 tarihli 44759/98 başvuru numaralı Ferrazzini v. İtalya kararında vergi ödevini bir vatandaşlık görevi olarak nitelemiştir (YALTI, age., s. 95). Anayasa Mahkemesi de 07.11.1989 tarih, E:1989/6, K:1989/42 sayılı kararında “*Vergi ödeme, bir yakınma değil, yurttaşlık niteliğini dokuyan, kıvanç duyuran bir görev nedeni olmalıdır*” ifadeleriyle verginin kıvanç duyulacak yurttaşlık görevi olduğunu ifade etmiştir

Devletin egemenlik kudretini merkeze alan ve vergi alma–vergi ödeme hususunu vatandaş ile devlet arasında mevcut olan bir hak-ödev ilişkisi içerisinde gören bu teori penceresinden vergiden kaçınma eylemi değerlendirildiğinde ise devletin vergi alma hakkının vergiden kaçınan mükellef tarafından *-bir anlamda-* gasp edildiği çıkarımı yapılabilecektir. Zira burada vergi zaten devletin hakkı sayılmaktadır ve mükellef vergiden kaçınarak devletin hakkını devletin rızası hilafında elinde bulundurmaktadır.

Bu tartışmada öncelikle dikkate alınması gereken husus, vergilerin devletin egemenlik kudreti dayanak alınarak toplandığı ve bu kapsamda vergilerin zora dayalı bir ödeme olma niteliğidir. Başka bir ifadeyle mükelleflerin vergi ödeyip ödememe konusunda gerçek bir seçenekleri bulunmamaktadır. Ahlak kavramının aynı zamanda bir seçeneğin varlığını içerdiği, bu kapsamda da seçeneğin olmadığı durumlarda ahlaklı olup olmamaktan zaten söz edilemeyeceği ileri sürülebilir⁴⁶⁸.

Diğer taraftan vergiler her ne kadar temsilsiz vergi olmaz ilkesi çerçevesinde vatandaşların seçtikleri temsilcilerinden oluşan parlamentolar tarafından kanunlar eliyle getirilmekte ise de neticede devlet tarafından konulmaktadır. Başka bir ifadeyle vergilendirmeye ilişkin hükümler devlet tarafından belirlenmektedir. Mükelleflerin devletin koyduğu kurallardaki boşluklardan yararlanarak vergisel avantaj elde etmelerinin ise bizzat devletin ihmalinden ya da kusurundan kaynaklandığı da ileri sürülebilecektir.

Vergiden kaçınma kavramı etrafında yapılan ahlakilik tartışmasının mükelleflerin vergiden kaçınma eylemlerinde izledikleri yol yönünden de farklılaşması söz konusudur.

⁴⁶⁸ McGEE, agm., 426

Gerçekten de tezimizin ikinci bölümünde de açıkladığımız üzere mükelleflerin genel anlamda vergiden kaçınmaya ilişkin izledikleri yollar, vergisi daha düşük ikame malların tercih edilmesinden, peçeleme yoluyla vergisel avantaj elde etmeye kadar değişebilmektedir. Mükelleflerin izlediği bu yollardan bazılarının ahlaki yönden eleştirilmesinin uygun olamayacağı aksi takdirde vergilendirmenin hür irade ya da başka bir ifadeyle irade özerkliği ile doğrudan çelişeceği açıktır. Zira mükellefin herhangi bir ihtiyacını karşılarken daha düşük vergilendirilen, dolayısıyla da daha ucuz bir ürüne yönelmesi kadar doğal bir durum olmayacağı gibi, bu kapsamda bireylerin kamu giderlerinin finansmanına katılmaktan imtina ettikleri ya da devletin egemenlik gücü kapsamında tahsil etme hakkı olan verginin ödenmesini engelledikleri gibi bir mülahazayla karşılaşmaları söz konusu olamaz.

Kaldı ki, yönlendirici vergilendirme kavramı da mükelleflerin bazı tercihlerini daha düşük vergilendirilmiş ürünler ya da hizmetler doğrultusunda kullanmalarına yöneliktir. Başka bir ifadeyle bazı durumlarda mükelleflerin vergiden kaçınmaları doğrudan doğruya devlet tarafından arzulanmaktadır. Mükelleflerce bu şekilde gerçekleştirilen vergiden kaçınma eylemlerinin ise en sıkı ahlakçılar tarafından dahi “kötü” olarak nitelendirilemeyeceği açıktır⁴⁶⁹.

Vergiden kaçınmanın diğer bir yöntemi olan vergi planlaması için de durum aynı olmalıdır. Zira vergi planlamasının en temel unsuru “tam hukuka uygunluk”tur. Başka bir ifadeyle vergi planlaması kapsamında mükellefçe takip edilen tüm yöntemler kanunların lafzına ve ruhuna uygunluk ihtiva etmektedir. Bu kapsamda devletin mali egemenliğinin

⁴⁶⁹ HARVEY, agm., s. 241

tezahürü olan vergilendirmeye ilişkin kurallara tümüyle uyulmak suretiyle vergisel avantaj elde edilmesinin ahlaki yönden tartışmaya açılmaması gerektiği görüşündeyiz. Lakin kendi takdir ettiği kamu giderlerinin finansmanı için vergilendirmenin nasıl ve ne oranda yapılacağını vergi mevzuatı yoluyla tespit eden ve planlayan bizzat devlettir. Devletin bu ana planlamasına uygun bir şekilde hareket etmek suretiyle kendi yaptığı vergi planlaması dahilinde hareket eden mükelleflerin ise ne devletin mali egemenliğine aykırı hareket ettiği, ne de kamu giderlerine katılım borcunu gereği gibi yerine getirmediği iddia edilebilir.

Bununla birlikte konu agresif vergi planlaması açısından daha farklı bir hal alabilmektedir. Agresif vergi planlaması da ilk bakışta hukuka uygunluk görünümü sergilemekte ise de her zaman vergi kanunlarının ruhuna uygun işlemler içermediği gibi vergisel avantaj elde etme dışında ekonomik yönden anlam ifade etmeyen işlemler bütünü de ihtiva edebilmektedir. Agresif vergi planlamasına ekseriyetle mali yönden çok güçlü olan ve yüksek gelir sahibi çokuluslu şirketler tarafından başvurulması da etiklik ve ahlakilik tartışmalarını arttırmaktadır.

Özellikle de Apple, Starbucks, Google, Amazon gibi dev firmaların ödedikleri düşük vergilerin medyada geniş yer bulmasıyla bu tartışmalar alevlenmiştir. Başta Apple firması tarafından 1980'lerin sonundan itibaren kullanılmaya başlayan⁴⁷⁰ ve takip eden yıllarda özellikle de teknoloji firmaları arasında yaygınlaşan “Çift İrlanda – Hollanda Sandviç Yöntemi” gibi agresif metotlar neticesinde Apple firmasının sadece ABD’de yaklaşık 34,5 milyar ABD doları, Google firmasının ise 24 milyar ABD doları tutarında

⁴⁷⁰ YILDIZ, agm., s. 38

vergiyi bertaraf ettiği ortaya çıkmıştır⁴⁷¹. İngiltere’de de Barclays bankası (2009 yılı için) 11,6 milyar sterlin kar açıklamasına karşılık 113 milyon sterlin vergi ödemiş⁴⁷², Amazon firması (2012 yılı için) 3,35 milyar sterlin tutarındaki satışlarına karşılık 1,8 milyon sterlin vergi ödemiş, Starbucks firması ise 400 milyon sterlin görünen satışlarına karşılık hiç vergi ödememiştir⁴⁷³. Bu sebeple söz konusu firmalara ait dükkanlar protestolara sahne olmuştur. Gerçekten de “UK Uncut” isimli aktivist grup, Starbucks firmasının mağazalarını çocuk kreşlerine, yoksullar ve evsizler için barınaklara dönüştürme⁴⁷⁴, Barclays bankasının şubelerini kütüphane ve okullara dönüştürme⁴⁷⁵ gibi protesto eylemleri gerçekleştirmiştir. Aynı şekilde Vodafone firmasının ödemesi gereken vergiden çok azını ödemesi gerekçe gösterilerek firmanın şubeleri önünde gösteriler düzenlenmiş ve bu gösteriler firmayı bazı şubelerini kapatmak zorunda bırakmıştır⁴⁷⁶.

⁴⁷¹ GONGLOFF, Mark, “Apple, Google, Microsoft Avoid Taxes By Keeping Billions In Profits Offshore: Senate Report”, **Huffington Post**, 20 Eylül 2012, https://www.huffpost.com/entry/microsoft-taxes-profits-offshore_n_1901398 Erişim Tarihi: 17.06.2020

⁴⁷² BATTY, David, “Barclays Branches Targeted in Protests Against Tax Avoidance”, **The Guardian**, 19 Şubat 2011, <https://www.theguardian.com/uk/2011/feb/19/barclays-ban-protests-tax-avoidance> Erişim Tarihi: 17.06.2020

⁴⁷³ BARFORD, Vanessa, HOLT, Gerry, “Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming'”, **BBC News Magazine**, 21 Mayıs 2013, <https://www.bbc.com/news/magazine-20560359> Erişim Tarihi: 17.06.2020

⁴⁷⁴ <https://www.bbc.com/news/uk-20650945> Erişim Tarihi: 17.06.2020

⁴⁷⁵ BATTY, agm.

⁴⁷⁶ RAWLINSON, Kevin, “UK Uncut Protesters Blockade Vodafone Stores Across Country”, **The Guardian**, 15 Haziran 2014, <https://www.theguardian.com/uk-news/2014/jun/14/uk-uncut-vodafone> Erişim Tarihi: 17.06.2020

Çokuluslu firmalara gösterilen bu tepkilerin dayanağı ahlakilik olsa da tepkilerin kaynağında adalet duygusu ve bu kapsamda vergi adaleti ya da daha doğru bir ifadeyle adaletsizliği yatmaktadır. Lakin neredeyse bazı ülkelerin gayri safi milli hasılları ile yarışabilen gelirlere sahip bazı dev çokuluslu firmalar, bu gelirleriyle orantısız ufak vergi yüküne tabi olabilmektedir. Bu durum ise gelir sağladıkları ülkelerin ekonomik ve hukuki düzeninden yararlanarak gelir elde etmelerine rağmen bu ekonomik ve hukuki düzenin yükünün tümünün toplumun diğer bireyleri üzerinde kalmasına sebep olmakta, ticari faaliyetleri dünyanın dört bir yanına uzanan bu büyük teşebbüslerin son derece karmaşık planlama stratejilerinden yararlanamayan rakipleri üzerinde de haksız bir avantaj elde etmelerine sebep olmaktadır⁴⁷⁷. Bu mülahazalar doğrultusunda konunun vergi adaleti yönünden ele alınması zaruridir.

C. Vergi Adaleti Yönünden Vergi Planlaması

Vergi adaleti kavramı genel olarak mükelleflerden verginin ne kadar, hangi oranda tahsil edileceği, vergi yükünün hakkaniyetli bir şekilde nasıl dağıtılacağı sorunsalı ile ilgili olup, özetle kimden ne kadar vergi alınacağına yöneliktir. Bununla beraber vergi adaletinin kişiden kişiye ve zamana göre değişilebilir olma özelliği karşısında vergide kesin bir adaletin sağlanmasının imkânsız olduğu savunulmaktadır⁴⁷⁸. Kesin bir vergi adaletinin sağlanması olanaksız görülse de vergi adaletini sağlamaya yönelik birtakım vergilendirme ilkeleri kabul edilmiş durumdadır. Yukarıdaki “kim?” ve “ne kadar?”

⁴⁷⁷ CHRISTIANS, Allison, “Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality”, **Washington University Journal of Law & Policy**, Cilt: 44, Sayı: 39, 2014, s. 46

⁴⁷⁸ ERGİNAY, age., s. 43

sorularının yanıtı da birbirlerini tamamlayan bu temel vergilendirme ilkelerinin uygulanmasıyla ortaya çıkmaktadır: mali güce göre vergilendirme, vergilendirmede eşitlik ve vergilendirmede genellik ilkesi.

Kısaca bahsetmek gerekirse vergide genellik ilkesi vergi yükünün belirli kesimler üzerinde bırakılmayarak hem vatandaşların hem de ülkede yaşayan fakat vatandaş olmayan yabancıların tümüne dağıtılması anlamına gelmektedir⁴⁷⁹ ki, verginin genelliği, vergide eşitlik ilkesinin hayata geçmesinin ön koşuludur⁴⁸⁰. Lakin vergide eşitlik ilkesi, kanun önünde eşitliğin yanında yatay ve dikey adalet kavramları kapsamında tanımlanmaktadır. Şöyle ki, gelir, gider, servet gibi yönlerden aynı olanların aynı vergilendirilmesini, farklı olanların farklı vergilendirilmesini öngören adalet anlayışı, vergilendirmede eşitlik ilkesinin temelini oluşturmaktadır. Vergilendirmede eşitlik ilkesinin somutlaşmış hali olan mali güce göre vergilendirme ilkesi ise Anayasa Mahkemesi'nin ifadesiyle⁴⁸¹ “(...) verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır.”

Vergiden kaçınmanın vergide adalet ilkesi bağdaşıp bağdamadığının irdelenmesi gereklidir. Neticede çokuluslu şirketlere vergi konusunda gösterilen tepkilerin temeli

⁴⁷⁹ KANETİ, EKMEKÇİ, GÜNEŞ, KAŞIKÇI, age., s. 49

⁴⁸⁰ ÇAĞAN, age., s. 147; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, age., s. 47

⁴⁸¹ AYM, 06.07.1995 tarih, E:1994/80, K:1995/27

aslında adaletsiz vergi yüküne ve bu kapsamda vergi adaleti ilkesine yöneliktir. Bu kapsamda konuyu özellikle de çokuluslu şirketler tarafından benimsenen genel agresif vergi planlaması yöntemleri çerçevesinde vergide adalet ilkesinin üç unsuru yönünden ele almanın daha isabetli olacağı düşünülmektedir.

Çokuluslu şirketler, ticari operasyonlarının dünya çapına yayılmış olmasını avantajlarına kullanarak, önceki bölümlerde açıklanan ters çevirme, transfer fiyatlandırması gibi yöntemlerden yararlanarak gerek ana merkezlerinin bulunduğu ülkelerdeki gerekse gelir elde ettikleri ülkelerdeki vergi yükünü ciddi derecede azaltabildikleri malumdur. Bunu vergide adalet ilkeleri kapsamında değerlendirmeye aldığımızda, ilk bakışta gerek verginin genelliği ilkesine gerek vergide eşitlik ilkesine gerekse mali güce göre vergilendirme ilkesi ile çeliştiği görülebilmektedir. Zira mükellefin (çokuluslu şirket) ülkede elde ettiği gelire rağmen ülkenin diğer mükellefleri ile aynı şekilde vergi yüküyle karşılaşmamasının vergi yükünün bir ülkede yaşayan vatandaşlık bağıyla bağlı olsun olmasın herkes üzerine dağıtılmasına ilişkin verginin genelliği ilkesine, yine kendisiyle aynı seviyede olan diğer mükelleflerle eşit vergi yüküne tabi olmamasının vergide eşitlik ilkesine ve nihayet ülkede elde ettiği gelirle orantısız bir şekilde düşük vergi yükünden sorumlu olmasının ise mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık teşkil ettiği söylenebilir.

Bununla birlikte dikkat edilmesi gereken nokta, vergide adalet ilkesinin ve bu ilkenin tamamlayıcısı olan bahsi geçen üç ilkenin doğrudan muhatabı mükellefler değil, devlettir. Neticede vergilendirmenin ne şekilde yapılacağını belirleyecek tek şey egemenlik kudretinin sahibi olan devletin kendisidir. Nihayet vergide adalet ilkesini hayata geçirecek olanın devletten başkası olmadığı unutulmamalıdır. Dolayısıyla mükelleflerin kimi davranışları gerçekten vergide adalet ilkesini zedelemekte ise de

zedelenen bu adaleti tekrar tesis etmekle görevli olan devlettir ki gerek ulusal gerekse uluslararası alanda vergisel kurumların kötüye kullanılmasını engellemeye yönelik pek çok çalışmalar yapılmakta ve tedbirler alınmaya çalışılmaktadır. Ne var ki yabancı yatırımları çekmek amacıyla düşük vergiler belirleyerek diğer ülkelerle vergi rekabeti içerisine giren ve çokuluslu şirketleri agresif vergi planlaması yöntemleri bulmaya ve uygulamaya teşvik edenin de kamu hizmetlerini sağlamak ve bunun için vergi toplamakla görevli ve ayrıca vergi adaletini tesis etmekle yükümlü olan devletlerin bizzat kendileri olduğu unutulmamalıdır. Kaldı ki, OECD'ye üye devletlerin çoğunluğunun uluslararası piyasaya dokunan hiçbir şeyi vergilendirmeme eğiliminde olduğundan hareketle çokuluslu şirketlerin agresif vergi planlaması eylemlerinin kanunların ruhuyla tamamen uyumlu olduğu dahi ileri sürülebilecektir⁴⁸².

Diğer taraftan vergi planlaması ile vergi yükünü azaltabilen mükelleflerin aynı durumda olan ve aynı zamanda rakibi niteliğindeki diğer mükelleflere göre haksız ticari avantaj elde ettiği yönündeki tartışmanın esasen vergide eşitlik ilkesi etrafında yapılmakta olduğu ifade edilebilir. Zira vergide eşitlik ilkesinden söz ettiğimizde, dikey ve yatay eşitlik kavramları ve aynı durumda olanların aynı vergi yüküne tabi tutulması (yatay eşitlik) ilkesi karşımıza çıkmaktadır. Burada kötüye kullanma içeren bazı agresif vergi planlaması teknikleri ile vergisel avantaj sağlanması durumu kuşkusuz haksız bir rekabet avantajında da işaret edecektir. Öte yandan tam hukuka uygunluk içeren vergi planlaması yöntemleri için aynı durumun söz konusu olamayacağı düşünülmektedir. Gerçekten de verimli bir gider yönetimi basiretli bir tacir veya işletme yönetiminin görevlerinden birisidir. İşletme için maliyet niteliğinde olan verginin hukuka uygun yöntemlerle

⁴⁸² CHRISTIANS, *Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality*, s. 51

düşürülmesi de verimli gider yönetimi anlayışının bir parçası olmalıdır. Bu çerçevede hukuka uygun bir planlamayla maliyetleri azaltan bir işletmenin kendisiyle aynı seviyede olan rakiplerine karşı haksız bir avantaj elde ettiğini ileri sürmek, daha ileri teknolojiye yatırım yaparak verimli bir üretim elde eden bir işletmenin eski teknolojiye kullanan rakiplerine karşı haksız bir avantaj elde ettiğini ileri sürmek ile aynı nitelikte olacaktır. Dolayısıyla agresif vergi planlaması ile hukuka aykırı vergi kaçırma yöntemlerini bir tarafa bıraktığımızda, vergi planlamasının vergide eşitlik ilkesini zedeleyeceğinden bahsetmenin mümkün olmadığı düşünülmektedir.

Her ne kadar vergide adaletin mutlak olarak sağlanmasının olanaksız olduğu ifade edilmekte ise de neticede vergi yasaları tarafından adaletin asgari bir şekilde sağlanmış olduğu kabul edilen vergi sistemi mevcut olduğunun varsayılması gerekmektedir. Bunun aksinin kabul edilmesi hali zaten vergiye karşı gösterilecek farklı tepkilere yol açabileceği için konumuzun dışındadır. Dolayısıyla vergide adaletin bir şekilde sağlanmış olduğunun kabul edildiği bir vergi sistemini ele aldığımızda; kimi mükelleflerin vergi yasalarınca üzerlerine düşen vergi yükünü vergi planlaması ile bir şekilde bertaraf etmelerinin mali güce göre vergilendirme ilkesi kapsamında vergi adaletine uygunluğunun da irdelenmesi gerekmektedir. Neticede vergi adaletini sağlayan, tüm mükelleflerin mali güçleri çerçevesinde vergi vermeleridir ve vergiden kaçınan mükellef, mali gücünün mevcudiyetine rağmen vergi planlaması yoluyla vergi ödemekten kısmen veya tamamen kurtulmaktadır.

Mali güce göre vergilendirme ilkesinin vergi adaletinin temini yönünde en başta gelen ilke olduğu düşünülmektedir. Devletler, mükelleflerin mali güçlerini tam ve gerçek olarak kavrayabilmek için iktisadi olarak gelir, harcama ve servet unsurlarını vergilendirmekte ve her mükellefin kendi subjektif durumunun da vergilendirmede

dikkate alınabilmesi için vergi kanunlarına sayısız hükümler ihdas etmektedir. Buna ek olarak vergi kanunlarında vergilendirmenin mali amacının dışında yönlendirici vergilendirmeye yönelik pek çok hüküm de mevcuttur. Tüm bunları içeren bir vergi sisteminin mali güce göre vergilendirmeyi esas aldığı ve bu kapsamda vergi adaletini tesis ettiği varsayıldığında, devlet tarafından oluşturulmuş bu sistemdeki mevzuatın lafzına ve ruhuna tamamen uygun olarak vergi planlaması yaparak vergi yükünü azaltan bir mükellefin varlığının ne mali güce göre vergilendirme ilkesini, ne de vergide adalet ilkesini zedelediğinden söz edilemeyeceği düşünülmektedir. Zira vergi sisteminin de vergi adaletini bir şekilde sağlamakta olduğu varsayıldığı için de mükelleflerin bu şekilde vergilerini belli bir plana oturtarak vergi yükünü azaltmalarının zaten kanun koyucunun iradesi dahilinde olacağı söylenebilir.

Dolayısıyla da teoride tam hukuka uygunluğu temsil eden vergi planlamasının vergi adaleti yönünden herhangi bir sakıncası olmaması gerektiği düşünülmektedir. Hatta aksine, vergilerini planlayan mükellefin basiretli davranarak üstlendiği verginin optimal vergi yükünü oluşturacağı için, vergilerini planlama zahmetine girmeyen mükelleflerin ise basiretsiz davranarak ödemeleri gereken vergiden çok daha fazla vergi ile karşı karşıya kalacakları da düşünülebilecektir.

Bu noktada şunu da ifade etmek gerekir ki bir taraftan bizzat devletçe vergisel avantaj bahsedilen kimi iş ve işlemleri yaparak vergisel avantaj elde etmenin vergi adaleti kavramı ile uyumlu olduğunu savunup diğer taraftan kanunların lafzıyla uyumlu fakat kanun koyucunun amacıyla çok da uyumlu olmayan fakat kötüye kullanım da içermeyen vergisel avantaj sağlamaya yönelik mükellef işlemlerini vergi adaletine aykırı ilan etmenin de istikrarlı olmadığını söylemek gerekir. Zira böyle bir yaklaşım esasen devlet tarafından tespit edilmiş olması gereken bir hukuka uygunluk sınırını kestirme eylemini

içermesinin yanında bütün suçu kanun teklifini veren siyasetçilerin ne amaçladıklarını tahmin etmeye yönelik bir kanıya dayanılarak belirlenen bu sınırın yanlış yerinde kaldığını söyleyerek mükellefin üzerinde bırakmaktadır⁴⁸³.

Bununla beraber sıradan vatandaşlar kendi vergi planlamalarını çok basit bir şekilde yapabilse de karmaşık ve kapsamlı bir vergi planlamasının konunun uzmanları tarafından yapılması gerektiği açıktır. Bu konuda iyi hizmet alınabilmesi de mükellefin mali gücüyle doğru orantılı olduğundan mali gücü düşük olan mükelleflerin böyle bir hizmetten yararlanmaları çok da olanaklı olmadığı bir gerçektir. Bu durum ise daha iyi ve profesyonel bir vergi planlaması hizmeti alan mükelleflerin daha az vergi ödemelerine sebep olabilecektir ki, bunun aynı hizmeti almaya mali gücü el vermeyen mükellefler yönünden eşitsizlik teşkil edebileceği hususunun da dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir.

D. Hukuki Güvenlik İlkesi Yönünden Vergi Planlaması

Kişiler vergi planlaması yoluyla yürürlükte olan vergileri analiz edip hukuki ilişkilerini ayarlamakta ve bu yolla da en uygun vergi vermeyi düşündüklerinden dolayı, öngörülebilirlik ya da daha geniş anlamıyla hukuki güvenlik ilkesi vergi planlaması için azami önem taşımaktadır. Zira mükelleflerin mali planlamalarını yaparken hali hazırda yürürlükte olan vergilerin durumunu, kapsamını ve vergi oranlarını göz önünde bulundurmaları son derece doğaldır. Hatta öyle ki, kimi mükellefler (şirketler) vergilerini mali yılın başında planlayıp, yıllık işletme planlarını bile buna göre ayarlarken, kimi mükellefler ise uygulanmakta olan bir takım vergi teşviklerini dikkate alarak büyük

⁴⁸³ CHRISTIANS, *Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality*, s. 49

yatırım kararları almakta ve on yılları kapsayan devasa mali planlamalar içerisine girmektedirler. Bu mali planlamalar teşebbüsün finans kuruluşlarından kullanacağı kredileri ve diğer özel kişi borçlanmalarını ile ödemelerini içerdiği gibi, devlete ödenecek vergi, harç ve diğer benzeri mali yükümlülükleri de kapsamaktadır.

Bu gibi geniş yıllara yayılan ve bazı sektörler açısından son derece önem arz eden bu tür yatırımlar ve planlamalar yönünden nispeten durağan ve öngörülebilir bir hukuk ve vergi sisteminin varlığı olmazsa olmaz niteliktedir. Zira burada mükelleflerin doğrudan doğruya mülkiyet hakları ile teşebbüs hürriyetleri gibi temel anayasal hak ve özgürlükleri söz konusudur. Vergilendirmenin bu şekilde doğrudan doğruya kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle ilgili olması, vergilerin yasallığı ilkesinin ana gerekçesini oluşturmakta⁴⁸⁴ olup, aynı zamanda devletin vergilendirme yetkisini kullanması sırasında ortaya çıkabilecek keyfî ve takdiri uygulamaları önlemek ve dolayısıyla da kişilerin özgürlüklerini devlete karşı koruyacak güvenlik sınırının bir kısmını da teşkil etmektedir⁴⁸⁵. Bu sınırın diğer bir tarafını ise hukuki güvenlik ilkesi oluşturmaktadır. Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer bulan hukuk devleti ilkesinin yanında, 73'üncü maddesindeki vergilerin yasallığı ilkesini de dayanak alan hukuki güvenlik ilkesi; vergi hukukunda verginin kanuniliği ilkesi ile birlikte ele alınması gereken bir ilkedir. Dolayısıyla ceza hukukunda yer alan birtakım ilkelerin vergi hukukuna yansımaları olan geriye yürümezlik, vergide kıyas yasağı ve vergilendirmede belirlilik gibi ilkelerin tümünün hukuki güvenlik ilkesi içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

⁴⁸⁴ KARAKOÇ, *Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, s. 305

⁴⁸⁵ GÜNEŞ, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008, s. 14

Demokratik hukuk devleti ilkesi, tam hukuka uygunluk niteliği bulunan vergi planlaması yoluyla vergiden kaçınma eylemine meşru işlem özelliği kazandırırken, hukuki güvenlik ilkesinin de mükelleflerin vergi normları karşısında plan yapabilme imkânını sağladığı açıktır⁴⁸⁶. Pek tabi bilinmezliğin hüküm sürdüğü bir ortamda herhangi bir planlamadan bahsedilemeyeceği açıktır. Bu kapsamda planlama eylemi ileriye dönük bir nitelik taşıdığından, yine ileriye dönük bir öngörülebilirliğin mevcudiyeti de şarttır.

Vergi planlamasında mükelleflerin ihtiyaç duyduğu öngörülebilirliğin bir diğer unsuru da yine hukuk devleti ve bu kapsamda hukuki güvenlik ilkesinin bir parçası olan belirliliktir. Anayasa Mahkemesi belirlilik ilkesini hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkeleri bazında ele almakta ve *“Hukuk devletinin temel ilkelerinden biri ‘hukuk güvenliği’ ilkesidir. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Hukuk devletinde kanun metinlerinin ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. ‘Belirlilik’ ilkesine göre ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir tereddüde ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir”* şeklinde tanımlamaktadır⁴⁸⁷.

Bir vergi normunun içeriğinin açık, anlaşılabilir ve sınırlarının net bir şekilde çizilmiş olması verginin belirliliği, dolayısıyla da hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir.

⁴⁸⁶ COŞKUN KARADAĞ, agm., s. 699

⁴⁸⁷ AYM, 18.06.2013 tarih, E:2012/157, K:2013/79 sayılı kararı

Zira vergi mükelleflerinin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi için vergi yükünün açık ve seçik bir biçimde önceden hesaplanabilir ve tahmin edilebilir nitelikte olması gerekmektedir⁴⁸⁸. O halde vergilerin planlanması sürecinde mükellefin halihazırdaki vergi sistemini oluşturan kuralların hem kendisi hem de vergi idaresi açısından herhangi bir tereddüde ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır olmasına ihtiyaç duymasının yanında, vergi planlaması tamamlandıktan sonraki yürütüm sürecinde bu planlamanın mükellefçe öngörülen yararı sağlaması açısından da planlamanın oturtulduğu kuralların ileride vergi idaresinin herhangi bir işlemi ile kolayca değiştirilememesini bekleme hakkı mevcut olmalıdır. Kuşkusuz burada konu sadece vergilerin ya da harç/resim/benzeri mali yükümlülüklerin münhasıran yasama organı tarafından getirilmesini değil, vergi planlamasında göz önünde bulundurulması gereken vergi sistemine ait tüm unsurların; verginin konusundan başka, vergiyi doğrudan olayı, matrahı, oranı, vergi miktarını, indirimleri, istisnaları ve muafiyetleri, tarh, tahakkuk ve tahsil süreleri ve şekillerini, zamanaşımını ve benzeri konuların da yasama organınca düzenlenmesini⁴⁸⁹ kapsamaktadır.

Anayasa Mahkemesi belirlilik ve bu kapsamda öngörülebilirlik ile ilgili olarak⁴⁹⁰, vergi planlamasında mükelleflerin ihtiyaçları ile paralel bir şekilde “(...) bir kanuni düzenlemenin bireylerin davranışını ona göre düzenleyebileceği kadar kesinlik içermesi, kişinin gerektiği takdirde hukuki yardım almak suretiyle, bu kanunun düzenlediği alanda

⁴⁸⁸ ÇAĞAN, age., s. 173

⁴⁸⁹ YILMAZOĞLU, Yunus Emre, **Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları; Yargı Kararları Işığında Bir İnceleme**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 35; GÜNEŞ, age., s. 118

⁴⁹⁰ AYM, *Murat Çevik*, B. No: 2013/3245, 11.12.2014, § 44

belli bir eylem nedeniyle ortaya çıkacak sonuçları makul bir düzeyde öngörebilmesi” ifadelerini kullanmıştır.

Tüm bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde mükelleflerin vergilerini planlarken vergi alacaklısı olan devletten öngörülebilirlik ve hukuki güvenlik yönündeki beklentilerinin başta vergi idaresi olmak üzere, yasama ile yargıyı da kapsadığı söylenebilecektir. Vergi planlamasında ulaşılmak istenen iktisadi sonucun ve bu sonuca ulaşılması için gereken hukuki yolların incelenerek, bu yollardan hangisinin vergisel açıdan avantajlı olduğu belirlenmesi ve hedeflenen sonuca ulaşmayı sağlayan tüm çözümler vergisel perspektif de dâhil olmak üzere tüm yönlerden bir getiri-götürü hesabına tabi tutulup en uygun yol seçilmesinin esas olduğu⁴⁹¹ nazara alındığında, planlamanın ilk aşaması, hali hazırda yürürlükte olan vergi düzeninin, yasal ve idari düzenlemeler, vergi idaresinin konuyla ilgili yorumları ile yine konuyla ilgili varsa yargı içtihatlarıyla bir bütün olarak resminin çekilmesi olmaktadır. Bu aşama mükelleflerin nispeten daha güvenli bir pozisyonda oldukları bir aşamadır; zira mükellefler fotoğrafını çektikleri vergi düzeninde fazla riskli gördükleri kısımlarda kendilerini bağlayacak bir işlem yapmaktan kaçınabilme şansına sahiptirler. Bununla birlikte AYM’nin de ifade ettiği üzere vergiyle ilgili yasal düzenlemelerin açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, belirlilik ilkesinin ve bunun da temelinde hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir⁴⁹².

⁴⁹¹ AKKAYA, age., s. 27–28

⁴⁹² AİHM, 2011 yılına ait *Serkov v. Ukrayna* kararında mükellefin vergisel hak ve borçlarına ilişkin düzenlemelerin belirsiz ve açık olmamasından mütevellit yorum farklılıklarının olması durumunda (yerel mevzuatta yer alan ana kural uyarınca) mükellef lehine yorum yapılacağını ifade etmiştir.

Burada esas önemli olan ve sorun çıkması daha muhtemel olan aşama, vergi planlamasının yapıldıktan ve mükellefin iş ve işlemlerini yapmış olduğu bu planlama uyarınca yeniden düzenlemesi, başka bir ifadeyle planlamanın uygulamaya geçirilmesi aşamasıdır. Neticede bu aşamada mükellefler vergi idarelerinin beklenmeyen yorumları ve uygulamalarıyla muhatap olabilmekte, çeşitli kanun değişiklikleri ile yüksek mahkemelerin süre gelmiş içtihatlarında ve hukuki yorumlarında değişikliklerle karşı karşıya kalabilmektedirler.

Mükellefin yapmış olduğu planlamadan elde etmeyi umduğu sonucu almasını engelleyebilecek idari işlemlerin başında vergi oranlarının idarece değiştirilmesi gelmektedir. Anayasanın 73'üncü maddesinde Cumhurbaşkanına kanunla belirlenmiş olan sınırlar içerisinde kalmak kaydıyla vergi oranlarını değiştirilebilmesi yönünde yetki verilebileceği düzenlenmiş vaziyettedir. Bu kapsamda idari bir (düzenleyici) işlem niteliğinde olan Cumhurbaşkanlığı Kararı yoluyla vergi oranlarında değişiklik yapılması halinin, önceden yapılmış bir vergi planlamasını zedeleyebileceği söylenebilecektir. Öte yandan Cumhurbaşkanlığı tarafından vergi oranlarında yapılabilecek değişikliklerin üst ve alt sınırları ilgili kanunlarca kesin olarak belirlenmiş olması sebebiyle, mükellefin asgari bir öngörüye sahip olduğu hususunun da dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir.

İdarenin bu istisnai düzenleme yetkisi haricinde, vergi mevzuatının uygulanması hususundaki yorum farklılıklarından doğan vergi idaresi işlemlerinin de vergi planlaması açısından risk oluşturduğu söylenebilecektir. Özellikle de mükelleflerin kötüye kullanım içeren eylem ve iş neticesinde vergisel avantaj elde etmelerini engellemeye yönelik getirilmiş olan kaçınma karşıtı kuralların uygulanmasında yorum farklılıkları meydana gelebilmekte ve bunun sonucunda da mükelleflerin eylem ve işlemleri vergi idaresi tarafından eleştiriye tabi tutulabilmektedir. Bu kapsamda vergi idarelerinin mükelleflerin

işlemlerinin kötüye kullanım açısından değerlendirmelerinde kullandıkları özün şekle üstünlüğü, ekonomik yaklaşım gibi öğretiler, verginin yasallığı ilkesi kapsamında tartışmaya tabi olabilmektedirler. Zira vergi düzenlemelerinin lafzının ötesine geçilerek kanun koyucunun iradesinin araştırılması neticesinde bu iradenin belli bir yönde olduğu veya olması gerektiği yönünde yapılacak çıkarımların verginin yasallığı ilkesiyle çatışabileceği düşünülmektedir.

Özellikle de kanunun lafzıyla uyumlu fakat kanun ruhuna uygun olup olmadığı tartışmalı mükellef işlemlerinin değerlendirilmesinde kullanılan yorum yöntemleri kapsamında kanun koyucunun amacının tespit edilmeye çalışılması konusunda vergi idarelerinin mükelleflerle farklı yorum içerisinde bulunmaları söz konusu olabilmektedir. Zira vergilendirmede vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu mükellefin içsel çıkarlarının vergilendirme ya da vergilendirmeme yönündeki eğilimlerini etkilemesinin doğal olduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte kanun koyucunun iradesinin mutlaka vergilendirme yönünde olduğu veya olması gerektiği yönündeki anlayışın isabetliliği tartışmalıdır⁴⁹³.

Burada esasen idare hukukuna ait bir kavram olan meşru beklentiler nazariyesinden de bahsetmenin gerekli olduğu kanısındayız. Neticede yasanın sağlaması gereken istikrarı bizzat yasanın bozduğu ya da kamusal yetkilerin mükellefleri yanlış yönlendirdiği hallerde yasallık ilkesinin mutlak olarak uygulanmasının kişilerin meşru

⁴⁹³ Birleşik Krallık'ta da başlarda mahkemelerin tutumu, mahkemelerin kanun koyucu olmamaları sebebiyle vergi düzenlemelerinin yorumunda esas alınacak yöntemin lafzi yorum olması gerektiği, eğer mevzuatın lafzında herhangi bir hata, eksiklik bulunması halinde bunu düzeltecek olanın mahkemeler değil, parlamento olduğu yönünde olmuştur. (THURONYI, age., s. 138)

sayılan güvenliğini sarsabildiği⁴⁹⁴ durumlar söz konusu olabilmektedir. Öğretide meşru beklentiler nazariyesinin tanımı; “bireyin hukuka uygun olmak kaydıyla yetkililerin taahhütleri ile süregelen hukuki uygulamalara güvenerek belirli hakları elde etme beklentilerinin hukuk güvenliği ilkesi gerekçesiyle korunması, kendileri hakkındaki olumsuz değişiklere karşı en azından bir dinlenilme hakkı verilerek korunması; bazen de korunan çıkarın niteliğine göre yeni bir karar zorunluluğu”⁴⁹⁵ şeklinde yapılmaktadır. Alman kökenli bir ilke olan meşru güvenin korunması ilkesi Avrupa Adalet Divanı içtihatlarında üstün hukuk kuralı ve temel ilke olarak kabul edilmekte olup, AİHM tarafından da vergi alanında sıklıkla meşru beklenti şeklinde kullanılmaktadır⁴⁹⁶. Nihayet meşru beklenti, mülkiyet hakkı iddiaları incelenirken ortada bir mülkün bulunup bulunmadığının değerlendirilmesinde AİHM tarafından kullanılan ölçütlerden birisidir⁴⁹⁷.

Haklı beklentiler kavramı geçmişte Türk idari yargısında çok fazla kendisine yer bulamasa da Danıştay’ın bazı kararlarında bu kavrama değindiği görülmektedir. Danıştay 5. Dairesi’nin 19.03.1996 tarih, 1993/7236, K:1996/1164 sayılı kararında “...hükümlerini göz önünde bulundurarak idarenin güvenilirliği ve idarede istikrar prensibinden hareketle müfettişliğe geçmek için başvurdukları ve bunun sonucu olarak da sınavla

⁴⁹⁴ BERKSOY, İrem, “Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi”, **Journal of Life Economics**, Cilt: 3, Sayı: 1, Ocak 2016, s. 72

⁴⁹⁵ OĞURLU, Yücel, **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 221

⁴⁹⁶ BERKSOY, agm., s. 77-78

⁴⁹⁷ DİLEMRE ÖDEN, Begüm, “Vergilendirmede ‘Meşru Beklenti’ Sorunsalı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 359, Ağustos 2018, s. 119

gelen müfettişlerle aynı haklara sahip oldukları konusunda haklı beklenti içine girdiklerinin kabulü mümkün olmadığı gibi esasen var olmayan bir hakkın korunmasının da hukuken mümkün olmaması karşısında, davacının anılan maddeye yönelik iptal isteği haklı dayanaktan yoksun kalmaktadır” denilmek suretiyle haklı beklentiler kavramının idarenin güvenilirliği ve idarede istikrar ilkelerinden kaynaklandığı belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesi’nin ise meşru beklenti kavramını özellikle de mülkiyet hakkı ihlaline yönelik bireysel başvuru incelemelerinde AİHM içtihatlarını baz almak suretiyle sıklıkla kullanmakta olduğu görülmektedir. AİHM tarafından öncelikle göz önüne alınan ölçüt, ortada AİHS Ek 1. Protokol madde 1’de tanımlanan mülkiyet hakkı kapsamında bir mülkiyet hakkının veyahut bir mülkün bulunup bulunmadığıdır. AİHM mülk kavramını geniş olarak yorumlamakta olup, malvarlığı değeri olması kaydıyla maddi ve gayri maddi her türlü hak mülkiyet tanımı içerisinde yorumlanmaktadır⁴⁹⁸. Bu kapsamda “maddi bir fayda elde edileceğine ilişkin meşru beklenti” de AİHM tarafından *Pine Valley Developments Ltd ve diğerleri v. İrlanda, S.A. Dangeville v. Fransa* gibi kararlarında AİHS Ek 1. Protokol madde 1 kapsamında mal sayılmıştır⁴⁹⁹.

AYM de bireysel başvuru incelemelerinde AİHM’nin yukarıdaki içtihatlarına atıf yapmakla⁵⁰⁰ birlikte, norm denetiminde de meşru beklenti nazariyesinden yararlanmaktadır. Gerçekten de AYM 19.02.2020 tarih ve E:2018/139, K:2020/12 sayılı kararında:

⁴⁹⁸ DİLEMRE ÖDEN, agm., s. 121

⁴⁹⁹ BERKSOY, agm., s. 81

⁵⁰⁰ AYM’nin 11.03.2020 tarih ve 2016/12233 sayılı kararı (Bireysel Başvuru)

“Mülkiyet hakkı, kural olarak mevcut mal, mülk ve varlıkları koruyan bir güvencedir. Bir kişinin hâlihazırda sahibi olmadığı bir mülkün, bu mülkte gelecekteki değer artışını da içerecek şekilde mülkiyetini kazanma hakkı, kişinin bu konudaki menfaati ne kadar güçlü olursa olsun Anayasa’yla korunan mülkiyet kavramı içerisinde değildir. Gelecekte elde edileceği iddia edilen bir kazanç, kazanılmadığı veya bu kazanca yönelik icrası mümkün bir iddia mevcut olmadığı sürece mülk olarak değerlendirilemez (Kemal Yeler ve Ali Arslan Çelebi, B. No: 2012/636, 15/4/2014, § 36).

Ancak yukarıdaki hususun istisnası olarak belli durumlarda, bir ‘ekonomik değer’ veya icrası mümkün bir ‘alacak’ iddiasını elde etmeye yönelik ‘meşru bir beklenti’, Anayasa’nın mülkiyet hakkı güvencesinden yararlanabilir. Meşru beklenti, makul bir şekilde ortaya konmuş icra edilebilir bir iddianın doğurduğu, mevzuatta belirli bir kanun hükmüne veya başarılı olma şansının yüksek olduğunu gösteren yerleşik ve istikrarlı bir yargı içtihadına dayanan, yeterli somutluğa sahip nitelikteki bir beklentidir.”

İfadeleriyle kişilerdeki “ekonomik değer” elde etme beklentisinin mülkiyet hakkı kapsamında meşru beklenti olarak değerlendirilebileceğini belirtmiş durumdadır.

AİHM ile AYM’nin bu “maddi fayda” ve “ekonomik değer” yaklaşımlarının vergi planlaması açısından son derece önemli olduğu düşünülmektedir; zira mükelleflerin vergi planlamasıyla hedefledikleri ana sonucun vergi yükünü hukuka uygun bir şekilde azaltmak suretiyle maddi bir fayda elde etmek olduğu nazara alındığında, vergi planlamasının da mülkiyet hakkı kapsamında meşru beklenti nazariyesi dahilinde yorumlanabileceği düşünülmektedir. Bu doğrultuda da vergi planlaması suretiyle

vergiden kaçınmanın AİHS kapsamında korunan bir hak olarak ele alınması sonucuna ulaşılabilir.

Kazanılmış hak seviyesine ulaşmamasına rağmen kişinin korunması gereken bir çıkarının olduğu düşünülen durumların hukuken tamamen göz ardı edilmesi adalet duygusunu tatmin etmeyeceğinden, kişinin haklı beklentilerinin korunması kişinin korunması ve hukuki güvenlik ilkesi bakımından da önemlidir⁵⁰¹. Vergi planlamasının esas olarak planlamanın yapıldığı anda yürürlükte olan kurallara dayandığı ve mükelleflerin de bu plana güvenerek hukuki ilişkiler içine girdikleri nazara alındığında haklı beklentiler nazariyesi bireylere ölçsüz olarak değişen ve geriye yürüyen kurallara karşı belirli bir koruma sağlamaktadır⁵⁰². Zira haklı beklentiler nazariyesi idarenin belirli bir konuda taahhütte bulunması ya da uzun süreli birtakım uygulamaları nedeniyle kişilerde meydana getirdiği haklı beklentileri karşılamasını gerektirmektedir⁵⁰³. Bu kapsamda vergi idaresinin belirli bir vergi normunun yorumlanması konusunda müstakar hale gelmiş bir görüşünü değiştirmesi de mükelleflerin haklı beklentilerine aykırı olmaktadır. Vergi idaresi yıllar boyu aynı şekilde sürdürdüğü bir vergi yorumunu değiştirirken, istikrar ilkesi çerçevesinde mükelleflerin haklı beklentilerini de “öngörülebilirlik” çerçevesinde⁵⁰⁴ göz önüne almak durumundadır.

⁵⁰¹ OĞURLU, age., s. 225

⁵⁰² BERGE, Gio T.; WIDDERSHOVEN, Rob, “The Principle Of Legitimate Expectations In Dutch Constitutional And Administrative Law”, **Netherlands Reports to the Fifteenth International Congress Of Comparative Law**, Intersentia, Bristol, 1998, s. 428

⁵⁰³ BERGE, WIDDERSHOVEN, agm., s. 423

⁵⁰⁴ BERGE, WIDDERSHOVEN, agm., s. 432

Vergi idaresinin tutumlarının kuşkusuz verginin yasallığı ile hukuk devleti ekseninde mükelleflerin hukuki güvenliğini zedeleyecek bir karaktere bürünmemesi gerekmektedir fakat böyle bir durumun söz konusu olması halinde ise mükelleflerin idarenin işleminin iptalini ve bu işlem sebebiyle varsa zararını mahkemeler nezdinde talep etme hakkı da mevcuttur. Konu idari düzenlemelere nazaran değiştirmeleri nispeten daha zor olan vergi kanunları açısından biraz daha farklıdır; zira vergi kanunlarıyla gerçekleşen vergilendirme işlemi devletin vergi toplama yönündeki egemenlik kudretinin en üst seviyede tezahürüdür. Her ne kadar yazılı hukuk kanun koyucunun iradesini yansıtmakta ise de bu iradenin siyasi güdülerden etkilenebilmesi ve toplumda her zaman var olan değişim nedeniyle hukukun değişmesi kaçınılmazdır. Bununla birlikte vergi/kanun koyucunun bu egemenlik kudretini kullanırken ölçülülüğe dikkat etmesi gerektiği gibi, mükellefler açısından hukuki güvenlik ve bu kapsamda öngörülebilirliği tesis etme yükümlülüğünden bahsedilebilecektir. Bu kapsamda vergi kanunları açısından konunun geriye yürümezlik ile vergilendirmede ölçülülük ilkeleri çerçevesinde ele alınmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

Hukuk devleti ilkesine dayanan kanunların geriye yürümezliği ilkesi, vergi planlaması bakımından daha da önemli hale gelmektedir. Savaş, doğal felaket, ekonomik kriz gibi beklenmeyen durumlarda devletin bazı ek kaynaklara ihtiyacı olabildiğinden, böyle durumlarda geriye doğru vergilemeye başvurabildiği gözlemlenmekte ise de herhangi bir zorlayıcı sebebe ihtiyaç duyulmadan da geriye doğru vergileme yapıldığı olmuştur. Anayasa Mahkemesi geriye doğru vergileme yapılması sebeplerini “*Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretide çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuk düzenine güven noktasında yoğunlaşan bu görüşler genelde (yöntem yasalarındaki zorunluluklar dışında) tüm yasalar için*

geçerli olan bir durumdur. Ayırılık koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geriye yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur. Zorunlu nedenlerle (örneğin kamu yararı gibi) geriye yürüme durumunda önceki etkileme söz konusu olabilir (...) Türk hukukunda da, enflasyona, ekonomik buhranlar ve haksız kazançlara karşı uygulamalar nedeniyle geriye yürütülen vergi yasaları çıkarılmıştır.” şeklinde dile getirmiştir⁵⁰⁵.

Öğretide, verginin geriye yürütülmesi konusunda, dar anlamda ve geniş anlamda geriye yürüme ayrımına gidilmektedir. Geniş anlamda geriye yürüme, daha önceden yürürlükte olmayan bir vergi yasasının geçmişe etkili olarak yürürlüğe sokulması veya yürürlükte olan bir vergi normunun oranının geçmişe etkili olarak artırılması veya bu yükümlülüğe geçmişe etkili olarak bir takım ek yükümlülükler getirilmesidir. Dar anlamda geriye yürüme ise, hali hazırda yürürlükte olan vergi veya mali bir yükümlülüğe ek vergi veya mali yükümlülük getirilmesi veya var olan vergi ve mali yükümlülüklerin oranında artış yapılması, bu ilavenin veya artışın önceki dönemlerde elde edilen gelirler, servet veya harcamalara uygulanması olarak tanımlanmıştır⁵⁰⁶.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Vergiye Doğuran Olay” başlıklı 19’uncu maddesinin birinci fıkrasında “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar” denilmek suretiyle vergi borcunun doğması vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasına bağlanmıştır. Buna göre yasalarda belirlenmiş olan vergiyi doğuran olay gerçekleştiği anda vergi borcu doğmuş

⁵⁰⁵ AYM, 07.11.1989 tarih, E:1989/6, K:1989/42 sayılı kararı

⁵⁰⁶ AKTAN, Coşkun Can, GENCEL, Ufuk, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, İzmir, 2003, s. 3

olmaktadır. Artık bundan (vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden) sonra yürürlüğe sokulan ve söz konusu vergi borcunu arttırıcı nitelikteki bir vergi normu, verginin geriye yürümezliği ilkesi çerçevesinde bu vergiyi doğuran olaya uygulanamayacaktır. Anayasa Mahkemesi de “*Vergi Hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımının yapılması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 19. maddesine göre, Vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, bu olaya ilişkin vergi yükünün arttırılması geriye yürüme olarak nitelendirilebilir*” ifadeleriyle konuyu vurgulamıştır⁵⁰⁷.

Vergi kanunlarının gerçek olmayan geriye yürümesi anayasaya, yani hukuka aykırı kabul edilmediğine⁵⁰⁸ göre; geriye yürüme sebebiyle vergi planlaması ve bu kapsamda yatırımları sektöre uğrayan ve neticede zarar gören mükelleflerin haklarının neler olabileceğine değinilmesi gerekmektedir. Gerçekten de gerçek geriye yürüme niteliğinde olsun ya da olmasın, geriye yürüten bir verginin mükelleflerin planlarını altüst edebileceği bir gerçektir ve bunun neticesinde hali hazırdaki vergi sistemine güvenerek vergi planlamasını gerçekleştirmiş olan ve bu kapsamda büyük yatırımlar altına girmiş olan bir mükellefin zarara uğraması olasılık dahilindedir.

Bununla birlikte vergi planlaması yapılırken devletin bazı sektörlerde uygulamakta olduğu teşviklerin ve bu kapsamdaki vergi istisnaları ile muafiyetlerinin ya da diğer vergi kolaylıklarının da dikkate alınacağı açıktır. Devletin uyguladığı bu teşvikler yönlendirici

⁵⁰⁷ AYM 06.07.1995 tarih, E:1995/6, K:1995/29 sayılı kararı

⁵⁰⁸ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, age., s. 54

vergilendirme kapsamında belli bir alana yatırımı arttırmak için uygulanmakta olup, buna güvenerek yatırım yapan yatırımcının da korunması gerektiği açıktır. Zira yatırımcı vergisel avantajları dikkate alarak yatırım kararı alırken aslında kitabına uygun bir vergi planlaması yapmaktadır.

Diğer taraftan geriye yürüme söz konusu olmasa dahi, yeni bir vergi getirilmesinin ya da hali hazırdaki bir verginin oranının arttırılmasının Anayasanın 13'üncü maddesi gereğince temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunmaması da gerekmektedir. Zira vergilendirme mülkiyet hakkının doğrudan sınırlandırılması niteliğinde olduğu gibi, bazı durumlarda teşebbüs hürriyetinin de sınırlandırılması sonucunu doğurabilmektedir. Bu sınırlandırmalar ise hakkın kullanılmasını engelleyecek ölçüye geldiğinde ise Anayasaya aykırılık söz konusu olabilecektir⁵⁰⁹.

Anayasanın 125'inci maddesinin son fıkrası, idarenin kendi eylem ve işlemleri nedeniyle doğan zararı ödemekle yükümlü olduğunu düzenlerken, yasama organın yasama yetkisini kullanması neticesinde ortaya çıkan zararlar ilgili herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Bu doğrultuda kanunların uygulanmasından kaynaklanan özel ve anormal zararlardan dolayı idarenin kamu külfetleri karşısında eşitlik ilkesi gereğince sorumlu tutulabileceği öğretide ifade edilmektedir⁵¹⁰. Bununla birlikte hukukumuzda bunun uygulamasının bulunmadığını, konuyla ilgili olarak Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesi nezdinde açılmış davaların reddedilmiş olduğunu da eklemek

⁵⁰⁹ Anayasa Mahkemesi de Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen hayat standardı esasını çalışma özgürlüğünün özüne dokunduğu gerekçesiyle iptal etmiştir. (AYM, 07.11.1989 tarih, E:1989/6, K:1989/42 sayılı kararı)

⁵¹⁰ GÖZLER, *İdare Hukuku*, Cilt: 2, s. 1281

gerekmektedir⁵¹¹. Öte yandan vergi kanunlarındaki değişiklikten ağır bir şekilde olumsuz etkilenen yatırımın bir yabancı yatırım niteliğinde olması halinde, ülkemizde de 02.06.1988 tarih ve 19830 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3460 sayılı Kanunla uygun bulunmuş olan Devletler ve Diğer Devletlerin Vatandaşları Arasındaki Yatırım Uyuşmazlıklarının Çözümlemesi Hakkında Sözleşme (*Convention On The Settlement Of Investment Disputes Between States And Nationals Of Other States* “*ICSID Sözleşmesi*”) hükümleri kapsamında konu yatırım uyuşmazlığına dönüştürülüp zararın Uluslararası Yatırım Anlaşmazlıkları Çözüm Merkezi (*International Centre for Investment Disputes* “*ICSID*”) nezdinde götürülecek tahkim yargılamasında talep edilmesinin de mümkün olduğu düşünülmektedir⁵¹².

E. Vergiden Kaçınma Ödevi

1. Genel Olarak

Mükelleflerin vergi kanunlarının kendilerine tanıdıkları haklardan istifade ederek en az vergi yüküne ulaşma gayretleri kapsamında rasyonel davranmalarının mükellef açısından olumsuz bir sonuç doğurması da beklenemez⁵¹³. Vergi planlaması bağlamında vergiden kaçınma hakkından söz edildiği takdirde böyle bir hakkın muhatabı vergilendirme yetkisini kullanan devlet olmaktadır ve devletin bu yetkisini kullanırken

⁵¹¹ GÖZLER, *İdare Hukuku*, Cilt: 2, s. 1287-1288

⁵¹² Hangi tür yatırımların ICSID Sözleşmesi kapsamında yatırım sayılacağı ve ICSID tahkimine başvuru şartları konusunda ayrıntılı bilgi için Bkz. AVŞAR, Melis, “ICSID Konvansiyonuna Göre Yatırım Kavramı”, *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, Cilt. 37, 2017, s. 95-140

⁵¹³ ŞİŞMAN, age., s. 45

mükelleflerin kanunların lafzına ve aynı zamanda ruhuna aykırı olmamak şartıyla vergilerini kendileri için optimal vergi yükü teşkil edecek bir şekilde düzenlemelerine olanak tanıma yükümlülüğü söz konusu olmaktadır.

Dolayısıyla vergiden kaçınma yönünde bir haktan bahsedildiğinde kamu hukukuna tabi bir kavram karşımıza çıkmaktadır. Vergiden kaçınma ödevi ise devletle mükellef arasındaki bir kamu hukuku ilişkisinden değil, tamamen özel kişiler ve kurumlar arasında ve yine özel hukuka tabi bir ilişkiden doğmaktadır.

Devlet için gelir olan vergi, mükellef için bir maliyet niteliğindedir ve mükelleflerin rasyonel olarak vergi yükünü azaltmaya, hatta mümkün olduğunda tamamen kurtulmaya çalışmalarını doğal saymak gerekmektedir. Bununla birlikte mükellefleri gerçek kişiler ile tüzel kişiler/topluluklar olarak ana ikili bir ayrıma tabi tuttuğumuzda kişileri vergi ödemeye iten sebeplerin de farklılaşabildiğini görmekteyiz. Gerçekten de her ne kadar vergi mükellefler yönünden bir maliyeti temsil etmekte ise de özellikle şahıslar; vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak görebilmekte, toplumsal gurur ve ülkelerine sadık olma duygusu sebepleriyle devletle kendilerini bütünleştirip daha yüksek bir vergi ahlakı sergileyebilmekte⁵¹⁴ ve dolayısıyla da vergiye daha yüksek bir uyum gösterebilmektedirler. Kuşkusuz bu gibi sebepler tamamen şahsi ve sübjektif hususlara dayanmaktadır.

Öte yandan ticari işletme ve ticari şirketler söz konusu olduğunda, bunların yöneticilerinin özellikle şirket tüzel kişiliğine ve hissedarlarına karşı birtakım yükümlülükleri söz konusu olmaktadır ve bu yükümlülükler kapsamımda şahsi ve siyasi

⁵¹⁴ SERİM, agm., s. 173

görüşler bir tarafa bırakılarak söz konusu ticari şirketin menfaatlerinin ön planda tutulması zorunluluk arz etmektedir.

Zira 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun “Tacir Olmanın Hükümleri” başlıklı 18’inci maddesinin ikinci fıkrası, tacirlere basiretli davranma yükümlülüğü getirmektedir. Gerçekten de mezkûr madde “*Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir*” hükmünü mahfuz olup, tüm tacirlerin⁵¹⁵ her türlü ticari faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi davranmalarını şart koşturmaktadır.

Bununla birlikte 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun “Özen ve bağlılık yükümlülüğü” başlıklı 369’uncu maddesinin ilk fıkrası ise şu şekildedir:

“Yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli üçüncü kişiler, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek yükümlülüğü altındadırlar.”

Bu hükümlerden de görüldüğü üzere ticaret şirketlerinin yönetilmesi faaliyetini gerçekleştiren şirket yönetim kurulu üyelerinin veya yönetim kurulu üyesi olmayan fakat yine de yönetici konumunda olan kişilerin şirket menfaatlerini gözetmekle yükümlü olmalarının yanında, bir tacir olan ticaret şirketinin ticari faaliyetlerinde her zaman basiretli bir iş adamı gibi hareket etmeleri kanuni zorunluluktur. Bu kapsamda öğretide şirket yöneticilerinin bu belirtilen özen yükümlülüğünün 18’inci maddede yer alan

⁵¹⁵ Burada tacirler ifadesiyle TTK madde 12/1 uyarınca bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten şahıslar ile TTK madde 16/1 uyarınca ticaret şirketleri kastedilmektedir.

basiretli tacir gibi hareket etme yükümlülüğü ile aynı nitelikte bir borç olduğu da savunulmaktadır⁵¹⁶.

Burada basiretli iş adamı gibi hareket etme yükümlülüğü objektif bir yükümlülük olup, ticaret şirket yöneticilerin ve şahıs tacirlerin yukarıda belirtildiği gibi şahsi görüşlerine göre değil, ticari menfaatin gereklerine göre davranmalarını temsil etmektedir. Neticede burada objektif bir yükümün söz konusu olmasına binaen yöneticinin veya tacirin özel hayatlarındaki davranış biçiminin ne olduğuna bakılmamaktadır⁵¹⁷. Dolayısıyla yönetici veyahut tacirin, vergiler hakkındaki milli vatandaşlık görevi, toplumsal gurur gibi şahsi kanılarından sıyrılarak vergileri işletme prensipleri çerçevesinde ele almasının özen yükümlülüğünün bir gereği olduğu düşünülmektedir.

TTK madde 11/1 uyarınca ticari işletme kar elde etmeyi hedeflemekte olup, bu özelliği itibariyle vakıf, dernek gibi yapılardan ayrılmaktadır. Gerçekten de ekonomik yarar sağlama yani kar elde etme amacı, ticari işletmenin en temel unsurlarından birisi olarak nitelendirilmektedir⁵¹⁸. Zira kar elde etme hedefinin olmadığı takdirde ticari işletmeden söz edilemeyeceği öğretide kabul edilmektedir⁵¹⁹. Karın maksimize edilmesi için gerçekleştirilen eylemlerden birisi de maliyetlerin düşürülmesidir. Ticari işletme için

⁵¹⁶ ÇAMOĞLU, Ersin, “Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Özen Borcu”, **İmran Öktem’e Armağan**, Ankara Üniversitesi. Hukuk Fakültesi Yayınları No: 275, Ankara, 1970, s. 391

⁵¹⁷ ÇEKER, Mustafa, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticaret Hukuku**, Karahan Yayınevi, Adana, 2014, s.74

⁵¹⁸ ARKAN, age., s. 19

⁵¹⁹ POROY, Reha, **Ticari İşletme Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 1987, s. 37

en temel maliyet kalemlerinden olan vergi yükünün azaltılması doğal olarak karın artmasına sebep olacaktır. Vergilerin düşük olduğu zamanlarda yatırımın karlılığını pek etkilemediğinden işletmeler vergileri maliyet unsuru olarak saymak durumunda olmasa da günümüzde vergilerin miktarı ve çeşitleri artmakla şirketler vergi sisteminde vergi tasarrufu elde etmek yönünde davranışlarını planlamak durumunda kalmışlardır⁵²⁰.

Bu açıklamalarımız ışığında özellikle ticaret şirketlerinin yöneticilerinin özen yükümlülükleri ve şirketin karlılığını arttırma görevleri kapsamında maliyetleri düşürmek için şirket için en optimal vergileme sonucunun sağlanacağı yolları araştırmak ve bu doğrultuda gerekli planlamaları yaparak şirketin olabildiğince düşük vergi yüküne maruz kalmasını sağlamakla yükümlü oldukları söylenebilir. Zira basiretli tacirlik de bunu gerektirmektedir. Ticaret şirketleri yöneticilerinin bu yükümlülükleri ise yukarıda belirtildiği gibi herhangi bir şekilde kamu hukuku kaynaklı bir ödev olmayıp, şirketin kendisine ve hissedarlarına karşı, özel hukuka tabi bir ödevdir.

Bu aşamada özellikle de ülkemizde artık alışkanlık haline gelmiş olan vergi aflarından yararlanmanın vergi planlaması kapsamında yöneticilerin ödevi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin de tartışılması gerekebilecektir. Gerçekten de ülkemizde neredeyse 3 yılda bir çıkarılan vergi aflarının kapsamı incelendiğinde, genel olarak belli bir vergilendirme dönemini ve kesinleşmiş vergi alacakları, ayrıca henüz kesinleşmemiş/dava konusu edilmiş vergi alacakları ile vergi incelemesi neticesinde doğması muhtemel vergi alacaklarını kapsadıkları ve bunların belli şartlarla ödenmesi halinde vergi asılları ile cezalarında indirim yapılacağı hükümlerini ihtiva ettikleri

⁵²⁰ ŞANVER, Salih, “İşletme Vergiciliği”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 17, 1968, s.

görülmektedir. Af düzenlemeleri diğer taraftan mükelleflere matrah/vergi artırımını imkânı sunarak mükellefin geçmiş dönemlere ilişkin yapacağı matrah/vergi artırımlarına karşılık söz konusu dönemlerin vergi incelemesine alınmayacağı güvencesi sağlanmakta, mükellef bu şekilde bir nevi “devlete karşı korumaya” alınmaktadır.

Kuşkusuz özellikle de kesinleşmiş vergi borçları için vergi affı düzenlemelerinden yararlanmak, vergi yükünü bertaraf etmenin bir yoludur ki, aftan yararlanmak -şirket açısından başka bir olumsuz durum oluşturmaması kaydıyla- basiretli şirket yöneticilerinin bir yükümlülüğü sayılabilecektir. Bununla birlikte vergiden kaçınma ve vergi planlaması verginin doğumu aşamasından önce belli bir planın ileriye dönük bir şekilde yürürlüğe konularak vergi yükünün azaltılması ile ilgili olduğundan, vergi aflarından yararlanmanın vergi planlaması kapsamında sayılamayacağı düşünülmektedir.

Yine aynı şekilde ileride vergi incelemeleri ve bu kapsamda vergi cezaları ile muhatap kalmamak amacıyla af kanunlarındaki matrah/vergi artırımını hükümlerinden yararlanılmasının da geçmişteki vergi kaçırma niteliğindeki mükellef işlemlerinin bir anlamda hukuka uygun addedilmesi, hukuka uygunluk koruması altına alınması anlamına gelmesi sebebiyle; tam hukuka uygunluğu temsil eden vergi planlaması niteliğinde olamayacağı düşünülmektedir.

2. Vergiden Kaçınma Ödevinin Sınırları

Kuşkusuz bireyin eylem ve işlemlerine, ancak hukuka uygunluk taşımaları halinde hukuk düzenince olumlu bir sonuç atfedilmektedir. Konu vergisel yönden ele alındığında ise mükelleflerin vergi yükünü azaltmaya yönelik eylem ve işlemlerinin ancak hukuka uygunluk unsuru çerçevesinde hukuk düzeni tarafından tanınabileceği söylenebilecektir. Bu kapsamda yöneticilerin işletme kârını maksimize etme arayışlarının

ve bu yöndeki yükümlülüklerinin hukuka uygunluk kapsamı içerisinde olması gerektiği son derece açıktır. Dolayısıyla da yöneticilerin vergi kanunlarının ruhuna aykırı olma pahasına vergiden kaçınmaya ilişkin eylem ve işlemlerinin herhangi bir şekilde özen yükümlülüğü ve bizim kullandığımız tabirle vergiden kaçınma ödevi ile herhangi bir şekilde ilgisi bulunmamaktadır. Hatta tam tersine, vergi yükünün azaltılmasına ilişkin eylem ve işlemlerin vergi kanunlarına aykırılık oluşturmayacak şekilde gerçekleştirilmesi; vergi kanunlarının yanında, basiretli tacir gibi hareket etme yükümlülüğü ve özen yükümlülüğünün bir gereğidir.

Kaldı ki, özen yükümlülüğünün sınırını TTK özel olarak düzenlemiştir. Gerçekten de TTK madde 369/1’de “*şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek*” hükmü mahfuzdur. Bu özel düzenleme nazara alındığında vergi kanunlarının kötüye kullanılmasının dürüstlük kurallarına aykırılık teşkil edeceği açıktır. Burada kanun hükmünde “dürüstlük kuralları” ile kastedilen ise TMK madde 2’de kendisine yer bulan dürüst davranma yükümlülüğü ile doğrudan ilgilidir. Zira hakkın kötüye kullanılması ve kanuna karşı hile nazariyeleri dürüst davranma yükümlülüğünün kapsamında olup, kötüye kullanmanın vergi hukukundaki karşılığı olan vergi peçelemesi hukuk sistemlerince zaten hiçbir şekilde kabul edilmemektedir. Dolayısıyla burada yöneticilerin vergiden kaçınma ödevlerinin vergi planlaması ile sınırlı olduğu söylenebilir.

Ne var ki özellikle çokuluslu şirketler tarafından benimsenen bazı vergi stratejileri son derece karmaşık ve iç içe geçmiş işlemler zincirinden oluşmakta olup, bunun hukuka uygunluğu büyük tartışma konusu olmaktadır. Zira çokuluslu şirketlerin çeşitli yollarla milyarlarca dolar vergiyi ödemekten kaçındıkları da bir gerçektir. Çokuluslu şirketlerin merkezlerinin bulunduğu ülke dışındaki ülkelere çeşitli şubeler veya iştirakler kurma yoluyla yayılmasının yanında, teknolojinin gelişmesi ve iletişim olanaklarının da

artmasıyla birlikte sözleşmelerin yapılması ve işlemlerin gerçekleşmesi de son derece hızlanmıştır. Bununla birlikte teknolojinin gelişmesi daha önce çok fazla ağırlığı olmayan fikri hakların da büyük öneme kavuşmasına sebep olmuştur. Google, Apple gibi teknoloji firmalarının malvarlıklarının ciddi bir bölümünü oluşturan patentler, ticari markalar ve telif haklarının maddi olmayan kıymet niteliğinde olmaları sebebiyle şirketler arasında transfer edilmeleri ve çeşitli ülkelerde lisanslanmaları nispeten kolay olmaktadır. Gayri maddi kıymetlerin bu niteliklerinden yararlanılarak vergisel avantaj elde edilmesi ise çokuluslu firmaların benimsemiş olduğu vergi stratejilerinden birisidir. Zira şirketler merkezlerini dahi taşımaya gerek duymadan sadece bu gayri maddi varlıklarının transferiyle vergisel avantaj sağlayabilmektedirler.

İlk olarak 1980’li yılların sona doğru Apple firması tarafından kullanılmaya başlayan, daha sonra da Google ve Microsoft gibi gayri maddi varlıkları çoğunlukta olan diğer çokuluslu şirketler tarafından benimsenmiş “Çift İrlanda Hollanda Sandviç” (*Double Irish Cream with Dutch Sandwich*) olarak adlandırılan ve genel olarak fikri mülkiyet hakları kapsamında telif ödemeleri ile kar değişimlerine dayanan yöntemi⁵²¹ bu konuda örnek gösterebiliriz. Google bu yöntemi kullanarak 2010 yılında yaklaşık 60 milyar ABD Doları, 2016 yılında ise yaklaşık 16 milyar Euro tutarındaki vergiyi bertaraf

⁵²¹ YILDIZ, agm., s. 38

etmiştir⁵²². Bu yöntem uyarınca⁵²³ ABD merkezli bir firma olan Google, İrlanda, Hollanda ve Bermuda’da toplam 4 adet iştirak kurmuş, daha sonra da İrlanda’da kurulan iştirakine yapılacak transferlerle ilgili olarak ABD hükümetiyle bir transfer fiyatlandırması anlaşması imzalamıştır. Daha sonra Google sahip olduğu gayri maddi varlıkları İrlanda’daki iştirakine aktarmış, İrlanda’da bulunan iştiraki ise yönetim merkezinin Bermuda’da bulunduğunu beyan ederek, ikametgâh kuralına dayanan İrlanda vergi sisteminde büyük bir vergi yüküyle karşılaşmayı engellemiştir. Bu yöneme ise Avrupa Birliği tarafından İrlanda’ya yapılan baskılar neticesinde 2105 yılında İrlanda tarafından son verilmiş, bu yöntemi benimsemiş olan şirketlere ise 2020 yılına kadar sistemi kullanmalarına olanak tanınmıştır⁵²⁴.

Bununla birlikte tartışma yaratan bu “Çift İrlanda” yönteminin Apple şirketi tarafından uygulamaya konulmuş başka bir türevi ve bu kapsamda İrlanda vergi idaresince Apple firmasının izlediği yöntemler hakkında alınmış kararlar, Avrupa Komisyonu’nun 2104 yılında başlattığı bir incelemeye konu olmuştur. İrlanda tarafından Apple firmasına sağlanan vergisel menfaatler kapsamında gerçekleştirilmiş bu

⁵²² KAHN, Jeremy, “Google’s ‘Dutch Sandwich’ shielded €16bn from tax”, **INDEPENDENT**, 2 Ocak 2018, <https://www.independent.co.uk/news/business/news/google-alphabet-tax-netherlands-dutch-sandwich-bermuda-ireland-a8138466.html>

⁵²³ “Double Irish Cream with Dutch Sandwich” konusunda ayrıntılı bilgi için bkz: SKOTACH, John, “Transfer-Pricing with Software Allows for Effective Circumvention of Subpart F Income: Google’s ‘Sandwich’ Costs Taxpayers Millions”, **The International Lawyer**, Cilt: 45, Sayı: 2, 2011, s. 740 vd.

⁵²⁴ YILDIZ, age., s. 40

incelemeler neticesinde Komisyon, 30.08.2016 tarihli kararında⁵²⁵ İrlanda devletinin Apple firmasına sağlamış olduğu vergisel menfaatlerin Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma'nın 107'nci maddesine göre “devlet destekleri” niteliğinde olduğuna ve bunun da söz konusu Anlaşma'ya aykırı olduğuna ve sonuç olarak Apple firmasına sağlanmış olan bu “devlet yardımları”nın; yani Apple şirketince 2003-2014 yılları arasında ödenmemiş olan ve faizleriyle birlikte toplam 14,8 Milyar ABD Dolarına tekabül eden vergi tutarının İrlanda devletince Apple firmasından geri alınmasına karar vermiştir. Konu Avrupa Birliği Genel Mahkemesi nezdinde temyize konu olmuş ve Genel Mahkeme 15.07.2020 tarihli kararıyla Avrupa Komisyonu kararında İrlanda vergi idaresinin Apple firmasına sağladığı avantajların “devlet yardımları” niteliğinde olduğunun yeterli bir şekilde ortaya konulamamış olduğu gerekçesiyle ortadan kaldırılmasına karar vermiştir⁵²⁶.

Netice olarak ismi ne olursa olsun işletme tarafından benimsenecek vergi planlaması yöntemlerinin ancak kötüye kullanım içermemesi halinde hukuka uygun sayılmasından hareketle kötüye kullanımın vergiden kaçınma hakkının yanında vergiden kaçınma ödevinin de sınırını oluşturduğu düşünülmektedir. Nihayetinde benimsenen “Çift İrlanda Hollanda Sandviç” gibi agresif vergi planlaması yöntemlerinin çeşitli ülkelerin vergi sistemleri arasındaki uyumsuzlukların ya da bazı düzenleme boşluklarının

⁵²⁵ Commission Decision of 30.8.2016 ON STATE AID SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple

⁵²⁶ Judgment of the General Court, 15.07.2020 — Cases T-778/16 And T-892/16 Ireland and Others v Commission

kötüye kullanımını içerdği, bu tür kötüye kullanımların ise dürüstlük ilkesi kapsamında işletme yöneticilerinin ödevinin kapsamına dahil edilemeyeceği düşünülmektedir.

Bu meyanda vergi planlamasının vergi yükünün kanunun lafzı ve ruhuna tamamen uygun bir şekilde azaltılması veya tamamen bertaraf edilmesini ifade etmesi karşısında, yöneticilerin vergiden kaçınma kapsamındaki ödevlerinin sadece vergi planlamasıyla sınırlı olduğunu ifade etmek gerekir. Zira vergi kanunlarının ruhuna aykırı olan işlemlere binaen her ne kadar şirket ilk planda vergisel avantaj sağlayabilmekte ise de bu işlemlere vergi idaresinin müdahale etmesi halinde şirket cezalı vergi tarhiyatları ile karşılaşabilecek ve neticede ilk başta tasarruf edildiği düşünülen vergi tutarlarından kat kat fazla tutarları ödemekle karşı karşıya kalabilecektir. Bu durumun ise basiretli tacir gibi hareket etme ödevi ile bağdaşmamasının yanında, yönetici yönünden de özenli bir yönetici gibi davranma yükümlülüğünün ihlali niteliğinde olacağı düşünülmektedir.

Özellikle de çokuluslu şirketler tarafından uygulanan agresif vergi planlaması yöntemleriyle büyük vergi yükünün bertaraf edilmesinin başarılması kamuoyunda adaletsizlik duygusundan kaynaklanan tepkilere sebep olmaktadır. Yukarıda da ifade edildiği üzere bu tepkilerin sonucunda bu tür şirketlere uygulanmak istenen sosyal baskı, ahlakilik kavramı etrafında şekillenmektedir. Gerçekten de vergi adaleti savunucuları vergiden kaçınmayı, sınırları kanunlarla kesin olarak çizilmiş vergi kaçırma ile eş değer tutabilmek adına ahlakilik kavramını kullanmakta, sorunu kamuoyuna arz ederken her iki kavramı tek bir kategoriymiş gibi sunmaktadırlar⁵²⁷. Burada her iki kavramın da aynı sonucu, yani vergi yükünü hedef almalarından hareketle aralarında ekonomik yönden

⁵²⁷ CHRISTIANS, *Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality*, s. 46 -52

herhangi bir fark bulunmadığı savunulmaktadır⁵²⁸. Ne var ki esas hukuki yünden bakıldığında kanunilik ve hukuk devleti ilkeleri çerçevesinde her iki kavram birbirinden farklıdır ve birbirinden ayrı olan bu kavramları aynı kategoriye sokmak için ahlakilik gibi sübjektif bir kavramı dolgu aracı olarak kullanmanın temel hakları tehlikeye atabileceği düşünülmektedir. Dolayısıyla da vergiden kaçınmanın ahlakiliği tartışmaları çerçevesinde hukukilik nazariyesini, yani kanunun lafzına ve ruhuna uygunluk şartını aşarak vergiden kaçınma ödevinin sınırlarından birisinin ahlakilik olduğunu ileri sürmenin hatalı ve aynı zamanda tehlikeli olacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte toplumdan gelen tepkilerin tamamen ihmal etmek yerine konunun kurumsal sosyal sorumluluk kavramı çerçevesinde değerlendirilebilmesi de mümkündür.

3. Vergiden Kaçınma Ödevi ve Kurumsal Sosyal Sorumluluk

İşletmelerin sadece hissedarlarına değil, topluma karşı da sorumluluklarının bulunduğunu ve toplumun değerleriyle uyumlu bir yol izlemeleri gerektiğini ifade ederek kurumsal sosyal sorumluluk kavramını kavramsal olarak ilk kez tanımlayan 1953 tarihli “Social Responsibilities of the Businessman”⁵²⁹ isimli eserinde Howard R. BOWEN olmuştur⁵³⁰. Bunun tam tersini savunan FREIDMAN ise sosyal sorumluluk kavramının

⁵²⁸ PREBBLE Zoe M., PREBBLE John, “The Morality of Tax Avoidance”, **Creighton Law Review**, Cilt: 43, Sayı: 3, 2010, s. 714

⁵²⁹ BOWEN, Howard R., **Social Responsibilities of the Businessman**, University of Iowa Press, Iowa, 2013

⁵³⁰ AKTAN, Coşkun Can; BÖRÜ, Deniz; “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı”, <http://www.canaktan.org/yonetim/kurumsal-sosyalsorum/kurumsal-sosyal/kavram.htm>; Erişim Tarihi: 17.07.2020

hissedarların kazançlarını azaltmasının yanında, ürünlerin fiyatlarını yükselteceğini ve bunun da müşterilerin aleyhine olacağını, bu kapsamda sosyal sorumluluk çerçevesinde benimsenmiş yöntemi anlayışının aslında hissedarların yanında müşterilerin de parasını harcamış sayılacağı ve böyle katıksız sosyalist hareketlerin özgür toplumun temelini sarsacağını iddia etmiştir⁵³¹.

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı temel olarak toplum üzerinde olumsuz etkide bulunabilecek durumlardan kaçınma unsuru ile topluma yarar sağlama unsurunu içermektedir⁵³². Küreselleşme ve bu kapsamda çokuluslu şirketlerin faaliyetlerini dünya çapında genişletmesiyle birlikte toplumların bu şirketlerden beklentilerinin de artış gösterdiği görülmektedir⁵³³. 70'li yılların sonuna doğru konu önem kazanmakla birlikte uluslararası örgütler tarafından da çeşitli girişimlerle desteklenmiştir. OECD tarafından 21.06.1976 tarihinde kabul edilmiş ve 2011 yılına kadar yapılan çeşitli değişikliklerle son hali verilmiş olan Uluslararası Yatırım ve Çokuluslu Teşebbüsler Bildirgesi (*The Declaration on International Investment and Multinational Enterprises*) şirketlere

⁵³¹ FREIDMAN, Milton, "A Freidman Doctrine - The Social Responsibility of Business Is to Increase Its Profits", **New York Times**, 13.09.1970

⁵³² DAVIS, Keith, "The Case for and Against Business Assumption of Social Responsibilities", **Academy of Management Journal**, Cilt: 16, Sayı: 2, 1973, s. 313; aktaran YAZICI, Selim, "Towards Corporate Sustainability: The Link Between Business Ethics, Corporate Governance And Corporate Social Responsibility", **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, No: 43, Ekim 2010, s. 6

⁵³³ USTAKARA, Fuat, "Bir Halkla İlişkiler Anlayışı Olarak Kurumsal Vatandaşlık", **İNİF E-Dergi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016, s. 8

konuyla ilgili birtakım tavsiyeler sunmaktadır. Bu tavsiyeler arasında “XI. Vergilendirme” başlıklı kısmının ilk paragrafı aşağıdaki gibidir⁵³⁴:

*“Teşebbüslerin vergi yükümlülüklerini zamanında ödeyerek ev sahibi ülkelerin kamu maliyesine katkıda bulunmaları önemlidir. Özellikle de teşebbüsler, faaliyette bulundukları ülkelerdeki vergi yasaları ile düzenlemelerinin lafzına ve ruhuna uygun hareket etmelidir. Kanunun ruhu ile uyumlu olmak, mevzuatın amacının farkında olarak ona riayet etmek anlamına gelmektedir. Bu ise anılan yorum uyarınca teşebbüsün hukuki olarak ödemesi gereken tutarı aşacak bir ödeme yapmasını gerektirmemektedir. Vergi uyumu, faaliyetleriyle ilgili olarak tahakkuk eden vergilerin doğru olarak tespit edilmesi için hukukun gerekli kıldığı bilgilerin ilgili makamlara zamanında verilmesi ve transfer fiyatlandırma uygulamalarında mesafeli duruş ilkesine uyulması gibi önlemleri içermektedir.”*⁵³⁵

Bildirgenin söz konusu kısmının vergi kanunlarına uyumluluğu sadece kanunun lafzı ile sınırlılığı tutmayarak kanunun ruhu (kanun koyucunun amacı) ile uyumluluğu da araması önemlidir.

⁵³⁴ OECD, **OECD Guidelines for Multinational Enterprises**, OECD Publishing, 2011, s. 62

⁵³⁵ Metnin OECD’nin resmî web sitesinde <https://www.oecd.org/corporate/mne/38111419.pdf> adresinde yer alan

Türkçe tercümesi hatalı görüldüğünden, aslını aktarabilmek adına baştan tercüme edilmiştir.

İlgili kısımda dikkat çekici bir başka husus da mükelleflerin (çokuluslu şirketler) hukuki olarak ödemesi gerekenin üzerinde bir vergi ödemelerinin söz konusu olmamasıdır. Adı geçen Bildirge'deki söz konusu ilkelerin çokuluslu şirket yöneticilerine yönelik tavsiyeler niteliğinde olduğu nazara alındığında vergilendirmeye ilgili hususların Bildirge'de kendisine yer bulması önemlidir. Bildirge'de hukuken ödenmesi gereken tutarı aşan bir vergi ödemesinde bulunulmaması gerektiğini yönündeki tavsiyenin aslında vergiden kaçınma ödevi ile ilgili olduğu görülmekle birlikte, bu ödevin sınırlarının kanunların lafzının yanında amacı ile de çizilmiş olduğu, bunun da vergi kanunlarının lafzı ile ruhu ile tam uyumluluğu temsil eden vergi planlaması tanımımızla doğrudan doğruya bir paralellik gösterdiği anlaşılmaktadır. Gerçekten de sadece hukuken ödenmesi gereken verginin ödenmesi yönündeki tavsiye, teşebbüs yöneticilerinin optimal vergi yükünü sağlamak yönündeki yükümlülüklerine işaret etmekte, bu ise optimal vergi yükünü elde edebilmek için vergi planlaması yapılmasının gerekliliğini göstermektedir. Aksi halde teşebbüs hukuken elde etmeye hakkı olduğu vergisel avantajlardan yoksun kalarak, hukuken ödemesi gereken verginin üzerinde vergi ödemiş olacak, bu ise yöneticilerin şirket çıkarlarını gözetme yönündeki sorumluluklarında bir zaaf olarak nitelendirilebilecektir.

Bununla birlikte günümüzde bazı çokuluslu firmaların kurumsal sosyal sorumluluk çerçevesinde marka itibarını korumak adına hukuken ödemeleri gereken vergi tutarının üstünde vergi ödemeyi kabul ettiklerine dahi şahit olunmaktadır. Nitekim Starbucks firmasının Birleşik Krallık'ta faaliyet gösterdiği yıllar boyunca son derece düşük kurumlar vergisi ödemesi hatta bazı yıllar için hiç ödemiş olması İngiliz parlamentosunda inceleme konusu olmuş ve bu da kamuoyunun dikkati ile birlikte tepkisini de çekmesine sebep olmuştur. Bu tepkilerden Starbucks firmasının yanında

Apple, Google, General Electric gibi daha pek çok çokuluslu firma da benimsedikleri vergi yöntemleri sebebiyle nasiplerini almışlardır.

Starbucks da dahil olmak üzere çokuluslu firmaların ilk savunması her zaman, tahakkuk eden vergilerin tümünün zamanında ve eksiksiz bir şekilde ödediği yönünde olmuştur. Gerçekleştirdiği vergi planlamasına ilişkin olarak kendisine yöneltilen eleştirilere General Electric şirketi, vergi kurallarına bağlı olduğunu ve hukuki olarak ödemesi gereken tüm vergileri ödediklerini ifade etmiş, bunun yanında giderlerini hukuki bir şekilde azaltma yönünde hissedarlarına karşı da yükümlülüklerinin bulunduğunu belirtmiştir⁵³⁶. Yine benzer bir şekilde Apple şirketinin CEO'su Tim COOKS da ABD Senatosunda gerçekleştirilen oturumlarda şirketin gerçekleştirmiş olduğu tüm işlemlerin hukuka uygun olduğunu ve yanlış hiçbir şey yapmadıklarını açıklamıştır⁵³⁷. Starbucks firması da İngiliz parlamentosu nezdinde oluşturulan komiteye, faaliyette bulunduğu tüm ülkelerde hukuki olarak tahakkuk etmiş tüm vergilerini ödemiş olduğunu beyan etmiştir⁵³⁸. Ne var ki Starbucks firması kamuoyu nezdinde kendisine karşı gösterilen tepkilere ve mağazalarında yapılan protestolara direnememiştir ve 08.12.2012 tarihinde yapmış olduğu açıklamada her zaman iyi iş yapma anlayışı içinde olduğunu ve müşterilerini dinlediğini ve bu kapsamda hukuken ödemekle hiçbir şekilde yükümlü

⁵³⁶ CHRISTIANS, *Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality*, s. 47

⁵³⁷ PANAYI, agm., s. 549

⁵³⁸ CHRISTIANS, Allison, "How Starbucks Lost Its Social License - And Paid £20 Million to Get It Back",

Tax Notes International, Cilt: 71, Sayı: 7, Ağustos 2013, s. 637

olmamasına rağmen, 2013 ile 2014 yılı gelirlerinden bağımsız olarak Birleşik Krallık'ta toplamda 20 milyon sterlin vergi ödeyeceğini ilan etmiştir⁵³⁹.

Starbucks firmasının bu tutumu ise kamuoyunun ve müşterilerin bir markaya bakış açılarının da yöneticiler tarafından çok önemli addedildiğini, hatta maliyet düşürme – kârı arttırma denklemi içerisinde daha önemli bir yere de sahip olabileceğini ve vergilerin her zaman bir maliyet olarak değil kurumsal sosyal sorumluluk anlayışı çerçevesinde de değerlendirmeye alınabileceğini göstermektedir. Buna benzer olarak Avrupa Parlamentosu'nun "*Kurumsal sosyal sorumluluk: hesap verebilen, şeffaf ve sorumlu işletme davranışı ile sürdürülebilir büyüme (2012/2098(INI))*"⁵⁴⁰ isimli 6 Şubat 2013 tarihli kararının (7) numaralı paragrafında kurumsal sosyal sorumluluğun işletmenin vergi politikasının bir parçası olması gerektiği ve vergi kaçırmayı ya da vergi cennetlerinden istifa etmeyi amaçlayan stratejilerin sosyal açıdan sorumlu bir davranışta yer alamayacağı belirtilmektedir. Her ne kadar AP kararının söz konusu metninin vergi kaçırma ile vergi cennetlerine yönelme yönündeki mükellef davranışlarını sosyal yönden sorumsuz olarak nitelendirip dışlamakta ve vergi planlaması ile sosyal sorumluluk arasında bir bağ kurmamakta olduğu görülmekte ise de vergi konusunu kurumsal sosyal sorumluluk anlayış kapsamına alması açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

CHRISTIANS da şirket yöneticilerinin çalışma koşulları ile çevreye etki gibi uluslararası kabul edilmiş iş yapma standartlarını ihlal ettikleri yönünde bir algı oluşması durumunda "sosyal cezalandırmayla" karşı karşıya kalabileceklerini ve sadece yerel

⁵³⁹ PANAYI, agm., s. 546

⁵⁴⁰ Corporate social responsibility: accountable, transparent and responsible business behaviour and sustainable growth (2012/2098(INI))

hukuk kurallarına uymanın tek başına kendilerini korumaya almaya yetmediğini anladıklarını ifade etmekte ve Starbucks vakasının “sosyal” işyeri ruhsatına, bundan böyle vergilendirmenin de dahil olduğunu gösterdiğini belirtmektedir⁵⁴¹.



⁵⁴¹ CHRISTIANS, *How Starbucks Lost Its Social License...*, s. 638

SONUÇ

Vergiler, bir devletin devamı için en önemli kaynaklardan birisidir; zira maddi gücü olmayan bir devletin varlığını sürdürebilmesinden söz edilemeyecektir. Bu kapsamda kişilerin devletin egemenlik kudretiyle en sık muhatap olduğu alan, vergilendirme olmaktadır. Bununla beraber devletin egemenlik kudretinin sınırlandırılması anlayışının da çıkış noktasını vergiler oluşturmuştur. Gerçekten de her ne kadar vergiler egemenlik kudretine dayanılarak alınmakta ise de vergiye karşı gösterilen bir direnç söz konusu olmaktadır ve vergi, tarih boyunca kişilerin hayatlarında fazla arzu edilmeyen bir unsur olarak yerini almıştır. Dolayısıyla kişilerin devletin egemenlik gücüne meydan okudukları yegâne alan vergilendirmedir. Bu yönüyle vergilendirme, kişiler ile devlet arasında süregelen çekişme alanlarından birisi olmuş ve halen de olmaktadır.

Diğer taraftan vergiler günümüzde mükellefler tarafından bir şekilde kabullenilmesine rağmen yine de bu durum, vergilerin mutlak olarak rızaen ödendiği anlamına gelmemektedir. Bu kapsamda kişiler, üzerlerindeki vergi yükünden bir şekilde kurtulmayı ya da en azından yükü hafifletmeyi amaçlayarak gerek vergi doğmadan evvel gerekse doğduktan sonra bir takım eylem ve işlemlere girişebilmektedirler. Bu eylem ve işlemler ise hukuka uygun olabildikleri gibi hukuka aykırı da olabilmektedir. Kişilerin göze alabildikleri ve aslen tercih ettikleri yöntem ise vergi yükünün hukuka uygun olarak bertaraf edilmesi olmaktadır ki, hukuka aykırı bir şekilde vergi ödememenin hapis cezasına kadar uzanabilecek büyük yaptırımlara konu olacağı mükelleflerce gayet iyi bilinmektedir. Dolayısıyla, en azından görünüşte vergi kanunlarının lafzına uygun ve herhangi bir şekilde suç teşkil etmeyecek şekilde vergi yükünü bertaraf edici/azaltıcı işlemler söz konusu olabilmektedir.

Mükelleflerin eylem ve işlemlerini en düşük vergi yüküyle karşılaşılabacak şekilde düzenlemelerine, bu “düzenleme” yöntemlerinin hukuka uygun olması şartıyla karşı çıkılmaması gerekmektedir. Buradaki hukuka uygunluk şartı, vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasındaki sınırı oluşturmaktadır.

Genel olarak vergi yükünün hukuka aykırı olmayacak bir görünümde azaltılması veya bertaraf edilmesini temsil eden vergiden kaçınma kavramının net bir şekilde sınırlarının çizilerek tanımlanması kolay olmasa da geniş anlamda; vergi yükünün kanunun lafzıyla ve ruhuyla uyumlu bir şekilde azaltılmasını temsil eden vergi planlaması yönteminin yanında, vergi düzenlemesinin lafzına uygun görünen fakat vergi mevzuatındaki bazı olanakların amaçlarının dışında kötüye kullanılması veya vergiyi doğuran olayın sıklıkla bağlı olduğu özel hukuk kavramlarının olağanın dışında ya da dürüstlüğe aykırı kullanılmasını temsil eden agresif vergi planlaması yöntemlerini de içerisinde barındıran bir kavram olarak ele alınabilir. Bu kapsamda, vergiden kaçınma kavramının bir üst kavram olarak nitelendirilip, vergi peçeleme ile vergi planlamasının, vergiden kaçınma kavramının tam hukuka uygunluk unsuruyla ayrılan alt dalları olarak ele alınmasının daha doğru olacağı düşünülmektedir.

Vergiden kaçınma kavramının bir yönünü teşkil eden vergi planlamasında tam hukuka uygunluk söz konusu olup, vergi planlaması kapsamında yapılan işlemlerin ve belirlenen yolların hukuk düzenince himaye edilmemeleri için hiçbir sebep bulunmamaktadır. Bu himayenin ise öncelikle dayanağını hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkelerinden alan verginin belirliliği ilkesi ile verginin yasallığı ilkesi kapsamında vergilendirmede öngörülebilirliğin sağlanması suretiyle gerçekleştirilmesi gerekmektedir ki; bu durum mükellefler planlamalarını bu öngörülebilirlik çerçevesinde gerçekleştirebilmeleri için zaruridir. Yine bu kapsamda, vergi düzenlemelerinin

içeriklerinin anlaşılabilir ve şüpheye mahal vermeyecek şekilde açık olması da zorunluluk arz etmektedir.

Mükelleflerin tamamen hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirdikleri vergi planlaması, mükelleflere ileride vergi yükünü azaltmak suretiyle temin edilecek maddi bir faydayı ya da ekonomik bir değeri temsil etmektedir. AYM ile AİHM'nin de kişilerin ileride elde etmeyi haklı olarak bekledikleri maddi bir faydayı ya da ekonomik bir değeri AİHS Ek 1. Protokol madde 1 ile Anayasanın 35'inci maddesinde vücut bulan mülkiyet hakkı kapsamında meşru bir beklenti olarak değerlendirmeleri karşısında, hukuka tam uygunluk özelliği ile mükellefte haklı bir beklenti yaratan vergi planlamasından umulan sonucun mükellef açısından meşru beklenti sayılabileceği düşünülmektedir. Bu kapsamda da vergi planlamasının meşru beklenti nazariyesinin koruma alanından yararlanması gerekmektedir.

Diğer taraftan devlet ile mükellef arasında kamu hukukuna tabi olan vergi ödevi, kar elde etme amacıyla kurulmuş tüzel kişilerin yöneticileri ile tüzel kişi arasındaki özel hukuka tabi özen yükümlülüğü ilişkisi kapsamında farklı bir bakış açısını da temsil edebilmektedir. Vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu tüzel kişi arasındaki vergi ödevi bakımından vergilerin eksiksiz ödenmesi tüzel kişi yöneticilerinin özen yükümlülüğü kapsamındadır. Öte yandan aynı zamanda tüzel kişinin çıkarlarını gözetmekle yükümlü olan yöneticilerin, vergi düzenlemelerinin sağlamış olduğu vergisel avantajları değerlendirerek tüzel kişiyi gereğinden fazla vergi yüküyle karşı karşıya bırakmamasının da yöneticilerin bir yükümlülüğü olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu çerçevede yöneticilerin, tüzel kişinin optimal vergi yükünü ortaya çıkarabilmek için hukuka uygun olan yolları araştırması, başka bir ifadeyle vergi planlaması yapmaları özen

yükümlülüğü kapsamına alınabilecektir. Zira vergi planlaması, tüzel kişilerde zaten yapılmakta olan mali planlamanın bir parçasıdır.

Küreselleşmeyle birlikte hacmi hızla genişleyen uluslararası ticarete çokuluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri çeşitli ülkelerin vergi sistemlerindeki bazı uyumsuzluklardan ve bazı ülkelerin uyguladıkları zararlı vergi rekabeti niteliğindeki kolaylıklardan yararlanarak vergisel yönden büyük avantaj sağlamaları söz konusu olmuştur. Çokuluslu şirketler tarafından tatbik edilen bu yöntemlerin bir kısmının agresif vergi planlaması niteliğinde olması ise ulusal ve uluslararası alanda pek çok tepkiye sebep olmuştur. Özellikle de ülkeler bazında sivil toplum kuruluşları, siyasetçiler tarafından gösterilen bu tepkilerde çokuluslu şirketler ve yöneticileri ahlaka aykırı hareket etmekle suçlanmışlardır. Şirketler ise her ne kadar yaptıkları tüm işlemlerin hukuka uygun olduğunu savunmuş iseler de gerek ulusal ve uluslararası alanda yapılan baskılar, gerekse marka itibarı, kurumsal sosyal sorumluluk gibi gerekçelerle vergi planlaması yöntemlerini gözden geçirmeye başlamışlardır. Burada şunu ifade etmek isteriz ki, modern toplumda en çok değer atfedilen haklardan birisi olan mülkiyet hakkına doğrudan müdahale niteliğinde olduğu açık olan vergilendirmenin sınırları kesinleştirilmiş ilkelere dayanılarak gerçekleştirilmesi çok önemli olup, “ahlak” gibi sınırları belirsiz ve yazılı olmayan bir kurallar bütünüünün vergiden kaçınmanın antitezi olarak ortaya atılması hatalı olacaktır.

Mükelleflerin hukuka tamamen uygun bir biçimde gerçekleştirilmiş oldukları vergi planlamasından umulan ekonomik faydadan gereği gibi yararlanmalarının mülkiyet hakkı kapsamında ele alınması gerektiği, bu kapsamda vergilendirmede belirliliğin yanında öngörülebilirliğin de sağlanmasının aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin de bir gereği olduğu düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Sistematik Eserler

- ADAMS, Charles **For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization**, Madison Books, Maryland, 2001
- ADAMS, Charles **Those Dirty Rotten Taxes: The Tax Revolts that Built America**, Simon & Schuster, New York, 1998
- AĞAR, Serkan **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011
- AKDOĞAN, Abdurrahman **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016
- AKIN, İlhan F. **Devlet Doktrinleri**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013
- AKKAYA, Mustafa **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002

- AKTAN, Coşkun Can **Vergi, Zulüm ve İsyan**, Phoenix Yayınevi, Ankara,
DİLEYİCİ, Dilek 2002
SARAÇ, Özgür
- ARAL, Vecdi **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, On İki Levha
Yayıncılık, İstanbul, 2012
- ARKAN, Sabih **Ticari İşletme Hukuku**, Banka ve Ticaret Hukuku
Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2001
- ATKINSON, Anthony B. **Lectures on Public Economics**, McGraw-Hill
STIGLITZ, Joseph E. Book, Berkshire, 1980
- BOWEN, Howard R. **Social Responsibilities of the Businessman**,
University of Iowa Press, Iowa, 2013
- BULUTOĞLU, Kenan **Kamu Ekonomisine Giriş: Devletin Ekonomik
Bir Kuramı**, Filiz Yayınevi, İstanbul, 1997
- BURG, David F. **A World History of Tax Rebellions**, Taylor &
Francis Books, New York, 2004

CROWE, Martin T.

The Moral Obligation of Paying Just Taxes,
Catholic University of America Studies in Sacred
Theology No: 84, 1944

ÇAĞAN, Nami

Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları,
İstanbul, 1982

ÇEKER, Mustafa

**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre
Ticaret Hukuku,** Karahan Yayınevi, Adana, 2014

EDİS, Seyfullah

Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri,
Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:
519, Ankara, 1997

EDİZDOĞAN, Nihat

Kamu Maliyesi, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007

ERDEM, Metin

Kamu Maliyesi, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006

ŞENYÜZ, Doğan

TATLIOĞLU, İsmail

EREN, Fikret

Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Yetkin
Yayınları, Ankara, 2016

ERGİNAY, Arif

Kamu Maliyesi, Savaş Yayınları, Ankara, 2003

- FURTUN, İdris Hakan **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma – Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri,** Yetkin Yayınları, Ankara, 2009
- GEREK, Şahnaz **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku,** Seçkin Yayınları, Ankara, 2010
- AYDIN, Ali Rıza
- GÖKER, Cenker **Yönlendirici Vergileme,** Turhan Kitabevi, Ankara, 2011
- GÖZLER, Kemal **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi,** Ekin Yayınevi, Bursa, 2011
- GÖZLER, Kemal **İdare Hukuku,** Ekin Yayınevi, Bursa, Mayıs 2019
- GRAY, James M. **Limitations of the Taxing Power; Including Limitations Upon Public Indebtedness,** Bancroft-Whitney Company, San Francisco, 1906
- GÜNDAY, Metin **İdare Hukuku,** İmaj Yayınevi, Ankara, 2011
- GÜNEŞ, Gülsen **Verginin Yasallığı İlkesi,** On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008

- IŞIK, Kadir **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005
- KARAYILMAZLAR, E.
- ORGAN, İbrahim
- IŞIK, Hayriye
- KANETİ, Selim **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019
- EKMEKÇİ, Esra
- GÜNEŞ, Gülsen
- KAŞIKÇI, Mahmut
- KAPANİ, Münci **Kamu Hürriyetleri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1993
- KARAYALÇIN, Yaşar **Hukukda Öğretim -Kaynaklar – Metod Problem Çözme**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2001
- KILIÇOĞLU, Ahmet **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005
- KİTAPÇI, İsmail **Vergi Etiği – Vergi Psikolojisi: Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013

- LURGER, Brigitta, FABER, Wolfgang **Acquisition and Loss of Ownership of Goods,** European Law Publishers, 2011
- MILL, John Stuart **Principles of Political Economy,** ed. LAUGHLIN, L, D. Appleton and Company, New York, 1885
- MURRAY, Rebeca **Tax Avoidance,** Sweet & Maxwell, Londra, 2012
- MUTLUER, M. Kâmil **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi,** İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2016
- ÖNER, Erdoğan
KESİK, Ahmet
- NADAROĞLU, Halil **Kamu Maliyesi Teorisi,** Beta Yayınları, İstanbul, 2000
- OĞURLU, Yücel **İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Hakkı Beklentiler Sorunu,** Seçkin Yayınları, Ankara, 2003
- OĞUZMAN, Kemal **Medenî Hukuk Dersleri, Giriş - Kaynaklar - Temel Kavramlar,** Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994
- OKTAR, Cholpan **İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği,** Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004

ONAR, Sıddık Sami

İdare Hukukunun Umumi Esasları, İsmail Akgün

Matbaası, İstanbul, 1966

ÖNCEL, Mualla

Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019

KUMRULU, Ahmet

ÇAĞAN, Nami

GÖKER, Cenker

ÖZ, Semih

Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri,

Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005

ÖZSUNAY, Ergun

Medenî Hukuka Giriş, Güray Matbaası, İstanbul,

1986

PLANIOL, Marcel

Traité Élémentaire de Droit Civil, Cilt: II, Paris,

1911-1913

POROY, Reha

Ticari İşletme Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul,

1987

ROTH, Jeffrey A.

Taxpayer Compliance, Volume 1: An Agenda for

SCHOLZ, John T.

Research, University of Pennsylvania Press, 1989

- ROTHBARD, Murray N. **The Ethics of Liberty**, New York University Press, 1998
- SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2014
- SARUÇ, N. Tolga **Vergi Uyumu: Teori ve Uygulama**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015
- SCHMÖLDERS, Günter **Genel Vergi Teorisi**, çev. Salih TURHAN, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 2149/374/55, İstanbul, 1976
- SMITH, Adam **Milletlerin Zenginliği**, (çev. Harun DERİN), İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2016
- ŞENYÜZ, Doğan **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995
- ŞENYÜZ, Doğan **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2008
- ŞİŞMAN, Bülent **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003

TEKİNAY, Sulhi S. **Tekinay, Borçlar Hukuku**, Fakülteler Matbaası,
AKMAN, Sermet İstanbul, 1985
BURCUOĞLU, Haluk
ALTOP, Atilla

TEZİÇ, Erdoğan **Anayasa Hukuku**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013

THURONYI, Victor **Comparative Tax Law**, Kluwer Law International,
Lahey, 2003

TOPÇUOĞLU, Hamide **Kanuna Karşı Hile (Kanundan Kaçınma Yolları)**,
Selüloz Basımevi, İzmit, 1950

TRÜTER, S. **Steuerlich Motivierte Scheingeschäfte ihre
Behandlung im Zivilrecht**, Diss. Hamburg, 1987

TÜRK, İsmail **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005

ULUATAM, Özhan **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2005

ÜNSAL, Erdal M **Mikro İktisat**, Genişletilmiş 10. Baskı, Big Bang
Yayınları, Ankara, 2014

VELİDEDEOĞLU, Hıfzı **Türk Medeni Hukukunun Umumi Esasları**,
Veldet İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1951

WEISMAN, Steven R **The Great Tax Wars**, Simon & Schuster
Paperbacks, New York, 2004

YALTI, Billur **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları,
İstanbul, 2006

YALTI SOYDAN, Billur, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınları,
İstanbul, 1995

YAVAŞLI, Genç Osman **Türkiye’de Vergi Reformu**, T.C. Maliye Bakanlığı,
Ankara, 2005

YILMAZOĞLU, Y. Emre **Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna
Verilen Yetkiler ve Sınırları; Yargı Kararları
Işında Bir İnceleme**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara,
2011

ZABUNOĞLU, Yahya K. **Kamu Hukukuna Giriş**, Ankara Üniversitesi
Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1973

ZEVKLİLER, Aydın

Medenî Hukuk - Giriş ve Başlangıç Hükümleri,
Kişiler Hukuku, Aile Hukuku, Savaş Yayınevi,
Ankara, 1995



Makaleler, Tezler ve Etüdler

- ACİNÖROĞLU, Serkan “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği’nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 379, Mart 2013
- AĞAR, Serkan “Transfer Fiyatlandırmasının Hukuki Niteliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 119, 2015
- AKÇABAY, Fehmiye C. “Hukuka Uymak ya da Uymamak İşte Tüm Mesele Bu: Psikolojik Hukuk Yaklaşımı Çerçevesinde Hukuka Uyma ve Meşruluk İlişkisi”, **Prof. Dr. Adnan Güriz’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 497, Ankara, 2016
- AKÇAOĞLU, Ertuğrul “ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2012/2
- AKILLIOĞLU, Tekin “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 2, 1991

AKKAYA, Mustafa

“Vergi Borcunu Etkileme abalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşıısındaki Konumu”, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret – Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi – 2, Beta Yayınları, İstanbul, 2014

AKKAYA, Şahin

“Kurumlar Vergisinin Yansıması”, **İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu’na Armağan**, Sayı: 35, 1993

AKTAN, Coşkun Can

“Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006

AKTAN, Coşkun Can

GENCEL, Ufuk

“Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliğı İlkesinin İhlali”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, İzmir, 2003

- AKTAN, Coşkun Can
ÇOBAN, Hilmi
“Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006
- AKYILDIZ, Hüseyin
“Tartışılan Boyutlarıyla Homo Economicus”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:13, 2008
- ALİFENDİOĞLU, Yılmaz
“Vergilemenin Ekonomik Sınırları”, **Prof. Dr. Akif Erginay’a 65inci Yaş Armağanı**, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları No: 460, Ankara, 1981
- ALLINGHAM Michael G
SANDMO A.
“Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, **Journal of Public Economics**, North-Holland Publishing, 1972
- ALM, James
JACKSON, Betty R.
MCKEE, Michael
“Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data”, **National Tax Journal**, Cilt: 45, 1992
- ALTINEL, Mesude
“Sivil İtaatsizlik ve Mohandas K. Gandhi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 93, 2011

- ANBARLI, Şeniz “Bir Pasif Direnme Modeli Olarak Sivil İtaatsizlik”,
**Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Doç. Dr. Feramuz
AYDOĞAN’ın Anısına, 2001
- ANDREONI, James “Tax Compliance”, **Journal of Economic Literature**,
ERARD, Brian Cilt: 36, Pennsylvania, 1998
FEINSTEIN Jonathan
- ANGELL, Montgomery “Tax Evasion and Tax Avoidance”, **Columbia Law
Review**, Cilt: 38, Sayı: 1, 1938
- ARITI ERDEM, İmran “Vergi Hukukunda Hakimin Hukuk Yaratması: Boşluk
Doldurma”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, 2016/2
- ARMAĞAN, Ramazan “Vergi Rekabeti ve Türkiye’ye Yansıması”, **Süleyman
Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 2, 2012
İÇMEN, Murat
- ARTAR, Yusuf “Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya İlişkin
Düzenlemeler, Görüş ve Öneriler”, **LEGAL Mali
Hukuk Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 103, 2013

- AVŞAR, Melis “ICSID Konvansiyonuna Göre Yatırım Kavramı”, **Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni**, Cilt. 37, 2017
- AYDEMİR-USLU, İtibar “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kurallarının Güçlendirilmesi: Beps ve Atad Projelerindeki ve Türk Mevzuatındaki Düzenlemeler”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Prof. Dr. Ferit Hakan Baykal Armağanı, Cilt 25, Sayı 2, Aralık 2019
- AYDINLI, Halil İbrahim “Egemenlik Kavramının Tarihsel Gelişimi AYHAN, Veysel Perspektifinden İktidarın Sınırlandırılması Tartışması”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2004
- BALDRY, Jonathan C. “Income Tax Evasion and the Tax Schedule: Some Experimental Results” **Public Finance**, Cilt: 42, Sayı: 3, 1987
- BALSEVEN, Hale “Vergilerin Emek Arzı Üzerindeki Gelir, İkame ve Mali Etkileri”, **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 2, 2003

- BANKMAN, Joseph “The Economic Substance Doctrine”, **Southern California Law Review**, Cilt: 24, Sayı: 5, 2000
- BATIREL, Ömer Faruk “Vergi Bilgi Değişim Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri”, **Journal of Life Economics**, 2/2014
- BEITO, David “The Forgotten Tax Revolt of the 1930s”, **The Wallstreet Journal**, www.wsj.com
- BERGE, Gio T.
WIDDERSHOVEN, Rob “The Principle Of Legitimate Expectations In Dutch Constitutional And Administrative Law”, **Netherlands Reports to the Fifteenth International Congress Of Comparative Law**, Intersentia, Bristol, 1998
- BERKSOY, İrem “Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi”, **Journal of Life Economics**, Cilt: 3, Sayı: 1, Ocak 2016
- BİÇER, Ramazan
ERGİNAY, Mehmet “OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 326, Kasım 2015
- BURKE, Karen C. “Reframing Economic Substance”, **Virginia Tax Review**, Cilt: 31, Sayı: 2, Sonbahar 2011

- CANDAN, Kadir
BİLGİN, Murat “Sivil İtaatsizlik”, **Yasama Dergisi**, Sayı: 19, Eylül – Ekim – Kasım – Aralık, 2011
- CHRISTIANS, Allison “Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality”, **Washington University Journal of Law & Policy**, Cilt: 44, Sayı: 39, 2014
- CHRISTIANS, Allison “How Starbucks Lost Its Social License - And Paid £20 Million to Get It Back”, **Tax Notes International**, Cilt: 71, Sayı: 7, Ağustos 2013
- COGGER, William “Tax Avoidance v. Tax Evasion”, **Tax Magazine**, Cilt: 15, Sayı: 9, Eylül 1937
- COŞKUN KARADAĞ, N. “Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009
- COZIAN, Maurice “What is Abuse of Law?” **INTERTAX**, Cilt: 19, Sayı: 2, 1991

- CRABB, John H. “The French Concept of Abuse of Rights”, **Inter-American Law Review**, Cilt: 6, Sayı: 1, Ocak-Haziran 1964
- CRAVENS, Karen S. “Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms”, **International Business Review**, Cilt: 6, Sayı: 2, Tulsa, 1997
- ÇAĞAN, Nami “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, **Prof. Dr. Bülent N. Esen’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 417, Sevinç Matbaası, Ankara, 1977
- ÇAĞDAŞ, Yüksel
ERALP, Anıl
ŞAHİN, Serdar “Vergi Açığı Üzerinde Sosyo-Ekonomik ve Finansal Gelişmişliğin Etkisi: Bölgesel Bir Analiz”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 16, Yıl: 16, Sayı: 1, 2020
- ÇAKIR, Muharrem “Agresif Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 328, Ocak 2016

ÇAMOĞLU, Ersin

“Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Özen Borcu”, **İmran Öktem’e Armağan**, Ankara Üniversitesi. Hukuk Fakültesi Yayınları No: 275, Ankara, 1970

ÇELİKKAYA, Ali

“Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, **e-akademi**, Sayı: 5, 2002
www.e-akademi.org/makaleler/acelikmaya-1.htm

DAVIS, Keith

“The Case for and Against Business Assumption of Social Responsibilities”, **Academy of Management Journal**, Cilt: 16, Sayı: 2, 1973

DEAK, Daniel

“Macar Vergi Hukuku’nda Hukukun Kötüye Kullanılması”, çev. GÜMÜŞKAYA, Gamze, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret – Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi – 2, Beta Yayınları, İstanbul, 2014

DHARMAPALA D.,
HINES, James R. Jr.

“Which Countries Become Tax Havens?”, **Journal of Public Economics**, 93, 2009

- DIXON, Dennis “Defining Tax Avoidance”, **King’s Student Law Review**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2014
- DİKMEN, Nedim “Osmanlı Dış Borçlarının Ekonomik ve Siyasi Sonuçları”, **İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 19, Eylül 2005, Sayı: 2
- DİLEMRE ÖDEN Begüm, “Vergilendirmede ‘Meşru Beklenti’ Sorunsalı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 359, Ağustos 2018
- DORAN, Michael “Tax Penalties and Tax Compliance”, **Harvard Journal on Legislation**, Cilt: 46, Cambridge, 2009
- DUBIN, Jeffrey, A.
WILDE, Louis, L. “An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance”, **National Tax Journal**, Cilt: 41, 1988
- EDGAR, Tim “Building a Better GAAR”, **Virginia Tax Review**, Cilt: 27, Sayı: 4, Bahar 2008
- ELLIFFE, C. Macfarlane “The Thickness of a Prison Wall - When Does Tax Avoidance Become a Criminal Offence?”, **New Zealand Business Law Quarterly**, Cilt: 17, Sayı: 4, 2011

- EYÜPGİLLER, Saygın “Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması”, **LEGAL Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 24, 2006
- EYÜPGİLLER, Saygın “Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçeleme”, **Yaklaşım**, Sayı: 113, Mayıs 2002
- FELD, Lars P.
FREY, Bruno S. “Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers Interact”, **OECD Papers**, Cilt: 3, Sayı: 10, 2003
- FEYZİOĞLU, Feyzi
Necmettin “Medeni Kanun’un 50. Yıldönümünde Hakların Kötüye Kullanılması”, **Medeni Kanun 50. Yıl Sempozyumu**, İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü, İstanbul, 1978
- FIELD, Heather M. “Aggressive Tax Planning & the Ethical Tax Lawyer”, **Virginia Tax Review**, Cilt: 36, Sayı: 2, İlkbahar 2017
- FLAHERTY, W. E. “The Great Rebellion in Kent Of 1381 Illustrated from The Public Records”, **Archaeologia Cantiana**, Cilt: 3, 1860

- FREIDMAN, Milton “A Freidman Doctrine - The Social Responsibility of Business Is to Increase Its Profits”, **New York Times**, 13.09.1970
- FREY, Bruno S.
FELD, Lars P. “Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis”, **CESifo Working Paper**, No: 760, Category 1: Public Finance, 2002, ss. 1 – 40
- FREY, Bruno S. “Deterrence and Tax Morale in the European Union”, **European Review**, Cilt: 11, Sayı: 3, ss. 385 – 406
- FROMMEL, Stefan N. “United Kingdom Tax Law and Abuse of Rights”, **INTERTAX**, Cilt: 19, Sayı: 2, 1991
- GEDİK, Gülşen “Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 3-4, 2011
- GERÇEK, Adnan
BAKAR Feride
MERCİMEK, Fulya
ÇAKIR, Erdem Utku
ASA, Semih “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 63, Sayı: 1, 2014

- GİRAY, Filiz “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 9, 2005
- GLICKMAN, Jeffrey C. “The ‘States’ of the Federal Common Law Tax Doctrines”, **The Tax Lawyer, The State and Local Tax Edition**, Cilt: 61, Sayı: 4, Summer 2008
- CALHOUN, Clark R.
- GÖK, A. Kerim “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 1, İstanbul, 2007
- GÖZLER, Kemal “İngiltere’de Parlâmento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009
- GREEN, Stuart P. “What is Wrong with Tax Evasion”, **Houston Business and Tax Law Journal**, Cilt: 9, Sayı: 2, 2009

GUTMANN, Daniel

“Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması”, çev. ÖZGENÇ, Selçuk, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret – Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi – 2, Beta Yayınları, İstanbul, 2014

GUTTERIDGE, H.C.

“Abuse of Rights”, **the Cambridge Law Journal**, Cilt: 5, Sayı: 1, Mart 1933

GÜRCAN, Ertuğrul Cenk

“1791 ve 1793 Fransız Anayasalarına İlişkin Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 3, 2011

GÜRKAN, Ceyhun

“Klasik Siyasal Düşüncede Maliye Teorisi: Bodin, Hobbes ve Rousseau”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 2, 2016

GÜRSOY, Bedri

“100. Yılında Düyun-u Umumiye İdaresi Üzerinde Bir Değerlendirme”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 40, Sayı: 1-4, 1984

- HAMPTON, Mark P.
CHTISTENSEN, John
“Offshore Pariahs? Small Island Economics, Tax Havens, and the Re-configuration of Global Finance”, **World Development**, Vol.30, No: 9, 2002
- HARVEY, Brian, W.
“Tax Avoidance - Illegal, Immoral or Fattening?”, **Northern Ireland Legal Quarterly**, Cilt: 21, Sayı: 3, Sonbahar 1970
- HICKS, Sam A.
DILLAWAY, Manson P.
“Control Over Tax Planning”, **Tax Executive**, Cilt: 34, Sayı: 3, Nisan 1982
- HOBBET, Richard D.
“The Step Transaction Doctrine and Its Effect on Corporate Transactions”, **19 Proceedings of the Annual Tulane Tax Institute**, 1970
- HOTCA, Mihai Adrian
“The Infractions of Tax Evasion”, **Lex ET Scientia International Journal**, Cilt: 1, Sayı: 16, 2009
- İNALTONG, Ceyhan
“Vergi Yüğü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 369, 2012
- İNCE, Tunç
BEŞEL, Furkan
“The Effect of External Shocks on Tax Burden: Is it Permanent or Temporary?”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 2, 2016

- İPEK, Selçuk “Vergi Uyumunda Bir Kavram Sorunu: Gönüllü Uyum Mu? Zorunlu Uyum Mu?”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 64, Nisan 2010
- İPEK, Selçuk
KAYNAR, İlknur “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 157, 2009
- KAHN, Jeremy “Google’s ‘Dutch Sandwich’ shielded €16bn from tax”, **INDEPENDENT**, 2 Ocak 2018,
<https://www.independent.co.uk/news/business/news/google-alphabet-tax-netherlands-dutch-sandwich-bermuda-ireland-a8138466.html>
- KANETİ, Selim “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 131, Temmuz 1992
- KARA, Mustafa Cemil
ÖZ, Ersan “Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 414, Şubat 2016
- KARAKOÇ, Yusuf “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt No: 13, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 1996

- KARAKOÇ, Yusuf “Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi”, **Mehmet Akif Aydın’a Armağan, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Özel Sayı: Cilt: 21, Sayı: 2, İstanbul, f2015
- KIRCHLER, Erich
HOELZL, Erik;
WAHL, Ingrid Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: the ‘Slippery Slope’ Framework”, **Journal of Economic Psychology**, Cilt: 29, Sayı: 2, 2008
- KLEVEN, H. J.
KNUDSEN, M. B.
KREINER, Claus T.
PEDERSEN, Soren
SAEZ, Emanuel “Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark”, **Econometrica**, Cilt: 79, Sayı: 3, 2011
- KÖSE, Tunç “BEPS ile Mücadele Eylem Planı Kapsamında Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 309, Haziran 2014
- KURTULAN, Gökçe “Haksız Fiilde Hukuka Aykırılık Unsuru”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 1, Ocak 2017

- KURUCA, Nazım “Osmanlı Devletini Çöküşe Götüren Süreç ‘İstikrazlar ve Düyun-U Umumiye İdaresinin Kurulması’”, **Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 4, İlkbahar 2014
- LARSON, Krista “Civil Disobedience At Tax Time”, **CBS News**, <http://www.cbsnews.com/news/civil-disobedience-at-tax-time>
- LOURIE, George B. “The Business Purpose Doctrine”, **Taxes - The Tax Magazine**, Cilt: 25, Sayı: 9, Eylül 1947
- MASUN, Mehmet Altan “Çokuluslu Şirketlerin Finansal Yönetiminde Transfer Fiyatlandırması ve Bir Uygulama”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 41, Sayı: 1, Haziran 2019
- MAY, Gregory “Getting Realistic About International Tax Arbitrage”, **Taxes: The Tax Magazine**, Cilt: 85, Sayı: 3, Mart 2007
- McGEE, Robert W. “Is Tax Evasion Unethical”, **University of Kansas Law Review**, Cilt: 42, No: 2, 1994

- MERKS, Paulus “Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning”, **INTERTAX**, Cilt: 34, Sayı: 5, Kluwer Law International, 2006
- MILLE, Merle H. “Morality in Tax Planning”, **Arkansas Law Review**, Cilt: 7, Sayı: 3, Yaz 1953
- MONÈS, Sébastien
DURAND Pierre-Henri
MANDELBAUM J. “Abuse of Tax Law Across Europe”, Part-I, **EC Tax Review**, Cilt: 19, Sayı: 2, 2010
- MOORE, Karen Nelson “The Sham Transaction Doctrine: An Outmoded and Unnecessary Approach to Combating Tax Avoidance”, **Florida Law Review**, Cilt: 41, Sayı: 4, 1989
- MUEHLBACHER, S.
KIRCHLER, Erich
SCHWARZENBERGER, H. “Voluntary Versus Enforced Tax Compliance: Empirical Evidence for the ‘Slippery Slope’ Framework”, **European Journal of Law and Economics**, Sayı: 32, 2011
- NAS, Adil “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Koşulları ve Hukuki Sonuçları”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 10, Sayı: 37, Ocak 2019

- NAS, Adil “Vergi Hukukunda Ödeme Zamanları ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, 2010
- NEDİMOĞLU, Ruhi “Vergi Suçlarında Manevi Unsur”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 1973, Sayı: 4
- ORDOWER, Henry “The Culture of Tax Avoidance”, **Saint Louis University Law Journal**, Cilt: 55, Sayı: 1, Sonbahar 2010
- ORGAN, İbrahim
ÇELİK, Muhsin “İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 301, Eylül 2006
- ÖNDÜL, Hüsnü “1789 Fransız Devrimi ve Etkileri”, **Ankara Barosu Dergisi**, 1989/4
- ÖNER, Cihat
GÖKER, Cenker “Vergilendirme ile Tütün ve Tütün Mamulleri Kaçakçılığı Arasındaki İlişki Üzerine”, **Prof. Dr. Erdal Onar’a Armağan**, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 391, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 2013
- ÖZ, N. Semih “Controlled Foreign Company Regime in Turkey and Its Valuation”, **INTERTAX**, Cilt: 40, Sayı: 11, Kasım 2012

ÖZ, N. Semih
GÖKER, Cenker

“Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesinin Yurt Dışına Yapılan Ödemeler ve Vergilerin Yasallığı İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 293, Şubat 2013

ÖZBEK, Veli Özer
DOĞAN, Koray

“Zorunluluk Halinin (TCK m.25/2) Hukuki Niteliği”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 2, 2007

ÖZMAN, Aydoğan

“Devletlerin Egemenliği ve Milletlerarası Teşekküller”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 1-4, 1964

PANAYI, Christina HJI

“Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?”, **INTERTAX**, Cilt: 43, Sayı: 10, Ekim 2015

PELİN, İbrahim, F.

“Verginin Tarihsel Evrimi ve Batı ile Doğu Arasında Bu Hususta Muvazilik”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Yıl: I, Sayı: 4, İstanbul, 1935

PREBBLE Zoe M.
PREBBLE John

“The Morality of Tax Avoidance”, **Creighton Law Review**, Cilt: 43, Sayı: 3, 2010

PÜRSÜNERLİ ÇAKAR, Elif “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası”,
Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 17,
Sayı: 1-2, 2013

PÜRSÜNERLİ ÇAKAR, Elif “Vergide Özgürlük İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk**
SARAÇOĞLU, Fatih **Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, 2014

QUINN, Steward “The Economic Substance Doctrine A Double-Edged
WHITE, Kortney Sword”, **Taxes - The Tax Magazine**, Cilt: 81, Sayı: 7,
Temmuz 2003

RODDEN, Jonathan “On the Migration of Fiscal Sovereignty”, **Political**
Science and Politics, American Political Science
Association, Cilt: 37, Sayı: 3, 2004

ROSEMBUJ, Tulio “Controlled Foreign Corporations - Critical Aspects”,
INTERTAX, Cilt: 26, Sayı: 11, 1998

ROSEMBUJ, Tulio “International Tax Arbitrage”, **INTERTAX**, Cilt: 39,
Sayı: 4, Nisan 2011

SABAN, Nihal “Anayasa Tartışmaları Vergi Ödevi”, **Anayasa**
Kurultayı Prof. Dr. Yılmaz Aliefendioğlu’na
Armağan, Ankara Barosu Yayınları, Ankara, 2010

- SABAN, Nihal “Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 31, 2006
- SAVAŞ, Vural F. “Mali Anayasanın Temel Konuları”, **Anayasa Yargısı**, Cilt No: 8, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 1991
- SAYGILI, Abdurrahman “Jean Bodin’in Egemenlik Anlayışı Çerçevesinde Kralın İki Bedeni Kuramına Kısa Bir Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 63, Sayı: 1, 2014
- SELMROD, Joel “Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion”, **Journal of Economic Perspectives**, Cilt: 21, Sayı: 1, 2007
- SERİM, Nilgün “Vergi Ahlakını Biçimlendiren Faktörlerin Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009
- SHAKOW, David J. “Confronting the Problem of Tax Arbitrage”, **Tax Law Review**, Cilt: 43, Sayı: 1, Sonbahar 1987

- SKOTACH, John “Transfer-Pricing with Software Allows for Effective Circumvention of Subpart F Income: Google’s ‘Sandwich’ Costs Taxpayers Millions”, **The International Lawyer**, Cilt: 45, Sayı: 2, 2011
- SLEMROD, Joel “Tax Competition with Parasitic Tax Havens”, **Journal of Public Economics**, 93, 2009
- WILSON, John D.
- SLEMROD, Joel “General Tax Avoidance, Evasion, and Administration”, **Handbook of Public Economics**, Edit: Auerbach & YITZHAKI, Shlomo Feldstein, Cilt: 3, North Holland, 2002
- SOMUNCUOĞLU, Ünal “7129 Sayılı Bankalar Kanunu’nun 38. Maddesi ve Kanuna Karşı Hile”, **Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 4, 1976
- STIGLITZ, Joseph “The General Theory of Tax Avoidance”, **NBER Working Paper** No 1868, Mart 1986
- SUMMERS, Robert S. “A Critique of the Business-Purpose Doctrine”, **Oregon Law Review**, Cilt: 41, Sayı: 1, Aralık 1961
- ŞANVER, Salih “İşletme Vergiciliği”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 17, 1968

- ŞANVER, Salih “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, **Ord. Prof. Reşat Kaynar’a Armağan**, İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi, 1981
- ŞENYÜZ, Doğan “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, **Yaklaşım**, Sayı: 185, 2008
- TAŞKIN, Ahmet “Baskıya Karşı Direnme Hakkı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 52, 2004
- TAŞKIN, Yasemin “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54. Seri, İstanbul, 2010
- TAVRIS, Carol “How Homo Economicus Went Extinct”, **Wall Street Journal**, Mayıs 2015,
<http://www.wsj.com/articles/how-homo-economicus-went-extinct-1431721255>
- THORNTON, Mark “The Great Depression Tax Revolts Revisited”, **Journal of Libertarian Studies**, Cilt: 15, Sayı: 3, 2001
- WEISE, Chetley

- TORUNOĞLU, Tahsin “Vergi Ziya Kabahati”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010 (Basım Yılı: 2012)
- TURHAN, Mehmet “Değişen Egemenlik Anlayışının Hak ve Özgürlüklerin Korunmasına Etkileri ve Türk Anayasa Mahkemesi”, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 20, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2003
- UBEL, Peter “Is Homo Economicus A Psychopath?”, **FORBES**, Aralık 2014, <http://www.forbes.com/sites/peterubel/2014/12/15/is-homo-economicus-a-psychopath>
- USTAKARA, Fuat “Bir Halkla İlişkiler Anlayışı Olarak Kurumsal Vatandaşlık”, **İNİF E-Dergi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016
- VANDENBURGH, J. T. “Closing International Loopholes: Changing the Corporate Tax Base to Effectively Combat Tax Avoidance”, **Valparaiso University Law Review**, Cilt: 47, Sayı: 1, 2012

- VORDING, Henk “The Normative Background for a Broad Concept of Tax”, **The Concept of Tax**, ed. PEETERS, B., BARKER, W. B., HERRERA, P. M., RAAD, K. EATLP International Tax Series Vol: III, IBFD, 2005
- WAHL, Ingrid
KASTLUNGER, Barbara
KIRCHLER, Erich “Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the Slippery Slope Framework”, **Law & Policy**, Cilt: 32, Sayı: 4, 2010
- WAIZER, Harry “Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability”, **Fordham Law Review**, Cilt: 49, 1981
- WALTER, Joanna “We Will Not Pay: the Americans Withholding Their Taxes to Fight Trump”, **The Guardian**, <https://www.theguardian.com/us-news/2017/feb/15/tax-refusing-pay-protest-trump>
- WORSTALL, Tim “French Tax Exile Gerard Depardieu Gains Russian Citizenship”, **Forbes**, 03.01.2013, <https://www.forbes.com/sites/timworstall/2013/01/03/french-tax-exile-gerard-depardieu-gains-russian-citizenship/#6f1672df722b>

- YALTI, Billur “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 91, Nisan 1996
- YALTI, Billur “Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması”, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret – Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi – 2, Beta Yayınları, İstanbul, 2014
- YALTI, Billur “Transfer Fiyatlandırmasında ‘Gizli Emsal’”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 251, Ağustos 2009
- YAZICI, Selim “Towards Corporate Sustainability: The Link Between Business Ethics, Corporate Governance and Corporate Social Responsibility”, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, No: 43, Ekim 2010
- YERELİ, Ahmet Burçin
ATA, Ahmet Yılmaz “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 161, 2011

YILDIRIM, Mehmet

“Vergilere Direniş: Sivil İtaatsizlik ve Vergi İsyanı”,
Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 264, 2010

YILDIZ, Barış

“Agresif Vergi Planlamasının Teorik Çerçevesi: Çift
İrlanda-Hollanda Sandviç Yöntemi”, **Vergi Raporu**,
Sayı: 241, Ekim 2019

YURDADOĞ, Volkan
ALBAYRAK, Murat

“OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti”, **Sosyoekonomi**,
Cilt: 25(32), 2017

YÜCEL, Mehmet

“Vergi Baskısı Karşısında Mükelleflerin Gösterdiği Bazı
Tepkiler”, **LEGAL Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 7, Sayı:
82, 2011

Diğer Kaynaklar

Black's Law Dictionary, Sixth Edition, West Publishing Co., 1990

Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2015

Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD Publishing, Paris, 1998

Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2019, Paris

OECD Guidelines for Multinational Enterprises, OECD Publishing, 2011

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, 2017, Paris

OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2004 Progress Report, OECD Publishing, Paris, 2004

Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Avrupa Topluluğu Resmi Yayınlar Ofisi, Luxemburg, 1992

Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD, 2008

Tackling Tax Avoidance, HM Revenue and Customs, 2012

Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, OECD Publishing, Paris, 2000

Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (10th Anniversary Report), OECD, 2019

www.loc.gov

www.nwtrcc.org

ÖZET

Mükelleflerin vergiye gösterdikleri tepkiler vergi isyanı gibi şiddet içeren eylemlerden, vergilendirme konusundan tümünden vazgeçilmesi gibi çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Mükelleflerin vergiye hukuk düzeni içerisinde gösterdikleri tepkilerden birisi ise vergiden kaçınmadır. Vergiden kaçınma vergi yükünün hukuka uygun bir görünüm altında azaltılması ya da tümünden bertaraf edilmesi yollarından birisidir. Mükelleflerin vergi yükünün düşürülmesine ilişkin işlemlerinin vergi kanunlarının lafzına uygun görünmeleri hukuka uygun sayılmaları için her zaman yeterli olmamaktadır. Mükelleflerin bu tür işlemlerinin hukuk düzeni tarafından tanınması için vergi kanunlarının lafzının yanında ruhuna da uygun olması gerekmektedir. Bu aşamada ise vergi yükünün azaltılmasında tam hukuka uygunluğu temsil eden vergi planlaması karşımıza çıkmaktadır.

Özellikle çokuluslu şirketler tarafından uygulanan ve büyük eleştiri konusu olan agresif vergi planlamasına karşı ulusal ve uluslararası alanda pek çok önlemler gündeme gelmiş ve gelmektedir. Ne var ki tamamen hukuka uygun olarak gerçekleştirilen vergi planlaması, bu özelliğinden dolayı hukuki önlemlere değil hukuki korumaya sahip olmalıdır. Bu kapsamda mükelleflerin bu planlama neticesinde elde etmeyi umdukları menfaatin ne şekilde koruma altında olduğunun da araştırılması gerekmektedir. Öncelikle hukuk devleti ve yasallık ilkelerinin de bir gereği olan vergilendirmede belirlilik ve öngörülebilirliğe özen gösterilmeli, bunun yanında mükelleflerin mülkiyet haklarının ihlal edilmesinden kaçınılmalıdır.

Bununla beraber basiretli tacir gibi davranma yükümlülüğünde olan kâr amacı güden sermaye şirketleri açısından da vergi ödeme gibi kanuni yükümlülüklerin yerine

getirilmesi kadar maliyetlerin düşürülmesi de önemlidir. Bu doğrultuda bu tür tüzel kişiler için optimal vergi yükünü sağlayabilmek maksadıyla vergi planlaması yapılmasının da tüzel kişinin yöneticileri açısından özen yükümlülüğü kapsamında değerlendirilmesi de muhtemeldir.



SUMMARY

Reactions of the taxpayers against taxation can vary from violent acts like tax rebellions to the surrender of the taxed subject. One of the legal reactions against taxation is the tax avoidance. Tax avoidance is a method deployed to reduce or eliminate the tax burden under the appearance of legality. For the taxpayer transactions, being in conformity with the letter of the law alone is not always sufficient to be deemed as legal. In order for such transactions to be acknowledged by the law order, compliance with the spirit of law as well as the letter of law is required. In this regard, we can refer to tax planning, which represents the full compliance with the law.

Criticism and various measures have been directed, both nationally and internationally, to aggressive tax planning, which is mainly deployed by multinational companies. However, tax planning, which is implemented in full conformity of the law, should have legal protection in this regard. Furthermore, the framework of legal protection of the benefits that are expected to be achieved by the taxpayer should be assessed. In this context, principles of clarity and predictability in taxation, which are equally required by the legality and rule of law principles, should be respected and moreover, any violation of taxpayers' right of ownership should be refrained.

Additionally, for capital companies that aims rising profits, it is important to reduce costs as well as fulfilling the legal obligations such as tax payments. Accordingly, in order to provide the optimal tax burden for such legal entities deploying tax planning can be evaluated within the scope of the obligation of care for the managers.