

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

DOKTORA TEZİ

**VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIM
İLKESİNİN
KAPSAMI, NİTELİĞİ VE SINIRLARI**

**ŞERİF EMRE GÖKÇAY
2502120218**

**TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR**

İSTANBUL, 2017



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



DOKTORA
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : ŞERİF EMRE GÖKÇAY Numarası : 2502120218
Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MALIYE Danışmanı : PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR
Tez Savunma Tarihi : 09.05.2017 Saati : 11.00
Tez Başlığı : VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİNİN KAPSAMI, NİTELİĞİ VE SINIRLARI

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 50. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF. DR. ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU		Kabul
3- PROF. DR. GÜLSEN GÜNEŞ		Kabul
4- PROF. DR. BİLLUR YALTI		Kabul
5- YRD. DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. HABİB YILDIZ		
2- YRD. DOÇ. DR. EZHAN DOĞRUSÖZ		

ÖZ

VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİNİN
KAPSAMI, NİTELİĞİ VE SINIRLARI
ŞERİF EMRE GÖKÇAY

Çalışmanın amacı, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin kapsam, nitelik ve sınırlarının belirlenmesidir. Bu amaç temelinde ekonomik yaklaşım ilkesi; vergi hukuku öğretisi ve vergi kuramı açısından değerlendirilecek ve Türkiye’de uygulanan ekonomik yaklaşım ilkesinin kapsamı, niteliği ve sınırları ulusal, uluslararası ve ulusüstü örneklerden de yararlanılarak öğretisi, mevzu hukuk ve içtihatlar çerçevesinde incelenecektir.

Ekonomik yaklaşım vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek ekonomik nitelik ve içeriğinin belirlenmesinde kullanılmaktadır. Söz konusu ilkeye ilişkin tartışmalar vergi hukuku yazınında geniş bir yer tutmaktadır. Tartışmaların merkezinde yer alan ve tez çalışmasında üzerinde durulan konular; vergi hukukuna ilişkin ekonomik kavramların oluşturulması, vergi hukukunda ekonomik amaçsal yorum, hukuki açıdan geçersiz ve hukuka aykırı işlemlerin nitelendirilmesi, vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemlerinin ölçütlerinin tespiti, vergi hukukunda ekonomik gerçekliğin tespitinde ispat ve delil ve verginin kanuniliği ilkesinin ekonomik yaklaşım ilkesine çizdiği sınırdan oluşmaktadır.

Tez çalışmasında ulaşılan sonuç ekonomik yaklaşımın vergi hukukunun anlam bakımından uygulanmasında yorum, nitelendirme ve ispata ilişkin bir ilke olduğudur. Yorum ayağı amaçsal yorumun bir uzantısı niteliğindedir. Ekonomik irdeleme olarak adlandırılan nitelendirme ayağı geçersiz hukuki işlemler, hukuka aykırı işlemler ve vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemlerinde uygulama alanı bulmaktadır. İspat ve delil ayağı ise olguların ekonomik gerçekliğinin ispatına yöneliktir.

Anahtar Kelimeler: Vergi hukuku, yorum, nitelendirme, ispat, kaçınma, peçeleme, gerçek nitelik, özün biçime üstünlüğü, ekonomik öz.

ABSTRACT
CHARACTERISTICS, SCOPE AND LIMITS OF ECONOMIC
APPROACH IN TAX LAW
ŞERİF EMRE GÖKÇAY

The purpose of this study is to determine the scope, characteristics and limits of the economic approach principle in tax law. For this purpose, the economic approach will be evaluated in terms of tax law doctrine and tax theory. Furthermore the scope, characteristics and limits of the economic approach principle in Turkey will be examined within the framework of doctrine, statute law and jurisprudence referring national, international and supra-national practices.

The economic approach principle in tax law, is used in determining the economic substance of the taxable event and related transactions. Discussions concerning this methodological principle has a large place in tax law literature. The topics at the center of these discussions and discussed in the thesis study are; creation of economic concepts and economic – teleological interpretation, characterization of legally invalid and illegal transactions, determination of the criteria's for tax avoidance, proof and evidence in the determination of economic substance, the limit that the legality principle draws for the economic approach principle.

The conclusion reached in the thesis study is that the economic approach is a methodical principle for interpretation, characterization and proof in terms of the application of the tax law. Economic interpretation is an extension of the teleological interpretation. The characterization component called economic characterization finds applications in legally invalid, illegal transactions and transactions related to tax avoidance. The proof and evidence component is directed to prove and elicit the economic substance of the facts.

Keywords: Tax law, interpretation, characterization, proof, avoidance, tax-veiling, substance, substance over form, economic substance.

ÖNSÖZ

Ekonomik yaklaşım; kanunların yorumlanmasında, vergiyi doğuran olayların nitelendirilmesi ve ispat edilmesinde olguların ekonomik boyut temelinde dikkate alınmasına yönelik bir ilkedir. Kuramsal temellerinin 1900'lerin Alman vergi hukukunda atıldığı yaklaşım kanunlarda yer bulmakta ve ilkesel bir niteliğe bürünmektedir.

Kişilerin mali güçlerinin ölçütleri olan gelir, servet ve tüketim aynı zamanda verginin konusunu da oluşturmaktadır. Kişiler ekonomik açıdan rasyonel davranmakta ve vergi yüklerini en aza indirmeyi çabalamaktadırlar. Kişilerin bu çabaları vergi planlaması, vergiden kaçınma veya kaçırma biçiminde ortaya çıkmaktadır. Çalışmada vergiden kaçınmanın sınırı ekonomik yaklaşım ilkesi ile çizilmeye çalışılacaktır.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulama alanı sadece vergiden kaçınma durumları ile sınırlı değildir. Vergi hukukunda hukuki biçim ile ekonomik öz arasında uyumsuzluğun olduğu durumlar olarak; hukuki açıdan geçersiz işlemler, hukuka aykırı işlemler ve ekonomik gerçekliğin ispatı konuları da çalışmanın kapsamı içinde yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 3. maddesinin ispat konulu B bendinde; "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" hükmü temelinde Türk vergi mevzuatında da yer almakta olan ekonomik yaklaşım ilkesi nesnel veya öznel ölçüt içermemesi nedeniyle öğretilerde tartışma ve eleştiri konusu olmaktadır. Tartışmaların merkezinde yer alan konulardan bir diğeri de verginin kanuniliği ilkesinin ekonomik yaklaşım ilkesine çizdiği sınırdır.

Türk vergi mevzuatında VUK m.3/B'de yer alan ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğinin tespitinin genel veya öznel hiçbir ölçütle sınırlandırılmamış olması, kanunilik ilkesi açısından aykırılık oluşturmaktadır. Bunun sonucunda hazineci anlayışla hareket eden idare ile vergi yükünü en aza indirmeye çalışan rasyonel yükümlü arasında yer alan uyumsuzluklarda vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğinin tespiti sorununun yürürlükteki mevzuat çerçevesinde çözülmesi güçleşmektedir. Bu çerçevede

çalışmada amaçlanan, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin kapsam, nitelik ve sınırlarının belirlenmesidir.

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda Doktora Tezi olarak hazırladığım bu çalışmada; ekonomik yaklaşım ilkesi vergi hukuku öğretisi ve vergi kuramı açısından değerlendirilecek ve Türkiye'de uygulanan ekonomik yaklaşım ilkesinin kapsamı, niteliği ve sınırları ulusal, uluslararası ve ulusüstü örneklerden de yararlanılarak öğreti, mevzu hukuk ve içtihatlar çerçevesinde incelenecektir.

Çalışmalarım sırasında, desteklerini esirgemeyen ve önerileri ile yolumu aydınlatan hocam ve tez danışmanım, Sayın Prof. Dr. S. Ateş OKTAR'a teşekkürlerimi sunarım. Tez hazırlama sürecinde yardım ve desteklerini esirgemeyen doktora tez izleme komitesi üyesi hocalarım Sayın Prof. Dr. Esra EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU ile Sayın Yrd. Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN'a teşekkür ederim. Çalışmalarım sürecinde sabırlarını, desteklerini ve anlayışlarını eksik etmeyen aileme de minnet ve şükranlarımı sunarım.

İstanbul, 2017

ŞERİF EMRE GÖKÇAY

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİNİN TEMELLERİ

1.1. KAVRAMSAL AÇIDAN EKONOMİK YAKLAŞIM	7
1.1.1. Kelime Anlamı	8
1.1.1.1. Yaklaşım Kelimesi.....	8
1.1.1.2. Ekonomik Kelimesi	9
1.1.1.3. Ekonomik Yaklaşımın Anlamı	10
1.1.2. Ekonomik Yaklaşım Kavramı	11
1.1.2.1. Hukuki Biçim.....	19
1.1.2.2. Ekonomik Öz	21
1.1.3. Kavramın Yakın Kavramlardan Ayırteğilmesi	24
1.1.3.1. Hukukun Ekonomik Çözümlemesinden Ayırteğilmesi	25
1.1.3.2. Özün Biçime Üstünlüğü (Özün Önceliği) Öğretisinden Ayırteğilmesi....	26
1.1.3.3. Ekonomik Öz Öğretisinden Ayırteğilmesi	28
1.1.3.4. Özün Önceliği İlkesinden Ayırteğilmesi	30
1.2. TARİHSEL AÇIDAN EKONOMİK YAKLAŞIM	31
1.2.1. 1919 Öncesi Dönem: Medeni Hukukun Egemenliği	33

1.2.2. 1919 – 1934 Dönemi: Birinci Dünya Savaşı ve Ekonomik Yaklaşımın Ortaya Çıkışı.....	35
1.2.3. 1934 – 1945 Dönemi: Nasyonal Sosyalist Dönem.....	45
1.2.4. 1945 – 1977 Dönemi: İkinci Dünya Savaşı Sonrası Yeniden İnşa Dönemi	50
1.2.5. 1977 Sonrası Dönem: Küreselleşme ve Ekonomik Yaklaşımın Yeni Boyutu.....	52
1.3. KURAMSAL AÇIDAN EKONOMİK YAKLAŞIM.....	54
1.3.1. Hukuki Dayanakların Belirlenmesi	54
1.3.1.1. Vergi Hukuku – Anayasa Hukuku İlişkisi Açısından.....	57
1.3.1.1.1. Anayasal Vergileme İlkeleri Altında Ekonomik Yaklaşımın Dayanakları.....	58
1.3.1.1.1.1. Adalet İlkesi	59
1.3.1.1.1.2. Genellik İlkesi	61
1.3.1.1.1.3. Eşitlik İlkesi.....	63
1.3.1.1.1.4. Mali Güç İlkesi	66
1.3.1.1.2. Anayasal Temel Hak ve Özgürlükler Altında Ekonomik Yaklaşım	71
1.3.1.2. Vergi Hukuku – Özel Hukuk İlişkisi Temelinde Ekonomik Yaklaşımın Dayanakları.....	76
1.3.1.2.1. Vergi Hukuku Özel Hukuk İlişkisi	77
1.3.1.2.2. Vergi Hukukunda Özel Hukuk Kavramlarının Geçerliliği.....	80
1.3.1.2.2.1. Mutlak Geçerlilik	81
1.3.1.2.2.2. Kısmi Geçerlilik	83
1.3.1.2.2.3. Ekonomik Kavramların Geçerliliği	88
1.3.2. Ekonomik Yaklaşımın Hukuk Yöntembilimindeki Konumunun Belirlenmesi.....	91
1.3.2.1. Hukukta Yöntem.....	91

1.3.2.1.1. Biçimci Yaklaşımlar ve Kavram Hukukçuluğu Ekolü	93
1.3.2.1.2. Amaçsal Yaklaşımlar	96
1.3.2.1.2.1. Serbest Hukuk Ekolü	97
1.3.2.1.2.2. Menfaatler İçtihadı (Çıkarların Dengelenmesi) Ekolü	97
1.3.2.2. Ekonomik Yaklaşımın Konumu	99
1.3.2.3. Ekonomik Yaklaşımın Vergi Hukukuna Özgünlüğü	101

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIMIN UYGULAMA ALANI

2.1. EKONOMİK YAKLAŞIMIN YORUMDA VE NİTELENDİRMEDE UYGULANMASI	106
2.1.1. Hukuk Kurallarının Anlam Bakımından Uygulanması	107
2.1.2. Vergi Hukuku Kurallarının Anlam Bakımında Uygulanması	110
2.1.2.1. Tipleştirme	111
2.1.2.2. Tipiklik	113
2.1.3. Ekonomik Yaklaşımın Yorumda Uygulanması	113
2.1.3.1. Yorum (Soyut Hukuk Kuralının Yorumlanması)	114
2.1.3.1.1. Yorumun Kapsamı ve Amacı	114
2.1.3.1.2. Yorum Yöntemleri	115
2.1.3.1.2.1. Deyimsel (Sözel – Dilbilimsel – Lafzi) Yorum	116
2.1.3.1.2.2. Sistematik Yorum	117
2.1.3.1.2.3. Tarihsel Yorum	118
2.1.3.1.2.4. Amaçsal Yorum	119
2.1.3.1.3. Vergi Hukukunda Yorumun Özellikleri	120
2.1.3.1.4. Vergi Hukukunda Amaçsal Yorum	122
2.1.3.1.4.1. Genel Amaçlar	123
2.1.3.1.4.1.1. Mali Amaç	124

2.1.3.1.4.1.2. Ekonomik ve Toplumsal (Mali – Fiskal Olmayan)	
Amaçlar	126
2.1.3.1.4.2. Özel Amaç	127
2.1.3.2. Vergi Hukukunda Ekonomik Yorum.....	127
2.1.3.2.1. Amaçsal Yorum Ekonomik Yorum İlişkisi	129
2.1.3.2.2. Ekonomik Yorumun Bileşenleri	129
2.1.3.2.2.1. Ekonomik Anlam	130
2.1.3.2.2.2. Ekonomik Amaç.....	132
2.1.3.2.2.3. İlişkilerin Gelişimi.....	133
2.1.4. Ekonomik Yaklaşımın Nitelendirmede Uygulanması.....	136
2.1.4.1. Nitelendirme (Somut Hukuk Olayının Yorumlanması).....	136
2.1.4.2. Ekonomik İrdeleme.....	137
2.1.4.2.1. Hukuka, Kamu Düzenine veya Ahlaka Aykırı İşlemler	141
2.1.4.2.2. Hukuki Açından Geçersiz İşlemler.....	143
2.1.4.2.2.1. Ehliyet ve Şekle Aykırılık Nedeniyle Geçersiz Hukuki İşlemler	144
2.1.4.2.2.2. İrade Bozukluğu Nedeniyle Geçersiz Hukuki İşlemler.....	145
2.1.4.2.3. Vergiden Kaçınmaya Yönelik Peçeleme İşlemleri.....	148
2.1.4.2.3.1. Peçeleme – Muvazaa Karşılaştırılması.....	151
2.1.4.2.3.2. Vergiden Kaçınma.....	153
2.1.4.2.3.2.1. Vergiden Kaçınmanın Benzer Kavramlardan Ayırt Edilmesi	153
2.1.4.2.3.2.2. Vergiden Kaçınmanın Niteliği	162
2.1.4.2.3.2.3. Vergiden Kaçınmanın Ölçütleri.....	165
2.1.4.2.3.2.3.1. Vergisel Çıkar Ölçütü	169
2.1.4.2.3.2.3.2. Yapaylık Ölçütü	170
2.1.4.2.3.2.3.3. Niyet Ölçütü	175

2.1.4.2.3.2.4. Vergiden Kaçınmanın Önlenmesine Yönelik Yaklaşımlar .	177
2.1.4.2.3.2.4.1. İçsel Yaklaşımlar	179
2.1.4.2.3.2.4.2. Dışsal Yaklaşımlar	180
2.1.4.2.3.2.5. Vergiden Kaçınmaya Yönelik İşlemlere Uygulanacak Yaptırımlar.....	182
2.1.4.2.3.3. Vergiden Kaçınma Ekonomik Yaklaşım İlişkisi.....	184
2.2. EKONOMİK YAKLAŞIMIN İSPATTA UYGULANMASI	190
2.2.1. Genel Açıdan İspat ve Delil	190
2.2.2. Vergi Hukukunda İspat ve Delil.....	192
2.2.3. İspat Alanında Ekonomik Yaklaşım.....	193
2.2.3.1. Ekonomik Gerçekliğin Tespitinde Delil Serbestisi	193
2.2.3.2. Ekonomik Gerçekliğin Tespitinde Re'sen Araştırma İlkesi	195
2.2.3.3. Ekonomik Gerçeklik Temelinde İspat Yükü	196
2.3. EKONOMİK YAKLAŞIMIN UYGULAMA SINIRI.....	197
2.3.1. Verginin Kanuniliği İlkesi Yönünden Sınır	201
2.3.1.1. Belirlilik İlkesi Yönünden Sınır.....	205
2.3.1.2. Kıyas Yasağı Yönünden Sınır.....	214
2.3.2. Vergiyi Doğuran Olayı Değiştirme Yasağı Yönünden Sınır.....	218

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNDE EKONOMİK YAKLAŞIM VE EKONOMİK ÖZ İLKELERİ

3.1. KARA AVRUPASI HUKUKUNDA ULUSAL UYGULAMALAR	229
3.1.1. Almanya	229
3.1.1.1. Malların ve Hakların Mülkiyetinin Ekonomik Açıdan Belirlenmesi AO m.39 (Ekonomik Mülkiyet)	230
3.1.1.2. Hukuka veya Kamu Düzenine Aykırı Davranışlar (AO m.40)	233

3.1.1.3. Geçersiz Hukuki İşlemler (AO m.41).....	234
3.1.1.4. Vergi Planlaması Hakkının Kötüye Kullanılması (AO m.42).....	238
3.1.1.4.1. Vergi Planlaması Hakkının Kötüye Kullanımının Ölçütleri	244
3.1.1.4.1.1. Uygunluk Ölçütü.....	244
3.1.1.4.1.2. Vergisel Çıkar Ölçütü.....	247
3.1.1.4.1.3. Vergisel Çıkarın Kanunun Amacına Uygun Olmaması	248
3.1.1.4.1.4. Vergiden Kaçınma Niyetinin Varlığı	250
3.1.1.4.1.5. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Özel Kuralın Uygulama Alanı Bulmaması.....	253
3.1.1.4.2. Kaçınmanın Varlığına Bağlı Sonuç.....	253
3.1.2. Avusturya	255
3.1.2.1. Ekonomik Yaklaşım (BAO m.21)	256
3.1.2.2. Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi (BAO m.22)	257
3.1.2.3. Hukuki Açıldan Geçersiz İşlemlerin Vergilendirilmesi (BAO m.23)	260
3.1.2.4. Ekonomik Mülkiyet (BAO m.24).....	263
3.2. ANGLO – AMERİKAN HUKUKUNDA ULUSAL UYGULAMALAR... ..	265
3.2.1. Amerika Birleşik Devletleri	266
3.2.1.1. Gregory vs Helvering Kararı (1935).....	269
3.2.1.2. ABD Hukukunda İşlemlerin Gerçek Niteliğini Tespit Etmede Başvurulan Öğretiler.....	271
3.2.1.2.1. Ekonomik Öz (Gerçek Nitelik) Öğretisi.....	272
3.2.1.2.1.1. Ekonomik Öz Öğretisinin Kapsamı	273
3.2.1.2.1.2. Ekonomik Öz Öğretisi ile İlgili Mevzuat: IRC m. 7701(o) ..	274
3.2.1.2.2. Ticari Amaç Öğretisi	277
3.2.1.2.3. Basamaklı İşlemler Öğretisi	279

3.2.1.3. Öğretilerin Hukuki Sonuçları.....	280
3.2.2. Birleşik Krallık	282
3.2.2.1. Birleşik Krallık Hukukunda İşlemlerin Gerçek Ekonomik Niteliğinin Tespit Edilmesinde Başvurulan Öğretiler ve Dayanak olan Kararlar.....	284
3.2.2.1.1. Westminster Dükü Kararı	285
3.2.2.1.2. Ramsay Öğretisi.....	287
3.2.2.1.2.1. Ramsay Öğretisini Ortaya Çıkaran Kararlar	288
3.2.2.1.2.1.1. Ramsay Kararı (1982)	288
3.2.2.1.2.1.2. Furniss vs Dawson Kararı.....	289
3.2.2.1.2.2. Ramsay İlkesinin Uygulanması.....	290
3.2.2.2. Ramsay Öğretisinin Olası Hukuki Sonuçları.....	291
3.3. ULUSLARARASI VE ULUSÜSTÜ HUKUKTA UYGULAMALAR.....	292
3.3.1. Uluslararası Hukukta Uygulamalar: OECD	294
3.3.1.1. OECD Vergi Model Anlaşması Şerhinde Yer Alan Kılavuz İlke	296
3.3.1.2. OECD BEPS Eylem Planı	298
3.3.2. Ulusüstü Hukukta Uygulamalar: (EU)	300
3.3.2.1. Avrupa Adalet Divanı'nın Yaklaşımı Cadbury Schweppes Kararı (C- 196/04).....	301
3.3.2.2. EU Komisyonu Önerisi (C-(2012) 8806)	305
3.3.2.2.1. Düzenleme Unsuru	306
3.3.2.2.2. Yapaylık Unsuru	306
3.3.2.2.3. Vergisel Çıkar Unsuru	307
3.3.2.3. Ulusal Genel Vergiden Kaçınma Kuralları İçin 2016 AB BEPS Önerisi.	308

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİ UYGULAMASI

4.1. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIMIN DAYANAKLARI	310
4.1.1. Türk Vergi Hukukunun Anlam Bakımından Uygulanması.....	311
4.1.1.1. Türk Vergi Hukukunun Anlam Bakımından Uygulanmasında Temel Hareket Noktası (VUK m.19).....	314
4.1.1.2. Türk Vergi Hukukunda Yorum (VUK m.3/A-2).....	316
4.1.1.3. Türk Vergi Hukukunda Nitelendirme (VUK m.3/B).....	321
4.1.1.4. Türk Vergi Hukukunda İspat (VUK m.3/B).....	322
4.1.2. Türk Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Dayanakları	323
4.1.2.1. Anayasal Dayanak	324
4.1.2.2. Kanuni Dayanaklar	327
4.2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIMIN HUKUKİ UYGULAMALARI	333
4.2.1. Türk Vergi Hukukunda Ekonomik Yorum	333
4.2.1.1. Ekonomik Yorumun Kapsamı	333
4.2.1.2. Ekonomi Yorumunun Uygulanması	335
4.2.1.2.1. Ücret Kavramının Yorumlanması.....	336
4.2.1.2.2. Serbest Meslek Kazancı Kavramının Yorumlanması.....	344
4.2.1.2.3. Ticari Kazanç Kavramının Yorumlanması	346
4.2.1.2.4. Zirai Kazanç Kavramının Yorumlanması.....	350
4.2.1.2.5. Gayrimenkul Sermaye İradı Kavramının Yorumlanması.....	352
4.2.1.2.6. Menkul Kıymet Sermaye İradı Kavramının Yorumlanması	355
4.2.1.2.7. Diğer Kazanç ve İrat Kavramının Yorumlanması	357

4.2.2. Türk Vergi Hukukunda Ekonomik İrdeleme.....	358
4.2.2.1. Geçersiz İşlemlerin Vergilendirilmesi	360
4.2.2.1.1. Genel Açıklama	362
4.2.2.1.2. Vergiyi Doğuran Olayın Geçmişe Etkili İptalinin Vergisel Sonuçları	368
4.2.2.2. Hukuka Aykırı İşlemlerin Vergilendirilmesi (VUK m.9/2)	375
4.2.2.2.1. Hukuka ve Ahlaka Aykırı İşlemlerin Vergilendirilmesi İçin Gereken Koşullar	376
4.2.2.2.2. Türk Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Faaliyetlerin Kapsamı ..	379
4.2.2.2.2.1. Yapılması Doğrudan Kanuna Aykırı Olan Faaliyetler	381
4.2.2.2.2.2. Yapılması Düzenleyici İşlemlerle İzne Bağlanmış Faaliyetlerin İzinsiz Olarak Yapılması	384
4.2.2.2.2.3. Belirli Kişi veya Kuruluşların Sınırlandırılmış Faaliyet Alanlarının Dışına Çıkmaları.....	390
4.2.2.2.3. Kazanç Müsaderesi Uygulamasının Yasak Faaliyetlerin Vergilendirmesine Etkisi	391
4.2.2.3. Peçeleme İşlemlerinin Vergilendirilmesi.....	397
4.2.2.3.1. Peçeleme İle İlgili Kanuni Düzenlemeler.....	398
4.2.2.3.1.1. Genel Düzenleme	398
4.2.2.3.1.2. Özel Düzenlemeler	400
4.2.2.3.1.2.1. Kağıtların Niteliğinin Belirlenmesi (DVK m.4).....	401
4.2.2.3.1.2.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KVK m.7) ...	402
4.2.2.3.1.2.3. Örtülü Sermaye (KVK m.12)	403
4.2.2.3.1.2.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (KVK m.13).....	405
4.2.2.3.1.2.5. Tapu ve Kadastro Harcında Gerçek Bedel Tespiti (Harçlar Kanunu m.63)	407

4.2.2.3.2. Peçeleme İşlemlerin Tespiti.....	409
4.2.2.3.3. Peçeleme İşlemlerinde İspat	413
4.2.2.3.4. Peçeleme İşlemlerinin Vergisel Sonuçları.....	415
4.2.3. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin İspat ve Delil Alanında Uygulanması (Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil)	418
4.2.3.1. Delil Serbestliği İlkesi (VUK m.3/B-2).....	419
4.2.3.2. Yükümlünün Defter ve Belge Düzenine Uyuma Ödevi ve İbraz Yükümlülüğü	424
4.2.3.3. Ekonomik, Ticari ve Teknik Gereklere Uymayan Normal ve Alışılmış Olmayan Durumlarda İspat Yükü (VUK m.3/B-3)	427
4.2.3.4. Re'sen Araştırma İlkesi (İYUK m.20/1).....	433
4.2.4. Türk Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Yönelik Değerlendirmeler, Eleştiriler ve Öneriler	433
SONUÇ.....	443
KAYNAKÇA	462
ÖZGEÇMİŞ.....	489

KISALTMALAR LİSTESİ

A.e.	: Aynı eser
A.Ş.	: Anonim şirket
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AO	: Abgabenordnung (Alman Vergi Usul Kanunu)
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BAO	: Bundesabgabenordnung (Avusturya Federal Vergi Usul Kanunu)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BEPS:	: Base erosion and profit shifting (Matrah aşındırma ve kar aktarımı)
BFH	: Bundesfinanzhof (Federal Mali Mahkeme)
BK	: Birleşik Krallık
Bkz	: Bakınız
C.	: Cilt
D	: Daire
DD.	: Danıştay Dergisi
DŞ.	: Danıştay

DVK	:Damga Vergisi Kanunu
E:	:Esas
ECJ:	:European Court of Justice (Avrupa Adalet Divanı)
EU:	:European Union (Avrupa Birliği)
G20	:Group of 20 (20 Grubu)
GVK	:Gelir Vergisi Kanunu
HCERA	:Health Care and Education Reconciliation Act of 2010 (2010 Sağlık Hizmetleri ve Eğitimi Uyumlaştırma Kanununu)
HMK	:Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HMRC	:Her Majesty's Revenue and Customs (Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi)
IFA	:International Fiscal Association
IRC	:Internal Revenue Code (ABD Ulusal Gelir Kanunu)
IRS	:Internal Revenue Service (ABD Ulusal Gelir İdaresi)
İK	:İş Kanunu
İYUK	:İdarî Yargılama Usulü Kanunu
K	:Karar
KDV	:Katma değer vergisi

KDVK	:Katma Değer Vergisi Kanunu
KEYKK	:Kontrol edilen yabancı kurum kazancı
KVK	:Kurumlar Vergisi Kanunu
Ltd	:Limited şirket
m.	:Madde
MA	:Vergi Model Anlaşması
No.	:Numara
OECD	:Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
ÖPVIHKHK	:Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
p.	:Paragraf
PLC	:Public limited company
POS	:Point of Sale
RAO	:Reichsabgabenordnung (Alman İmparatorluk Vergi Usul Kanunu)
S.	:Sayı
s.	:Sayfa
ss.	:Sayfa sayıları

StAnpG	:Steueranpassungsgesetz (Vergi Uyum -İntibak- Kanunu)
T.C.	:Türkiye Cumhuriyeti
TBK	:Türk Borçlar Kanunu
TCK	:Türk Ceza Kanunu
TDK	:Türk Dil Kurumu
TL	:Türk Lirası
TMK	:Türk Medeni Kanunu
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
v.d.	:Ve diğerleri
vb.	:Ve benzeri
vs:	:versus (e karşı)
VUK	:Vergi Usul Kanunu
YİBK	:Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı

GİRİŞ

Toplumsal yaşamı hukukun araçlarıyla adil ve etkin bir düzene dönüştürebilmek için rasyonel ilkelere ihtiyacımız vardır. Bu ilkeler temelinde geliştirilen yöntemler aracılığı ile toplumsal ilişkiler üzerinde yükselen hukuki sorunların nitelikleri araştırılmakta, bu sorunlara uygulanacak kurallar tasarlanmakta ve uygulanmaktadır. Bu kapsamda ekonomik yaklaşım vergi hukukuna egemen olan adalet, genellik, eşitlik ve mali güç ilkelerinin hayata geçirilmesine yönelik bir ilkedir.

Ekonomik yaklaşım devletin egemenlik gücüne ve kamu yararına dayanan vergilendirme yetkisinin bireyin mülkiyet hakkı aleyhine kötüye kullanımına mali güç temelinde bir set çekmektedir (en azından çekmesi gerekmektedir). Devletin egemenlik gücüne karşı bireyi korumaktadır. Bu açıdan ekonomik yaklaşım ilkesi özellikle, fazla – aşırı vergilendirmeye karşı temel hak ve özgürlükleri koruma ilkesi olarak değerlendirilmektedir.

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım vergi kanunlarının yorumlanmasında, vergisel olguların nitelendirilmesinde ve ispatında ekonomik boyutun dikkate alınmasıdır. Bu yönüyle ekonomik yaklaşım vergisel kavramların oluşturulması ve hukukun anlam bakımından uygulanması ile ilgilidir. Ekonomik yaklaşım Almanya, Avusturya ve Türkiye başta olmak üzere ülkelerin vergi mevzuatlarında yer bulmakta ve vergi hukukunun anlam bakımından uygulanmasına yönelik normatif bir ilke olarak kabul edilmektedir.

Vergiyi doğuran olay ve ilişkili olgular kanunlarda genellikle özel hukuk kavramları ile tanımlanmakta ve dış dünyaya özel hukuk biçimleri ile yansımaktadır. Öte yandan vergi hukukunda mali güç ilkesinin egemenliğinin bir gereği olarak vergilendirme, olguların ekonomik içerikleri ve sonuçları temelinde gerçekleştirilmektedir. Olguların özel hukuk biçimleri üzerinden kurgulanması ancak uygulamada ekonomik içeriklerinin dikkate alınması vergi hukukunda biçim ve öz uyumsuzluğu sorununa neden olmaktadır. Ekonomik yaklaşım ilkesi bu öz ve biçim sorununu mali güç ilkesi temelinde çözüme kavuşturmaktadır.

Ekonomik yaklaşım ne tek başına hukuki ne de tek başına ekonomik bir sorun ile ilgilidir. Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi olguların hukuki biçimlerinin ekonomik içeriklerine uygun bir şekilde değerlendirilmesine ve dikkate alınmasına yöneliktir. Diğer bir ifadeyle bu ilke, olguların hukuki biçimlerinin ekonomik içeriklerinden farklı olması durumunda uygulama alanı bulmaktadır. Bu koşulda ekonomik yaklaşım genellikle vergiden kaçınmanın söz konusu olduğu durumlarda uygulanmaktadır. Ancak uygulama alanı yalnızca bu durumlarla sınırlı değildir. Olguların hukuki biçim ile ekonomik içeriklerinin farklılaştığı diğer durumlar hukuka, kamu düzenine ve ahlaka aykırı işlemler ile hukuki açıdan geçersiz işlemlerdir. Bu durumlarda da vergi doğurucu olayların ekonomik içerikleri temelinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Yirminci yüzyılın başlarında Alman vergi hukukunda ortaya çıkan ekonomik yaklaşım ilkesinin niteliği, kapsamı sınırları ile uygulama alanları aradan geçen uzun zamana rağmen halen belirsizliğini korumaktadır. Ekonomik yaklaşıma ilişkin vergi idaresi uygulamaları ve yargı kararları, belirsizliğin daha da artmasına neden olmaktadır. Bu belirsizlik, ilkenin keyfi bir şekilde özellikle hazineci devlet anlayışı doğrultusunda mükellef aleyhine tek yanlı sonuçlar doğuracak şekilde uygulanmasına zemin oluşturma tehlikesini de beraberinde getirmektedir. Vergi hukuku devletin temel hak ve özgürlüklere, özellikle mülkiyet hakkına müdahalede bulunduğu bir alandır. Böyle bir alanda vergiyi doğuran olayları anlam bakımından tespit etmeye yönelik kullanılacak ilkelerin ve yöntemlerin sınırlarının ve uygulama alanlarının uygun ve açık bir şekilde belirlenmesini gerektirmektedir. Bu nedenle ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırlarının, açık bir şekilde belirlenmesi zorunluluktur. Vergi hukukunun anlam bakımından uygulanmasında sınırların açık şekilde belirlenmesi; hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi ile vergilerin kanuniliği ilkesine de hizmet etmektedir.

Çalışmada amaçlanan, vergi hukuku alanında ekonomik yaklaşım temelinde kanunilik ve adalet ilkelerinin birbirleri ile uyumlaştırılması ve dengelenmesi yollarının araştırılmasıdır. Bu dengenin hukuk uygulamasına yansımaları, olguların hukuki biçimleri ile ekonomik özleri arasındaki uyumsuzluğun ortaya çıkarılması ve çözüm yollarının önerilmesidir. Burada söz konusu olan, toplumsal hayatta gerçekleşen ekonomik olaylara yönelik uygun bir vergisel yorum ve nitelendirme

yapılmasını mümkün kılan ölçütlerin ortaya çıkartılmasını sağlama görevidir. Bu açıdan, kanunilik ilkesine sıkı sıkıya bağlı bir vergi hukuku sisteminde ekonomik yaklaşıma ilişkin ölçütler belirlenerek ekonomik yaklaşımın uygulanmasına ilişkin bilimsel ölçütler tartışılacaktır.

Ekonomik yaklaşım ilkesi kapsamında iki ana bilimsel sorunun çözümlenmesi amaçlanmaktadır. İlk sorun, ekonomik yaklaşım ilkesine ilişkin belirsizliğin giderilmesidir. İkinci sorun, vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanmasında olguların hukuki biçimi ile ekonomik içerikleri arasında ortaya çıkan uyumsuzluğu giderecek yöntemlerin ortaya konulmasıdır. Bu şekilde vergilemede hukuki güvenliğin sağlanmasına, adil ve etkin bir vergi hukuku politikasının uygulanmasına ulaşılması amaçlanmaktadır.

Türk vergi mevzuatında ekonomik yaklaşım ilkesine ilişkin temel düzenleme 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin B fıkrasının 1. bendinde; *“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.”* şeklinde düzenlenmiştir. Ancak söz konusu hüküm *“gerçek mahiyet”* dışında hiçbir ölçüt içermemektedir. Bu durum uygulamada belirsizliğe yol açmakta ve kanunilik ilkesinin egemen olduğu vergi hukuku alanında eleştirilere konu olmaktadır. Türk vergi mevzuatında ekonomik yaklaşım ilkesine yönelik bir diğer sorun ise ilke ile ilgili yorum, nitelendirme ve ispat kurallarının kanunda birbirlerinden kopuk dağınık bir biçimde bulunmasıdır. Bu sorunlar karşısında çalışmanın temel amaçlarından bir diğeri de ekonomik yaklaşımın belirli bilimsel ölçütler temelinde Türk vergi mevzuatında yeniden düzenlenmesine yönelik öneriler sunmaktır.

Bu amaçlar doğrultusunda “Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Niteliği, Kapsamı ve Sınırları” başlıklı çalışmada ekonomik yaklaşım ilkesine ilişkin belirsizliklerin giderilmesine yönelik çeşitli ölçütler ortaya konulacaktır. Ekonomik yaklaşıma ilişkin çeşitli formüller kavramsal bir bütünlük içinde ele alınarak söz konusu belirsizlik giderilmeye çalışılacaktır.

Bu çerçevede çalışmada ekonomik yaklaşım ilkesinin kapsamı, niteliği ve sınırları; vergi hukuku öğretisi ve vergi kuramı açısından değerlendirilecek ve Türkiye’de uygulanan ekonomik yaklaşım ilkesi uluslararası örneklerden de yararlanılarak öğretisi, mevzu hukuk ve içtihatlar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin Alman vergi hukuku kaynaklı bir ilke olmasından ötürü çalışmada özellikle Alman vergi hukuku öğretisi ve kanun sistematığı incelenmeye çalışılacaktır. Alman vergi hukuku öğretilerine ek olarak özellikle Anglo – Amerikan vergi hukukunun amiral gemisi olarak kabul edilen Amerikan vergi hukuku öğretisi ve içtihat hukuku da incelemeye konu edilecektir.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Temelleri başlıklı birinci bölümde ekonomik yaklaşım ilkesinin altyapısı ortaya konulmaya çalışılacaktır. Ekonomik yaklaşımın etkin bir şekilde uygulanabilmesi ancak içeriğinin açık bir şekilde belirlenebilmesi ile mümkündür. Bu nedene ekonomik yaklaşımın içeriğinin vergi hukuku ilkeleri ile doldurulması gerekmektedir. Bu amaç kapsamında ilk olarak ekonomik yaklaşımın kelime anlamından hareketle kavramın içeriği belirlenecektir. İzleyen kısımda ise ekonomik yaklaşım ilkesinin tarihçesi ortaya çıktığı Alman vergi hukuku tarihi içinde ele alınacaktır. Daha sonra ekonomik yaklaşımın kuramsal boyutu vergi hukukuna egemen adalet, genellik, eşitlik ve mali güç ilkeleri ile vergi hukuku – özel hukuk ilişkisini temelinde ortaya konulacaktır. Bölümün amaçlarından bir diğeri ise ekonomik yaklaşımın hukuk yöntembilimindeki konumunun belirlenmesidir. Bu amaç ise birinci bölümün dördüncü kısmında yerine getirilecektir.

İkinci bölümde ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi hukukunda uygulama alanı incelenecektir. Hukuki karar süreci üç aşamada gerçekleşmektedir: yorumlama, nitelendirme ve ispat. Her üç aşama için de ilgili ekonomik bilgilerin değerlendirilmesi gerekli olabilmektedir. Bu açıdan çalışmanın konusu vergi hukukunda yorum, nitelendirme ve ispat ilkeleriyle yakından ilişkilidir. Bu ilişkiden hareketle ekonomik yaklaşım; yorum (ekonomik yorum), nitelendirme (ekonomik irdeleme) ve ispat bileşenlerine ayrılacak ve bu ayırım çerçevesinde incelenecektir. Bölümün odak noktası vergi hukuku kurallarının ekonomik açıdan yorumlanması; hukuka, kamu düzenine ve genel ahlaka aykırılık, hukuki açıdan geçersizlik ve vergiden kaçınma bağlamında işlemlerin yeniden nitelendirilmesi ile ekonomik gerçekliğin ispatı sorunları olacaktır. Bölümde ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırı hukukun üstünlüğü, vergilemede kanunilik ilkesi ve vergiyi doğuran olaya bağlılık çerçevesinde çizilecektir. Bu ilkeler çerçevesinde vergi yükümlüsü ile devletin çıkarlarının nasıl dengelenebileceği belirlenmeye çalışılacaktır. Bu bölümde ayrıca

çalışmanın üçüncü ve dördüncü bölümlerinde incelenecek ülke mevzuatlarına yönelik kuramsal altyapı ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Üçüncü bölümde çeşitli ülkelerin ve Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ile Avrupa Birliği'nin (EU) konu ile ilgili yaklaşımlarına ve uygulamalarına yer verilecektir. Kuramsal inceleme sonucunda saptanan temeller ve ülke uygulamalarında yapılacak olan çıkarımlar sonucunda ekonomik yaklaşım ilkesinin fiili kullanımına ilişkin esaslara ulaşılması hedeflenmektedir. Bu kapsamda konu Kara Avrupası vergi hukuku, Anglo – Amerikan vergi hukuku ve uluslararası ile ulusüstü alanda ekonomik yaklaşım ile ilgili çalışmalar başlıkları altında incelenecektir. Kara Avrupası hukuku kapsamında ekonomik yaklaşım ilkesi Alman ve Avusturya vergi hukuku çerçevesinde incelenecektir. Anglo – Amerikan hukuku kapsamında ise ekonomik yaklaşım ilkesinin izdüşümü niteliğinde olan ekonomik öz öğretisi ABD ve Birleşik Krallık vergi hukuku çerçevesinde incelenecektir. Konu uluslararası alanda OECD ve ulusüstü alanda EU hukuku kapsamında incelenecektir. OECD ana başlığı altında OECD Model Vergi Anlaşmasının 1. maddesinin Şerhinde yer alan kılavuz ilke ve OECD BEPS Eylem Planı çerçevesinde ekonomik yaklaşım ele alınacaktır. Avrupa Adalet Divanı'nın (ECJ) Yaklaşımı ve Avrupa Birliği Önerisi – Teklifleri başlığı altında ise ilk olarak mihenk taşı niteliğinde olan Cadbury Schweppes Kararı (C-196/04) incelenecektir. İkinci olarak ise EU Komisyonu'nun 6 Aralık 2012 tarihli Önerisine [C-(2012) 8806] yer verilecektir.

Türk Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi Uygulaması başlıklı dördüncü bölümde ise; ekonomik yaklaşım ilkesinin kapsamı, niteliği ve sınırlarından yola çıkılarak Türk vergi hukuku kapsamında ekonomik yaklaşım ilkesinin özellikleri ortaya konulacak ve ilkeye yönelik değerlendirmeler, eleştiriler ve önerilerde bulunulacaktır. Bu bölüm kapsamında Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşımın dayanaklarına ve uygulamalarına yer verilecektir. Ekonomik yaklaşımın hukuki uygulamaları; ekonomik yorum, geçersiz işlemlerin vergilendirilmesi, hukuka aykırı işlemlerin vergilendirilmesi, peçeleme işlemlerinin vergilendirilmesi, delil serbestliği ilkesi, yükümlünün defter ve belge düzenine uyma ödevi ve ibraz yükümlülüğü, ekonomik, ticari ve teknik gereklere uymayan normal ve alışılmış olmayan durumlarda ispat yükü ve re'sen araştırma ilkesi kapsamında

değerlendirilecektir. İlgili bölümde son olarak Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesine yönelik değerlendirmeler, eleştiriler ve önerilere yer verilecektir.



BİRİNCİ BÖLÜM

EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİNİN TEMELLERİ

Ekonomik yaklaşımın temelinde hukuki olguların ekonomik bakış açısı ile değerlendirilmesi yatmaktadır. Olguların ekonomik boyutları temelinde değerlendirilmesi ihtiyacı özellikle vergi hukuku alanında ön plana çıkmaktadır. Bunun nedenleri vergi hukuku ilkeleri ve vergi hukuku – özel hukuk ilişkisinde yatmaktadır.

Ekonomik yaklaşımın niteliğinin ortaya konulması çalışmanın kapsamını belirlemektedir. Özellikle kanunilik ilkesine sıkı sıkıya bağlı olan vergi hukuku alanında ekonomik yaklaşımın niteliğinin ve kapsamının açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir¹.

Ekonomik yaklaşımın kuramsal temellerinin ortaya konulduğu bu birinci bölümde; ekonomik yaklaşımın kavramsal içeriğine, tarihsel gelişimine, hukuki dayanaklarına ve hukuk yöntembilimsel konumuna yer verilmektedir.

1.1. KAVRAMSAL AÇIDAN EKONOMİK YAKLAŞIM

Tanımlama, bir kavramın niteliklerinin eksiksiz olarak belirtilmesi ve açıklanmasıdır². Tanımlanan kavramın olağan kullanım biçimleri ve temsil ettiği olgu hakkında genel açıdan bilgi vermekte ve bu şekilde diğer kavramlardan ayırt etmeye yaramaktadır³.

Çalışmanın bu kısmında ekonomik yaklaşımın tanımlanması amaçlanmaktadır. Bu amaçla ilk olarak çalışmanın konusu en genel biçimde ortaya konulmakta ve izleyen bölümler için kavramsal altyapı oluşturulmaktadır. Bu nedenle kavramın kelime anlamından yola çıkılarak içeriğinin temelini oluşturan unsurlar genel olarak belirlenmektedir. Bu yönde ilk olarak kavramın olağan

¹ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Tıpkı 2. Bası, Ankara, Mali Akademi, 2016, s.3.

²Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5712a7f57e8b14.28141695, (Erişim Tarihi: 10.10.2015).

³ Yasemin Işıқтаç, Sevtap Metin, **Hukuk Metodolojisi**, 4. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2013, ss. 40 – 41.

kullanım biçimleri hakkında bilgi verilmektedir. Daha sonra ekonomik kelimesinin hangi anlamının kullanılacağı tespit edilerek çalışmanın konusu olan kavram açıklığa kavuşturulmaktadır.

İkinci olarak kavrama ilişkin öğretilerde yer alan görüşler ortaya konulmaktadır. Öğretilerde yer alan görüşler kavramın farklı unsurlarını ön plana çıkarmaktadır. Çalışmanın bu kısmında bunlar üzerinden bir kavramsal birliğe ulaşılmaya çalışılacaktır. Bu şekilde ekonomik yaklaşıma ilişkin tüm unsurları kapsayacak şekilde ekonomik yaklaşım kavramına ulaşılmaya çalışılmaktadır. Burada da yaklaşımın “ekonomik” niteliği daha genişletilecektir.

Üçüncü olarak ise kavrama yakın ve benzer kavramlar ortaya konulmakta ve ayırt edici noktaların altı çizilmektedir.

1.1.1. Kelime Anlamı

Ekonomik yaklaşımın kelime anlamının belirlenmesi çalışmanın konusunu oluşturan kavramın içeriğinin belirlenmesinde başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Bu nedenle aşağıda, ekonomik yaklaşım kavramını oluşturan kelimeler önce tek tek sonra bir bütün halinde incelenecektir. Özellikle ekonomi kelimesine yüklenebilecek farklı anlamlardan hangisinin kullanılacağı kavramda açıklığın sağlanması açısından önemlidir.

1.1.1.1. Yaklaşım Kelimesi

“*Yaklaşım*” kelimesi “*yaklaşmak*” fiilinin isim halidir. Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde yaklaşım kelimesi üç farklı anlama sahiptir:

- i. Yaklaşma işi⁴
- ii. Bir sorunu ele alış, ona bakış biçimi⁵

⁴ TDK, Güncel Türkçe Sözlük; (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.55c9daed8cca40.502.88382, (Erişim Tarihi: 10.10. 2015).

⁵ TDK, Büyük Sözlük; (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.55c9dafc6996c0.19869949, (Erişim Tarihi: 10.10. 2015).

iii. Toplumbilim yönteminde toplumsal yapının biçimlenişi ve öğeler arasındaki ilişkilere bakış biçimleriyle birbirinden ayrılan ana doğrultulardan her biri⁶

Yaklaşım kelimesinin belirli bir bakış açısına özgülenebilmesi için kelimenin önüne bir sıfat eklenmesi gerekmektedir. Örneğin; bilimsel, teknik, hukuki veya ekonomik yaklaşım biçimlerinde bakış açısı; bilimsel, hukuki veya ekonomik biçimlere özgülenebilir.

1.1.1.2. Ekonomik Kelimesi

“*Ekonomik*” kelimesinin birden farklı anlamı bulunmaktadır. Bu nedenle yaklaşım ile bileşim halinde kullanıldığında hangi anlamsal içeriği taşıdığı çalışmanın kapsamının belirlenmesi açısından belirleyici bir nitelik taşımaktadır.

Ekonomik, ekonomi isminin sıfat halidir. Köken olarak, Fransızca “*économie*” kelimesine dayanmaktadır⁷. TDK sözlüğünde ekonomik kelimesinin dört farklı anlamı vardır:

- i. Ekonomi ile ilgili olan⁸
- ii. Az masraflı, hesaplı⁹
- iii. En az çabayla en çok verim alınan, kazançlı¹⁰
- iv. Kolay kullanılabilen¹¹

⁶ TDK, Bilim ve Sanat Terimleri Ana Sözlüğü (BSTS) / Yöntembilim Terimleri Sözlüğü 1981; (Çevrimiçi)
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.55c9dafc6996c0.19869949, (Erişim Tarihi: 10.10. 2015).

⁷ Ekonomi, İktisat arasındaki farklar için bakınız: Mehmet Tomanbay, “İktisat Bilimi ve Son Ekonomik Kriz”, **Ekonomik Yaklaşım**, C. 12, No: 41,2001, ss. 39 – 50.

⁸ TDK, Büyük Sözlük; (Çevrimiçi)
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.55c9db66eaac97.24593622, (Erişim Tarihi: 10.10. 2015).

⁹ TDK, Güncel Türkçe Sözlük; (Çevrimiçi)
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.55c9db5e3f8c83.282.15763, (Erişim Tarihi: 10.10. 2015).

¹⁰ TDK, Güncel Türkçe Sözlük; (Çevrimiçi)
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.55c9db5e3f8c83.282.15763, (Erişim Tarihi: 10.10. 2015).

¹¹ TDK, Büyük Sözlük; (Çevrimiçi)
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.55c9db66eaac97.24593622, (Erişim Tarihi: 10.10. 2015).

Yukarıda belirtilen dört anlam temelde alan tanımlaması ve nitelik tanımlaması olmak üzere iki temel ayrım altında değerlendirilebilir.

Ekonomik kelimesinin ilk anlamı olan “*ekonomi ile ilgili olan*” üzerinde çalışılacak belirli bir alanı tanımlar. Örneğin ekonomik kelimesi; ekonomik yapı, ekonomik kriz, ekonomik büyüme gibi kullanımlarda ekonomi ile ilgili yapı, ekonomi ile ilgili kriz ve ekonomi ile ilgili büyüme anlamlarını ifade etmektedir. Bu şekilde yapının, krizin ve büyümenin ekonomi ile ilgili olduğu ekonomi bilimi alanında tanımlandığı veya ölçülebildiği belirtilir.

Ekonomik kelimesinin ikinci, üçüncü ve dördüncü anlamları ise nesnelere niteliklerinin ifade edilmesinde kullanılmaktadır. İkinci anlam az masraflı, hesaplı; üçüncü anlam az çabayla en çok verim alınan, kazançlı ve dördüncü anlam kolay kullanılabilen niteliklerinin ifade etmektedir. Nitelik belirten bu anlamlar ekonomiklik, hesaplılık, mal girişi ile mal çıkışı arasındaki oran ve verim ile ilgilidir.

1.1.1.3. Ekonomik Yaklaşımın Anlamı

Sıfat tanımlaması olan ekonomik yaklaşım, Alman vergi hukuku öğretisi kaynaklı bir kavramdır. Kökü 1900’lerin Almanya’sına uzanan kavram Almanca “*wirtschaftliche betrachtungsweise*” kelimeleri ile ifade edilmektedir¹².

Ekonomik kelimesinin alan tanımlayan anlamının nitelik tanımlayan anlamından ayırt edilmesi, ekonomik yaklaşımın sağlıklı bir tanımına ulaşmak açısından belirleyicidir.

Ekonomik yaklaşımın anlamının belirlenmesinde ekonomik kelimesinin nitelik tanımlayan¹³ anlamlarının temel alınması durumunda; sorunu ele alış, ona bakış biçiminin en az masraflı, en kazançlı veya kolay kullanılabilen yolları

¹² Wirtschaftliche; Ekonomik anlamına gelmektedir.

Karl Steuerewald, **Almanca Türkçe Sözlük**, İstanbul, ABC Kitabevi, 1990, s.639; Uwe Woywode, **Wörterbuch Rechnungslegung und Steuern. Accounting and Tax Dictionary**, Einbeck, E-Lex GmbH, 2000, s.311.

Betrachtungsweise; Yaklaşım, bakış açısı, görüş tarzı, düşünüş biçimi anlamında kullanılmaktadır. Yaşar Önen; Cemil Ziya Şanbey, **Almanca – Türkçe Sözlük**, Ankara, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Türk Dil Kurumu, 1993, s.147; Woywode, **Wörterbuch Rechnungslegung und Steuern. Accounting and Tax Dictionary**, s.59.

¹³ Az masraflı, kazançlı, kolay kullanılabilen.

sonuçlarına ulaşılmaktadır. Çalışmada yaklaşım genel ekonomi yöntembilimine özgülennmekte olup yaklaşımın hesaplı, verimli, kolay kullanılabilen nitelikleri kapsam dışındadır. Söz konusu tanımlar çalışmanın konusu olan ekonomik yaklaşımı doğru bir şekilde ifade etmemektedir. Buna uygun olarak ekonomik kelimesinin alan tanımlayan anlamının yaklaşım kelimesi ile birlikte kullanılması çalışma açısından bir anlam ifade etmektedir¹⁴. Çalışmada ekonomi ile ilgili alanı tanımlayan anlam ekonomik yaklaşımın tanımlanmasında temel alınmaktadır.

Ekonomik kelimesinin çalışma alanını ifade eden anlamının kullanılması durumunda ekonomik yaklaşımın, ekonomi bilim alanı ve ekonomik boyut ile ilgili bir yaklaşım olduğu sonucuna varılmaktadır.

Bu sonuç kapsamında ekonomik yaklaşım; olguları ekonomi bilimi yöntemleriyle, ekonomi ile ilgili veriler, boyutlar veya nitelik temelinde ekonomik durum, süreç ve sonuçları ile araştırmak, değerlendirmek veya sorgulamak anlamına gelmektedir¹⁵. Bu ifade çalışmanın konusu olan ekonomik yaklaşım kavramının belirlenmesinde ilk adımı oluşturmaktadır.

1.1.2. Ekonomik Yaklaşım Kavramı

Ekonomik yaklaşım, toplumsal ekonomik ilişkilerden hareket eden ve bu ilişkiler içerisinde toplumda karşılaşılan benzer durumları benzer şekilde değerlendirmeye yaramaktadır. Bu şekilde öncelikli olarak ekonomik hayatın gerçekleri ve fayda temelli çıkar ilişkileri tespit edilmekte ve dikkate alınmaktadır.

¹⁴ Helmut Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht, Frankfurt, Peter Lang, 1987**, s.16 – 18; Woywode, **Wörterbuch Rechnungslegung und Steuern. Accounting and Tax Dictionary**, s.311.

¹⁵ Ekonomik Yaklaşım, Türk Vergi Hukuku öğretilisine Alman Vergi Hukuku öğretilisinden dâhil olmuş bir kelimedir. Kelimenin Almanca aslı “Wirtschaftliche Betrachtungsweise”dir. Kelime anlamı olarak Wirtschaftliche; ekonomik, Betrachtungsweise ise yaklaşım anlamlarına gelmektedir. Ekonomik yaklaşım kelimesinin anlamlandırılmasında ekonomik kelimesi Türkçede olduğu gibi Almanca aslında da alan belirtici olan anlamı temel alınmaktadır. Böylelikle çalışmada kullanılan Ekonomik Yaklaşım kavramı Türkçe ve Almancada aynı anlamda kullanılmaktadır.

Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss. 13 – 19; Woywode, **Wörterbuch Rechnungslegung und Steuern. Accounting and Tax Dictionary**, s.59; 311.

Hukuki biçim ekonomik içeriğe göre belirlenmektedir. Bu şekilde hukuk kuralları toplumsal ekonomik ihtiyaçlar ve gereklilikler dikkate alınarak uygulanmaktadır¹⁶.

Genel olarak hukuk kurallarının uygulanmasında olguların ekonomik açıdan dikkate alınması çabası ekonomik yaklaşım kavramı ile ifade edilmektedir¹⁷.

Özel hukukun (özellikle medeni hukukun) kavramlarından ve biçimsel yapılarından sapma gösteren edimsel (gerçekleşen, eylemli) ekonomik durumları vergisel açıdan değerlendirme çabası, “*ekonomik yaklaşım*” kavramı altında vergi hukukuna dâhil olmuştur¹⁸. Vergi normunun varlık sebebi ve konuluş amacı olarak belirli ekonomik durumların tespit edilmesine yönelik amaçsal yorum, ekonomik yaklaşımın temelini oluşturmaktadır¹⁹.

Kanunların yorumlanmasında ve hukuki olguların nitelendirilmesinde olguların ekonomik nitelik ve içeriklerinin temel alınmasını ifade eden ekonomik yaklaşım, kavramsal açıdan belirsiz ve tartışmaya açık bir konudur. Ekonomik yaklaşım kavramsal olarak 20. yüzyılın başlarında Alman vergi hukuku öğretisinde kullanılmaya başlanmıştır. Ancak günümüzde kavram ile ilgili bir görüş birliği mevcut değildir. Görüş farklılıklarının üç temel nedeni vardır.

Görüş ve değerlendirme farklılıklarının ilk nedeni konunun açıklanmasında farklı kavramların kullanılmasıdır. Konu ile ilgili olarak “*ekonomik yaklaşım*”, “*ekonomik irdeleme*”, “*ekonomik yorum*”, “*özün biçime üstünlüğü*”, “*ekonomik öz*”, “*ekonomik görüş tarzı*”, “*ekonomik açıdan bakış*”, “*ekonomik düşünme tarzı*”, “*ekonomik mantıksal değerlendirme*” ve “*rasyonel ekonomik yaklaşım*” gibi deyimsel açıdan farklı fakat işlevsel açıdan çok yakın kavramlar kullanılmaktadır²⁰.

¹⁶ Christian Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungs- und -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, Berlin, Duncker & Humblot, 1997, s.73; Walter Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, Nürnberg, Nürnberg Üniversitesi Ekonomi ve Sosyal Bilimler Fakültesi Doktora Tezi, ss.17 – 18.

¹⁷ Walter Hübschmann, Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise, **Gegenwartsfragen Des Steuerrechts Festschrift für Armin Spitäler**, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1958, ss.112 – 113.

¹⁸ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.2.

¹⁹ Hans Dubs, “Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis“, **Mélanges Henri Zwhalen**, Lausanne, L’Imprimerie E. Ruckstuhl S.A., 1977, s.569.

²⁰ Fritz Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, Karlsruhe, C. F. Müller Juristischer Verlag, 1975, ss.16 – 17; Nevzat Saygıhoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, Maliye ve Gümrük Bakanlığı: Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu; Başkanlığı Yayın No: 1987/288, 1987, s.95; Billur Yaltı, “Vergi

İkinci neden yaklaşımın hangi niteliklere, işlevlere ve sınırlara sahip olması gerektiğine ilişkin varlığını koruyan belirsizliktir. Bunun temel nedeni ise ekonomik olguların ve ilgili normların sürekli bir değişkenlik içinde olmasıdır²¹.

Üçüncü olarak, ekonomik yaklaşım kavramı, vergi hukuku öğretisinde her zaman aynı içerikte kullanılmamaktadır. Benzer şekilde ekonomik yaklaşımın uygulanmasında da tarihsel döneme ve ülkelere bağlı olarak farklılıklar gözlemlenmektedir²².

Söz konusu farklılıklara rağmen kısmen de olsa ekonomik yaklaşım ilkesine ilişkin ortak bir payda vardır. Yaklaşımın çıkış noktası, kavramların veya olguların hukuki biçiminin ekonomik içerik ile uyumlu olmadığı durumlardır. Böyle durumlarda ortaya çıkan sorun, vergilendirmenin hukuk biçime mi yoksa ekonomik içeriğe mi dayanması gerektiğidir.

Öğretide ekonomik yaklaşımdan bahsedilirken veya genel olarak hukukun uygulanmasında olguların ekonomik içeriğine veya özüne göndermede bulunulurken farklı unsurlardan yola çıkılmaktadır. Aşağıda ekonomik yaklaşım kavramına ilişkin farklı görüşlere yer verilmektedir.

Klaus Tipke ekonomik yaklaşım kavramını mali güce göre vergilendirme ilkesi temelinde kurgulamaktadır. Tipke'ye göre ekonomik yaklaşım, eşit ekonomik mali gücün eşit olarak tespit edilmesini ve değerlendirilmesini sağlamakta böylece vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerine hizmet etmektedir. Ekonomik yaklaşım bu şekilde kanunların hazırlanmasında ve uygulanmasında temel ilke olarak adil vergilendirmeye hizmet etmektedir²³.

Tipke'nin görüşü ekonomik yaklaşımın normun ekonomik amacına yönelik bir amaçsal yorum yöntemi olduğu yönündedir. Bu görüş Albert Hensel tarafından

Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması”, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, s.456.

²¹ Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, s.9 – 10; Raphael Lanz, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im schweizerischen Privatrecht**, Bern, Stämpfli Verlag AG, 2000, s.5.

²² Roger Zuber, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, Bern, Stämpfli Verlag AG, 2005, s.3.

²³ Klaus Tipke, **Die Steuerrechtsordnung**, Köln, Otto Schmidt Verlag, 1993, s.1309; Christina Reifschneider, **Behavioral Law and Economics: Überlegungen zu den Konsequenzen moderner Rationalitätskonzepte für die Gestaltung informationellen Kapitalmarktrechts**, Mannheim, Universität No: 04-35, Mannheim, 2004, s.3.

da desteklenmektedir²⁴. Hensel'e göre ekonomik yaklaşımdan anlaşılması gereken, amaçsal yorum yönteminin kullanılmasından başka bir şey değildir. Norm amacından yola çıkılarak, hakkında karar verilecek olan konu ekonomik açıdan yorumlanmaktadır²⁵.

Tipke'nin ekolünü devam ettiren Englisch, ekonomik mali gücü kavraması gereken vergi hukukunun, ekonomik işlemler ve durumlarla bağlantılı olduğunu belirtmektedir. Bu anlamda norm oluşumundan ve bağlamından aksi bir sonuç çıkartılamıyorsa ekonomik temelde bir yoruma gereksinim olduğunu belirtmektedir. Bu yorum yöntemini de ekonomik yaklaşım olarak ifade etmektedir²⁶.

Spitaler, ekonomik yaklaşımı, olguların değerlendirilmesinde ekonomik içeriğin, ekonomik anlamın ve amacın belirleyici olması şeklinde tanımlamaktadır. Vergi kanunları ile genellikle olguların belirli hukuki biçimlerinin ötesindeki ekonomik içeriğin kavranmasının amaçladığını bu nedenle (amaçsal yorumda olduğu gibi) olayın gerçekleşme amacının dikkate alınmasının gerektiğini ifade etmektedir²⁷. Spitaler'e göre ekonomik yaklaşım olguların, normun adil ve eşit bir şekilde uygulanması amacıyla biçimsel hukuki yapısına bakılmaksızın değerlendirilmesidir. Bununla birlikte hedeflenen görevlerden bir tanesi de, toplumsal olarak eşit değerlendirilmesi gereken konuları vergilendirmenin eşitliği temelinde eşit işleme tabi tutmaktır. Bu şekilde değerlendirildiğinde, bir hukuki olayın bileşenlerini ayrı ayrı gözden geçirmek ve değerlendirmek önemli değildir. Önemli olan konuyu karmaşıklığı içerisinde ekonomik bütünlüğü içerisinde değerlendirmektir, Lion bu yaklaşımı içeriksel (özel) ekonomik yorumlama olarak ifade etmektedir²⁸.

²⁴ Moris Lehner, "Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm", **Festschrift für Klaus Tipke - Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion**, Ed. Joachim Lang, Köln, Dr. Otto Schmidt KG, 1995, ss.238 – 239; Roland Ismer, "Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht", **Beiträge zur Ökonomischen Analyse im Öffentlichen Recht; German Working Papers in Law and Economics**, C. 2002, S.1, s.212.

²⁵ Reifschneider, **Behavioral Law and Economics: Überlegungen zu den Konsequenzen moderner Rationalitätskonzepte für die Gestaltung informationellen Kapitalmarktrechts**, s.3.

²⁶ Klaus Tipke, v.d., **Steuerrecht**, Köln, Verlag Dr.OttoSchmidt, 2013, s.188.

²⁷ Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungs- und -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.73; Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, s.112.

²⁸ Armin Spitaler, **Die Auslegungsregeln des Steuerrechts**, 1949, ss.291 – 292. Aktaran: Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, s.121.

Spitaler'in görüşüne benzer şekilde Mutze, hukuki olguların ekonomik içerikleri ve anlamları temelinde tespit edilmesini ekonomik yaklaşımın işlevi olarak belirtmektedir. Olgu, çok sayıda parçadan oluşan bir yapı olarak değil, ekonomik bir birlik ve bütün olarak görülmeli ve değerlendirilmelidir²⁹.

Şanver ekonomik yorum kavramını ekonomik yaklaşımı kapsayacak bir şekilde kullanmaktadır. Ekonomik yorum kavramını vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki kavramlar ve biçimler sorunu olarak ifade etmektedir³⁰. Şanver'e göre ekonomik yorum (yaklaşım), hukuksal biçimin benimsenmemesidir³¹.

Öncel, Kumrulu, Çağan çalışmalarında ekonomik yaklaşım kavramını vergi hukukunda yorumun özellikleri başlığı altında incelemektedirler. Yazarlar ekonomik yaklaşımı, "*vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukukî biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması*" olarak tanımlanmaktadır. Buna göre vergi hukukunda kanunun amacından hareketle yorumlanması ekonomik yaklaşımın uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Bu açıdan ekonomik yaklaşım vergi hukukunda amaçsal yorumun bir uzantısıdır. Yazarlar ekonomik yaklaşımı maddi olayın saptanmasını ve hukuk normlarının yorumlanmasını içeren bir üst kavram olarak kullanmaktadır. Bu kullanıma göre göre yaklaşım ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum olmak üzere iki boyuttan oluşmaktadır. Vergiyi doğuran olayın ekonomik nitelik temelinde saptanması ekonomik irdeleme; vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk normunun ekonomik gerçekler temelinde tespit edilmesi ise ekonomik yorumdur³².

Kaneti, ekonomik yaklaşım konusunu "vergi hukukunda yorum, nitelendirme ve ispat" başlığı altında incelemektedir. Verginin ekonomik işlemler ile yakından ilişkili olmasının doğal bir sonucu olarak vergi hukukunun uygulanmasında ekonomik verilerin göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmektedir. Bu kapsamda ekonomik yaklaşım kavramını vergi hukukunun ekonomik işlemler ile

²⁹ Otto Mutze, **Zivilrecht in der Steuer- und Wirtschaftspraxis**, Köln, Otto Schmidt KG, 1962, s. 10 Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungs- und -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.73.

³⁰ Salih Şanver, "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama", **Ord. Prof. Dr. Reşat Kaynar'a Armağan**, İstanbul, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Siyasal Bilimler Fakültesi, 1981, s. 189.

³¹ Salih Şanver, "Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku", **İktisat ve Maliye**, Cilt: 23, Sayı:1, Nisan 1976, s.23.

³² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 24. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2015, ss.24 – 25.

ilişkili olması özelliği ile açıklanmaktadır. Ekonomik yaklaşım vergi hukuku alanında vergi kanunlarının yorumlanması, vergisel olguların nitelendirilmesi ve ispat alanlarında uygulanmaktadır. Kaneti, ekonomik yaklaşımı vergi kanunlarının içeriğinin belirlenmesinde ve belli olaylara uygulanmasında, olguların biçimsel yapısının ötesinde maddesel ve ekonomik yapısına ağırlık verilmesi olarak ifade etmektedir. Ekonomik yaklaşımın bir sonucu olarak, vergi kanunlarında yer alan kavramlar ekonomik içeriklerine göre anlamlandırılmaktadır. Diğer bir ifadeyle yorumda içerik biçime ağır basmaktadır³³.

Öncel – Kumrulu – Çağan ve Kaneti'nin görüşleri paralelinde Akkaya ekonomik yaklaşımı vergi kanunlarının yorumlanmasında ve vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesinde olguların ekonomik boyutunun (özünün) temel alınması olarak tanımlamaktadır. Akkaya'ya göre ekonomik yaklaşımın temelinde; kanunun amacı ve yapısı dikkate alınarak, vergiyi doğuran olayın ekonomik özünün (içeriğinin) vergilendirmesi düşüncesi yatmaktadır³⁴.

Saygılıoğlu'na göre, ekonomik yaklaşımın temeli, olguların biçimsel ve hukuksal şekline göre değil, ekonomik içeriğine göre yorumlanmasında yatmaktadır. Bu nedenle ekonomik yaklaşımda vergiyi doğuran olay ile ilgili hukuki işlem, ilişki veya durumun sadece hukuksal biçimi değil aynı zamanda bunların ekonomik içerikleri de dikkate alınmaktadır. Bu çerçevede, kanunun amacı ve yapısı temelinde, vergiyi doğuran olayın ve ilişkili işlemlerin ekonomik içeriği vergi konusu yapılmaktadır³⁵.

Yukarıda yer alan ana akım görüşlerde ekonomik yaklaşım, vergi hukukunun özel hukuk ile ilişkisinin bir ürünü olarak kabul edilmektedir. Söz konusu iki hukuk dalı arasındaki kavramsal ve biçimsel ilişki vergi hukuku ilkeleri ve amaçları temelinde ekonomik yaklaşımın oluşmasına zemin hazırlamıştır. Yaklaşım vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesi, yorum ve ispat alanlarında uygulanmaktadır³⁶.

³³ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, ss.46 – 47.

³⁴ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 32 – 34.

³⁵ Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.96; Ali İhsan Özgür Çilingir, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s.180.

³⁶ Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, s.10; Lanz, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im schweizerischen Privatrecht**, s.5; Thomas Koller, "Aspekte der Wertungskongruenz bzw. Wertungsdisparität zwischen dem Privatrecht und dem Steuerrecht", **Archiv für schweizerisches Abgaberecht (ASA)**, C.57, 1988 - 1989/465, s:467; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.33.

Vergi hukuku öğretisinde ekonomik yaklaşıma ilişkin yukarıda belirtilen ana akım görüşlerin yanı sıra pek çok farklı görüş de bulunmaktadır³⁷.

Yukarıda belirtilen kavramsal içeriklerden yola çıkılarak ekonomik yaklaşım kavramına ilişkin şu tespitlerde bulunmak mümkündür.

İlk tespit, ekonomik yaklaşımın hukuk kurallarının anlam bakımından uygulanmasında kullanılmasına yöneliktir. Ekonomik yaklaşım hukuk kurallarının yorumlanması, hukuki olguların nitelendirilmesi ve ispatı ilgilidir. Bu ilk tespit aynı zamanda ekonomik yaklaşımın kapsamını ortaya koymaktadır.

İkinci tespit ekonomik yaklaşımın işlevine ilişkindir. Ekonomik yaklaşımın uygulanmasında hukuki kural veya olgu öncelikli olarak hukuki biçimine göre değil, ekonomik özüne göre dikkate alınacaktır. Bu tespit, biçimsel hukuki düzenlemelerin ötesinde, ekonomik ölçütlere dayalı olan vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesine özel bir önem yüklemektedir. Burada vergi kanunlarının amacı, hukuki olayları ekonomik açıdan ortaya koyan mali gücün tespiti ve kavranmasıdır. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın sadece biçimsel açıdan dikkate alınmasının ötesinde, ekonomik açıdan da tespit edilmesi gerekmektedir³⁸.

İki tespiti tek bir çatı altında toplarsak; ekonomik yaklaşım, olguların ekonomik boyutunu temel alan bir yorum, nitelendirme ve ispat ile ilgilidir. Yaklaşımda yer alan ekonomik kelimesinden hareketle hukuksal bir yaklaşımın karşıtı olduğu anlaşılmalıdır. Yaklaşımın ekonomik olmasından kasıt özellikle vergi hukuku kurallarının yorumlanmasında ve olguların nitelendirilmesinde ekonomik bir büyüklük olan mali gücü tespite yarayan, hukuk kurallarının ekonomik

³⁷ Kühn, Barske ve Kruse'a göre ekonomik yaklaşım olguların ve hukuk kurallarının ekonomik özlerinin saptanmasıdır. Burada ekonomik öz işlemlerin gerçek niteliğini ifade etmektedir.

Paulick ekonomik yaklaşım kavramı ile olayların arkasında yatan ekonomik anlamın kavranmasını amaçlamaktadır. Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.19.

Theis, vergi hukukunun biçimsel olarak görüneni değil, sadece fiili ekonomik düzenlemeyi diğer bir ifadeyle gerçekte olanı tespit ettiğini ifade etmektedir. Hukuk uygulamasının geleneksel anlayışından en çok uzaklaşan yorumu Krause yapmıştır: Hukuk uygulamasındaki sorunun, sadece karar normunun ortaya çıkartılması olmadığını ifade etmektedir. Alt kapsama almanın norma uygun bir sonuç sağlamasının tek yolu, büyük önerme ile olayın birbirine yönelik olmasıdır. Bu nedenle sadece kanunun yorumlanması yetmez, aynı zamanda olayın kendisi de nitelendirilmelidir.

Bir başka görüşe göre ise ekonomik yaklaşım; hukuku görünenin değil, fiilen gerçekleşenin vergilendirmeye esas alınmasıdır. Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.73; Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.17.

³⁸ Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.75.

amacını ve olguların ekonomik özünü temel alan bir ilke olmasıdır³⁹. Bu anlamda ekonomik yaklaşım hukuk yöntembiliminde biçimci yaklaşımların karşısında konumlanmaktadır. Şanver bu konumlanmayı yorumda hukuksal biçimin benimsenmemesi olarak ifade etmektedir⁴⁰.

Yukarıda belirtildiği üzere vergi hukuku yazınında egemen olan görüş ekonomik yaklaşımın yorumlama ve nitelendirme ilkesi olduğudur. Burada ekonomik yaklaşım, amaçsal bir yaklaşım olarak kabul edilmektedir. Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım, hukuksal bir yaklaşımın karşıtı değildir. Vergi hukukunun amacına yönelik; mali gücü kavramaya yarayan bir ilkedir⁴¹.

Yukarıda yer alan kavramsal açıklamalar vergi hukukunun anlam bakımından uygulanmasında ekonomik özün (içeriğın) hukuki biçime üstün tutulması gerektiği üzerinden kurgulanmaktadır. Kavramda yer alan ekonomik öz genellikle hukuki biçimin (veya anlamın) zıttı olarak kullanılmaktadır. Ekonomik yaklaşım temelde ekonomik anlam, amaç veya öz gibi ifadeler ile biçimselin veya hukuksalın bir karşıtlığına yönelme eğilimi taşımaktadır⁴². Örneğın ekonomik mülkiyet ile medeni hukuk anlamındaki bir mülkiyet ilişkisinin ötesinde ekonomik açıdan tespit edilen bir mülkiyet söz konusu olmaktadır.

Ekonomik yaklaşımın hukuki biçim ve ekonomik öz (içerik) gibi soyut belirlemeler üzerinden kavramsallaştırılması, kavramda yer alan ekonomik kelimesinden hareket edilerek hukuki içeriğın göz ardı edilmesi ve sadece vergi hukukuna özgülenmesi yaklaşımın dogmalaşmasına ve içeriğının belirsizleşmesine neden olabilmektedir. Bu kavram belirsizliğı aynı zamanda ilkenin keyfi bir şekilde özellikle hazineci devlet anlayışı doğrultusunda mükellef aleyhine tek yanlı sonuçlar doğuracak şekilde kullanılmasına zemin oluşturma tehlikesini taşımaktadır. Belirsizliğı gidermek ve ilkenin vergi hukuku alanında nesnel ölçütler temelinde uygulanmasına zemin hazırlamak için kavramın içeriğinin ve unsurlarının açık bir

³⁹ Tipke, **Die Steuerrechtsordnung**, s.1284; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 42 – 43; Hakan Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, İstanbul, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2001, s.66.

⁴⁰ Şanver, **Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku**, s.23.

⁴¹ Saygılıoğulu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.169; Çilingir, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.180; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.66.

⁴² Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, s.16.

şekilde belirtilmesinde fayda vardır. Yukarıda yer alan ekonomik yaklaşıma ilişkin çeşitli kavramsal formüllerin tek bir kapsayıcı kavram bütünlüğü içerisinde oluşturulması söz konusu belirsizliğin giderilmesinde ilk adımı oluşturacaktır. Bu çerçevede ekonomik yaklaşım kavramının açıklığa kavuşturulması hukuki biçim ve ekonomik öz kavramlarının açıklığa kavuşturulmalarını gerektirmektedir⁴³.

Çalışmanın izleyen bölümlerinde ise hukuki biçim ve ekonomi öz arasında ortaya çıkan uyumsuzlukların hangi ölçütler temelinde belirleneceği ve çözümleneceği, bu çözümlerin hangi sınırlar içinde geçerli olacağı kuramsal olarak ve ülke mevzuatları⁴⁴ çerçevesinde incelenecektir.

1.1.2.1. Hukuki Biçim

Biçim kelimesi; *“Toplumsal olguların kurucu öğeleri arasındaki iç bağlantı, örgütleniş yöntemi ve etkileşme düzeni. Bir nesnenin dış çizgileri bakımından niteliği, dıştan görünüşü, şekil, eşkâl, yakışık alan şekil, uygun şekil”* anlamlarına gelmektedir⁴⁵.

Felsefi açıdan biçim; *“kaos durumunda, düzensiz ve belirlenmemiş olana karşılık sınırlanmış, düzenlenmiş olan. Bir nesnenin, biçim almamış özdeğinden, içeriğinden ayırmak üzere, onun dışını, dış çizgilerini, aynı zamanda iç yapısını, kuruluşunu, düzenini belirleyen. Biçim almamış özdeğe karşılık, belli bir düzene girmiş olan”* anlamlarındadır⁴⁶.

⁴³ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 2 – 3.

⁴⁴ Alman, Avusturya, Amerika Birleşik Devletleri, Birleşik Krallık ve Türk vergi hukuku kapsamında incelenecektir.

⁴⁵ Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi) http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.567dd687cf8f91.49505664, (Erişim Tarihi: 10.10. 2015).

Özer Ozankaya, **Temel Toplum Bilim Terimleri Sözlüğü**, 3. Basım, Ankara, Savaş Yayınları, 1984, s.16.

⁴⁶ *Biçim kelimesi özellikle “biçim almamış özdeğe karşılık, belli bir düzene girmiş olan” anlamıyla felsefede (mantık, bilgi öğretisi, varlıkbilim, ahlak felsefesi, estetik, doğa ve tarih felsefesi) biçim kavramının önemli bir yeri vardır. Platon'da biçim, idea ile aynı anlamda kullanılır; genel olanı, değişmez olanı ve kendinden var olanı gösterir; bireysel ve değişen görüngülerin üstünde ve arkasında ilk örnek olarak bulunur. Aristoteles'te, her somut nesne, özdek ve biçimden kuruludur, başka deyişle, "Biçim kazanmış olan özdektir"; biçim, gerçeklik veren, gerçekleştiren etkidir (causa formalis), aynı zamanda oluş sürecinin ereğini belirler (causa finalis). Özdek, ancak biçim yüzünden gerçeklik kazanmış olan bir olabilirliktir. Bu düşünce ortaçağda özellikle skolastik dizgelerce benimsenmiştir. Aquinolu Thomas'a göre nesnenin özü ve varoluşu biçimden oluşur; ruh beden biçimidir; salt tinsel tözler ayrı biçimlerdir; Tanrı salt biçimdir. Yeniçağ felsefesi nesnel varlık*

Her toplumsal diğer bir ifadeyle ekonomik, siyasi, ahlaki ve benzeri olgu, durum ve ilişki hukuksal bir nitelik taşımamaktadır. Bu nedenle de her toplumsal ilişki hukuk biliminin inceleme alanına girmemektedir. Durum ve ilişkinin hukuksal bir nitelik taşması için hukuk kuralı ile dzenlenmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle ekonomik, siyasi ve ahlaki içerikli toplumsal olgu (durum ve ilişki) hukuk kuralı tarafından nitelendirilmekle hukuki bir olguya dnuşmektedir. Bu anlamda hukuk kuralı olgulara hukuksal bir biçim ve nitelik kazandırmaktadır. Hukuksal nitelendirme aracı olarak norm ekonomik, siyasal ve ahlaki olguların uzerinde yukselmektedir. Bir diğer ifadeyle hukuksal olgularda içerik (oz) ekonomik, siyasal veya ahlaki bir nitelik taşmaktadır. Ilişkinin biçimi ise hukuksal bir nitelik tařmaktadır⁴⁷.

Vergi hukuku ozelinde kanunlarda yer alan hukuimlerde genellikle ozel hukuk kavramları⁴⁸ (satış, kiralama, bağış, çalışan, şirket vb.) kullanılmaktadır. Vergi hukukunda biçim ile ilgili temel sorun kavramların ozel hukuk anlamlarında mı yoksa vergi hukukuna ozgu (ozel hukuk anlamlarından farklı) ekonomik anlamlarında mı kullanılması gerektiğidir. Eğer sız konusu kavramlar ozel hukuk anlamlarından farklı kullanılacaksa bu hangi sınırlar ve olutler dāhilinde olacaktır⁴⁹.

Hukuki biçim aynı zamanda gerçekleşen olgularla da ilgilidir⁵⁰. Hukukun uygulanmasında sadece hukuki biçimin dikkate alınması, toplumsal ilişkilerin gerçek niteliğini kavramada yetersiz kalabilmektedir. Diğer bir ifadeyle toplumsal

oğretisinden ayrıldığı olude biçim kavramının anlamı ve durumu da değişir. Kant'ta goru biçimleri (uzay ve zaman) ve duşune biçimleri (kategoriler) artık nesnel varlık bağımtıları olmaktan ıkarılar, bilgi ve deneyin, insan duyarlığında ye anlığında bulunan, zorunlu koşulları olurlar. Etik'te: Max Scheler, Kant'ın biçimsel ahlak oğretisi (formalist etik) ile hesaplaşarak ona karşı gorungubilim açısından temellendirdiği içeriksel değerler oğretisini geliştirmiştir. Estetik'te: 1. Bir estetik nesnenin duyularla algılanan gorunuis biçimi. 2. Ierik ve ozun karşıtı. Doğa felsefesinde: Organizmada birliği sağlayan ve biçimlendiren gu (yeti). Mantıkta: Usavurma ozdek ve biçimden oluşur: terimler ve onermeler çıkarımın ozdeğidir; terimler ve onermeler arasındaki bağlantı da biçimi. Biçim bakımından bir onerme olumlu ya da olumsuz, tumel ya da tikeldir. Bir tasımda onermeler arasındaki bağlantı, sonuç zorunlu olarak oncuillerden çıkacak biçimde kurulmuşsa, bu tasım biçim bakımından doğrudur. Oncul yanlışsa sonuç da yanlış olur, ama bu yanlış oluş çıkarımın kendisinin biçim bakımından doğru olmasını ortadan kaldırmaz.

Bedia Akarsu, **Felsefe Terimleri Sızlugu**, 4. Baskı, İstanbul, İnkılap Kitabevi, 1988, ss.33 – 34.

⁴⁷ Işıktaç, Metin, **Hukuk Metodolojisi**, ss. 48 – 50.

⁴⁸ Burada ve bu çalışmada ozel hukuk kavramı medeni hukuk, borçlar hukuku ve ticaret hukukunu kapsayacak şekilde kullanılacaktır.

⁴⁹ Frederik Zimmer, Form and Substance in Tax Law: General Report, **IFA Cahiers de Droit Fiscal International**, Volume 87a, 2002, (evrimii) <https://online.ibfd.org/>, (Erişim Tarihi: 4.1.2016), ss.23 – 24.

⁵⁰ A.e.

gerçekliğin ortaya çıkartılmasında hukuki biçim gerekli koşuldur ancak yeterli koşul değildir. Örneğin işçi ile işveren arasındaki sözleşmeye dayanan biçimsel ilişkinin yanında ekonomik açıdan bir egemenlik ve çıkar ilişkisi de vardır. Bu nedenle gerçeği açıklamanın peşinde olan bilimsel yaklaşımlarda (hukuki) biçimlerin ötesinde olguların (ekonomik) özüne inilmesi bir zorunluluktur⁵¹. Bu çerçevede hukuki biçimin daha açık bir şekilde anlaşılması için ekonomik öz kavramı ile birlikte ele alınması gerekmektedir.

1.1.2.2. Ekonomik Öz

Öz kelimesi, “*varlığın aslına kuran şey; temel özellik. Bir şeyin ne olduğu, nasıl olduğu olgusu; bir şeyi o şey yapan, öyle oluşunu sağlayan şey; bir varlığın yapısını kuran şey. Kalıcı, değişmez olan, gelip geçici olmayan, her zaman var olmakta olan varlık. Bir şeyin bireysel ve gerçek olan kendine özgü biçimi; kendine özgü belirtisi. Bir olgunun kökenini, ırasını ve gelişme eğilimlerini belirleyen en derin, en durağan özelliklerinin ve ilişkilerinin tümü.*” anlamlarına gelmektedir⁵².

Ekonomik öz hukuki olgunun (durum, ilişki veya işlemin) ekonomik içeriğine işaret etmektedir. Genellikle ekonomik öz ile hukuki biçim arasında bir uyumsuzluk veya uyumsuzluk yoktur. Ancak görüldüğü durumlarda ekonomik yaklaşım uygulama alanı bulmaktadır⁵³.

Ekonomik içeriğin tespiti kısmen ekonomi biliminin alanına girmektedir. Söz konusu tespit farklı öğretilere göre farklılık göstermektedir.

Ekonomi öğretisi çözmeyi amaçladığı sorunlar temelinde değişikliklere uğrayarak gelişmektedir. Tarihsel süreçte karşıladığı gereksinimlere bağlı olarak

⁵¹ Asaf Savaş Akat, **İktisadi Analiz**, 2. Basım, Ankara, Eflatun Yayınevi, 2009, s.28.

⁵² Akarsu, **Felsefe Terimleri Sözlüğü**, s. 143; Ozankaya, **Temel Toplum Bilim Terimleri Sözlüğü**, s.96.

⁵³ Örneğin bir şirketteki bütün hisselerin satışı ekonomik açıdan şirketin bütün aktiflerinin satışına denk gelebilir, eşdeğerde olabilir. Dolayısıyla, bu işlemin ekonomik özü şirketin aktiflerinin satılmasıdır. Hukuki biçim ise şirketin hisselerinin satılmasıdır. Şirketin aktiflerinin satışı ile hisselerinin satışına aynı ekonomik sonuçların bağlandığı durumlarda ortada bir uyumsuzluktan söz etmek güçtür. Söz konusu uyumsuzluk iki veya daha fazla işlem birleştiğinde ortaya çıkabilir. Eğer bu tür işlemler vergi mükellefini aşağı yukarı başladığı ekonomik duruma getiriyorsa (tıpkı bir malın satışı ve derhal geri satın alınmasında olduğu gibi) işlemin ekonomik özü yok denilebilir veya sıfır olarak kabul edilebilir. Diğer durumlarda ise bir ekonomik öz yine vardır ancak işlemlerin hukuki biçimde gösterilenden farklıdır. Bu tip işlemlere örnek olarak aracı kanalıyla satış işlemi gerçekleştirilebilir. Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 24.

ekonomi bilimine dolayısıyla ekonomi kavramına yüklenen anlam da farklılık göstermiştir⁵⁴.

Robbins'in ünlü tanımına göre ekonomi, kıt kaynakların sonsuz ihtiyaçlar arasında dengeli dağılımını sağlamayı hedefleyen bir bilimdir⁵⁵. Bu anlamda ekonomi biliminde veri kaynakların alternatif kullanım alanları arasında nasıl dağıtılacağı incelenmektedir⁵⁶. Weddigen'e göre ise ekonomi insan ihtiyaçları için malların üretiminin ve dağıtımının gerçekleştirilmesidir⁵⁷.

Doğanın ve toplumsal hayatın işleyiş ilkeleri ve kanunları, ekonomi bilimi kapsamında insan davranışlarında anlam bulmaktadır. Bir insan davranışı olarak ekonomik faaliyet tarihsel ve toplumsal koşulların ürünü olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle ekonomi bilimi ilgili olduğu dönemin gerçekliğine yani tarihsel ve toplumsal şartlarına bağlıdır. Günümüzde egemen olan ekonomi öğretisi de kaynağını piyasa ekonomisi ilkelerinden almaktadır. Ekonomi biliminin, üretim sisteminin sermayeye ve ücretli emeğe dayalı üretime dönüştüğü koşullara dayanması, bilimsel amaçlarının da bu temelde ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu kapsamda egemen öğretinin temel ilkeleri üç temel varsayım üzerine oturmaktadır. Bunlar; bireycilik, araçsalcılık ve dengeciliktir⁵⁸.

Söz konusu temel varsayımlar ışığında ekonomik içerik, ihtiyaçların tatmin edilmesi ve buna yönelik olarak yapılan ekonomik faaliyetlerin bütünüdür⁵⁹.

Kişiler (bireycilik varsayımı) faydalarını en üst seviyeye çıkarmak amacıyla (araçsalcılık varsayımı) faaliyetlerini belirli bir dengeye sokmaktadırlar (dengecilik

⁵⁴ Turan Yay, "İktisadın Kapsamı ve Yöntemi Üzerine", **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 16, Sayı: 57, s.1; Bhekuzulu Khumalo, "Defining Economics in the Twenty First Century", **Modern Economy**, September, 2012, 3, s. 597.

⁵⁵ Mark Blaug, **Economic Theory in Retrospect**, 4. Basım, Cambridge, Cambridge University Press, 1990, s.4.

⁵⁶ Tomanbay, **İktisat Bilimi ve Son Ekonomik Kriz**, s.43.

Khumalo, **Defining Economics in the Twenty First Century**, s.598; Esin Candan; Avni Önder Hanedar, "Tarihi Unutan İktisatçıların Bilime Metodolojik Yaklaşımları İktisat Paradigmasında Geriye Bir Dönüş Mü?", **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 19, Sayı: 68, s. 57.

⁵⁷ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.12; Donald Rutherford, **Routledge Dictionary of Economics**, 2. Bası, Londra, Routledge, 2002, s.185.

⁵⁸ Candan, Hanedar, **Tarihi Unutan İktisatçıların Bilime Metodolojik Yaklaşımları İktisat Paradigmasında Geriye Bir Dönüş Mü?**, ss. 48 – 49; 82; Tomanbay, **İktisat Bilimi ve Son Ekonomik Kriz**, s.42; David W. Pearce, **The MIT Dictionary of Modern Economics**, 4. Bası, MIT Press, 1992, s.121.

⁵⁹ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.33.

varsayımı). Bu kapsamda ekonomi öğretisine fayda temelli değere ilişkin unsurlar veya değer odaklı bakış açısı egemen olmaktadır. Bu açıdan öğretilerde genel ekonomik değer, yani ihtiyaçların karşılanmasındaki fayda; ekonomikliğin bir sonucu olduğu ifade edilmektedir.

Bu çerçevede ekonomik yaklaşımın (vergi) hukukunun uygulanmasında ekonomik değer, yani olguların ihtiyaçları tatmin etmedeki faydasının dikkate alınması ile ilgili olduğu öne sürülebilir. Diğer bir ifadeyle, ekonomik yaklaşım, hukukun uygulanmasında ihtiyaçların tatmin edilmesi ve buna yönelik gerçekleştirilen faaliyetlerin dikkate alınmasıdır⁶⁰.

Özel ihtiyaçların tatmin edilmesi; tüketim veya tasarruf davranışının veya doğrudan doğruya servete sahip olma durumunun oluşturduğu öznel bir faydayı içermektedir⁶¹.

İhtiyaçları tatmini ile vergi hukuku arasındaki bağlantı mali güç ilkesi üzerinden kurulmaktadır. Vergilendirme alanında mali güç, ihtiyaçların tatminini sağlayan ve öznel faydayı içeren gelir, servet ve tüketim üzerinden ifade edilmektedir. Bu kapsamda vergilendirmeyi özel ihtiyaçların tatminine yönelik olarak gerçekleştirilen kısıtlama şeklinde incelemek mümkündür⁶². Bu kapsamda ekonomik yaklaşım, vergi kanunlarının yorumlanmasında ve vergiyi doğuran olguların nitelendirilmesinde ihtiyaçların tatmini ve fayda temelinde kurgulanan bir yaklaşım olarak ifade edilebilir.

Ancak ekonomik yaklaşımın disiplinler arası olma özelliğinin ötesinde burada söz konusu olan, ekonomi kuramlarından bağımsız bir hukuki bakış açısıdır⁶³.

Burada söz konusu olan, yaklaşımın “ekonomik özelliği” bir hukuki olayın biçimsel yapısının (görünüşünün) değil, onun yerine ekonomik içeriğinin (ortaya çıkardığı faydanın) belirleyici olduğunu ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle

⁶⁰ A.e., ss.33 – 34.

⁶¹ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s.216.

⁶² Mustafa Akkaya, Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, s.27; Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, ss.216 - 217.

⁶³ Reifschneider, **Behavioral Law and Economics: Überlegungen zu den Konsequenzen moderner Rationalitätskonzepte für die Gestaltung informationellen Kapitalmarktrechts**, s.12.

yaklaşımında, faydanın elde edilmesine neden olan olguların tam olarak tespit edilmesi gerekmektedir⁶⁴.

Bir olgunun ekonomik açıdan rasyonel (olağan) olarak kabul edilmesi, belirlenmiş bir ekonomik amaca ulaşılmasına hizmet edip etmediği üzerinden ölçülür. Burada ekonomik amaç elde edilen fayda üzerinde somutlaşmaktadır. Bu çerçevede ekonomik yaklaşım olguların taşıdıkları ekonomik amaç temelinde değerlendirilmesidir. Vergi hukuku özelinde bu durum kanunun yorumlanmasının ve somut olguların nitelendirilmesinin ekonomik amaç – öz temelinde gerçekleşmesini ifade etmektedir.

Sonuç olarak, ekonomik yaklaşım için aşağıdaki tanımlama ortaya çıkmaktadır:

Ekonomik yaklaşım, (vergi) hukukun uygulanmasında ihtiyaçların tatmin edilmesi ve buna yönelik olarak yapılan ekonomik faaliyetlerin bütününe dikkate alınmasına yönelik bir ilkedir⁶⁵.

Vergi hukukunun neden bu kadar ekonomi odaklı olduğu ekonomik yaklaşımın hukuki dayanaklarının belirlenmeye çalışıldığı kısımda incelenecektir. Ancak öncelikle ekonomik yaklaşım kavramının yakın ve benzer kavramlardan ve öğretilerden ayırt edilmesinde ve aradaki farkların belirtilmesinde fayda vardır.

1.1.3. Kavramın Yakın Kavramlardan Ayırılması

Biçim ve öz sorununa vergi hukuku alanında farklı görüşler ileri sürülerek cevaplar aranmış ve bunlar zamanla değişmişlerdir. Öncelikle bu farklılıkları açıklamak ve araştırma konusunun temeline yerleştirmek gerekmektedir. Bu çerçevede özün biçime önceliği veya ekonomik öz gibi işlevsel açıdan veya hukukun ekonomik incelenmesi (analizi) gibi lafzi açıdan ekonomik yaklaşıma yakın kavramların da açıklanmasında fayda vardır⁶⁶.

⁶⁴ Hirschmann, *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes*, ss.19 – 20.

⁶⁵ Urbas, *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht*, s.33.

⁶⁶ Birsenoğul, *Vergi Hukukunda Yorum*, s.67.

1.1.3.1. Hukukun Ekonomik Çözümlemesinden Ayırılması

Hukukun ekonomik çözümlemesinin (analizinin) çalışmanın konusu ile isim benzerliğinden başka bir bağlantısı yoktur.

Hukukun ekonomik çözümlemesinin temelleri 1960’larda Calabresi ve Coase tarafından atılmıştır. Burada söz konusu olan, hukukun ekonomi bilimi yöntemleri yardımıyla ekonomik dengeye ve verimliliğe ilişkin olarak incelenmesi ve eleştirel olarak değerlendirilmesidir⁶⁷.

Hukukun ekonomik çözümü üç farklı bileşeni içermektedir. Bunlar; hukukun etkilerini belirlemek için ekonom biliminin kullanımı, ekonomik açıdan etkin hukukun tespiti ve hukuksal kuralların ve çözümlerin öngörülmesi ve açıklanmasıdır. Hukuka bu açıdan bir ekonomik yaklaşım esas olarak hukuki süreçler ve kurumların güncel ekonomi kuramları ve deneysel teknikler üzerinden değerlendirilmesine yöneliktir⁶⁸.

Bu alanda ekonomik davranış modelleri temelinde hukuk kurallarının sonuçları öngörülme çalışılmaktadır. Davranışsal modellerde genel olarak neo – klasik ekonomi kuramından yola çıkılmaktadır. Bu yolda kişilerin faydalarını en üst seviyeye çıkarmak amacıyla rasyonel davranış göstermekte olduğu kabul edilmektedir. Deneysel olarak gözlemlenebilen davranış kalıpları incelenmekte ve bunun ardından ekonomik olarak anlamlı hukuk kuralları türetilmektedir⁶⁹.

Ekonomik yaklaşım kavramı ile hukukun ekonomik çözümü kavramı ilk bakışta birbirlerine çok yakın görünmekle birlikte aslında aralarında temel bilimsel ve yöntemsel farklılıklar bulunmaktadır. Ekonomik yaklaşım hukuki bir ilkedir. Buna karşılık hukukun ekonomik çözümü ekonomi ile ilgili bir kuramdır. Bu kuram, yöntemsel bireyciliğe dayanmaktadır. Burada ekonomi yöntemleri, kaynak dağılımındaki ve kullanımındaki etkinsizliği asgari düzeye indirmek amacıyla

⁶⁷ Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungs- und -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.25; Felix Müller, “Hukukun Ekonomik Teorisi”, Çeviren: Ahmet M. Güneş, **Küresel Bakış**, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:3, Ekim 2011, s.1.

⁶⁸ Cento Veljanovski, **Hukuk ve Ekonomi**, Çeviren Atilla Yayla, Ankara, Liberte Yayınları, 2016, ss.9; 65.

⁶⁹ Reifschneider, **Behavioral Law and Economics: Überlegungen zu den Konsequenzen moderner Rationalitätskonzepte für die Gestaltung informationellen Kapitalmarktrechts**, s.2.

hukuka uygulanmaktadır. Hukuki düzen, değiştirilebilir bir araç olarak görülmektedir⁷⁰.

Hukukun ekonomik çözümlemesi, hem kanun koyucu için hem de yargı için öneriler getirmektedir. Esas olarak, kanunlar ekonomik açıdan verimlilik ve etkenlik temelinde değerlendirilmektedir⁷¹.

1.1.3.2. Özün Biçime Üstünlüğü (Özün Önceliği) Öğretisinden Ayırteilmesi

Hukukun uygulanmasında hukuki biçim yerine olguların özünün temel alınması farklı hukuk sistemlerinde farklı kavramlarla ifade edilebilmektedir. Hukuki biçimin veya ekonomik özün belirleyici olup olmadığı veya hangi ölçüde belirleyici olduğuna yönelik ekonomik yaklaşım benzeri kavramlardan bir diğeri de özün biçime üstünlüğü öğretisidir⁷².

Kıta Avrupası hukuku özellikle Alman hukuku kaynaklı ekonomik yaklaşım öğretisinin benzeri olarak Anglo – Amerikan hukuk çevresinde özün biçime üstünlüğü öğretisi yer almaktadır⁷³.

Anglo – Amerikan hukuk çevresinde özün biçime üstünlüğü öğretisi; biçimsel ve özsel hukuki akıl yürütme kapsamında incelenmektedir. Biçimsel akıl yürütme hukukun düzen işlevine yönelik bir akıl yürütmedir. Biçimsel akıl yürütmede kanunun lafzına sıkı sıkıya bağlı kalınmaktadır. Kuralın lafzı yeterince açık ise kuralın altında yatan asıl gerekçelere ilişkin bir akli yürütmeye gerek

⁷⁰ A.e., s.12.

⁷¹ Kirchner bunu “normatif ekonomi kuramlarının kanatlarının korunması” olarak değerlendirmektedir.

Reifschneider, **Behavioral Law and Economics: Überlegungen zu den Konsequenzen moderner Rationalitätskonzepte für die Gestaltung informationellen Kapitalmarktrechts**, ss.13 – 14.

⁷² Martin Schiessl, Form and Substance in Tax Law: Germany, **IFA Cahiers de Droit Fiscal International**, Volume 87a, 2002, (Çevrimiçi) <https://online.ibfd.org/>, (Erişim Tarihi: 05.02.2016), s.287; Wolfgang Gassner, Form and Substance in Tax Law: Austria, **IFA Cahiers de Droit Fiscal International**, Volume 87a, 2002, (Çevrimiçi) <https://online.ibfd.org/>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015), s.119; William P. Streng; Lowell D. Yoder, Form and Substance in Tax Law: United States, **IFA Cahiers de Droit Fiscal International**, Volume 87a, 2002, (Çevrimiçi) <https://online.ibfd.org/>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015), s.595.

⁷³ Roman Seer, Gestaltungsmisbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht – Einführung und Rechtfertigung des Themas, **Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht**, ed. Rainer Hüttemann, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2010, s.7; Ismer, **Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht**, s.211.

duyulmamaktadır. Özsel akıl yürütme ise ahlaki, ekonomik veya siyasi ya da diğer toplumsal etmenlerin dikkate alındığı bir akıl yürütmedir. Bu çerçevede olguların toplumsal nitelikleri onların “özlerini” ifade etmektedir. Amaç ve hakkaniyet özsel yaklaşımın uygulanmasındaki iki temel gerekçedir. Toplumsal faydanın artmasına, kamusal düzenin ve güvenliğin tesisine, aile kurumunun kuvvetlendirilmesine veya demokrasinin sağlanmasına yönelik hukuki kararların verilmesi gerektiği amaç gerekçesinin dayanağını oluşturmaktadır. Hakkaniyet gerekçesi ise adalet, eşitlik ve iyiniyet gibi ölçütlere dayanmaktadır. Özsel akıl yürütme anayasa, kanun veya diğer hukuk kurallarının veya hukuki olguların içeriği hakkında bilgi vermekle birlikte yeni normların oluşturulması için de hammadde sağlamaktadır. Aynı zamanda normlardaki boşlukların doldurulması işine de yaramaktadır. Bu anlamda özsel akıl yürütme ile biçimsel hukuki yapının dışına çıkılmaktadır⁷⁴.

Özsel akıl yürütme kapsamında özün önceliği öğretisi 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren Amerika Birleşik Devletleri (ABD) vergi içtihatlarında önemli bir yer bulmuştur. Özellikle vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik yaklaşımlara ağırlık verilmesi ile birlikte ABD içtihatlarındaki kullanım alanı artmıştır. Bu öğretinin ışığında vergi idaresi bir işlemin biçimini göz ardı edip özünü dikkate almaktadır. Örneğin bir gelir ekonomik açıdan ücret olduğu halde vergi mükellefi bunu sermaye kazancı olarak beyan ederse (vergisel çıkar sağlamak amacıyla), özün biçime üstünlüğü öğretisine göre vergi idaresi işlemin biçimini göz ardı edip bunu ücret olarak yeniden nitelendirebilmektedir⁷⁵.

Ekonomik öz, basamak işlemler ve iş amacı; özün biçime üstünlüğü öğretisinin vergi hukuku alanına yansımalarıdır.

Ekonomik öz öğretisinde bir işlemin vergisel açıdan geçerli kabul edilebilmesi için, elde edilen vergisel çıkarın yanında gerçek bir ekonomik özünün (içeriğinin) var olup olmadığı araştırılmaktadır⁷⁶.

Basamak işlem öğretisi, biçimsel olarak ayrı aşamalardan oluşan işlemlerin, ekonomik açıdan birbirine bağımlı ve belirli bir ortak sonuca odaklanmış olmaları

⁷⁴ Patrick S. Atiyah, Robert S. Summers, **Form and Substance in Anglo-American Law A Comparative Study of Legal Reasoning, Legal Theory, and Legal Institutions**, Oxford, Oxford University Press, 2002, ss.1 – 6.

⁷⁵ Reuven Avi-Yonah, Tax Avoidance, **Global Perspectives on Income Taxation Law**, Reuven Avi-Yonah, Nicola Sartori, Omri Marian, Oxford Scholarship Online, 2011, s.104.

⁷⁶ Avi-Yonah, **Tax Avoidance**, s.104.

durumunda birleştirilmesine ve tek bir işlem gibi değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır⁷⁷.

İş amacı öğretisi ise ekonomik öz öğretisi ile benzerlik göstermekle birlikte aralarındaki fark işlemin vergisel açıdan geçerli kabul edilebilmesi için işlemin bir ticari amaç taşıması gerekmesidir⁷⁸.

1.1.3.3. Ekonomik Öz Öğretisinden Ayırılması

Anglo – Amerikan vergi hukukunda ekonomik yaklaşım adıyla bir hukuki ilke yer almamaktadır. Söz konusu hukuk sistemlerinde ekonomik yaklaşım ile benzer bir işleve sahip olan ve içtihat hukukunun bir ürünü olarak geliştirilmiş özün biçime üstünlüğü öğretisinin vergi hukuku alanındaki uzantısı olan ekonomik öz öğretisi yer almaktadır.

Ekonomik öz öğretisi vergi hukukunun neredeyse tüm alanlarını etkileyen temel bir sorun ile ilgilidir. Bu sorun hukuki biçim ile ekonomik öz arasında çıkan uyumsuzluğun hangi ölçütler temelinde belirleneceği ve hukuki biçimin hangi sınırlar dâhilinde yeniden nitelendirileceğidir⁷⁹.

Ekonomik içerikleri ve sonuçları nedeniyle vergileme konusu yapılan vergiyi doğuran olay özel hukuk biçimlerinde oluşmakta ve dış dünyaya yansımaktadır. Kişilerin aynı ekonomik sonuca farklı özel hukuk biçimlerini kullanarak ulaşması halinde vergilendirmede hukuki biçiminin mi yoksa ekonomik özün mü temel alınacağı sorunu ortaya çıkarmaktadır⁸⁰. Söz konusu sorunu çözümlenmeye yönelik olarak Anglo-Amerikan vergi hukukunda özün biçime üstünlüğü öğretisi egemenliğinde ekonomik öz öğretisi ortaya çıkmıştır.

Ekonomik öz öğretisinde mükellefin ekonomik durumunda vergi yükündeki azalmanın haricinde herhangi bir anlamlı değişiklik olup olmadığı belirlenmeye

⁷⁷ John T. Woodruff, **The Limits of Tax Planning**, (Çevrimiçi) <https://www.mwe.com/~media/files/thought-leadership/publications/2012/10/the-limits-of-tax-planning/files/international-bar-association-conference-paper2/fileattachment/international-bar-association-conference-paper2.pdf>, (Erişim Tarihi: 1.5.2016).

⁷⁸ Avi-Yonah, **Tax Avoidance**, s.104.

⁷⁹ Pasquale Pistone, **Short Report On 56th Oslo IFA Congress Proceedings**, IFA, OSLO, 2002, (Çevrimiçi) <https://online.ibfd.org/>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015), s.1.

⁸⁰ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.42; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.64.

çalışılmaktadır. Ekonomik özden yoksun işlemler vergi hukuku alanında dikkate alınmamaktadır. Böylelikle işlemler veya düzenlemeler, ekonomik öz veya gerçeklere uygun olarak nitelendirilmektedir. Söz konusu öğretiyeye çoğunlukla vergiden kaçınma durumlarında başvurulduğundan vergiden kaçınmayı önlemeye kapsamında uygulama alanı bulmaktadır⁸¹.

Ekonomik yaklaşımda benzer şekilde ekonomik süreç ve sonuçları nedeniyle vergileme konusu yapılan olayların özel hukuk biçimleri üzerinden gerçekleşmesi ve aynı ekonomik süreç ve sonuçlara farklı hukuki biçimlerin kullanılması yoluyla ulaşılması durumunda vergi hukukunda hukuki biçimin mi yoksa ekonomik özün mü temel alınacağını sorununun çözümü aranmaktadır. Bu çerçevede ekonomik yaklaşım sonucu vergi kurallarının uygulanmasında hukuki biçimin değil ekonomik özün temel alınması söz konusudur⁸².

Ekonomik yaklaşımdan farklı olarak ekonomik öz öğretisi vergiden kaçınmayı önlemeye yoğunlaşmaktadır. Ekonomik yaklaşımda ise genel açıdan vergi hukukunun uygulanmasında hukuki biçim ile ekonomik içerik arasında uyum sağlanmaya çalışılmaktadır.

Ekonomik öz öğretisi ve ekonomik yaklaşım ilkesi arasındaki kavramsal farklılık ortaya çıkış süreçlerinde yatmaktadır. Ekonomik yaklaşım vergi hukukunun medeni hukuktan bağımsızlaşması temelinde ortaya çıkmış bir kavramdır. Vergilemeye ilişkin kuralların yorumlanmasında ve olguların nitelendirilmesinde hukuki biçimin ötesine geçilerek ekonomik süreç ve sonuçları içeren ekonomik özün temel alınması biçiminde formüle edilmiştir. Ekonomik öz öğretisi medeni hukuk biçimlerinin kullanımı yoluyla vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik olarak ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda vergilendirmede ekonomik özün hukuki biçime üstün tutulması gerekliliğinin bir ifadesidir.

Çalışmada vergi hukukunda öz ve biçim temelinde yürütülen tartışmaların hangi kavram ile ifade edildiği ikincil bir önem taşımaktadır. Burada önemli olan ekonomik öz öğretisinin ve ekonomik yaklaşım ilkesinin arkasında yatan hukuki sorunları ortaya çıkartmaktır. Konu çok geniş kapsamlıdır, çünkü burada söz konusu

⁸¹ Jinyan Li, **The Economic Substance Doctrine and GAAR: A Critical and Comparative Perspective**, GAAR Symposium 18 Kasım 2005, (Çevrimiçi) https://www.law.utoronto.ca/documents/conferences/tax_li.pdf, (Erişim Tarihi: 27.12.2015), s.5.

⁸² Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.42; 113.

olan, hukukun uygulanması kapsamında ekonomik yaşamdaki olaylara uygun bir vergisel sonucun elde edilmesine yönelik olarak normların yorumlanması ve olguların nitelendirilmesidir⁸³.

1.1.3.4. Özün Önceliği İlkesinden Ayırılması

Ekonomik yaklaşım ile benzerlik taşıyan bir başka kavram muhasebenin temel ilkelerinden biri olan özün önceliği ilkesidir.

Muhasebenin temel ilkelerinde olan özün önceliği ilkesi, işlemlerin muhasebe kayıtlarına yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin dikkate alınması gerektiğini ifade etmektedir⁸⁴.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri arasında uyum olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu durumlarda, öz biçime üstün tutulmaktadır⁸⁵.

Bu duruma örnek ileri tarihe yazılmış çeklerin muhasebe kayıtlarında senet gibi işlem görmesidir. Çünkü çek ekonomik niteliği itibarıyla görüldüğünde ödenen bir araçtır. Çeke vade konulması halinde çek ekonomik açıdan senet niteliği kazanmaktadır. Bu nedenle özün önceliği ilkesi gereği muhasebe alanında senet gibi işlem görmesi gerekmektedir. Ancak çeke vade konulması özel hukuk alanında çekin niteliğinde bir değişikliğe neden olmamaktadır. Vade konulması ile birlikte çekin ekonomik niteliğindeki değişim sadece muhasebe kayıtlarında etkisini göstermektedir.

Bu bağlamda muhasebe ve vergi ilişkisi ile ilgili özel bir açıklamada bulunmakta fayda vardır. Vergilendirme ağırlıklı olarak muhasebe kayıtlarına dayanmaktadır. Özellikle verginin temelini oluşturan matrah muhasebe tekniği ile kayıt altına alınmakta ve hesaplanmaktadır⁸⁶.

⁸³ Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.287.

⁸⁴ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete No 21447 (M), Tarih: 26.12.1992; Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2010, s.32; Ahmet Kızıl, **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, İstanbul, DER Yayınları, 2001, s.10; Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2014, ss. 23 – 28.

⁸⁵ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete No 21447 (M), Tarih: 26.12.1992; Koç Yalkın, **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, s.32; Kızıl, **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, s.10; Sevilengül, **Genel Muhasebe**, ss. 23 – 28.

⁸⁶ George J. Benston, Michael Bromwich, Alfred Wagenhofer, “Principles- Versus Rules-Based Accounting Standards: The Fasb’s Standard Setting Strategy”, **Abacus**, C.42, S.2, 2006, ss.165 – 188; Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, ss.26 – 27.

1.2. TARİHSEL AÇIDAN EKONOMİK YAKLAŞIM

Hukuksal kurumlar ortaya çıktığı tarihsel koşulların ürünüdür⁸⁷. Bu açıdan ekonomik yaklaşımın ve bağlantılı tartışmaların ayrıntılı biçimde incelemesi oluşumlarındaki tarihsel sürecin ve koşulların ortaya konulmasını gerektirir⁸⁸.

Vergi hukukunun tarihsel gelişimi incelendiğinde, toplumsal yaşamın düzenlenmesine ilişkin zorunlulukların ve beklentilerin gelişmesiyle sistematik araştırmaların başladığı görülebilir. Bu araştırmaların sonunda her seferinde bu zorunlulukların ve beklentilerin aşılmasına ve karşılanmasına yönelik olarak kullanılabilir yeni ilkeler, yöntemler ve kuralların ortaya çıktığı gözlemlenmektedir⁸⁹.

Güncel mali sistemler, Amerikan Devrimini (1775 – 1783) ve Fransız Devrimini (1789 – 1799) izleyen yarım yüzyıl içinde Batı Avrupa ve Kuzey Amerika'da gelişmiştir. Çağdaş anlamda gelir ve harcama vergileri ise İngiliz Sanayi Devriminin oluşturduğu ekonomik sistemin bir ürünüdür. Söz konusu devrimler ile birlikte tarih sahnesine çıkan ulus devletinin ve ekonomik sistemin yapısındaki değişim mali sistemlerin ve gelir ile harcama vergilerinin ortaya çıkışının temel nedenidir. Söz konusu üç devrimle birlikte sermaye ve ücretli emeğe dayalı bir üretim sisteminin gelişimi, devletin işlevlerinde ve örgütlenme yapısında köklü değişikliklere neden olmuştur. Devletin işlevlerinin artması paralelinde kaynak ihtiyacını artırmıştır. Bu durum finansman sorunu orta çıkarmıştır. Bu sorunun çözümü güncel anlamında vergi sistemlerinin oluşmasını zorunlu kılmıştır⁹⁰.

Magna Carta ile vergi hukuku kanunilik ilkesi temeli üzerine yerleştirilmiştir. Üçlü devrim ile birlikte ise vergi hukukuna adalet, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri eklenmiştir. İşte ekonomik yaklaşımın tarih sahnesinde çıkışı bu sürecin devamı niteliğindedir⁹¹.

⁸⁷ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.5.

⁸⁸ Urbas, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.113.

⁸⁹ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s. 41.

⁹⁰ Frans Vanistendael, Legal Framework for Taxation, **Tax Law Design and Drafting Volume: 1**, Ed. Victor Thuronyi, International Monetary Fund, 1996, (Çevirimiçi), <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch2.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.01.2016), ss.1 – 56.

⁹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.8.

Vergi hukuku sürekli olarak bir değişim ve gelişim süreci içindedir. Bu süreci temelde devletin sürekli olarak değişen görev ve ihtiyaçları belirlemektedir. Buna ek olarak vergi hukukunda henüz tüm kavramların açık bir şekilde tanımlanmaması ve sürekli olarak çözülmesi gereken öngörülmemiş yeni sorunların ortaya çıkması da vergi hukukunun gelişim sürecinin yönünü belirlemektedir. Hukuk için genel olarak geçerli olan bir durum burada özellikle vurgulanmalıdır. Bu durum “kanun koyucu yaşamın çok yönlülüğü karşısında acizdir” şeklinde ifade edilmektedir. Burada vergi hukukunun ve temelde kanun koyucunun görevi, yaşamın çok yönlülüğünü yakalamak, açıklığa kavuşturmak ve bir düzene oturtmaktır. Mahkemelerin görevi ise kanunda yer alan hükümleri uygulamaktır. Bu çerçevede ekonomik yaklaşım vergi hukukunun gelişimi ve kanunların yaşamın çok yönlülüğü temelinde uygulanması için gerekli ilke ve yöntemleri sağlamak üzere tarih sahnesinde ortaya çıkmıştır⁹².

Ekonomik yaklaşımın ortaya konulması için incelenmesi gereken dönem, Birinci Dünya Savaşından sonra (özellikle Almanya’da) vergi anlayışının değiştiiği dönemdir. Bu dönemde hukuki iskelet olarak vergi hukukunda esas itibariyle medeni hukuktan, idare hukukundan ve ekonomi biliminden bir bakıma ödünç alınan ancak bir bütünü oluşturmayan temel kavramlar ve biçimler mevcuttu. Birinci Dünya Savaşından sonraki yeni dönemde devletin ve ekonominin ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir mali yapının kurulması bu şekilde mümkün değildi. Bu dönemde izlenen vergi hukuku için bağımsız bir alan yaratmak ve geliştirmek olmuştur. Bu çerçevede, taşıdığı ağır ekonomik yüklerden dolayı Almanya’nın bunun uygulayıcısı olarak önden gitmesi kaçınılmaz olmuştur. Böylece birkaç yıl içerisinde (1920 ile 1926 yılları arasında) vergi hukukunu kuramsal, kavramsal ve biçimsel açıdan diğer hukuk alanlarından ayıran düzenlemeler ile bağımsız ve özerk bir alan yaratılmıştır. Bu kapsamda ekonomik yaklaşım vergi hukukunun diğer hukuk alanlarından (özellikle özel hukukun kavramsal egemenliğinden) ayrılması ve sınırlarının sağlamaştırılması görevine hizmet etmiştir⁹³.

⁹² Hirschmann, *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes*, ss.7 – 8.

⁹³ Hübschmann, *Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise*, s.113; Vanistendael, *Legal Framework for Taxation*, s.23; Saygılıoğlu, *Vergi Hukukunda Yorum*, s.124.

Alman İmparatorluk Mahkemelerinin 19. yüzyılda medeni hukuk konusu ile ilgili verdikleri yargı kararlarında ekonomik yaklaşımın öncülerini görmek mümkündür. Bu kararlar en nihayetinde özellikle Enno Becker'in çabalarıyla 1919 tarihli İmparatorluk Vergi Usul Kanununda (Reichsabgabenordnung – RAO) yer bulmuştur. İzleyen yıllarda ekonomik yaklaşım Fritz Reinhardt'ın çalışmaları ile 1934 tarihli Vergi Uyum Kanunu (Steueranpassungsgesetz - StAnpG) kapsamında kanunlaştırılmıştır⁹⁴. Burada RAO 1919 m.4 ve m.5 hükümleri de vergiden kaçınma boyutuyla ekonomik yaklaşımın çıkış noktası olarak kabul edilmektedir.

Ekonomik yaklaşımın tarihsel kökleri olarak kabul edilen RAO 1919 m.4 ve m.5 ile RAO 1931 m.9 ve m.10 ile Vergi Uyum (İntibak) Kanunu (StAnpG) m.1/2 ve m.1/3 düzenlemelerine ekonomik yaklaşım kavramı doğrudan kullanılmamıştır. Ancak buralarda normun fiili kullanımı bizi ekonomik yaklaşım ilkesine ulaştırmaktadır⁹⁵.

1.2.1. 1919 Öncesi Dönem: Medeni Hukukun Egemenliği

Vergi hukukunun genel hukuk düzeni ile ve özellikle de özel hukuk ile arasındaki ilişki, tarihsel süreç içinde zamanla bir değişim göstermiştir. Gelişim sürecinin başlarında vergi hukuku medeni hukukun bir ürünü olarak ortaya çıkan ve bir bakıma “aşılanmış” gibi duran bir hukuk alanı olarak kabul edilmiştir⁹⁶.

19. yüzyılın başlarında medeni hukuk kavramları genel olarak vergi hukuku için de belirleyici olarak kabul edilmekteydi⁹⁷. Alman hukukunda 1919 tarihli RAO yürürlüğe girene kadar kavramlarının yorumlanmasında veya hukuki ilişkilerinin değerlendirilmesinde medeni hukuku temel almaktaydı⁹⁸. İmparatorluk Yüksek Mali Mahkemesi (Reichsfinanzhof), (Birinci Dünya Savaşı öncesi RAO 1919 yürürlüğe

⁹⁴ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.2; Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, s.51; Ismer, **Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht**, s.211; Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s. 11, Vanistendael, **Legal Framework for Taxation**, s.23.

⁹⁵ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.72 – 73; 105; 110; 111; 210; Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, s.10; Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.121.

⁹⁶ Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.127.

⁹⁷ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.6.

⁹⁸ Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.288.

girmede önce) verdiği kararlarda, kavramların medeni hukuk anlamlarına bağlı kalmıştır⁹⁹.

İmparatorluk Yüksek Mali Mahkemesi kararlarında¹⁰⁰, katı bir şekilde medeni hukuk kavramları ve hukuki ilişkiler çerçevesinde tümüyle taraflarca seçilmiş olan biçimlere ve onların nitelendirilmesine bağlı kalmaktaydı. Ancak 5 Ocak 1914 tarihinde verilen ve Hohenlohe kararları olarak adlandırılan kararlarda¹⁰¹ İmparatorluk Yüksek Mali Mahkemesi vergilendirmede ekonomik koşulları temel almış ve taraflarca seçilmiş olan hukuki biçimlerin belirleyici olmadığını ortaya koymuştur. Ancak bu karar bir istisna niteliğindedir¹⁰².

Vergi hukukundaki kavramsal gelişim, 20. yüzyılda vergi hukukunun bağımsızlığı yönünde belirgin bir değişimin gerçekleştiğini göstermektedir. Başlangıçta vergilendirme çok belirgin özel hukuk biçimlerine bağlanmaktaydı. Yargı kararlarında ne olgunun arkasında yatan ekonomik olaylar ne de aynı ekonomik sonuçların elde edildiği başka hukuki biçimler dikkate alınmamaktaydı. Bu çerçevede kanunda yer alan kavramların katı bir biçimcilik ile değerlendirilmesi gerekip gerekmediği vergi hukukunun uygulanması açısından temel bir sorun olarak tartışılmaya başlanmıştır¹⁰³.

⁹⁹ Medeni hukuktaki esaslara göre varılan sonuçlardan farklı sonuçlara yol açan bağımsız düzenlemelere sahip olduğu durumlar haricindeki hallerde bu durum söz konusudur. İmparatorluk Finans Mahkemesi'nin şu ifadesi bu yöndedir: "*Vergi hukuku değerlendirmesinin medeni hukuk değerlendirmesinden sapma gösterdiği haller istisnadır ve gerekçelendirilmeleri zorunludur.*"

Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, ss. 42 – 43; Thomas Koller, **Wechselwirkungen zwischen Ehe recht und Steuerrecht - dargestellt anhand zweier ausgewählter Problemkreise**, ZfSR Band, 1990, (Çevrimiçi) https://edit.cms.unibe.ch/unibe/portal/fak_rechtwis/c_dep_private/ziv/content/e7688/e50302/e159370/e205850/e254297/e264990/e265042/zsr_90_109_wechselwirkungen.pdf, (Erişim Tarihi: 10.1.2015), ss. 46 – 47.

¹⁰⁰ Prusya Yüksek İdare Mahkemesinin ardından.

¹⁰¹ Burada söz konusu olan, varlıklı bir derebeyinin kurduğu Strohmänn Kuruluşunun vergilendirmesidir

¹⁰² Bu nedenden dolayı Alman Hukukunda ekonomik yaklaşımın tasarlama olarak kabul edilen Enno Becker, Hohenlohe kararlarında ortaya konulmuş olan ana fikri İmparatorluk Vergi Usul Kanunu taslağında m.4/2 ile kanun metnine almak istemiştir. Kanunlar arka planında yer alan ekonomik amaçlar doğrultusunda sadece yorumlanmamalıdır. Aynı zamanda vergilendirilecek olan hukuki olay, yani hukuki uygulamanın arka planında yer alan somut yaşanan olayı ekonomik içeriğine ilişkin olarak incelenmeli ve işlemin ekonomik kökeni tespit edilmelidir. Burada Enno Becker ekonomik yaklaşımın iki boyutu olan ekonomik yorum ve ekonomik irdelemeyi ortaya koymuştur.

Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, ss.65 – 66.

¹⁰³ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.152.

Birinci Dünya Savaşı sonrasında özellikle Almanya'da kamu maliyesi ve ekonomisi alanında yaşanan değişimler ile vergi hukukunun medeni hukuk karşındaki durumu da değişmiştir¹⁰⁴.

Özellikle İmparatorluk Yüksek Mali Mahkemesi önce sıkı bir şekilde özel hukuk biçimlerine bağlı kalırken ve olayların düzenlenmesindeki hukuki yapıyı katı bir şekilde dikkate alırken, daha sonra bu yaklaşımını terk etmeye başlamıştır. Vergi yükümlülüğü kanunda belirtilen hukuki biçimlerden farklı olan durumlara da genişletilmiş ve hukuki düzenlemelerin ekonomik amacı dikkate alınma açısından daha fazla ön plana çıkmıştır. Bununla birlikte başlayan vergi hukukunun medeni hukuk biçim ve kavramlarından ayrılma süreci, biçime – kavrama dayalı hukuk biliminden ve hukuksal pozitivizmden uzaklaşan ve menfaat içtihadine dayalı bir hukuk bilimine doğru yönelen hukuki bir gelişime paralel olarak gerçekleşmiştir. Bu tarihsel koşullara Enno Becker tarafından RAO 1919 m.4 ve m.5'in oluşturulması ve buna bağlı olarak ekonomik yaklaşımın kanunlaşması, sonuç itibariyle kaçınılmaz bir durum olarak kabul edilmektedir¹⁰⁵.

Ancak Alman vergi yargısı, hukukun uygulanmasında özel hukuk biçimlerine ve kavramlarına aşırı bağlı kalma yerine ekonomik olaylara dayanma konusunda bu kanunla verilen olanakları tereddütle kabul etmiştir. Ancak daha sonra vergi kanunlarının olguların ekonomik niteliğine bağlı olarak yorumlanması yaklaşımı gittikçe kendini daha çok kabul ettirmiştir. Hatta ekonomik yaklaşımı o denli geniş bir şekilde görmeye başlamıştır ki, bu durum şiddetli eleştirilere neden olmuştur¹⁰⁶.

1.2.2. 1919 – 1934 Dönemi: Birinci Dünya Savaşı ve Ekonomik Yaklaşımın Ortaya Çıkışı

Ekonomik yaklaşımın Alman vergi hukukunda ortaya çıkışı tesadüfi bir durum değildir. Ekonomik yaklaşımın ortaya çıkışı ve vergi hukukunun kuramsal gelişiminde Birinci Dünya Savaşı sonucu ortaya çıkan ekonomik koşullar ve

¹⁰⁴ Gassner, *Form and Substance in Tax Law: Austria*, s.127.

¹⁰⁵ Urbas, *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht*, ss.152 – 153.

¹⁰⁶ A.e., s.153.

ihtiyaçlar, kamu maliyesi anlayışı ve buna bağlı olarak vergi hukukunun medeni hukuktan bağımsızlaşma çabaları belirleyici etkenlerdir¹⁰⁷.

Vergi hukukunun Birinci Dünya Savaşından önceki dönemde nispeten düşük bir kamu finans ihtiyacı altında medeni hukuka dayalı olan bir kuramsal temel ile yetinilebilir olması anlaşılır bir durumdur. Ancak Birinci Dünya Savaşı sırasında ve sonrasında artan kamu harcamaları, vergilerin artırılmasına ve buna bağlı olarak vergi hukukunun kuramsal yapısının gözden geçirilmesine neden olmuştur. Bu gelişmeler paralelinde vergi hukukunun medeni hukuktan bağımsızlaştırılması sorunu ortaya çıkmış, vergi hukuku biçimsel medeni hukuk düşünce yapısından kurtulmuş ve o yıllarda ekonomik araştırmaların sonuçlarını ilkesel ve yöntemsel yapısına eklemeye başlamıştır. Ortaya atılan temel sorun, alışlageldik özel hukuk kavramlarının fiili ekonomik işlemlere dayanan vergi hukuku düşünce yapısında ne şekilde kullanılabileceği olmuştur¹⁰⁸.

Birinci Dünya Savaşının sona ermesi ile birlikte, savaşın maliyetleri nedeniyle zayıflamış olan Alman ekonomisi üzerine, savaşı kazanan İtilaf Devletleri tarafından savaş tazminatı şeklinde büyük yükler getirilmiştir. Alman İmparatorluğunun Birinci Dünya Savaşı sonrası artan toplumsal yükler ve ekonomik yükümlülükler için ihtiyaç duyulan mali kaynakların Alman ekonomisi tarafından karşılanması gerekmektedir¹⁰⁹. Söz konusu ekonomik yükler altında Alman ulusunun var olmaya devam edebilmesi için çözülmesi gereken temel sorun ekonominin özüne dokunmadan bu yükümlülüklerin ne şekilde karşılanacağı olmuştur. Devletin idaresinde bulunanlar bu yükümlülükleri yerine getirebilmenin tek yolunun Alman ekonomisini korumak ve güçlendirmek olduğunun bilincindeydiler. Dönemin ekonomi politikası ekonomik istikrar ve büyüme yoluyla elde edilen gelirler üzerinden tasarruf sağlanması ve bu şekilde tazminatların ödenmesi şeklideydi¹¹⁰. Savaş sonrası dönemde RAO 1919'u hazırlamakla görevlendirilen senato başkanı Enno Becker söz konusu politikayı:

¹⁰⁷ Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.63.

¹⁰⁸ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.42; Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.123.

¹⁰⁹ Colin Storer, **Weimar Cumhuriyeti'nin Kısa Tarihi**, Çeviren: Sedef Özge, İstanbul, İletişim Yayınları, 2015, ss.110 – 111.

¹¹⁰ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.3.

"Yapılandırılmayıp, yok etmemeliyiz, ne şekilde yapabiliyorsak yapılandırılmayıp." şeklinde formüle etmiştir¹¹¹.

Söz konusu ekonomik koşullar altında vergi kanunları ile ekonomi arasındaki ilişkilerin daha yoğun bir şekilde araştırılmasına başlanmıştır¹¹². Kamu kesiminin artan kaynak ihtiyacını karşılamak üzere vergi yükü arttırılmıştır. Vatandaşların bu yüksek vergi yüklerini taşıyabilmesi, ancak verilendirmenin mali güçleri ölçüsünde mümkün olduğu oranda adil ve eşit bir şekilde gerçekleştirilmesi durumunda mümkün olabilecekti. Bu nedenle Birinci Dünya Savaşı sonrası dönemde vergilendirmenin temel odak noktası, ortaya çıkan vergi yükünün mali güce göre göre adil bir şekilde dağıtılması amacı olmuştur. Bu kapsamda özellikle vergiden kaçınma ve kanun koyucunun tespit etmeye çalıştığı ekonomik işlemlerin vergileendirme dışı bırakılması tehlikesinin önlenmesi amacıyla biçimsel yorumlamanın ötesinde ekonomik özün kavranması gerekmektedir¹¹³. Bu nedenle yeni vergi kanunlarını büyük oranda medeni hukuktan ayırışmaktadır. Özellikle gelirden, satıştan ve servetten toplanan vergilerde, vergilendirmenin sonuçlarını doğrudan ekonomik faaliyetin özüne bağlanmaktadır¹¹⁴.

Vergi hukukunun anlam bakımından uygulanması da bu ekonomik ve hukuki gelişimi izlemiştir. Vergi hukuku ile medeni hukuk arasında başlarda var olan yakın bağlantı ile vergi hukuku ile ilgilenen hukukçuların medeni hukuk bakış açısına sahip olmaları birbirini karşılıyordu. Sonrasında kanun koyucunun medeni hukuktan kopuşu ile yorum yöntemlerinde bir ayrışma birbirine uygundur. Bu nedenle uygulamada ve öğretilde, vergi hukukunda egemenliğini yavaş yavaş kabul ettiren

¹¹¹ Enno Becker, **Reichsabgabenordnung**, Berlin, 1930, s. 40'dan Aktaran: Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.3; Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.287; Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.127; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s. 36; Koller, **Wechselwirkungen zwischen Eherecht und Steuerrecht - dargestellt anhand zweier ausgewählter Problemkreise**, ss. 47 – 48.

¹¹² Bu karşılıklı ilişkilerin araştırılması ekonomi biliminin görev alanına girmektedir. Bu alan günümüze vergi teorisi ve politikası olarak adlandırılmaktadır. Böylece vergi hukuku düzenlemeleri, ekonomik konjonktür ve istihdam politikalarının önemli bir aracı haline dönüşmüştür. Bu şekilde ekonomik krizlere karşı önleyici önlem olarak uygulanabilir duruma gelmiştir.

Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.3.

¹¹³ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.3; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s. 36.

¹¹⁴ Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.287; Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.127.

ekonomik yaklaşım ile birlikte vergi hukukundaki kavramların özel hukuktan farklı olarak anlaşılması gerektiği görüşü savunulmaktaydı¹¹⁵.

Enno Becker'in bu dönemde en büyük katkısı ve başarısı Alman ulusunun ve ekonomisinin en çok ihtiyaç duyduğu bu zamanda, bu yeni ulusal politika ve ideoloji temelinde İmparatorluk Vergi Usul Kanunu (RAO 1919) sıfırdan ve mümkün olan en kısa sürede oluşturmak olmuştur. İmparatorluk Vergi Usul Kanunu'nda en önemli normlardan biri, ekonomik yaklaşımı kanuni temele kavuşturarak savaş sonucu ortaya çıkan mali yükümlülüklerin karşılanmasına olanak sağlayan 4. maddedir¹¹⁶.

Bu şekilde ekonomik yaklaşım, RAO (1919)'da Enno Becker tarafından formüle edilmiş şekliyle normun mali amacının yorumlanması için bir ilke olarak tasarlanmıştır¹¹⁷. Enno Becker'in RAO (1919) m.4 ile ilgili açıklamaları bunu açık bir şekilde göstermektedir: "*Vergi hukukunun uygulanmasında, toplumun geneli için birinci derecede öncelikli olan konu, tarafların seçmiş oldukları biçimler ve yapılarla dikkat edilmeksizin, olguların ekonomik önemine göre vergilendirilmesidir*" ...

¹¹⁵ Birinci Dünya Savaşı sonrasında vergi hukuku anlayışında ortaya çıkan değişimin daha belirgin bir ifadesi şu cümlede yer almaktadır:

"*Ekonomik yaşamda ortaya çıkan olayların vergi hukuku için genel olarak veya belirli vergi hukuku alanı için medeni hukuktan farklı şekilde değerlendirme yapılması zorunlu olan çok sayıda olay söz konudur.*"

İmparatorluk Mali Mahkemesi'nin 30.1.1930 tarihli kararında bu değişim çok açık biçimde ortaya konmaktadır: "...başka hukuk alanlarında kesinleşmiş bir anlam kazanmış olan kavramların vergi hukuku için yeni bir içeriğe kavuşturulmasının zorunlu olması, sıklıkla karşılaşılan bir durumdur."

Buna paralel olarak şu ifade de dikkate alınmalıdır: "*Uygulanacak olan vergi hukukunun amacı ve ekonomik önemi uyarınca salt özel hukuk görüşünün sonucuna bağlı kalmanın anlamlı olmadığına ortaya çıktığı durumlarda, bu özel hukuk görüşünün arka plana atılması zorunludur. İlgili vergi kanununun temel ekonomik düşüncesi her zaman tam olarak yerine getirilmelidir, medeni hukuk kurallarıyla ister uyumlu olsunlar isterse uyumlu olmasınlar.*"

Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s. 43; Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.287; Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.127.

¹¹⁶ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.5; Koller, **Wechselwirkungen zwischen Eherecht und Steuerrecht - dargestellt anhand zweier ausgewählter Problemkreise**, ss. 47 – 48; Gerhard Kraft, Ronald Krengel, **Economic Analysis of Tax Law: Current and Past Research Investigated from a German Tax Perspective**, Beiträge zum transnationalen Wirtschaftsrecht, Cilt 22, Inst. für Wirtschaftsrecht, 2003, (Çevrimiçi) <http://www2.jura.uni-halle.de/INSTITUT/Heft22.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.1.2015), s.9.

¹¹⁷ Bu dönemde Alman İmparatorluk Vergi İdaresinin mali (fiskal) hedefleri sağlanması vergi kanunlarının uygulanmasında temel yaklaşım olarak görülmekteydi. Buna göre İmparatorluk Vergi İdaresi, "kasa adaleti" uygulamak ve "fiskal yargı kararı" vermekle suçlanıyordu. Bu uygulamanın darıda kalma ve imparatorluğun acil para ihtiyacının vergi kanunlarının yorumlanmasında dikkate alınması gerektiği tezine göre yapıldığı iddia ediliyordu.

Lehner, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm**, s.242; Ismer, **Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht**, s.211, Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.83.

“Olayın ekonomik önemine göre değerlendirilmesi ve vergi kanunun amacına göre yorumlanması, böyle durumlarda iç içe geçer¹¹⁸.”

Bu durum diğer bir ifadeyle vergi kanunlarının yorumlanmasında dikkate alınacak amaca odaklanma konusu Ball’in belirttiği mali amaçta ortaya çıkmakta ve vergi hukukunun medeni hukuktan kopuşunun, yani ekonomik yaklaşıma sebebiyet verilmesinin Birinci Dünya Savaşından sonraki zamana denk geldiğine dikkat çekmektedir: “Vergi hukukunun bağımsızlaşması eğilimi, devletin vergi gelirlerini arttırma ve otoritesini güçlendirme eğilimine dayanmaktadır”. Carl Koch da ekonomik yorumu (amacı uyarınca) mali amaca dayandırmaktadır. Çünkü kanun amacında “hem yorumlanması gereken hükmün içerisinde bulunduğu kanunun tamamının amaçları düşünülmeli yani özellikle: devlet için kaynak sağlamak, hem de bu çerçevede her bir münferit hükmün hizmet ettiği amaç dikkate alınmalıdır.” Yani tarihsel olarak baktığımızda, ekonomik yaklaşımın öncelikle normun mali amacına odaklanmış şekilde tasarlandığını görmek mümkündür¹¹⁹.

Tarihsel gelişmelerin ışığında ekonomik yaklaşımın özü, amacı ve hedefi doğru kavranmak isteniyorsa, bu durumda Enno Becker ’in kendi düşüncelerini en başa yerleştirmek gerekmektedir¹²⁰.

Enno Becker RAO (1919) m.4’ü ilk ele aldığı anda vergi hukukunda kavram ve biçim sorununun farkındaydı. Becker bu sorunları RAO (1919) m.4 ‘te yer alan hüküm ile aşmak istemiştir¹²¹. Bu kapsamda Enno Becker, 1919 ilkbaharında sunulan RAO (1919) taslağındaki 4. maddeye ilişkin şunları ifade etmiştir¹²²:

¹¹⁸ Enno Becker, **Reichsabgabenordnung**, Berlin, 1928’den Aktaran: Moris Lehner, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm*, **Festschrift für Klaus Tipke - Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion**, Ed. Joachim Lang, Köln, Dr. Otto Schmidt KG, 1995, s.242

¹¹⁹ Lehner, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm**, s.232; Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, ss.64 – 65.

¹²⁰ Enno Becker ki belirttiği üzere zamanında ekonomik yaklaşım ile ilgili kuralı bu düşüncelerin bir sonucunda İmparatorluk Vergi Kanununa (RAO) dâhil etmiştir.

Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, s.109.

¹²¹ Ancak bu hüküm, Becker tarafından meclis önünde kanun hükmünün sağlamak istediği büyük hedef birçok defalar ortaya konulduktan ve çok sayıda örnek üzerinde açıklandıktan sonra, oy birliğiyle kabul edilmiştir ki bu durum kanunun yazarı için mevcut şartlar altında genelde takdir edilmeyen veya pek de bilinmeyen bir zaferdir.

Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, ss.109 – 110.

“Vergi kanunlarının yorumlanmasında kelime anlamlarına takılıp kalınmamalı, kanunların amacı ve ekonomik anlamına bakılmalı ve gelişimlerine bağlı olarak olguların ve görüşlerin değişimi dikkate alınmalıdır¹²³.”

“Vergi Usul Kanunu m.4’te yer alan ifadeler ve kelime anlamlarına bakıldığında, ekonomik yaklaşım sadece kanunların yorumlanması için uygulanmaktadır. Ancak ekonomik yaklaşım çok daha geniş kapsamlıdır. Vergi Usul Kanunu m.4 içerisinde satır aralarında aslında şu yer alır: Eğer yorumlama sırasında kanunların ekonomik anlamı dikkate alınacak ise, bu durumda hukukun ele alınmasında elbette ki ve en temek gereklilik, hukuku uygulayacak olan kişinin hukuku uygulayacağı mevcut durumun ekonomik nitelikleri her açıdan anlaması gerektiğidir...”

... Hukukun uygulanması için düzenleme gücüne, gerçeği anlama kabiliyetine, hayat ve ekonomik ilişkilere ilişkin derin bilgiye, konunun doğru anlaşılmasına ve özellikle de bu konunun ekonomik anlamının doğru şekilde nitelendirilmesine gereksinim vardır... Hâkim asla olgunun dışarıdan nasıl görüldüğüne, nasıl algılandığına, biçimsel yapısına takılıp kalmamalıdır, kavramlardan yola çıkmamalı ve gerçeklikleri kendi kavramlarına sıkıştırmamalıdır, olgulardan yola çıkmalı, olguları kendisi algulamalı, gerçeği görmek için bakma yeteneğine ve olguların gerçek anlamlarını görme yeteneğine sahip olmalıdır.”

Becker bu şekilde vergi kanunlarının uygulamasında belirli ölçüde özgürlük sağlamak, belirli bir esneklik, dayanma noktası ve uyum yeteneğini doğrudan kanunların içine yerleştirmek istemiştir. Böylece ekonominin bütünsel işleyişinin kapsamlı bir şekilde dikkate alınmasını amaçlamıştır. Özellikle de vergi hukuku ile ekonomi bilimi arasında var olan ilişkiyi korumak ve vergi hukuku öğretisinin temel

Ismer, **Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht**, s.211.

¹²² Enno Becker, **Reichsabgabenordnung**, Berlin, 1930’dan aktaran; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.99 – 101.

Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.63; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 36 – 37; Kraft, Kregel, **Economic Analysis of Tax Law: Current and Past Research Investigated from a German Tax Perspective**, s.9; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.77.

¹²³ Becker’in son cümlesi danışma toplantılarında şüphe ve itiraz ile karşılandığından, Dorn’un tavsiyesi üzerine bu cümleyi geri çekmiştir.

Şanver, **Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama**, s. 185.

ilkelerinin (adalet, genellik, eşitlik ve mali güç) geçerliliğini sağlamayı amaçlamıştır.

Becker aynı zamanda vergi kanunlarının uygulanmasında hâkimlere ekonomik mali güce odaklanan ve eşit bir vergilendirmeyi güvence altına alacak bir karara ulaşmaları konusunda serbestiyi sağlamaya çalışmıştır¹²⁴.

Hazırlıklarına 2 Kasım 1918'de başlanmış olan RAO'ya ilişkin taslak 6 Ağustos 1919 tarihinde Ulusal Meclise sunulmuş ve üçüncü defa görüşüldükten sonra 27 Kasım 1919 tarihinde kabul edilmiştir. Kanun 13 Aralık 1919 tarihinde yayımlanmıştır. Becker'in gösterdiği çabanın yanı sıra Birinci Dünya Savaşından sonra devletin içinde bulunduğu mali durum da söz konusu kanunun bu kadar kısa sürede kabul edilmesinde büyük ölçüde rol oynamıştır¹²⁵.

Kanun hakkında yapılan görüşmelerde Becker'in taslağının 4. maddesi tepkiyle karşılaşmıştır. Özel olarak vergi hukukuna ilişkin amaçlar doğrultusunda yapılan tartışmalarda, bu kural gereksiz olarak değerlendirilmiş ve ayrıca hukuki açıdan belirsiz olduğu bu nedenle tehlikeli olduğu düşünülmüştür. Bu maddenin - reddedilmesi gereken - serbest hukuk öğretisinin bir ürünü olduğu düşünülmüştür. Kanunu kabul ettirmek için hükümet nihayetinde m.4/2'den vazgeçmek durumunda kalmıştır¹²⁶. Böylece vergi kanunlarının ekonomik olarak yorumlanması kabul edilmiş, ancak Becker'in öngördüğü şekliyle tarafların davranışlarının ekonomik amaçlarını tespit etmek için "hukuki olay yorumlaması" anlamında bir ekonomik nitelendirme (irdeleme) kanun kapsamına girmemiştir¹²⁷.

¹²⁴ Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.64.

¹²⁵ Kıyaslama olarak belirtmek gerekir ki, bu kanunun halefi olarak yayımlanan 1977 tarihli Vergi Usul Kanununun hazırlanması 13 yıl sürmüştür ve sonucunda 1919 tarihli İmparatorluk Vergi Usul Kanununa göre büyük değişiklikler de içermemektedir.

Ismer, **Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht**, s.211.

¹²⁶ RAO taslağı m.4/2 çerçevesinde hukuki olayın nitelendirilmesinde dış hukuki biçime bağlı kalmanın aşılmasında Becker'in amacı, hâkimi vergisel olarak ilgili konuların değerlendirmesinde hukuki düzenlemenin dış biçimine bağlı kalmaktan kurtarmak olmuştur. Buna göre taraflarca tercih edilen adlandırmalar, tanımlamalar veya onlar tarafından seçilmiş biçim ve giydirmelere dikkat edilmeksizin ekonomik anlamları itibariyle vergiye tabi olması gereken tüm olayların aynı şekilde vergiye tabi olması gerekmektedir. Becker, kendisinin de vurgulamış olduğu gibi bu taleple yeni bir alana girmektedir.

Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.65.

¹²⁷ Becker, bundan sonraki gelişmeler üzerindeki belirleyici bilimsel ve pratik etkisi nedeniyle İmparatorluk Mali Mahkemesinde Senato Başkanı olmuştur. Yukarıda belirtilen anlamda ekonomik

27 Kasım 1919 tarihinde kabul edilen ve ekonomik yaklaşımın çıkış noktasını oluşturan RAO (1919)'un 4. maddesi şu hükmü içermektedir:

“Vergi kanunlarının yorumlanmasında amacı, ekonomik anlamı¹²⁸ ve ilişkilerin gelişimi dikkate alınmalıdır.¹²⁹”

RAO m.4'e ek olarak RAO m.5'te ekonomik yaklaşıma yönelik düzenlemeler içermekteydi. RAO m.5'de medeni hukuk biçiminin ve planlama olanağının vergi yükümlülüğünden kaçınma durmunun hukuki sonucu düzenlenmiştir. Alman vergi hukukunda vergiden kaçınma ile ilgili düzenlemelerin atası olarak kabul edilen söz konusu madde şu şekildedir¹³⁰:

“ (1) Vergi yükümlülüğü özel hukuk biçim ve özgürlüklerinin kötüye kullanımı ile atlatılamaz veya azaltılamaz.

(2) 1. Paragraf bağlamında şu durumlarda kötüye kullanma söz konusudur;

1. Ekonomik işlemler, olgular ve durumlar üzerinde uygun düzenlemeler çerçevesinde vergi tahakkuk ettirildiğinde uygunsuz veya alışılmadık hukuki biçimler tercih edildiğinde veya vergiden kaçınma amacıyla hukuki işlemlere kalkışıldığında ve

2. İşleme iştirak edenlerin ekonomik sonucu, ekonomik işlem, olgu veya durumlara uygun bir düzenlemenin tercih edilmiş olması halinde ortaya çıkacak olanla büyük ölçüde aynı olduğunda ve ayrıca

3. Seçilen düzenlemenin olası hukuki dezavantajları ilgisiz veya az ilgili olduğunda.

yaklaşımın, yani vergi kararlarında ve vergi öğretisinde olaya değer verilmesinin kabul görmesinde belirleyici ölçüde katkı sağlamıştır. Becker; her ne kadar kuralın kelime anlamının sadece ekonomik yaklaşımın tek bir kanun yorumlamasını kapsıyor olduğunu kabul etse de ekonomik yaklaşımın bu şekli sessiz bir şekilde İmparatorluk Vergi Usul Kanununda yer almakta olduğunu belirtmiştir.

Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.66 – 67.

¹²⁸ Veya önemi

¹²⁹ Deutsches Reichsgesetzblatt (R.G.Bl. 1919 S. 1993), 13 Aralık 1919, (Çevrimiçi) <http://alex.onb.ac.at/cgi-content/alex?aid=dra&datum=1919&page=2196&size=45>, (Erişim Tarihi: 15.08.2016).

Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, s.10 – 11; Ismer, **Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht**, s.211.

¹³⁰ Deutsches Reichsgesetzblatt (R.G.Bl. 1919 S. 1993), 13 Aralık 1919, (Çevrimiçi) <http://alex.onb.ac.at/cgi-content/alex?aid=dra&datum=1919&page=2196&size=45>, (Erişim Tarihi: 15.08.2016).

Parantez içi numaralandırma tarafımdan eklenmiştir.

(3) *Kötüye kullanma söz konusu olduğunda tercih edilen hukuki biçim vergilendirmede dikkate alınmayacaktır.*

Vergiler ekonomik işlemler, olgular ve durumlara uygun bir hukuki biçim üzerinden tahakkuk ettirilecektir. Vergiler, hâlihazırdaki hukuki biçimlerine göre ödendiğinde ve bu biçimlerin geçersiz olduğu kararı nihai ve sonuç niteliğinde olduğunda başvuruya geri ödenecektir.”

Esas olarak RAO (1919) m.4'e dayandırılan, ekonomik yaklaşım Almanya'da vergi hukuku öğretisinde özellikle dikkate alınan bir konu haline gelmiştir. Özellikle Enno Becker, vergi hukukunun hukuki olay ve kavramsal bağımsızlığını gerçekleştirmenin ötesinde ekonomik yaklaşıma vergi kanunu içinde özel bir rol biçmiştir¹³¹.

Ekonomik yaklaşım ilkesi vergi hukuku sisteminin “damarlarının tıkanmasına” engel olacaktır. Bu şekilde ekonomik olgulara dayanan vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi egemenliğinde, kavramlara dayalı hukuk biliminin uzaklaşarak çıkarlara (menfaatlere) dayalı hukuk biliminin kabul görmesi amaçlanmıştır¹³².

Becker ekonomik yaklaşım ile ilgili görüşlerini RAO (1919) m.4 temelinde şu şekilde ifade etmiştir¹³³:

“RAO (1919) m.4 hükmü ile vergi kanunlarının uygulanmasında belirli bir oranda serbesti getirmeyi sağlamak istedim, belirli bir esnekliği, gerilime dayanma gücünü ve uyum kabiliyetini doğrudan kanunlarla sağlamak istedim ve böylece ekonomik alandaki yaşam koşullarının kapsamlı şekilde dikkate alınmasını mümkün kılmak, güvence altına almak ve buna zorlamak istedim. Özellikle vergi hukukunun ekonomi biliminin sonuçlarıyla ilişkisini korumaya ve vergilendirme öğretisinin en üst düzey ilkelerinin uygulanmasını sağlamaya çalıştım.

...

¹³¹ Lanz, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im schweizerischen Privatrecht**, s.5; Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, s.51.

¹³² Avusturya'daki yargı kararları ve yazılı kaynaklar bu görüşü kabul etmiş ve geliştirmiştir. Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.287; Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.121.

¹³³ Enno Becker, **Reichsabgabenordnung**, Berlin, 1930 ss. 40 – 43'den aktaran; Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, ss. 17 – 19.

RAO (1919) m.4, vergi hukukunun medeni hukuk ile tümüyle mantıksal anlayış açısından, bir birine dolanmış kullanımının önüne geçmek, hukuk uygulamasındaki ana damarların tıkanmasını önlemek ve hayatın içinde olan ve hayatın nabzını tutan taze bir yargı hayatı için yolu açmayı amaçlamaktadır. RAO (1919) m.4, önceki yüzyılda zirve noktasına ulaşan, ancak izleri halen etkili olan biçimsel – kavramsal öğretinin abartılı şekilde övülmesine karşı vergi hukuku için kanuni açıdan otaya konulmuş bir tepkidir.”

Becker’in de vurguladığı gibi, RAO (1919) m.4’te ifade edilmiş olan hukuk fikirlerin esasen zorunlu hükümler olduğu, münferit kanun hükümleri uyarınca uygulanabilirliğinin söz konusu olduğu her durumda uygulanmasının zorunlu olduğu, burada dikkate alınması gereken bir durumdur¹³⁴. Ekonomik yaklaşımda söz konusu olan, vergilendirmede ekonomik boyutun belirleyici olmasını sağlamaktır. Bu nedenle vergi hukukunda olguların hukuki biçimlerine (giysilerine – peçelerine) bakılmaksızın dikkate alınmalı ve olayların gerçek oluşumlarına öncelik verilmelidir. Olgular hukuki yapılarından veya medeni hukuk veya başka biçimsel kılıflarından bağımsız olarak değerlendirilecektir¹³⁵.

RAO (1919) m.4’te yer alan ekonomik yaklaşıma ilişkin hüküm aynı ifadelerle 1931 tarihli Alman İmparatorluk Vergi Usul Kanunu (RAO 1931) m.9 ve m.10’da da yer almıştır¹³⁶. Hatta Enno Becker’in 1919 yılında kanunlaştırdığı ekonomik yaklaşım ilkesi 1977 vergi reformuna kadar Alman vergi kanunlarında benzer ifadelerle yer almıştır.

RAO (1919) m.4’e yapılan tek ekleme 1934 yılında (RAO’nun taslağında yer alan ve yukarıda açıklanan) ekonomik irdelemeye ilişkin fıkra olmuştur¹³⁷. Bu açıdan 1977 yılına kadar (yaklaşık olarak 60 yıl) Enno Becker’in ekonomik yaklaşım formülü Alman vergi hukuku uygulamasına egemen olmuştur. Bunun da ötesinde söz

¹³⁴ Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, s.120.

¹³⁵ Ekonomik yaklaşımın burada ifade edildiği ilişki içerisinde özellikle de gelir vergisi alanında en geniş uygulama alanını bulmuş olması anlaşılır bir durumdur. Çünkü gelir vergisinin çerçevesi dar ve hamdır ve pratik şekilde uygulanabilir olması için de böyle olması gerekir. Onu esnek ve ekonomik anlamda akılcı olarak yorumlamak, idarenin ve yargının büyük görevidir.

Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, s. 121; Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.287; Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.121.

¹³⁶ Deutsches Reichsgesetzblatt, 30 Mayıs 1931, (Çevrimiçi) <http://alex.onb.ac.at/cgi-content/alex?aid=dra&datum=1931&page=260&size=45>, (Erişim Tarihi: 15.08.2016).

¹³⁷ Ki söz konusu fıkra Enno Becker’in hazırlamış olduğu taslakta yer almıştır.

konusu formül 1980 yılında Türk vergi hukuku sistemine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.3/B-1 fıkrasında eklenmiştir.

1.2.3. 1934 – 1945 Dönemi: Nasyonal Sosyalist Dönem

1933 yılında Nasyonal Sosyalist Alman İşçi Partisi'nin iktidara gelmesi ile birlikte Almanya'da yeni bir toplumsal ve ekonomik dönem başlamıştır. 3. İmparatorluk (3. Reich) olarak da adlandırılan bu yeni dönem yeni ekonomi ve hukuk politikalarını beraberinde getirmiştir.

Söz konusu dönemde vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi temel mantığı ile varlığını korumuştur. Ekonomik yaklaşım ilkesini içeren RAO (1931) m.9 değiştirilmeden 1934 tarihli Vergi Uyum (İntibak) Kanununun birinci maddesine (StAnpG m.1/2) aktarılmıştır. Buna ek olarak ekonomik yaklaşım ilkesi, ekonomik irdeleme olarak kabul edilen olayların nitelendirilmesine ilişkin fıkra ile (StAnpG m.1/3) genişletilmiştir¹³⁸. Ekonomik yaklaşım ilkesini içeren birinci maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları (StAnpG m.1/2 ve m.1/3) 1977 tarihine kadar yürürlükte kalmıştır¹³⁹.

Ekonomik yaklaşım ilkesini içeren 1934 tarihli StAnpG m.1 şu şekildedir¹⁴⁰:

- “(1) Vergi kanunları nasyonal sosyalist dünya görüşüne göre yorumlanmalıdır.
(2) Burada halkın görüşü, vergi kanunlarının amacı ve ekonomik önemi ile ilişkilerin gelişimi dikkate alınmalıdır¹⁴¹.
(3) Aynı kural, hukuki olguların nitelendirilmesi¹⁴² için de geçerlidir.”

¹³⁸ Söz konusu fıkra Enno Becker'in RAO (1919) hazırlamış olduğu taslakta yer alıyordu. Ancak mecliste kanunun görüşülmesi sırasında ekonomik irdelemeyi içeren fıkra kanundan çıkarılmıştır.

¹³⁹ Ismer, **Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht**, s.211.

¹⁴⁰ Deutsches Reichsgesetzblatt, 16 Ekim 1934, (Çevrimiçi) <http://alex.onb.ac.at/cgi-content/alex?aid=dra&datum=1934&size=45&page=1039>, (Erişim Tarihi: 15.08.2016).

Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, s.10.

Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungs- und -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.68.

¹⁴¹ Yorumlamada halkın görüşünün dikkate alınması ile hukukun uygulanmasının genel adalet anlayışına uygun olup olmadığının hakim tarafından dikkate alınması ve kontrol edilmesi amaçlanmaktadır.

Halkın görüşü, basit ve adil düşünenlerin yorumudur.

¹⁴¹ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss. 93 – 94.

¹⁴² Değerlendirilmesi

StAnpG m.1'e ek olarak StAnpG m.5 ve m.6'da ekonomik yaklaşıma yönelik düzenlemeler içermektedir¹⁴³.

Görüldüğü üzere vergi hukukunun uygulanmasında, vergi kanunlarının amacı ve ekonomik anlamı dikkate alınmaktadır. Vergiyi doğuran olayın biçimsel yönü aşularak ekonomik özüne bakılmaktadır¹⁴⁴.

Burada söz konusu olan, StAnpG m.1'de yer alan ekonomik yaklaşım, vergi yükümlülüğünün oluşumun tespitine yönelik oluşturulmuş bir hükümdür. Söz konusu norm RAO (1919) m.4'ün devamı niteliğindedir¹⁴⁵.

1934 tarihli StAnpG vergi kanunlarının uygulanmasında, yorumlama ve nitelendirme aşamalarında belirli hukuki ölçütlerin dikkate alınmasına yönelik üç farklı unsura yer verilmiştir. Bu unsurlardan ilki olarak StAnpG m.1/1 vergi kanunlarının nasyonal sosyalist dünya görüşüne göre yorumlanacağını belirtmekteydi. İkinci unsur olarak StAnpG m.1/2 ekonomik yorum ve üçüncü unsur olarak ise StAnpG m.1/3 ekonomik irdeleme olarak kabul edilmektedir. StAnpG m.1/2 ve m.1/3 geleneksel anlamda (anlayışta) ekonomik yaklaşım olarak değerlendirilmektedir¹⁴⁶.

¹⁴³ StAnpG m.5'de hukuki biçim ile ekonomik içeriğin örtüşmemesi durumunun vergisel sonuçları düzenlenmektedir. İlgili madde şu şekildedir:

"1) Görünürdeki işlemler ve görünürdeki faaliyetler vergisel anlamda dikkate alınmaz. Eğer görünürdeki bir işlem ile başka bir hukuki işlem gizleniyorsa bu durumda gizlenen hukuki işlem vergilendirme için belirleyicidir.

2) Vergi doğuran olay şartlarını karşılayan bir davranış, bu davranışın ahlaka aykırı veya kanuni düzenleme veya kuralları ihlal ediyor olması nedeniyle vergi dışı tutulmaz.

3) Medeni kanun hükümleri uyarınca butlan olan bir hukuki işlemde butlan olma durumu, taraflar bu hukuki işlemin ekonomik sonuçlarını geçerli kabul ettikleri sürece vergilendirme açısından önemli değildir."

StAnpG m.6 ise, medeni hukuk biçiminin ve planlama olanağının vergi yükümlülüğünden kaçınma veya vergi borcunu azaltma için kötüye kullanımı söz konusu olduğunda uygulanmaktadır. Söz konusu madde şu şekildedir:

"Mükellef, medeni hukuk biçim ve düzenlemelerini kötüye kullanarak vergi yükümlülüğünden kurtulamaz veya onu azaltamaz. Bir kötü kullanım varsa, vergiler ekonomik olgulara, olaylara ve ilişkilere uygun bir hukuksal biçim veya düzenlemede nasıl tahakkuk edecek idi ise, ona göre alınır.

...

Deutsches Reichsgesetzblatt, 16 Ekim 1934, (Çevrimiçi) <http://alex.onb.ac.at/cgi-content/alex?aid=dra&datum=1934&page=1040&size=45>, (Erişim Tarihi: 15.08.2016).

Hirschmann, *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes*, ss. 15 – 16.

¹⁴⁴ Saygılıoğlu, *Vergi Hukukunda Yorum*, s.122; Şanver, *Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku*, s.23.

¹⁴⁵ Deutsches Reichsgesetzblatt, 16 Ekim 1934, (Çevrimiçi) <http://alex.onb.ac.at/cgi-content/alex?aid=dra&datum=1934&page=1040&size=45>, (Erişim Tarihi: 15.08.2016).

Hirschmann, *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes*, s. 13.

¹⁴⁶ Urbas, *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht*, s. 74, 98, 105; Şanver, *Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama*, s. 185.

Söz konusu StAnpG m.1'e ekonomik yaklaşım adının verilmesinin nedeni yorum ve nitelendirmede ekonomik ölçütlerin dikkate alınmasıdır. StAnpG m.1/2 'de yer alan ekonomik yorum uyarınca vergi kanunlarının uygulanmasında; halkın görüşü, vergi kanunlarının amacı, vergi kanunlarının ekonomik anlamı ve ilişkilerin gelişimi olmak üzere dört hukuki ölçüt dikkate alınmak durumundadır.

StAnpG m.1 aynı zamanda ekonomik yaklaşımın iki bileşenini de içinde barındırmaktadır. Bunlar vergi kanunlarının yorumlanması (StAnpG) m.1/2) ve olguların nitelendirilmesidir (StAnpG m.1/3). StAnpG m.1/3'te yer alan hüküm halkın görüşünün, kanun amacının, ekonomik anlamın ve ilişkilerin gelişiminin olguların nitelendirilmesinde dikkate alınması gerektiği şeklindeydi¹⁴⁷.

StAnpG kapsamında ekonomik yaklaşımın vergi hukuku alanında gelişiminde Bakanlık Müsteşarı Reinhardt'ın (nasyonal sosyalist) vergi politikalarının etkisi açık bir şekilde görülmektedir. StAnpG m.1'in genel olarak 1919 tarihli RAO m.4 ve 1931 tarihli RAO m.9 ile lafzi açıdan benzerlik taşımasına rağmen StAnpG m.1/1 ve m.1/3 tümüyle yenidir. StAnpG m.1/1 ve m.1/3 ile neyin amaçlandığını Reinhardt şu şekilde açıklamıştır: “*StAnpG m.1/3 yeni vergi hukukunun temeli olacaktır; bu madde, özellikle bir yandan herhangi bir olay basit ve açık olmadığına diğer yandan kanun hükümlerinin günümüz anlayışıyla uyumlu olmadığına devreye girecektir.*” StAnpG m.1 ve onunla birlikte ekonomik yaklaşım

¹⁴⁷ Ancak söz konusu dört hukuki unsurun her birinin ekonomik yaklaşıma dâhil edilmesi gerektiğiyle ilgili olarak farklı görüşler vardır. Bu konuda yazarların çoğunluğu, Vergi İntibak Kanununu m.1'i ekonomik yaklaşımın kanuni dayanağı olarak kabul ederler. Ancak bununla normun hangi unsurlarının kast edildiğine ilişkin daha ayrıntılı bilgi vermezler. Başka yazarlar ise ekonomik yaklaşımı sadece vergi kanunlarının amacı ve ekonomik anlamından türetmektedirler. Bu görüşü destekleyen konu, sadece vergi kanunlarının ekonomik anlamı hukuki olay özelliği konusunda ekonomik teriminin özellikle belirtilmiş olmasıdır. Ekonomik anlam ile vergi kanunun amacı arasındaki bağlantının, bu iki unsurun da ekonomik yaklaşımın nitelendirilmesi için şüphesiz dâhil edilmesini zorunlu kılacak kadar açık olmasıdır. Buna karşılık, halkın görüşünün ve ilişkilerin gelişiminin de ekonomik yaklaşım unsurları arasında sayılıp sayılmaması gerektiği açığa kavuşturulmuş değildir. Burada temel alınması ve savunulması gereken görüş bu iki unsurunda ekonomik yaklaşım kavramına dâhil edilmesi gerektiğidir. Bunun en temel nedeni, aksi durumda tek bir normun dört hukuki olay unsurunun belirli bir yaklaşımın konusu ve hukuki dayanağı olacak olan iki unsurun alınacak, diğer iki unsurun ise göz ardı edilecek olmasıdır. Dolayısıyla şu ifadede bulunulabilir: Ekonomik yaklaşım kavramı, Vergi Uyum Kanunu (StAnpG) m.1/2'de ayrıntılı olarak yer alan düzenlemenin kısaltılmış tanımıdır. Ekonomik yaklaşımın Vergi Uyum Kanunu (StAnpG) m.1/2'den zorlukla elde edilen çıkarsaması, ekonomik yaklaşımın bu unsurlarla her zaman bir veya birden fazla gevşek ve az tanımlanmış bir etkileşim içerisinde olduğu şeklinde görülmesine neden olmuştur.

Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss. 72 – 77; 98; 105; 110; 111; 210; 190; Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s. 11.

böylece vergi hukukunda merkezi bir konum elde etmiştir. Gerçekte ise hukuk devleti yorum ve nitelendirme ilkeleri ile ortadan kaldırılmıştır. Vergi hukukunda sınırsız yorumlama kanunlaşmıştır¹⁴⁸.

Reinhardt'ın ifadesine göre bu kanun, “*tüm kanuni hükümlerin tek bir ortak paydaya indirgenebileceği bağlayıcı bir devlet kanunu*” olma özelliğindedir. Bu kanunda tanımlanmış olan ana fikir nasyonal sosyalist dünya görüşünden ortaya çıkmaktadır. Eğer vergi hukuku hükümleri bir olayın değerlendirmesinde yetersiz kalıyorsa veya uygulanması nasyonal sosyalist dünya görüşü ile bağdaştırılmayan bir sonuca götürüyorsa, bu durumda StAnpG m.1/3'e başvurulmalıdır. Bunun anlamı, nasyonal sosyalist dönemden önceki kanuni düzenlemelerin m.1/3 ile yürürlükten kaldırıldığıdır; kararlar doğrudan m.1/3'e başvuru olarak verilmelidir. Bu kanun, nasyonal sosyalist kanunlarda boşluk doldurucu görevi görmektedir. Böylece m.1/3'ün nasyonal sosyalist hukuk uyumuna destek noktası olduğu söylenmektedir¹⁴⁹.

Bu yönden StAnpG m.1 çok şiddetli eleştirilere konu olmuştur. Özellikle Tipke bu düzenlemeye açık bir şekilde cephe almıştır. Tipke'ye göre bu düzenleme lafzı itibariyle hatalıdır. Tipke Alman hukuk sisteminde hukuki olgunun (durumun) kanunun alt kapsamına alınmadan önce değerlendirilmesinin başka hiçbir yerde yer olmadığını eleştirisine eklemektedir¹⁵⁰.

¹⁴⁸ Enno Becker, **Von der Selbständigkeit des Steuerrechts**, StuW, 1932, s. 431'den aktaran; Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, s.51 – 52.

¹⁴⁹ Günümüzde haklı olarak hukuk bilimi özelliklerine sahip olmadığı ifade edilen StAnpG m.1/3 önemine ilişkin bu açıklamalara, burada bu kadar geniş yer verilmektedir, çünkü vergi hukukunda ekonomik yaklaşıma ilişkin tartışmalar için, ancak aynı zamanda vergi hukuku dışında ekonomik yaklaşıma ilişkin az sayıdaki yayında günümüze kadar belirli bir öneme sahip olmuştur. StAnpG m.1/3'te nasyonal sosyalist dünya görüşü bağlamında belirtilmeleri ile birlikte günümüzde de Federal Yüksek Mali Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesinin uyguladığı ekonomik yaklaşıma ilişkin halen kısmi olarak konu dışı eleştirilerin kaynağını oluşturmaktadır.

Fritz Reinhardt, **Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung**, 1936, ss. 1041 – 1044'den aktaran; Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungs- und -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, ss.68 – 69.

¹⁵⁰ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.98 – 99; Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungs- und -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.68; Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.123; Şanver, **Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama**, s. 179; Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.78; Tipke, **Die Steuerrechtsordnung**, s.1294.

Tipke StAnpG m.1/3 ile ilgili son olarak şu şekilde bir değerlendirmede bulunmaktadır¹⁵¹: “*Madde 1/3 gerçekte yöntemsel olarak ne elde etmeye çalıştığı hakkında yeterince açık bir ifadede bulunmaz. Bu hüküm ya hukuki yöntemler hakkında açık bir bilgi sahibi olmayan kişilerce kaleme alınmıştır, ya da hukuki yöntemleri ortadan kaldırmaya teşebbüs eden kişilerce... Kesin olan konu ise, yargının olaya ilişkin değerlendirmelere hâkim olmadığıdır...*”

Vergi kanunlarının nasyonal sosyalist dünya görüşüne göre yorumlanması gerektiği normu (StAnpG m.1/1), 3. İmparatorluk döneminde vergi hukukunun totaliter bir devletin ihtiyaçlarına hizmet etmesi amacını taşımaktadır. Söz konusu dönemde vergi hukukuna ilişkin uyuşmazlıkların nasyonal sosyalist dünya görüşünden hareketle çözülemeyeceği anlaşılamamıştır. Vergi hukuku rasyonellik ilkesine dayanan ekonomik yaşamın işleyişini ve sonuçlarını kavramak zorundadır¹⁵².

İmparatorluk Yüksek Mali Mahkemesi Reinhardt çevresindeki öğretileri kararlarında kısmi biçimde kabullenmiştir. Bunun uygulamadaki yansıması, yükümlünün çıkarına aykırı bir vergi hukuku uygulaması şeklinde olmuştur. Bunun yanında, var olmayan olayları varsayan ve gerçekleşen olayları varsayımsal olaylar ile ikame eden kararlar verilmiştir. Ekonomik yaklaşım böylece Becker tarafından uygulanmaya çalışıldığı şekliyle ekonomik mali güce dayalı adil bir vergilendirmenin aracı olmaktan çıkmış. Bunun yerine özellikle, (halen bu yaklaşıma

¹⁵¹ Bu eleştiri genel olarak kabul görmektedir. Ancak hukuki yöntemi ortadan kaldırmaya teşebbüs ithamı sadece Reinhardt'ı kastedebilir; Enno Becker'e ise sadece hukuki yöntemler hakkında yeterince net bir fikri olmadığı suçlamasında bulunulabilir. Çünkü onun yöntemi açık bir şekilde ortaya konulmamıştır. "İmparatorluk Finans Mahkemesinin IV. Senatosunun kısmen Becker tarafından bizzat verilen, kısmen de ilham verilen kararları metodik olarak çözümlenmemiştir. Bu nedenden dolayı ekonomik yaklaşım, olay yönelimi ve hissi hukuk uygulamaları gibi bir algı oluşmasına neden olmuştur". Bu bakış açısıyla Tipke'nin olay değerlendirmesine ilişkin hatalı yöntemine karşı kavgası haklı, ancak sebepsizdir, çünkü esasen Enno Becker hukuki yöntem öğretilerinde neredeyse yarım yüzyıl öndedir. Hukukun uygulanmasına ilişkin sorunun normşar ile sınırlı olmaması ve bir olayın hukuk normunun kapsamına alınmasının daha önce Enneccerus-Nipperdey tarafından ortaya konulduğu şekilde asla çok kolay olmaması, günümüzde artık tartışmasızdır.

Enno Becker, **Reichsabgabenordnung**, Berlin, 1930'dan aktaran; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.102 – 103.

¹⁵² Bunun amacı en küçük araçlarla başarı sağlamak veya mevcut araçlarla en büyük başarıyı sağlamaktır.

Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, ss. 11 – 12.

ilişkin eleştirinin temel nedenlerinden olan) devletin saf mali çıkarlarını gerçekleştireceği bir araç haline gelmiştir¹⁵³.

1.2.4. 1945 – 1977 Dönemi: İkinci Dünya Savaşı Sonrası Yeniden İnşa Dönemi

Dünyanın neredeyse yarısıyla yapılan ve kaybedilen 2. Dünya Savaşı (1939 – 1945), Alman halkını 30 yıl öncesine göre daha büyük zorluklarla karşı karşıya bırakmıştır. Tazminat taleplerine Almanya'daki özellikle sanayi tesislerinin yıkımı da eklenmiştir. Ancak yine de on yıldan kısa süre içerisinde Alman ekonomisi toparlanmış ve yine dünya ölçeğinde önemli bir konuma gelmiştir¹⁵⁴.

Vergi hukuku alanında ise öncelikle yeniden hukuk düzeninin birliğine ve medeni hukukun vergi hukuku önündeki üstünlüğüne odaklanılmış ve ekonomik yaklaşım ilkesi arka plana itilmiştir¹⁵⁵.

11 Şubat 1946 yılında yapılan köklü kanun değişikliği ile vergi kanunlarda yer alan nasyonal sosyalist dünya görüşü kaldırılmıştır¹⁵⁶. Bu kapsamda StAnpG m.1'in birinci fıkrası yürürlükten kalkmıştır. Ekonomik yaklaşım ilkesini içeren m.1/2 ve m.1/3 hükümleri ise Vergi Usul Kanunu 1977 yılında yeniden düzenlenene kadar bu şekilde yürürlükte kalmıştır. Kısacası StAnpG m.1'in kalan metni 30 yıla yakın bir süre yürürlükte kalmıştır¹⁵⁷.

1945 sonrası dönemde Üçüncü İmparatorluğun nasyonal sosyalist etkisi altındaki kararlardan sonra vergi yargısı Enno Becker'in düşündüğü anlamda ekonomik yaklaşım ilkesine yeniden geri dönmüştür. Bu dönem ile birlikte ekonomik

¹⁵³ Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, ss.69 – 70.

¹⁵⁴ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.5.

¹⁵⁵ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.153.

¹⁵⁶ “Tüm vergi kanunları ırk, inanç, vatandaşlık ya da siyasi düşünce farkı gözetilmeksizin uygulanır. Bu ilkeyle çatışan tüm kanuni kurallar kaldırılacak, özellikle alman vergi kanunlarının nasyonal sosyalist açıdan yorumlanması gerektiğini öngören kurallar kaldırılacaktır” Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.78

¹⁵⁷ Bunun nedeni olarak vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik bu tür bir genel kuralın en azından doğrudan iktidarda olan hükümet görüşünden etkileneceği ve bu kapsamda Bonn Anayasasının duyurulmasıyla bireyin özgürlüğünün yeniden vurgulanması ve devletin gücü karşısında kişilik haklarının tekrardan güçlendirilmesi ileri sürülmektedir.

Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, ss. 11 – 12; Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.68.

yaklaşım, 40 yılı aşkın bir süre boyunca dayanarak vergi hukuku açısından Alman düşünce sistemi içerisindeki konumunu emniyete almış ve vazgeçilmez olduğunu kanıtlamıştır¹⁵⁸.

Söz konusu 1945 sonrası dönemde Avusturya vergi hukukuna aynı noktadan bakıldığında farklı bir yol izlemiş olduğu görülmektedir. Avusturya’da 1945 tarihinde StAnpG m.1’i tümüyle yürürlükten kaldırdıktan sonra, Avusturya Medeni Kanununun genel yorumlama hükümlerinin (m.6 ve m.7) vergi hukuku için geçerli olduğu ve buna göre de vergi hukuku için özel bir ekonomik yaklaşıma ihtiyaç olmadığı kabul edilmiştir. Ancak ilerleyen süreçte 1961 tarihli Federal Vergi Usul Kanunu (Bundesabgabenordnung – BAO) m.21/1’de (StAnpG m.1/3’e benzer) ekonomik yaklaşım ilkesine yer verilmiştir. Söz konusu hükme göre vergisel olguların nitelendirilmesinde ekonomik yaklaşım ile olayın dış görünümü değil gerçek ekonomik içeriği belirleyici niteliktedir¹⁵⁹.

1950’li yılların ortasından itibaren ekonomik yaklaşım daha çok vergiden kaçınmanın önlenmesine hizmet edecek olan hukuki düzenlemelere ilkesel bir temel hazırlamıştır. Özellikle 60’lı yılların sonuna doğru ekonomik yaklaşıma bakış açısı konusunda yeniden ortaya çıkan eğilim değişimi, bundan sonra günümüze kadar olan zaman diliminde ekonomik yaklaşımın nitelendirme aracı olarak hukuk öğretisine eklenmesi ile sonuçlanmıştır¹⁶⁰.

Almanya’da 1977 yılında kabul edilen Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung – AO) ile birlikte tek bir genel ilke olarak ekonomik yaklaşımın kanunlarda yer almasına son verilmiştir.

¹⁵⁸ Çöküşten kısa süre sonra Gerhard Thoma ve Dr. Zacharias tarafından organize edilen Federal Almanya Cumhuriyeti Vergi Danışmanları Meslek Kongresinin ilkinde, son yıllarda önemi gittikçe artan bu yorumlama kuralını ön plana çıkartan ve bunu yaparken, denebilir ki ekonomik yaklaşımın içeriğini ve özünü çok doğru bir şekilde ortaya koyan klasik bir formülizasyon oluşturan kişi olma şerefi Spitaler’e aittir. Spitaler’in burada vurguladığı konu, ekonomik yaklaşımın esasen bir hukuki ve hatta derin bir vergi hukuku bakış açısı olduğu ve ekonomik bakış açısının bunun için gerekli hammaddeyi sağladığıdır.

Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, ss.5; 112.

¹⁵⁹ Buna uygun bir hüküm 1972 tarihinde yeni Avusturya Tekel Kanununa dâhil edilmiştir; bununla da daha sonra ilgileneceğiz. Avusturya Rekabet Kanunu m.53 22.11.1972 tarihli şekli: “*Bölüm I ila IV arasında yer alan önemli olaylarda ekonomik yaklaşım ile olayın dış görünümü değil olayın gerçek ekonomik içeriği belirleyicidir.*”

Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, s.12.

¹⁶⁰ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.153.

1.2.5. 1977 Sonrası Dönem: Küreselleşme ve Ekonomik Yaklaşımın Yeni Boyutu

1977 tarihli AO ile StAnpG tamamen yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak ekonomik yaklaşım ilkesi, StAnpG'nin ortada kaldırılmasıyla hukuki temellerini yitirmemiştir. Vergi hukukunun medeni hukuktan bağımsızlaşmasının bir aracı olarak ekonomik yaklaşım, bu amaçla artık kanunlarda yer almasa bile, günümüzde vergi hukukunun yorum ve nitelendirme ilkeleri arasında yer almaktadır. Bununla birlikte genel olarak artık vergi kanunlarının yorumlanmasını düzenleyen genel bir norma ihtiyaç azalmıştır¹⁶¹.

1977 tarihli AO'nun; RAO (1919) m.4, RAO (1931) m.9 ve StAnpG m.1'de olduğu gibi genel bir ekonomik yaklaşım ilkesini içermemesi karşısında ekonomik yaklaşımın yorum boyutunun kanunlardan kaldırılması ile ilgili olarak 1977 tarihli AO'nun hazırlık aşamasında Almanya Federal Meclisinin Mali Komitesi şu ifadeleri kullanılmıştır: *“Bu yorumlama yönteminin gelecekte geçerli olmayacağı anlamına gelmez. Komisyon daha çok bunların genel geçerli yorumlama kuralları olduğu ve başka hukuk alanlarında olmadığı gibi burada da özellikle kanunlaştırılmasına gerek olmadığı görüşündedir. Burada söz konusu olan geçerli yorumlama kurallarıdır ve bunların ne vergi hukukunda ne de başka hukuk alanlarında kanun metnine girme ihtiyacı yoktur.”* Bu ifadelere göre ekonomi yaklaşımın kanunlarda yer alması sadece geçici bir durumdur. Yorumla ilişkin kuralların vergi hukukunun uygulamasına eklemlenmeleri tamamlanıncaya kadar kanunlarda yer alması gerekmiştir. Buna göre kanun koyucu, ekonomik yaklaşımın yorumlama yöntemleri arasına girdiği görüşünü taşımakta olduğu açıkça belirtmiştir¹⁶².

Ekonomik yaklaşıma karşı başlangıçtaki tereddütler, daha sonra ortaya çıkan aşırı coşku ve ardından yaşanan kendine gelme süreci, geçen zaman içerisinde öğretilerdeki yerini, yaklaşımın hukukun gelişimi içerisinde artık olağan bir durumu

¹⁶¹ Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.288; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.188 – 190; Akkaya, **Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu**, s.30.

¹⁶² Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.288; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.191; Lehner, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm**, s.243; Şanver, **Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku**, s.23.

oluşturduğu fikrine bırakmıştır¹⁶³. Bu kapsamda günümüzde vergisel olguların yorumlanması ve nitelendirilmesinde hareket noktası, vergi kanunlarının genel ilkelere göre yorumlanmasıdır. Yani, münferit bir olayda özel hukuk kaynaklı bir kavram özel hukuka göre veya vergi ekonomik özelliğine göre algılanabilir. Dikkat edilmesi gereken durum, kanun yorumlaması sınırlarının aşılmamasıdır¹⁶⁴.

Ekonomik yaklaşımın geleneksel anlayışından uzaklaşılmasının nedeni, daha çok vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki etkileşimin katı bir ilke içerisinde sıkıştırılmayacağı fark edilmesinden kaynaklanmaktadır. 1920'li yıllarda ekonomik yaklaşım, bağımsız bir vergi hukuku kavram dizgesi oluşumunun olmayışından dolayı sadece ekonomik olguların tespitinde kullanılmaya başlanmıştır. Böylece özel hukuk kavramlarının her zaman özel bir ekonomik yaklaşımına tabi tutulmaları gerekmektedir. Günümüzde ise amaçsal yorum çerçevesinde bir çözüm sunulmaktadır¹⁶⁵. Bu amaçsal yoruma ek olarak hukuki biçim ile ekonomik içeriğin uyuşmadığı durumlar vergi kanunlarında düzenlenmekte ve çeşitli vergisel sonuçlara bağlanmaktadır.

Vergi kanunlarında genel bir ilke yerine ekonomik yaklaşım temelinde kurallara yer verilmeye başlanmıştır. Günümüzde ülke uygulamalarında eğilim bu yöndedir. Nitekim vergi hukukunun uygulanmasına ilişkin kuralların, artık kanunda yer almasına gerek olmadığı fikrinin sonucunda 1977 tarihli AO'da bu tür kurallara yer verilmemiştir¹⁶⁶.

Yürürlükte olan düzenlemede AO m.39, m.40, m.41 ve m.42; mali güç temelinde ve ekonomik yaklaşım kapsamında vergisel olguların ekonomik veya diğer gerçek niteliklerinin dikkate alınması yönünde birbirini tamamlayıcı kuralları içermektedir¹⁶⁷. Bu kapsamda Alman vergi hukukunda ekonomik yaklaşım; mülkiyetin ekonomik açıdan tanımlanmasına ilişkin hükümlerde (AO m.39); kanuna veya ahlaka aykırı işlemlerin ekonomik sonuçlarının dikkate alınmasına yönelik hükümlerde (AO m.40); geçersiz hukuki işlemlere ve muvazaaya yönelik

¹⁶³ Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.132;

¹⁶⁴ Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.288.

¹⁶⁵ Lehner, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm**, s.239.

¹⁶⁶ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s. 37.

¹⁶⁷ Klaus Tipke; Joachim Lang; Roman Seer; vd., **Steuerrecht**, Köln, Verlag Dr.OttoSchmidt, 2013, s.196; Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.291.

hükümlerde (AO m.41); özel hukuktaki düzenleme olanaklarının vergisel çıkar elde etmek amacıyla kötüye kullanılmasına yönelik hükümlerde (AO m.42) somutlaşmaktadır. ABD vergi uygulaması da bu yöndedir, ekonomik öz başlığı altında sınırları ve ölçütleri açık bir şekilde belirlenmiş olan kurallara yer verilmektedir.

1.3. KURAMSAL AÇIDAN EKONOMİK YAKLAŞIM

Ekonomik yaklaşım; günümüzde anayasal vergileme ilkeleri olarak kabul edilen adalet, genellik, eşitlik ve mali güç ilkeleri ile vergi hukukunda yer alan kavramların ve olguların ekonomik boyutunun kavranması gerekliliği temelleri üzerinde yükselmektedir. Bu temelde hukuk yöntembiliminde menfaatler içtihadı ekolünün altında konumlandırılmaktadır.

1.3.1. Hukuki Dayanakların Belirlenmesi

Vergi hukuku, medeni hukuka göre yeni bir hukuk alanı olmasına rağmen rüştünü ispat etme sürecini arkasında bırakmıştır¹⁶⁸. Vergi hukukunun medeni hukukun bir uzantısı ve bir alt hukuku olduğu görüşü, günümüzde artık egemen olan görüşü temsil etmemektedir. Günümüzde egemen olan görüş, vergi hukukunun kamu hukukunun bir alt hukuku ve medeni hukukun yandaş hukuku olduğu şeklindedir¹⁶⁹.

¹⁶⁸ Aşağıda değinileceği üzere ekonomik yaklaşımın bu süreçte yönetsel bir araç olarak katkısı görmezden gelinemez

¹⁶⁹“ Vergi hukuku her ne kadar kamu hukuku olsa da, vergi hukuku ile medeni hukuk arasında başından beri zıt fikirler etrafında tartışılan yakın ilişkiler vardır. Özellikle Crezelius tarafından savunulan görüş, vergi hukukunu medeni hukukun bir ek hukuk veya medeni hukuktan kaynaklanan sonuç hukuku olarak değerlendirmektedir. Bu görüşe göre medeni hukuk, vergi hukukunun üstündedir.

Geny, Pilon, Savatier ve Lalou gibi Fransız özel hukukçuların başını çektiği görüşe göre ise, vergi hukuku özel hukuk içinde yer almaktadır. Temel gerekçeleri; vergilendirme ilişkisinin temelini oluşturan; ikametgâh, ehliyet, temsil, mülkiyet, alım – satım, hukuki işlem gibi kavramların özel hukukun ana kavramları olduğudur. Özel hukuka aykırı olan kavram ve kurumlar ise birer istisnadır. Bu hukukçular, özel hukukun vergi hukukunun temel kavramlarını kapsamamasından dolayı vergi hukukuna bağımsızlık değil, özel hukuk içinde ayrı bir yer verilmesi gerektiği görüşünü öne sürmektedirler. Bu görüşün sonucu olarak vergi kanunlarının uygulanmasında özel hukuk ilkerlerine, yöntemlerine ve hükümlerine uyulması gerekmektedir.

Bu görüşe karşı günümüzde hâkim olan ve özellikle Trotabas, Giannini, Blumenstein ve D'Amelio tarafından savunulan görüş ise vergi hukukunun herhangi bir hukuk dalı içinde yer almadığı ve bağımsız bir niteliğe sahip olduğu şeklindedir. Bu görüşe göre vergi hukukunun kendine özgü bir takım ilkeleri, yöntemleri ve kavramları bulunmaktadır. Örneğin; sermaye, gelir, tacir, konut

Vergi hukukunun genel hukuk düzeninde bağımsız bir konuma yerleşmesi ve medeni hukuk ile eşit konuma yükselmesi, toplumsal ve ekonomik gereklilikler sonucu bir dizi vergi hukukçusunun yönetsel çabaları ile gerçekleşmiştir¹⁷⁰. Burada özellikle Kara Avrupası hukukunda Enno Becker ve Klaus Tipke anılmalıdır. Enno Becker'in sistematik bir şekilde başlattığı vergi hukukunu (vergi hukukunun ilkeleri ve amaçları temelinde) yönetsel olarak bağımsızlaştırma çabası Klaus Tipe ile birlikte sağlam hukuki temeller üzerine oturmuştur.

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşımın temelinde bu bağımsızlık çabası yatmaktadır. Burada söz konusu olan vergi hukukunun medeni hukuk karşısındaki bağımsızlığıdır. Klaus Tipke'nin çalışmalarında üzerinde sıklıkla durduğu üzere vergi hukukuna egemen olan adalet ilkesinin somutlaşması olan mali güce göre vergilendirme ilkesi ile birlikte vergi hukuku kendine özgü bir amaçsal bütünlük, yönetsel özgünlük ve bağımsız bir kimlik kazanmıştır¹⁷¹.

Özellikle vergilendirme ilişkisinin mali güç temelinde kurulması, vergi hukukuna ekonomik temele dayalı bir kavramsal bütünlük ve ekonomik durumun tespitine yönelik bir amaçsal nitelik kazandırmaktadır. Bu durum vergi hukukunu diğer hukuk alanlarından (özellikle medeni hukuktan) yönetsel temelde ayırmakla birlikte amaçsal ve kuramsal bir özgünlük sağlamaktadır¹⁷².

kavramları özel hukukta olduğu gibi vergi hukukunda da kullanılmakla birlikte anlam ve içerikleri farklılaşmaktadır. Söz konusu görüşe göre, vergi hukukunun özel hukuktan ayrı ilke, yöntem ve kavramlarının olması nedeniyle bağımsız bir hukuk dalı olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bir hukuk dalının bağımsızlığı, hukuk kurallarını kendine özgü yöntemleriyle uygulanması gereğini ifade eder. Bu nedenle vergi hukukunun özel hukuktan bağımsızlığı aslında ilkesel ve yönetsel bir bağımsızlıktır."

Salim Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2016, ss.29 – 31; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 20. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015, ss. 9 – 11.

Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.185 – 186; Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.9; Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.141; Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, s.15.

¹⁷⁰ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.185 – 186; Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, ss.77 – 78.

¹⁷¹ Ismer, **Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht**, s.212.

¹⁷² Tipke, v.d., **Steuerrecht**, ss.10 – 11.

Bu ilkesel ve amaçsal nitelik ile kuramsal bağımsızlık vergi hukukunun uygulanmasında ekonomik yaklaşımı ön plana çıkarmaktadır¹⁷³.

Konunun çekirdeği vergi hukukunun uygulanmasında kavramların ve biçimlerin özel hukuk anlamlarının hangi ölçüde belirleyici olacağıdır. Burada ekonomik yaklaşım vergi hukukunu kuramsal temelde özel hukuktan ayırıştırmakta ve bağımsız bir konuma getirmektedir. Kanun koyucunun belirli bir ekonomik içeriği (özü) amaçlayarak özel hukuka ilişkin bir hukuki biçimi kullandığı durumlarda özel hukuk – vergi hukuku ayırımı somut olarak ortaya çıkmaktadır¹⁷⁴.

Özel hukuk kavramları ve biçimleri üzerinden ifade edilen vergi hukukunda olgularının yorumlanmasında ve nitelendirilmesinde bir ilke olan ekonomik yaklaşım, mali güç temelinde vergi adaletinin sağlanmasına yöneliktir¹⁷⁵. Bu temelde ekonomik yaklaşım, vergi hukuku kavramlarının mali güç ilkesine uygun bir biçimde yorumlanmasına ve nitelendirilmesi işlevlerini yerine getirmektedir. Diğer bir ifadeyle ekonomik yaklaşım, adalet ilkesine dayalı mali güç ilkesine odaklanmış bir amaçsal yorum, hukuka – ahlaka aykırı, geçersiz veya peçeleme işlemlerini nitelendirme ve ekonomik gerçekliği ispat bileşenlerinden oluşmaktadır. Bu kapsamda vergi hukukunda ekonomik yaklaşım iki temel bilimsel unsur üzerinde varlık sebebi bulmakta ve yükselmektedir. Bunlardan ilki vergilendirme ilişkine egemen olan adalet ilkesinin genellik, eşitlik ve özellikle mali güç ilkeleri temelinde uygulamaya geçirilmesi. İkinci temel unsur ise vergi hukuk ile özel hukuk arasındaki yöntemsel ve kavramsal bağımsızlık sorunudur. Diğer bir ifadeyle vergi hukuku – özel hukuk arasındaki ilişkiden kaynaklanan kavramsal ve biçimsel sorunların çözülmesi zorunluluğudur. Bu unsur vergi hukukunu kendi kavramlarını oluşturmaya

¹⁷³ Ismer, **Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht**, s.212.

¹⁷⁴ Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungs- und -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, ss.77 – 78; Lanz, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im schweizerischen Privatrecht**, s.5.

¹⁷⁵ Lehner, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm**, ss.237 – 239.

ve amaçsal yorum üzerinden özel hukuk kavramları karşısında serbest bir konuma getirmeye yöneliktir¹⁷⁶.

1.3.1.1. Vergi Hukuku – Anayasa Hukuku İlişkisi Açısından

Vergi hukuku bir bütünlük taşıyan hukuk sisteminin bir parçasıdır. Bu bakımdan genel hukuk yöntembiliminin araçları vergi hukuku alanında da geçerlidir. Bunun yanı sıra vergi hukukuna egemen olan ilkeler ve amaçlar vergi hukukunun uygulanmasına ilişkin hukuki yöntemlerin geliştirilmesini de zorunlu kılmaktadır. Bu çerçevede ekonomik yaklaşım vergi hukukuna egemen olan ilkeler ve amaçlar temelinde varlık nedeni kazanmaktadır¹⁷⁷.

Ekonomik yaklaşımı, özellikle vergilendirmede adaleti sağlamaya yönelik bir ilkedir. Vergilendirmede adalet ise vergilendirmede genellik, eşitlik ve mali güç ilkelerinin bir birleşimi olarak kabul edilmektedir.

Vergilendirmede adalet, genellik, eşitlik ve mali güç ilkelerinin hayata geçirilmesinde temel görev kanun koyucuya düşmektedir, ikincil görev ise kanunların uygulayıcısı olan idareye ve yargıya düşmektedir. Vergi idaresi ve yargısı vergi kanunlarının uygulanmasında söz konusu ilkeleri gözetmek durumundadır. Özellikle vergi kanunların yorumlanması, vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesi ve matrah tespitinde belirtilen dört ilkeye bağlı kalınmalıdır. Bu bağlılık iki temel sonuç doğurmaktadır. İlk olarak kanunlarda belirtilen mali gücün oluşmadığı durumlarda vergilendirmeyi yasaklamaktadır. İkinci olarak mali gücün oluştuğu ancak farklı hukuki biçimler altında gizlendiği durumunda matrah gerçek ekonomik durum, süreç ve sonuçlara göre belirlenecektir.

Vergilemede adalet, genellik, eşitlik ve mali güç ilkelerinin egemenliğinin bir sonucu olarak özel hukuk kavram ve biçimleri vergi hukukunda ekonomik süreç ve sonuçları temelinde bir anlam ifade edecektir. Vergiyi doğuran olayın ve matrahın

¹⁷⁶ Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, s.123; Ismer, **Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht**, s.212; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.10 – 13.

¹⁷⁷ Bu çerçevede ekonomik yaklaşımın ilkesel bir yöntem olduğunu ileri sürmek mümkün olabilir.

tespitinde ekonomik – mali gücün somutlaştığı ekonomik durum, süreç ve sonuçların dikkate alınması ekonomik yaklaşım ile ifade edilmektedir. Diğer bir ifadeyle ekonomik yaklaşım vergi hukuku alanındaki bu ilkesel bağlılık temelinde yükselmektedir.

Çalışmada savunulan görüş, ekonomik yaklaşımın uygulanması durumunda vergilendirmenin adalet ilkesinin ekonomik ayağının hayata geçeceği yönündedir. Bunun anlamı şudur; vergilendirmenin adil, genel, eşit ve mali güce göre olması gerektiği ilkeleri genel itibariyle ekonomik yaklaşımın uygulanmasını gerektirir¹⁷⁸. Ekonomik olarak eşit olanın eşit şekilde değerlendirilmesi ve vergilendirilmesi durumunda ekonomik yaklaşımın uygulanmasına olan ihtiyaç özellikle ortaya çıkmaktadır. Eşitlik ilkesinin ekonomik ayağının ihlali; vergi adaletini, toplumun vergi ödeme istekliliğini ve vergi ahlakını olumsuz yönde etkileyecektir¹⁷⁹.

1.3.1.1.1. Anayasal Vergileme İlkeleri Altında Ekonomik Yaklaşımın Dayanakları

Vergi hukukunda adalet ilkesinin somutlaştırılması olarak ekonomik mali güce göre vergilendirme ilkesi ile birlikte kendine has bir amaçsal bütünlük oluşmaktadır. Günümüzde vergi hukuku bu amaçsal ilkeler temelinde kabul görmekte ve hukuki yaklaşımını oluşturmaktadır. Öğretide kabul gören özel hukuktan bağımsızlık eğilimi de bu temele oturmaktadır¹⁸⁰.

Ekonomik yaklaşım bu temelde eşit mali gücün eşit bir şekilde vergilendirilmesini ve böylece adalet, genellik ve eşitlik ilkelerinin hayata geçirilmesine hizmet etmektedir¹⁸¹.

¹⁷⁸ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.29.

¹⁷⁹ Ehlers, bu ilkenin esas itibariyle sadece mali yönden dikkate alındığına, değerlendirmenin ne kadar para ödenmesi gerektiği ile ele alındığına dikkat çekmektedir. Ancak bunun aksine eşitlik ilkesinin, vergilendirmenin usul kurallarının ve hükümlerinin, hukukun güvencesi altında tüm vergi mükellefleri için eşit şekilde uygulandığı esasında görülmesi gerektiğini belirtmektedir.

Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.30.

¹⁸⁰ Ismer, **Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht**, s.212.

¹⁸¹ Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.303; Tipke, **Die Steuerrechtsordnung**, s.1308.

1.3.1.1.1. Adalet İlkesi

Verginin tarihsel gelişim sürecinde üzerinde durulan temel ilkelerden biri vergilendirmenin adil olması gerektiğidir. Burada adalet hukuk kurallarının gerçeği ve eşit bir şekilde uygulanmasını gerektirmektedir¹⁸².

Adalet bir olması gerekendir, ancak olması gerekenin ne olduğu açık değildir. Bu nedenle adaletin içeriğinin bir değer yargısı, bir ahlaki değer ile doldurulması gerekir. Ahlaki değer ise haklılık kavramı üzerinden ifade edilmektedir. Adalet, haklılık kavramı ile anılmakta ve hukukun özü ve amacı olarak açıklanmaktadır. Hukuk, adaleti sağlamak üzere vardır. Bu temel önerme adalet hukuk düzeninin işleyişinde temel bir işlev yüklemektedir¹⁸³.

Adaletin bir alt türü olan vergilendirmede adalet, bireyler arasındaki vergi yükü dağılımının ahlâken tatmin edici bir şekilde düzenlenmesidir. Diğer bir ifadeyle vergilendirmenin hakça olmasıdır¹⁸⁴. Neyin ahlâken tatmin edici veya hakça olduğu sorusuna cevap hukuk aracılığı ile verilmektedir. Bu cevap ile ahlâken tatmin edici veya hakça vergilendirmeyi gerçekleştirmek üzere adalet ilkesinin doldurulmaktadır¹⁸⁵.

Vergilemede adalet ilkesinin içeriği farklı ölçütlerle doldurulabilir. Vergi yükünün artırılmasına gerekçe göstermek amacıyla devlet tarafından kötüye kullanılabilir. Siyasi partiler tarafından, temsil ettikleri çıkar gruplarının yararına kullanılabilir. Bu gibi durumların yanı sıra vergi adaletinin zamana ve kültüre bağlı olarak farklı içeriklere sahip olması da mümkündür¹⁸⁶.

¹⁸² Elif Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, İstanbul, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1997, s.47.

¹⁸³ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, İstanbul, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 2000, s. 81.

¹⁸⁴ Fritz Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, Çeviren: İclâl (Feyzioğlu) Cankorel, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1975, s.73.

¹⁸⁵ Yaltı Soydan, **Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak**, s. 81.

¹⁸⁶ Örnek olarak; duaları yoluyla devlete hizmet ettikleri gerekçesiyle ruhban sınıfının vergi ödememesi Hıristiyan toplumlarda adil bulunmuştur. İslam Hukuku' na göre ise, Müslüman olmayanlardan kendi inançlarını muhafaza edebilmeleri için cizye adı altında alınan vergi adildir. Joachim Lang, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, Çeviren: Funda Başaran, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, İstanbul, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 2000, s. 3.

Vergi adaletine ilişkin ölçütler 18. yüzyıldan itibaren bir belirlilik ve kesinlik içinde oluşturulmaya başlanmıştır¹⁸⁷. Örneğin, 3.11.1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 13. maddesinde yer alan vergi yüklerinin eşit dağıtımı¹⁸⁸ Neumark'a göre övülmeye değer bir ilkedir. Ancak Neumark söz konusu maddede yer alan ilkeyi uygulama bakımından şüpheli bir durum olarak nitelirmektedir¹⁸⁹.

Adil bir vergilemenin hukuki içeriği ile olarak çağdaş maliyeciler ve vergi hukukçuları arasında geniş ölçüde şu konuda bir görüş birliği vardır: *Adil bir vergileme ancak genellik, eşitlik ve mali güce göre vergileme ilkeleri yerine getirildiği zaman söz konusu olabilir*. Bu kapsamda vergilendirmede genellik, eşitlik ve mali güç ilkeleri vergi adaleti ilkeleri olarak kabul edilmekte ve adalete ilişkin temel değerler düzeninin ortak paydasını oluşturmaktadır¹⁹⁰.

¹⁸⁷ “... akademik hukuk hocaları, idare hukukçuları ve hâkimler, maliye ilminin yeni gelişmesini çoğunlukla yetersiz bir şekilde nazarı itibare alırlar ve ekseriya genellik ve eşitlik prensiplerini birbirine karıştırırlar. A. Hensel bu bakımdan takdire lâyık istisna teşkil eder, fakat o bile şu cümleyi söylemiştir: “Vergi yüklerinin mutlak eşitliği ancak bir baş vergisiyle elde edilebilir” bu da maalesef Hensel'in vergi yükü kavramını rasyonel biçimde anlatmaktan yoksun olduğunu gösterir.”

Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.77.

¹⁸⁸ Repartition égale.

Art. 13. Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. (çevrimiçi) <https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>, (Erişim Tarihi: 27.12.2015).

Eşit dağıtım

Madde 13 Kamusal gücün ve yönetim harcamalarının devamlılığını sağlamak için genel bir vergi zorunludur. Bu vergilendirme bütün yurttaşların olanaklarına göre eşit ölçüde bölünmelidir.

¹⁸⁹ Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.77; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.8.

¹⁹⁰ Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.75; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.40; Lang, **Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri**, s. 29.

1.3.1.1.2. Genellik İlkesi

Vergi hukukunda genellik ilkesi her bir işlemin kim tarafından gerçekleştirildiğine bakılmaksızın eşit şekilde vergilendirilmesidir¹⁹¹.

Genellik ilkesi, vergi ödeme mali gücüne sahip olan ve vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren (veya tarafında gerçekleşen) tüm gerçek ve tüzel kişilerin vergiye tabi olmasını gerektirir. Genellik ilkesi uyrukluk, mevki, sınıf, din, ırk ve benzeri gibi ölçütler dikkate alınmaksızın kişilerin vergiye tâbi tutulmasını gerektirir¹⁹². Kanunlarda belirtilen ölçütler temelinde vergi ödeme mali gücüne göre tüm gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirilmesi ile genellik ilkesinin gereklilikleri yerine getirilmiş olur¹⁹³. Günümüzde bu ilke herkesin geliri, serveti veya harcamaları üzerinden vergi ödemesi ile gerçekleşmektedir¹⁹⁴.

Neumark genellik ilkesine ilişkin şu somutlaştırmayı yapmaktadır: Gelirin vergi ödeme mali gücünün en doğru ve tek ölçütü olarak dikkate alınması durumunda, genellik ilkesi egemenliğinde geliri olan her kişinin, gelir vergisi mükellefi olması gerektiği sonucuna varılır¹⁹⁵. Vergi ödeme mali gücüne sahip bir kişi sınıf, mezhep, uyrukluk vb. farkı gözetmeksizin gelir vergisi mükellefiyeti kapsamına girerse, vergilemenin genellik ilkesinin gerekleri yerine getirilmiş olur¹⁹⁶.

¹⁹¹ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.29.

¹⁹² Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, s.206; Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.82; Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, ss.49 – 50.

İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesinin 14.maddesi genellik ilkesine uygun bir biçimde ayrımcılık yasağı başlığı altında şu ilkeyi düzenleme altına almaktadır:

“Bu sözleşmede beyan edilen hak ve özgürlüklerin kullanılması cins, ırk, renk, dil, din, siyasi veya başka bir inanç, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa mensup olma, mülkiyet, doğum veya başka bir statü gibi herhangi bir nedenle ayrımcılık yapılmaksızın güvence altına alınır”.

Kişilere yönelik işlemlerde herhangi bir farklılık sadece “nesnel ve meşru bir gerekçeye dayanmıyorsa”, diğer bir ifadeyle “meşru bir amaca” hizmet etmiyorsa ve “gerçekleştirilmek istenen amaç ile bunun için kullanılan yollar arasında mantıklı bir orantılılık ilişkisi” yoksa ayrımcı olarak kabul edilir.

Billur Yaltı Soydan, “Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 227, 2000, ss. 103 – 114.

¹⁹³ Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.82; Fritz Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4. Baskı, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, 1951, ss.163 – 164.

¹⁹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.40.

¹⁹⁵ Fritz Neumark, **Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi Teori – Tarihçe – Pratik**, İstanbul, Hak Kitabevi, 1946, s.7.

¹⁹⁶ Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.100.

Kaneti genellik ilkesinin egemenliğinin sonuçlarını şu şekilde sıralamaktadır¹⁹⁷:

1. Sadece belirli kişileri kapsayacak biçimde vergi konulması olanaklı değildir.

2. Mali güç ile orantılı olarak vergi yükünün dağıtılması ilkesinin gerçekleştirilmesi amacı dışında, vergi yükünün belirli toplumsal kesimler üzerinde özellikle yoğunlaştırılması mümkün değildir.

3. Vergilemede istisnaların, muafiyetlerin ve indirimlerin, ilgili verginin amacına ve anayasal ilkelere uygun, nesnel gerekçelere dayanması zorunludur.

4. Vergi kanununda, vergiyi doğuran olayın verginin konuluş amacına göre olağan şekilde kapsadığı bütün olguları içerecek şekilde tanımlanması gerekmektedir.

5. Kanunların, mali güce göre vergilendirme ilkesi saklı kalmak üzere, yükümlülerin bir bölümünün fiili olarak vergi dışı kalmalarına yol açacak biçimde belirlenmemesi gerekir.

Genellik ilkesi istisnasız herkesin vergi vermesi anlamına gelmemektedir. Söz konusu ilke, genel vergi yükünün mali güce göre vergi ödemeye elverişli olanlar arasında, ödeme güçleri ile orantılı olarak dağıtılmasını içermektedir. Malî gücü vergi ödemeye yeterli olmayan kişiler vergilendirme dışında bırakılabilmektedir¹⁹⁸. Diğer bir ifadeyle genellik ilkesinin istinası belirli ödeme gücüne sahip kişilerin vergi mükellefiyetinden muaf tutuldukları zaman mevcuttur¹⁹⁹.

¹⁹⁷ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 14.

¹⁹⁸ Neumark, **Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi Teori – Tarihçe – Pratik**, s.8; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 31.

¹⁹⁹ Diğer bütün önemli durumlar dikkate alındığında ilgili kişilerin gelir ve veya servetlerinin azlığından dolayı vergi ödeme gücüne sahip olmadıkları kabul edildiği zaman bu istisna şüphesiz sadece görünüşte olmaktadır. Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.88.

1.3.1.1.1.3. Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi, vergisel açıdan eşit koşulları taşıyan durumların ve eşit koşullarda bulunan kişilerin eşit biçimde vergilendirilmesidir²⁰⁰. Vergilemede eşitlik mükelleflerin, vergi ödeme mali güçleri ölçütüne göre eşit biçimde vergilendirilmeleri anlamına gelir.

Vergilemenin eşitlik ilkesine göre herhangi bir vergiyi ödemekle yükümlü olan ve vergisel bakımından eşit durumlarda bulunan kişiler, aynı uygulamaya tabi olmalıdır. Bunun bir sonucu olarak ortaya eşit olmayan durumlarda bulunan kişilerin eşit olmayan vergisel işlem görmeleri ilkesi çıkar²⁰¹.

Vergilendirmede eşitlik ilkesinin temeli “*Kamusal gücün ve idari görevlerin devamlılığını sağlamak için ortak bir katılım (vergi) zorunludur: Bu katılım (vergilendirme) bütün yurttaşların olanakları ölçüsünde eşit bir şekilde belirlenmelidir*” ifadesiyle 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 13. maddesinde yatmaktadır²⁰². Yurttaşların olanaklarının eşit ölçüde belirlenmesinde kullanılacak ölçüt ise mali güç ilkesinde somutlaşmaktadır²⁰³.

Eşitlik ilkesinin maddi ve şekli olmak üzere iki anlamı vardır. Şekli anlam; kanunların, kişisel durumlar dikkate alınmaksızın tam anlamıyla tarafsız bir şekilde uygulanmasıdır. Bu durum hiç kimsenin, kanunların uygulanmasında ayrıma tabi tutulamayacağı anlamına gelmektedir. Maddi anlam ise eşit durumda bulunanlara eşit muamele yapılmasıdır²⁰⁴.

Vergide eşitliğin hukuki ve ekonomik boyutları vardır. Hukuki boyutu, mükelleflerin kanunlar karşısında eşit olmasını gerektirir. Ekonomik boyutu ise

²⁰⁰ Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, s.206; Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, ss.50 – 51.

²⁰¹ Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.129.

²⁰² “*Art. 13. Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.*”

Adam Smith, İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 13. maddesinde yer alan “olanaklarına göre eşit ölçüde bölünmelidir” formülünü vergi yüklerinin mükelleflere bunların ekonomik güçleri temelinde belirlenen iktidarları oranında tespit edilmesi ve bölüştürülmesi gerektiği şeklinde geliştirmiştir.

²⁰³ Lang, **Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri**, s. 9.

²⁰⁴ Vanistendael, **Legal Framework for Taxation**, s.5.

toplam vergi yükünün, mükelleflere eşit olarak mali güçleri ile orantılı biçimde dağıtılmasını gerektirir²⁰⁵.

Kanun önünde eşitlik yalnızca vergi kanunları önünde eşitlik değil, aynı zamanda vergi kanununun uygulanmasında da eşitlik anlamına gelmektedir. Kanun önünde eşitlik mali güç ilkesine uygun olarak eşit bir vergi yükü dağılımı gerektirmektedir. Bu nedenle vergi temelde kaçınılmaz olmalıdır. Bu anlamda vergiden kaçınma eşitlik ilkesinin gerektirdiği vergi yükünün kaçınılmazlığına uymamaktadır²⁰⁶.

Vergilendirmede eşitlik ile genellik ilkeleri arasında belirli bir ilişki vardır²⁰⁷. Vergilendirmenin genel olması, eşit olmasının ön koşuludur. Ancak vergilendirmede eşitlik, genellik ilkesine göre daha geniştir²⁰⁸.

Adalet ilkesinin egemenliğine hizmet eden eşitlik ilkesi yatay ve dikey eşitlik olarak iki alt unsura da ayrılabilir²⁰⁹.

Yatay eşitlik vergilendirme yönünden benzer koşullarda (gelir, gider, servet, aile durumu vb.) olan kişilerin eşit işleme tabi tutulmasını gerektirmektedir²¹⁰. Bu ilkeye göre aynı – eşit nitelikte ve nicelikte gelir elde eden vergi mükellefleri eşit biçimde vergi ödemelidir. Bu ilkenin başarı ile uygulanabilmesi, gelirin tanımının ekonomik anlamda yapılmasına ve vergi matrahının gelirin bütün unsurlarını kapsamaya bağlıdır. Buna ek olarak parasal – parasal olmayan, maddi – maddi

²⁰⁵ Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.129; Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, s.51; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.61.

²⁰⁶ Ulrich Palm, Germany, **A Comparative Look At Regulation of Corporate Tax Avoidance**, Ed. Karen B. Brown, New York, Springer, 2010, ss.172 – 173.

²⁰⁷ Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.100.

²⁰⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.41.

²⁰⁹ Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.129; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.41; Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, s.51; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.61.

Yatay eşitlik – dikey eşitlik ilkesine karşıt görüş olarak bakınız: Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.101.

Nihayet şunu söyleyelim ki, benim görüşüme göre yani Anglosakson yazınında yaygın hale gelmiş bulunan “Horizontal equity” (yatay eşitlik) ve “vertical equity” (dikey eşitlik) arasında yapılan ayırım amaca pek fazla hizmet etmez. Fakat bu kitapta mali adalet deyince - eşitlik Prensipleri bakımından - daima yatay adalet anlaşılacaktır. Dikey adalet Gelirin Yeniden Dağıtım ilkesine ait konularla beraber açıklanacaktır. Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.101.

²¹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.41.

olmayan, gerçekleşmiş – gerçekleşmemiş ayrımı yapılmadan, her tür gelir ögesi vergi beyannamesinde yer almalıdır²¹¹.

Dikey eşitlik ise benzer koşullarda olmayan diğer bir ifadeyle farklı koşullar altındaki kişilere, farklılıkları ölçüsünde, değişik işlem yapılmasını gerektirmektedir. Yatay adaletin, kanun önünde eşitlik ilkesi ile bağlantısı bulunmaktadır. Buna karşılık dikey adalet, kanun koyucunun tercihlerine ve sosyal devlet anlayışına göre belirlenmektedir²¹². Bu ilkenin bir sonucu olarak farklı düzeyde gelir elde eden vergi mükelleflerinin farklı oranda vergilendirilmeleri gerekmektedir. Bu nedenle, gelir düzeyi yüksek olan bir mükellef, düşük gelirli bir mükellefe göre (sosyal devlet ilkesi egemenliğinde) daha fazla vergi ödemelidir. Ancak, vergi teşvik olanaklarından faydalanan birçok mükellef, kendilerinden daha az gelir elde eden mükelleflere göre daha az vergi ödeyebilmektedir²¹³.

Eşitlik (yatay veya dikey) hukuksal durum ile ölçülür. Dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler hiçbir şekilde farklılığın ölçüsü, niceliği olamaz. Aynı hukuksal durumda bulunma aynı işlem için; farklı hukuksal durumda bulunma ise farklı işlem için haklı nedeni oluşturur. Bu nedenle vergilendirmede eşitlik ilkesinin ölçütünü belirlemek için hukuksal durum ölçüsünün vergilendirme alanındaki izdüşümünün belirlenmesi gerekmektedir. Hukuksal durum ölçüsünün vergilendirme alanındaki izdüşümü mali güce göre vergilendirme ilkesinde somutlaşmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergilendirmede, hukuksal durumun aynılığını belirleyen temel ölçüt vergi ödeme mali gücünün aynılığıdır. Hukuksal durumdaki farklılık mali güçteki farklılıkla ölçülebilir. Sonuç olarak eşit mali güce sahip olanlar vergilendirme açısından eşit hukuki durumda olanları, farklı mali güce sahip olanlar da farklı durumda olanları ifade etmektedir²¹⁴.

²¹¹ Orhan Şener, **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, Tıpkı 11. Bası, İstanbul, Beta, 2010, ss.243 – 244.

²¹² Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.41.

²¹³ Örnek olarak, hazine bonusu ve devlet tahviline yatırım yapan bankalar ve aracı kurumların, bu tür menkul kıymet gelirlerine çok düşük oranlı vergiler uygulandığından, çalışanlara göre çok daha az oranda vergi ödeyebilmektedirler.

Şener, **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, s.243.

²¹⁴ Yaltı Soydan, **Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak**, ss. 85 – 87; Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, s.121.

Bu çerçevede vergilendirmede eşitlik ilkesi, ekonomik yaklaşımın temel dayanaklarından birini oluşturmaktadır. Söz konusu ilke aynı ekonomik olguların aynı şekilde vergilendirilmesini gerektirmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi hukukunda eşitlik ilkesinin egemenliği olguların dışı yansıtıldıkları hukuki biçimlerinden bağımsız ekonomik içerikleriyle değerlendirilmesini gerektirmektedir. Hukuki biçimin aksine ekonomik içerik (öz) normdaki soyut hukuki biçimin temsil ettiği ekonomik olgu veya olay ile örtüşüyorsa, bu durumda vergilemede somut maddi olayın ekonomik içeriği (özü) dikkate alınacaktır²¹⁵.

1.3.1.1.1.4. Mali Güç İlkesi

Vergilendirmenin mali güç temelinde gerçekleştirilmesi güncel vergi sistemlerine egemen bir ilkedir. Genellik ve eşitlik ilkelerinin temelinde yer alan mali güç ilkesi Adam Smith tarafından sistematik bir biçimde ortaya konulmuştur²¹⁶. Mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergilendirmede adaleti gerçekleştirmeye yönelik çabaların bir sonucu niteliğindedir. Ekonomi ve hukuk bilimi yöntemleriyle geliştirilen ilke vergilendirmede ekonomik yaklaşım yönetmenin de ortaya çıkış noktasını oluşturmaktadır²¹⁷.

Vergilendirmede adalet, genellik, eşitlik ve mali güç ilkeleri iç içe geçen ve birbirlerinden ayrılması zor olan ilkelerdir. Vergilendirmenin genellik ilkesine aykırılık durumu aynı zamanda eşitlik ilkesinin de ihlali sonucu doğurabilmektedir. Benzer şekilde mali güce aykırılık taşıyan bir durumun eşitlik ilkesine de aykırı olduğunu söylemek genellikle mümkün olabilmektedir²¹⁸. Bu açıdan söz konusu dört ilke arasındaki ilişkiler bir bütünlük göstermektedir. Vergilemede adalet ilkesinin hukuki içeriği genellik ve eşitlik ilkeleri ile doldurulmaktadır. Vergi hukuku öğretisinde vergilendirmede eşitlik ilkesinin uygulanmasında karşılaştırma ölçütü verginin mali güç ile orantılı olması ilkesidir. Bu nedenle, vergilendirmenin mali güç temelinde gerçekleşmesi ilkesi, eşitlik ilkesine sıkı sıkıya bağlı adalet ilkesinin de

²¹⁵ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s. 76.

²¹⁶ Salih Şanver, “Vergi Hukuku Düzeninin Temelleri”, **Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan**, İstanbul, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:10, 1998, s.14; Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, s.49.

²¹⁷ Şanver, **Vergi Hukuku Düzeninin Temelleri**, s.14.

²¹⁸ Lang, **Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri**, s. 32.

temelinde yatmaktadır. Bu bakımdan vergilendirmede adalet ilkesi ahlaki olmaktan öte ekonomik bir ilkedir. Neumark'a göre mali güç ilkesi, ancak hem genellik hem de eşitlik ilkeleri yerine getirildiği zaman var olabilir²¹⁹.

Mali güç ilkesi, vergilemede adaletin, genelliğin ve eşitliğin gerçekleştirilmesi temelinde savunulmaktadır. Mali güç ilkesinin karşısında konumlanan faydalanma ilkesi etkinlik temelinde ele alınmamaktadır. Mali güç ilkesi ise vergilemede adaletin ölçüsü olarak kabul edilmektedir. Montesquieu, Bodin, Rousseau, Smith, Sismondi, Mill²²⁰ ve Say mali güç ilkesini adaleti sağlamada kullanılacak etkin bir araç olarak kabul etmektedirler²²¹. Özellikle Montesquieu ve Rousseau'nun siyasi yazıları etkisinde ve 19. yüzyılın sosyalist ekollerinde verginin mali güç ile orantılı olması ilkesi, artan oranlı vergilendirme ve yeniden dağıtım ilkesi şeklinde gelişme göstermiştir²²². Bu gelişmenin ötesinde mali güce göre vergilendirmenin vergi yükünün paylaşılmasında tek uygun yol olduğu hakkında geniş ölçüde görüş birliğine varılmıştır²²³.

Kişilerin mali güçleri vergilendirmenin temel ölçütü olduğu sürece bu durum adil sayılmaktadır. Bu konuda Stephen Francis Weston'ın, 1903 tarihli *Vergilemede Adaletin İlkeleri*²²⁴ başlıklı eserinde vergi ödeme mali gücünün vergilemenin etik ölçüşüsünü meydana getirdiği ve bu anlamda en uygun temeli oluşturduğu görüşünü ileri sürmektedir²²⁵.

²¹⁹ Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.76; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, s. 159; Lang, **Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri**, s. 9; Funda Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Ankara, Seçkin, 2011, ss.32 – 40.

²²⁰ John Stuart Mill, vergilemede eşitliği, vergi ödemekle mükelleflerin katlandıkları özveride eşitlik anlamında kullanmaktadır. Mill'in bu yaklaşımı günümüzde Pigou ve Dalton tarafından, refah ekonomisinin temel ilkeleri açısından değerlendirilerek, çeşitli özveri formülleriyle daha da anlamlı bir biçimde yorumlanmıştır.

Şener, **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, s.242.

²²¹ Şener, **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, s.242.

²²² Lang, **Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri**, s. 10.

²²³ Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.131; Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, ss.32 – 40.

²²⁴ Stephen Francis Weston, **Principles of Justice in Taxation**, New York, Columbia Univ. Press, 1903.

²²⁵ Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.136.

Günümüzde verginin mali güç ile orantılı olması ilkesi, birçok ülkede sosyal vergi sisteminin temellerinden biri olarak kabul edilmekte ve anayasalarda açıkça ifade edilmektedir²²⁶.

Mali güç ilkesinin iki görünüşü bulunmaktadır. Bir taraftan kişinin vergi mükellefiyetlerinin niceliği için ölçütler ve sınırlar koyar. Diğer taraftan kişiler arasındaki dağıtımı diğer bir ifadeyle göreceli ve karşılaştırmalı vergi yüklerini dikkate alır²²⁷.

Mali güç ilkesi; kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmelerini gerektirir. Bu anlamda mali güç vergi ödeme gücüdür. Mali güç aynı zamanda ekonomik güçle eşdeğer bir anlam taşır. Bu ilkeye uyulması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı amaçlanmaktadır²²⁸.

Kişilerin vergi ödeme mali gücünün en uygun ve doğru ölçüsünün ne olduğu sorusuna çeşitli cevaplar verilmektedir. Adam Smith ile birlikte mükellefin gelirinin vergi ödeme gücünün en uygun ölçütü olduğu düşüncesi kabul edilmiştir²²⁹. Bu görüş doğrultusunda geleneksel öğretilerde mali gücü temsil eden en uygun göstergenin gelir olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle, ağırlıklı olarak gelir vergisi alanında, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin hukuki incelemeleri gelişmiştir²³⁰.

²²⁶ Vanistendael, **Legal Framework for Taxation**, s.8; Gülsen Güneş, “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelir’in “Harcama” Kavramı Açısından Sorgulanması ve Ana Çizgileri ile Önerilebilecek Sistemleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 172, Ocak 2003, ss. 88 – 96.

Örneğin Türkiye Cumhuriyeti Anayasa’sı m.73/1’de ödeme gücü ilkesi “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” şeklinde yer almaktadır. T.C. Anayasa m.73/2’de ise “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını maliye politikasının sosyal amacı olarak açıklamaktadır. Bu anlamda T.C. Anayasası’nda geçen şekilde mali güce göre vergilendirme sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesi olarak kabul edilmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Kanun Numarası: 2709, 9.11.1982 Tarih ve 17863 Sayılı Resmî Gazetede yayınlanmıştır.

Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.52.

²²⁷ Ödeme gücü ilkesinin iki görünüşü için bkz: Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.136.

²²⁸ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 33; Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.145; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, s.162; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.52.

²²⁹ Neumark; ancak ya mali gelir kavramı çok geniş bir anlamda anlaşıldığı veya özel kurullarla miras, sermaye kazancı v.b. gibi varidatın vergi bakımından Nispiyet ilkesine uygun bir şekilde ele alındığı durumlarda, gelir vergi ödeme gücünün ana göstergesi sayılabilir. Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, ss.145 – 147.

²³⁰ Lang, **Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri**, s. 13.

Günümüzde mali güç çeşitli ölçütlere göre belirlenmektedir. Bu ölçütler; gelir, servet ve harcamalardır²³¹.

Verginin mali güç ile orantılı olması ilkesi, vergilemenin genel bir ilkesidir. Tıpkı, verginin ödeme gücü ile orantılı olması ilkesinin bütün vergiler bakımından geçerli olduğunu ve hepsini kapsadığını belirtmektedir. Söz konusu ilke, tüm vergi türlerinde farklı ölçülerde egemen olabilmektedir²³². Normatif düzenlemeler ile amaçlanan sonuçların sağlanabilmesi, vergi yükünün piyasa mekanizması aracılığı ile yansıtılması ve kaçınma gibi ekonomik ölçütlerin dikkate alınmasını ve mali güce göre vergilendirme ilkesinin vergi sisteminin tümü bakımından değerlendirilmesini gerektirmektedir²³³.

Çağdaş vergi sistemlerinde mali gücün belirlenmesinde; gelir, tüketim ve servet düzeyi kapsamlı bir biçimde vergi matrahına dâhil edilmektedir. Söz konusu üç temel ölçütün vergi matrahının kapsamına dâhil edilmesi sağlanmadan, vergilemede adaletin sağlanma olanağı bulunmamaktadır²³⁴.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde ve vergilendirmede mali güç ilkesi egemenliğinde yükümlülerin kişisel ekonomik – mali durumunu göz önüne alacak bir vergi hukuku düzeninin normatif ölçüleri şu şekilde sıralanabilir²³⁵:

- 1- Mali gücün ölçütlerinin ve unsularının, açık bir şekilde kanunda yer alması ve bunu uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması gerekir.
- 2- Verginin konusu, matrahı ve oranı mali güce uygun olarak belirlenmelidir.
- 3- Vergi yükümlüsünün gerçek gelirinin tespit edilmesi gerekmektedir.
- 4- Yükümlülerin kişisel durumlarının kanunda gösterilmesi gerekir.
- 5- Vergi tekniğinin vergi adaletini yansıtması gerekir.

²³¹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 33; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.53; Güneş, **Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelir'in "Harcama" Kavramı Açısından Sorgulanması ve Ana Çizgileri ile Önerilebilecek Sistemleri**, ss. 88 – 96.

²³² Örneğin en az (asgari) geçim indirimi, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük vergilendirilmesi (ayırma kuramı), sosyal amaçlı vergi muaflık ve istisnaları ile vergi indirimleri, zorunlu ihtiyaç maddeleri tüketiminin düşük, lüks tüketimin yüksek oranda vergilendirilmesi bu ölçülerin önde gelenlerindedir.

Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 33; Lang, **Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri**, s. 24.

²³³ Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, s.163; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.53.

²³⁴ Şener, **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, s.243.

²³⁵ Yaltı Soydan, **Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak**, ss. 94 – 96.

Mali güç ilkesinin temel işlevi kişilerin ekonomik mali güçleri temelinde vergilendirilmesidir. Kişilerin mali güçleri ise matrahta somutlaşmaktadır. Matrahın gerçek ekonomik durumu yansıtacak biçimde tespit edilmesi mali güç ilkesinin egemenliğinde bir zorunluluktur. Matrahın gerçek ekonomik durumu yansıtmaması ise gelir elde etme, servet bulundurma veya tüketim gibi vergiyi doğuran olay ve ilişkili işlemlerin ekonomik durum, süreç ve sonuçlarının kavramasına bağlıdır. Bu nedenle matrahın hukukçular ve iktisatçıların disiplinler arası işbirliği içinde çalışmasıyla mali güç ilkesine uygun bir biçimde şekillendirilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda vergi kanunları, vergilendirmenin mali gücüne dayalı olması ilkesine uygun olarak gelir, servet, zenginleşme, tüketim, harcama gibi ekonomiye dayalı işlem veya durumlar ile ilişki kurar. Gelir, kar, ciro, sermaye, ticari mal gibi ekonomik kavramlar ve özellikle muhasebe kayıtlarının ortaya konulması gibi ekonomiye dayalı teknik vergi hukukunda merkezi bir rol kazanmaktadır²³⁶.

Bu noktada vergi hukuku ile özel hukuk arasında yönetsel bir farklılaşma ortaya çıkmaktadır. Özel hukuk ekonomi ile olan ilişkilerinde genellikle ekonomik işlemlerin gerçekleştiği hukuki biçimlerle ilgilenirken, vergi hukuku genellikle ekonomik sonuçları tespit etmeyi ve kavramayı amaçlamaktadır²³⁷.

Vergi hukukunun bu ekonomik odaklılığı (uygulamanın her zaman hukuksal yöntemler ve sınırlara dayandırılması koşuluyla) olguların ekonomik boyutunu vergi hukukunun uygulanmasında belirleyici kılmaktadır. Bu şekilde ekonomik yaklaşım; ekonomik süreç ve sonuca dayalı bir işlemi veya durumu kapsama alma yönündeki vergi kanunu amacının gerçekleştirilmesi temelinde varlık kazanmaktadır. Bu kapsamda ekonomik yaklaşımın temel amacı, kişilerin ekonomi mali gücünü eşit olarak tespit etmek, değerlendirmek ve böylece vergilendirmede adalet, genellik ve eşitliği sağlamaktır²³⁸.

Ekonomik yaklaşım temelinde, eşit ekonomik mali güç eşit şekilde değerlendirilmekte ve böylece adalet, genellik ve eşitlik ilkeleri somutlaşmakta ve hayata geçmektedir. Burada eşitlik ilkesinin iki boyutu olduğu tekrar vurgulanmalıdır. Bunlar yatay ve dikey eşitliktir. Ekonomik yaklaşımda yatay eşitliği

²³⁶ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, ss.9 – 11.

²³⁷ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.8.

²³⁸ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, ss.10 – 11.

sağlamak amacıyla ekonomik mali güç kavranmalıdır. Bunun yanında dikey eşitliği sağlamak amacıyla da belirli asgari geçim düzeyini tespit etmek ve güvence altına almak, korumak durumundadır. Klaus Vogel, mali güç ilkesini içinde barındıran adalet ve eşitlik ilkelerini vergi yükünü vatandaşlar arasında adil şekilde paylaşırma görevi olarak ifade etmektedir. Burada Vogel ekonomik yaklaşımı mali ekonomik güç temelinde adalet ilkesini somutlaştıran bir ilke olarak belirtmektedir²³⁹.

Vergilendirmede adalet ilkesinin somutlaştırılması olarak ekonomik mali güce göre vergilendirme ilkesi ile birlikte kendine has bir amaçsal bütünlük oluşturmaktadır²⁴⁰.

1.3.1.1.2. Anayasal Temel Hak ve Özgürlükler Altında Ekonomik Yaklaşım

Kamu harcamalarını finanse etmek temel amacı altında toplumsal ve ekonomik yaşamı düzenleyen vergi kanunlarının uygulanması çeşitli temel hak ve özgürlüklere müdahale sonucunu doğurmaktadır. Mülkiyet hakkı, miras hakkı, çalışma özgürlüğü ve sözleşme özgürlüğü vergilendirme ilişkisinin müdahalede bulunduğu hak ve özgürlüklerin başında gelmektedir. Vergilendirme işlemi, doğrudan mülkiyete yönelik bir müdahale niteliğindedir. Bundan dolayı mülkiyet hakkı, vergilendirme yetkisine karşı en duyarlı hak olarak değerlendirilmektedir²⁴¹.

Haklar demeti olarak kabul edilen mülkiyet hakkı, “malik” ile “mülk” arasındaki hâkimiyet ilişkisinin toplumsal ve hukuksal düzende aldığı biçimdir. Mülkiyet hakkı içinde kullanma, yararlanma, tüketme, başkalarını dışlama ve herkese karşı ileri sürülebilme hak ve yetkilerini içermektedir²⁴².

²³⁹ Lehner, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm**, ss.244 – 245.

²⁴⁰ Ismer, **Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht**, s.212.

²⁴¹ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Tıpkı Bası, İstanbul, Oniki Levha, 2014, s.60; Ersin Nazalı, Mete Demirci, “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme (I)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:334, Haziran 2009, ss.83 – 93.

²⁴² Kemal Oğuzman, Özer Seliçi, Saibe Oktay-Özdemir, **Eşya Hukuku**, 19.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2016, ss.273 – 301; O. Lee Reed, “What is Property ?” **American Business Law Journal**, Volume 41, Issue 4, 2004, s. 473; Mehmet Emimi, “Hak Kavramı”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 12, s.214.

Vergilendirme sonucu kişi malvarlığının vergi miktarı kadar olan kısmından yoksun kalmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergilendirme sonucu kişinin mülkiyet hakkının kullanılabilirliği ortadan kaldırılmaktadır. Bu açıdan devletin vergilendirme yetkisini kullanması, kişinin mülkiyet hakkına bir müdahale niteliğindedir. Bu müdahale ancak hukuk devleti çerçevesinde anayasal ilkelere, kamu yararına ve belirli bir ölçülülüğe uygun ise hukuki açıdan kabul edilebilir niteliktedir²⁴³.

Anayasal açıdan hukuk devletinin varlığı için kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması gerekmektedir. Bu açıdan temel hak olan mülkiyet hakkı karşısında vergilendirme yetkisinin de sınırının belirlenmesi ve açık bir şekilde çizilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle burada devletin finansman ihtiyacının karşılanması ile kişinin mülkiyet hakkı arasında bir dengenin kurulması

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Kanun Numarası: 2709, 9.11.1982 Tarih ve 17863 Sayılı Resmî Gazetede yayınlanmıştır.

XII. Mülkiyet hakkı

MADDE 35- Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.

II. Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması

" ... Anayasa'nın 35. Maddesinde herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu açıkça belirtilmekle beraber mülkiyet hakkının niteliği üzerinde herhangi bir açıklama yapılmadığından bunun öğretilen ve yasalardaki kurallardan yararlanılarak ortaya konulması gerekmektedir.

Bu anlamda mülkiyet hakkı; bir kimsenin, başkasının hakkına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara da uymak koşulu ile bir şey üzerinde dilediği biçimde kullanma, ürünlerinden yararlanma, tasarruf etme (başkasına devretme, biçimini değiştirme, harcama ve tüketme hattâ yok etme) yetkilerini anlatır. Görülüyor ki bu nitelikteki mülkiyet hakkı kavramında, başkasına zarar vermemek ve özellikle yasaların koyduğu sınırlamalara uymak zorunluluğu vardır. "

T.C.Anayasa Mahkemesi 21.6.1989 tarih, Esas 1988/ 34 ve Karar 1989/26 sayılı kararı 20363 Sayılı ve 5 Aralık 1989 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

²⁴³ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.60; Billur Yaltı, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yakın Tarihli İçtihadında Mülkiyet Hakkı İhlalleri N.K.M ve Yehova Şahitleri Kararları Ağır Vergilendirme ve Ayrımcı Vergilendirme", **Vergi Sorunları**, Sayı: 300, Eylül 2013, s.64; Ömer Faruk Batrel, "Vergi ve Mülkiyet Hakkı İhlali: Bir Anayasa Mahkemesi Başvuru Kararı İncelemesi", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:28 Yıl:14 Güz 2015/2, s.16; Gamze Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, İstanbul, On İki Levha, 2010, s.198.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Kanun Numarası: 2709, 9.11.1982 Tarih ve 17863 Sayılı Resmî Gazetede yayınlanmıştır.

II. Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması

MADDE 13- (Değişik: 3/10/2001-4709/2 md.)

Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

Yaltı Soydan, **Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı**, ss. 103 – 114.

gerekmektedir. Bu denge vergilendirme yetkisi karşısında mülkiyet hakkının korunmasına yönelik olmalıdır²⁴⁴.

Mülkiyet hakkının vergilendirme yetkisi karşısında korunmasında İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesinin (Sözleşme) Birinci Protokolünün (Protokol) “Mülkiyetin Korunması” başlıklı 1.maddesi yol gösterici olarak ele alınabilir²⁴⁵. Sözleşme vergi yükümlüsünün mülkiyet hakkını vergilendirme yetkisi karşısında koruyucu bir kalkan niteliğindedir. Söz konusu maddede devletin kişilerin mülkiyet hakkına müdahale yetkisinin sınırları çizilmektedir. Bu sınırlar içinde devletin kişilerin mülkiyet hakkına müdahalesinin meşruiyet temelini oluşturan ölçütler şu şekildedir²⁴⁶:

Müdahale kanun tarafından öngörülmüş olmalı,
Müdahalede kamu yararını amaçlamalı,

Protokolün 1.maddesine göre mülkiyet hakkına müdahale yetkisi ancak kanun aracılığı ile kullanılabilir²⁴⁷. Diğer bir ifadeyle vergilendirme yetkisi üzerinden mülkiyet hakkına müdahale kanunilik ilkesine uygun olmalıdır. Bu noktada vergisel kuralın kanunda yer alması kanunilik ilkesinin gerçekleştirilmesi için tek başına

²⁴⁴ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Yayınları, 1982, s.164; Nazalı, Demirci, **Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme (I)**, ss.83 – 93.

²⁴⁵ b) İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesinin (Sözleşme) Birinci Protokolü 19.3.1954 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.”

(çevrimiçi) http://www.inhak.adalet.gov.tr/inhak_bilgi_bankasi/aihs_ekprotokoller/ek1.pdf, (Erişim Tarihi:26.3.2017)

²⁴⁶ Yaltı Soydan, **Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı**, ss. 103 – 114.

²⁴⁷ “Yasa kavramı, öncelikle, önlemin ulusal hukukta bir temelini olmasını zorunlu kılar; aynı zamanda uyumsuzluk konusu yasanın niteliğine işaret eder; yani ilgili kişilerce ulaşılabilir olmalıdır ve ilgili kişiler kendileri hakkındaki sonuçları öngörebilmelidir. ...Mahkeme, “yasa” kavramını “şekli” anlamda değil “maddi” anlamda değerlendirir ve yasanın altında yer alan kaynakları ve yazılı olmayan hukuku da içerir şekilde yorumlar...”

Kruslin vs France, 24.4.1990, Series A no. 176-A, para. 27-29; aktaran: Yaltı Soydan, **Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı**, ss. 103 – 114.

yeterli değildir. Söz konusu vergisel kural aynı zamanda belirli, ulaşılabilir, açık ve öngörülebilir olmalı ve keyfi uygulamalara karşı ölçütler içermelidir²⁴⁸.

Protokolün 1. maddesinde mülkiyet hakkına müdahalenin ancak kamu yararı amacıyla mümkün olduğu belirtilmektedir. Buradaki alt ölçüt ise adil denge testidir. Buna göre mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin meşru olarak kabul edilebilmesi için kamu yararı temelinde vergilendirme işleminin kişiye diğer kişilere göre orantısız bir fedakârlık – aşırı yük yüklememesi gerekmektedir²⁴⁹. Bu noktada müdahalenin meşru olabilmesi için, toplumun genel yararının gereksinimleri ile bireylerin temel haklarının korunmasındaki gereksinimler arasında adil bir dengenin kurulması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle vergilendirme yetkisi ile mülkiyet hakkına müdahale edilebilmesi için kamusal yarar – kişisel çıkar (menfaat) arasında adil bir dengenin kurulması gerekmektedir²⁵⁰.

²⁴⁸ Aynı şekilde, kullanılan yetkiye karşı yükümlü aksini ispat olanağı ile donatılmadığında, yani usul adil olmadığında da müdahale keyfidir.

Yaltı, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yakın Tarihli İçtihadında Mülkiyet Hakkı İhlalleri N.K.M ve Yehova Şahitleri Kararları Ağır Vergilendirme ve Ayrımcı Vergilendirme**, s.66; Yaltı Soydan, **Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı**, ss. 103 – 114.

²⁴⁹ Hentrich davasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, mülkiyet hakkına yönelen müdahalenin kamu yararına uygun olup olmadığını şu şekilde değerlendirmiştir:

“Komisyon gibi Mahkeme de, ön alım hakkının sadece beyan edilen satış değeri Hazinenin satın alınan taşınmaz için öngördüğü değerden düşük olduğunda kullanıldığına işaret eder. Ön alım hakkı vergiden kaçınmayı cezalandırmak için düzenlenmemiştir ve beyan edilen bedel fiilen ödenen bedelle aynı olduğu zaman bile uygulanmaktadır, ancak amacı tescil harçlarının düşük tutulmasını önlemektir. Bu nedenle, alıcının iyi niyeti veya kötü niyetinin önemi yoktur.

Mahkeme, “kamu yararı” (public interest) kavramının zorunlu olarak geniş bir kapsamının bulunduğunu ve devletlerin mali politikalarının çerçevesini çizme ve organize etme ve vergilerin ödenmesini garanti altına almak için düzenlemeler – ön alım hakkı gibi getirme konusunda belirli bir takdir yetkisinin bulunduğunu yineler. Mahkeme, vergiden kaçınmanın önlenmesinde kamu yararı bulunduğunu ve meşru bir amaç olduğunu kabul eder.....”

Hentrich vs France, 25.8.1994, Series A-296, 27 para.39, Aktaran: Yaltı Soydan, **Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı**, ss. 103 – 114.

“... Sonuç olarak, bir müdahale, toplumun genel yararının gerektirdiği taleplerle bireylerin temel haklarının korunması için gerekli olan gereksinimler arasında “adil denge” gözetmelidir. Bu dengenin sağlanması gereği, ikinci fıkra da dahil olmak üzere 1.maddenin (P1-1) bir bütün olarak yapısından çıkar: bu nedenle, kullanılan araçlarla hedeflenen amaç arasında meşru bir orantılılık ilişkisi olmalıdır”.

Gasus Dossier –und Fördertechnik GmbH vs The Netherlands, para.60-62; The National & Provincial Building Society vs The United Kingdom, para.80 aktaran: Yaltı Soydan, **Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı**, ss. 103 – 114.

²⁵⁰ Yaltı, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yakın Tarihli İçtihadında Mülkiyet Hakkı İhlalleri N.K.M ve Yehova Şahitleri Kararları Ağır Vergilendirme ve Ayrımcı Vergilendirme**, ss.66 – 69; Yaltı Soydan, **Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı**, ss. 103 – 114.

Ancak kamusal yarar - kişisel çıkar arasında adil bir dengenin kurulmasında çeşitli güçlükler mevcuttur. Kanun koyucunun her kanun ile kamu yararını amaçladığı varsayılmaktadır. Bu varsayım altında biçimsel olarak kanun koyucu organ tarafından oluşturulan her kanun kamu yararına uygundur. Vergi hukukunda temel kamusal yarar kamusal harcamaların finansmanıdır. Ancak nihayetinde kişilerin mülkiyetlerindeki kaynakların kamuya aktarımı niteliğindedir. Bu açıdan vergilendirme ile kişilerin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin sınırları açık bir şekilde çizilmelidir. Vergilendirme ilişkisinde devletin kamusal amacı ile bireyin maddi çıkarı (mülkiyet hakkı) karşı karşıya gelmektedir. Vergilendirmede kamu yararı, bireysel çıkarın üstünde bir yararı ifade etmektedir. Dolayısıyla bu iki yarar çelişmektedir. Söz konusu çıkar çatışması ancak çıkarların karşılıklı dengelenmesi sonucu çözümlenebilir. Bu denge, bireyin devletin vergilendirme yetkisi karşısında korunması ile gerçekleşebilir. Burada temel sorun, vergilendirme ilişkisinde bu çelişkinin hangi ölçütler temelinde dengeleneceğidir. Diğer bir ifadeyle bireyin devletin vergilendirme yetkisi karşısında hangi ölçütler temelinde korunabileceğidir²⁵¹.

Ekonomik yaklaşım bu çelişkiyi ekonomik mali güç temelinde dengelemeye yarayan bir ilkedir.

Mali güç ilkesi temelinde ekonomik yaklaşım devletin egemenlik gücünü mülkiyet hakkı aleyhine kötüye kullanılmasına kesin bir sınır çizmektedir. Bu açıdan devletin egemenlik gücüne karşı bireyi korumaktadır (korunmalıdır). Bu açıdan mali güç ilkesi özellikle, fazla – aşırı vergilendirmeye karşı bir koruma ilkesi olarak değerlendirilmelidir. İlke kanunda soyut vergiyi doğuran olay şeklinde belirlenen somut ekonomik mali gücün olmadığı durumlarda vergilendirmenin önüne geçmelidir²⁵². Diğer bir ifadeyle ekonomik yaklaşım idarenin vergilendirme yetkisinin yıkıcı vergi yükümlülüğü boyutuna ulaşmasını engelleyici bir mekanizma olarak varlık kazanmalıdır²⁵³.

Bu noktada ekonomik yaklaşım devletin ve mükellefin çıkarlarının dengelenmesine hizmet etmektedir. Bu amaç altında bir yandan kişilerin mülkiyet

²⁵¹ Yaltı Soydan, **Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı**, ss. 103 – 114.

²⁵² Lang, **Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri**, s. 11.

²⁵³ Vanistendael, **Legal Framework for Taxation**, s.9.

hakkına yapılan müdahaleyi mali güç ölçütü ile sınırlamakta diğer yandan da kamusal harcamaların karşılanması için gerekli kaynağı kişilerin mali güçleri temelinde sağlamaktadır.

1.3.1.2. Vergi Hukuku – Özel Hukuk İlişkisi Temelinde Ekonomik Yaklaşımın Dayanakları

Vergi hukuku ile özel hukuk arasında yakın bir ilişki vardır ancak tam bir ilkesel ve amaçsal bütünlük yoktur. Bu çerçevede vergi hukukunun uygulanmasında karşılaşılan sorunların temelinde özel hukuk biçimlerinin mali gücü kavramada yetersiz kalması yatmaktadır. Bu sorunun sağlıklı biçimde ele alınabilmesi ve ekonomik yaklaşımın belirgin bir biçimde ortaya konulabilmesi özel hukuk – vergi hukuku ilişkisinin incelenmesini gerektirmektedir²⁵⁴. Ekonomik yaklaşımın merkezinde vergi hukukunda yer alan kavram ve biçimlerin özel hukukun bir uzantısı olarak mı kabul edilmesi gerektiği yoksa vergi hukukuna özgü biçimde bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi mi gerektiği sorusu yer almaktadır²⁵⁵.

Vergilemede adalet, genellik, eşitlik ve mali güç ilkelerinin egemenliğinin bir sonucu olarak vergi hukukunun uygulanmasında ekonomik süreç ve sonuçların dikkate alınması gerekmektedir. Vergi hukukunda mali gücü temsil eden ekonomik süreç ve sonuçların kavranmasında, hukuki biçimden yardımcı araç olarak yararlanmaktadır. Özel hukuk biçimi ile ekonomik durum arasında bir aykırılık oluşması durumunda adalet, genellik, eşitlik ve ödeme gücü ilkelerinin egemenliğinin bir sonucu olarak vergi hukuku ekonomik esastan – özden

²⁵⁴ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.70; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.12 – 13.

²⁵⁵ Kraft, Kregel, **Economic Analysis of Tax Law: Current and Past Research Investigated from a German Tax Perspective**, s.9.

Vergi hukukunun temel ilkelerinin ve amaçlarının özel hukukun ilke ve amaçlarından farklı olması, iki hukuk alanında farklı yöntemlerin uygulanmasına neden olmaktadır. Poroy bu açıdan vergi hukukunu “(özel) hukukun belalısı” şeklinde tanımlanırken, Tipke ve Şanver vergi hukukunu “*hukukun üvey evladı, ekonominin öz evladı*” olarak tanımlamaktadır. Şanver, vergi hukukunda, özel hukukun kavramlarından yararlandığını, ancak mali güç ilkesi nedeni ile kendine özgü ekonomik kavramlar oluşturduğunu ifade etmektedir.

Reha Poroy, “Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C.XXII, Nisan 1976, s. 27; Şanver, **Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku**, s. 22

ayrılmayacaktır²⁵⁶. Hukuki biçim ile ekonomik durum arasında uyumsuzluk oluşması durumunda ekonomik süreç ve sonuçlar dikkate alınmakta ve vergilendirme ekonomik öz temelinde gerçekleştirilmektedir. Örneğin hukuka aykırı işlemlerden elde edilen gelirler özel hukuk açısından aykırılık taşımakta ancak ekonomik bir sonuç oluşturdukları ve belli bir mali güç içerdikleri ölçüde vergilendirilmektedir²⁵⁷.

Bu başlık altında vergi hukukunda ekonomik yaklaşıma yer verilmesinin ikinci kuramsal dayanağı olarak vergi hukuku – özel hukuk ilişkisi incelenmektedir. Burada özellikle ekonomik yaklaşımın iki temel işlevi ortaya çıkmaktadır. Bunlar; vergi hukukunun kendi (ekonomik) kavramlarının oluşturulması ve vergi kanunlarında yer alan özel hukuk kavramlarının ve biçimlerinin yorumlanmasıdır.

1.3.1.2.1. Vergi Hukuku Özel Hukuk İlişkisi

Vergilendirmeye ilişkin olguların özel hukuk biçim ve kavramları ile tanımlanması uygulamada çeşitli sorunlar doğurmaktadır. Ekonomik yaklaşım vergi hukuku ile özel hukuk arasında ortaya çıkan kuramsal ve biçimsel sorunlar karşısında vergi hukuku ilkelerinin geliştirdiği bir savunma mekanizması niteliğindedir²⁵⁸. Bu çerçevede ekonomik yaklaşım kavramı vergi hukukuna egemen olan adalet, genellik, eşitlik ve mali güç ilkeleri ve vergi – hukuku – özel hukuk ilişkisine dayalı sorunlar temelinde bir kuramsal içerik kazanmaktadır²⁵⁹.

Genel açıdan ekonomik ve hukuki sistemlerde, medeni hukuk ve vergi hukuku temel kısmi hukuk alanlarını oluşturur. Bunların her ikisi de devletin ve toplumun ihtiyaçlarını farklı yöntemlerle karşılayan piyasa ekonomisi temelli yapılardır. Özel hukuk, piyasa ekonomisinde ekonomik faaliyetlerin düzenlenmesi için kurumsal hukuki temelleri sağlamaktadır. Bu durum şu şekilde ifade

²⁵⁶ Akif Erginay, “Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşları ile Münasebeti”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 3, 1951, (çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/308/3049.pdf>, Erişim Tarih: 15.1.2016), s. 682; Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, s.49.

²⁵⁷ Erginay, **Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşları ile Münasebeti**, s. 682; Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, s.49.

²⁵⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.24; Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.66.

²⁵⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.24; Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.66; Çilingir, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.181; Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.96; Bumin Doğrusöz, “Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Açısından Vergi Hukuku Özel Hukuk İlişkilerine Bakış”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 274, Haziran 2004, ss. 44 – 54.

edilmektedir: “Özel hukuk, hukuki biçimleri yurttaşların kullanımına sunar ve bunların yardımı ile bunların çerçevesinde yurttaşlar mülkiyet hukukuna ilişkin karşılıklı ilişkilerini düzenlerler.” Vergi hukuku ise devletin görevlerini yerine getirebilmesi için gerekli olan kaynakları piyasa ekonomisinin işleyişi üzerinden temin eder. Bu anlamda vergi hukuku özel hukukun kurumsal çerçevesi ve ekonomik sonuçlarına bağlanır. Vergi hukuku ve özel hukuk, böylece piyasa ekonomisi sistemi içerisinde aynı bağlantı noktasına sahiptir. Farklı olan sadece bu iki hukuk düzeninin ilkeleri, amaçları ve görevlerini yerine getirebilmek için kullanımlarına sunulan olanaklardır²⁶⁰.

Ekonomik yaklaşım, özel hukuk ile vergi hukuku arasındaki ayrışma, uçurum üzerinde bir bağlantı, köprü oluşturma çabasıdır. Çünkü her iki alanın işleyişi bir bütün olarak ülkenin ekonomik işlemlerinin bir yansımasını oluşturmaktadırlar. Hirschmann, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım konusundaki çalışmasında vergi hukuku ve özel hukukun farklı görevlerini şu şekilde ortaya koymaktadır²⁶¹:

“...vergi hukuku da doğal olarak hukuksal açıdan neler olması gerektiğini düzenler; ancak sadece vergi hukuku alanında neler olması gerektiğini belirler. Vergi borcunun doğumu ve sona ermesi ile ilgili durumları ortaya çıkartır. Hiçbir şekilde medeni hukuk konularında düzenleme yapmaz. Bu onun görevi değildir. Aksine onun geniş anlamda amacı, fiili şartlar altında vergi konusundaki talepleri belirlemektir; vergi mükellefinin gerçek ekonomik – mali gücünü belirlemek ister, daha azını veya daha fazlasını değil. Medeni hukukun dar veya geniş alanında yer alan düzenleme olanakları ile ilgilenmek istemez ve ilgilenemez.”

Belirli özel hukuk (özellikle medeni hukuk ve borçlar hukuku) kurumları belirli ekonomik işlem veya durumları temsil eder. Diğer bir ifadeyle özel hukuk ile ekonomik olgular hukuki biçimleri üzerinden temsil edilir. Bu durumda ekonomik olarak bir şey elde etmek isteyen veya fayda sağlamak isteyen herkes özel hukuk

²⁶⁰ Bu iki hukuk alanının sadece ekonomi odaklı olmadıkları, ekonominin yanı sıra başka önemli işlevlere de sahip oldukları açıktır. Buna örnek olarak özel hukukta kişilik haklarının korunması veya vergi hukukunda örneğin çevreye zarar veren emisyon yüklerinin yönetilmesine yönelik vergilendirme verilebilir

Koller, **Aspekte der Wertungskongruenz bzw. Wertungsdisparität zwischen dem Privatrecht und dem Steuerrecht**, s:468.

²⁶¹ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, ss.141 – 142.

biçimlerini kullanmak zorundadır. Bu nedenle de vergi hukuku özel (medeni) hukuk kurumları ile bağlantılı olmak zorundadır²⁶².

Vergilendirilen olgular kanunlarda hukuki biçim ile temsil edilir. Ancak vergi borcunun tespitinde ekonomik süreç ve sonuç temel dayanak noktasını oluşturmaktadır²⁶³. Burada kanun koyucunun önündeki temel sorun şudur; vergiyi doğuran olayı o kadar kapsamlı ve açık bir şekilde kanunlaştırmalıdır ki, kanunun vergi borcunun doğumuna bağladığı ekonomik şartlar sağlandığında vergi doğuran olay da gerçekleşmiş olsun. Böylece ilave bir yorum ile ekonomik içeriğin tespitine gerek kalmayın. Ancak genelde ekonomik yaşamın çok sayıdaki işlem türü içerisinde vergiyi doğuran olayın somutlaştırılması ve kanunlaştırılmasında özel hukuk kavramları ve biçimleri (göründüğü kadarıyla) yeterli gelmemektedir. Özel hukuk biçimlerinin tüm ekonomik ilişkileri kavramada yetersiz kalması vergilendirmede adalet, genellik, eşitlik ve mali güç ilkelerinin aksamaına neden olmaktadır. Bu nedenle vergi hukuku özel hukuk kapsamının dışına çıkarak ekonomik temelde gelişmek zorundadır²⁶⁴.

Bu kapsamda vergi hukukunda ekonomik yaklaşım konusu esas itibariyle vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki karmaşık ilişkinin bir sonucudur. Ekonomik yaklaşım kavramı üzerinden, vergi hukukunun bağımlı olarak özel hukuk kavramlarına dayanmak zorunda mı olduğu yoksa bağımsız bir hukuk alanı mı olduğu yönünde uzun yıllar boyunca tartışmalar yürütülmüştür²⁶⁵.

Bu noktada ekonomik yaklaşım vergi hukukuna ilkesel ve amaçsal temelde bir bağımsızlık kazandırmaktadır. Bu kapsamda vergi hukukunun ilkeleri ve amaçları temelinde amaçsal yorum üzerinden özel hukuk kavramları karşısında serbest bir konuma getirmeyi hedeflemektedir. Bu amaçla ekonomik yaklaşımın iki temel işlevi vardır:

²⁶² Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.187; Adnan Tezel, “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 56, Temmuz-Eylül 1997, ss. 8 – 18.

²⁶³ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.8; Ismer, **Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht**, ss.210 – 211.

²⁶⁴ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, ss. 8 – 10; Ismer, **Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht**, ss.210 – 211.

²⁶⁵ Ismer, **Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht**, s.211.

İlk işlev vergi hukukunun kendi kural ve kavramlarının oluşturulmasıdır. Ekonomik yaklaşımın bir sonucu olarak vergi hukuku kendine özgü ekonomik kavramlarını üretir. Burada vergiyi doğuran olayın ve ilişkili işlemlerin ekonomik içerik üzerinden ifadesi vergi hukukuna hukuki kesinlik sağlamak ve kanunilik ilkesini güçlendirmektedir.

İkinci işlev özel hukuk kavram ve biçimlerinin vergi hukuku amacına uygun yorumlanmasıdır. Diğer bir ifadeyle vergi hukukunda kullanılan özel hukuk kökenli kavramların nasıl yorumlanması gerektiği sorusu ekonomik yaklaşımın temel sorunu olarak ifade edilmektedir. Ekonomik yaklaşım ile bu sorun, olguların ekonomik boyutuna dayanılarak çözüme kavuşturulmaktadır²⁶⁶. Bu anlamda ekonomik yaklaşımın vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki kavram ve biçim sorunu üzerinde yükseltmektedir²⁶⁷.

1.3.1.2.2. Vergi Hukukunda Özel Hukuk Kavramlarının Geçerliliği

Vergisel sonuçlar özel hukuk kavramlarına; ilgili hukuk alanındaki biçimine veya vergi hukukuna özgü kavram ve biçimlere bağlanmaktadır²⁶⁸. Bu çerçevede vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ile çözülmesi amaçlanan temel sorun, vergi hukukuna özgü ekonomik kavramlarının oluşturulması ve özel hukuk kavramlarının vergi hukuku amaçlarına uygun yorumlanmasıdır²⁶⁹. İşte ekonomik yaklaşımın temeli vergi hukukunda kanunun amacına uygun şekilde hukuki olayların tanımlanmasıdır²⁷⁰.

Vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki kavramsal ve biçimsel ilişki üç farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. İlki vergi hukukunun özel hukuk kavram ve biçimlerine doğrudan bağlanması durumudur. Bu durumda vergi kanunun mutlak şekilde özel hukuk kurumlarına atıfta bulunmaktadır. İkinci durumda vergi hukuku tamamen kendine özgü ekonomik kavramlarını kullanmaktadır. Üçüncü durum ise kavramın

²⁶⁶ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.89; 110; 111.

²⁶⁷ Şanver, **Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama**, s. 189.

²⁶⁸ Billur Yaltı, “VUK, 3b’nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 262, Temmuz 2010, ss.7 – 20.

²⁶⁹ Lanz, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im schweizerischen Privatrecht**, s.5.

²⁷⁰ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.204.

vergi hukukuna özgü bir kullanımı olmakla birlikte özel hukuk anlamını da korumaktadır. Bu durumda vergi hukuku özel hukuk kavram ve biçiminin ekonomik içeriği ile bağlantı kurmaktadır. Bu durumda da özellikle vergi kanununda yer alan özel hukuk kavramlarının yorumlanması ve olguların değerlendirilmesinde vergi hukuku ekonomik olaylara bağlı olduğundan ekonomik yorum uygulama alanı bulmaktadır²⁷¹.

1.3.1.2.2.1. Mutlak Geçerlilik

Kanun koyucu, vergi hukukuna ilişkin durumların ifade edilmesinde özel hukuk kökenli kavramlara doğrudan atıf yapabilmektedir.

Vergi hukukunun özel hukuk kavramlarına doğrudan bağlandığı bu tür durumlarda hukukun kesinliği ve hukuk düzenini birliği ilkesinden hareketle, söz konusu kavramlar özel hukuk içerisindeki anlamlarıyla kullanılmaktadır²⁷². Vergi kanunlarının mutlak şekilde özel hukuk kurumlarına atıfta bulunduğu bu tür kurumlara örnek olarak; miras, evlenme, altsoy – üstsoy akrabalığı gibi kavramlar gösterilebilir²⁷³.

Vergi kanunlarının özel hukuk kurumlarına bağlandığı durumlarda, özel hukuk alanında yapılan kabuller vergi hukuku uygulayıcısı tarafından dikkate

²⁷¹ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.11; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.188; S. Ateş Oktar, “Mali Hukukun Anlam ve Kapsamı Üzerine”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.III, Sayı:2, Temmuz 1997, ss.35 – 39.

²⁷² Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.45.

²⁷³ Benzer şekilde; GVK m. 4’ te ikametgâhı Türkiye’de bulunan kişilerin Türkiye’de yerleşmiş sayılacağı hükmü yer almaktadır. İkametgâhın ise Türk Medeni Kanun m.19 ve izleyen maddeler dikkate alınarak tespit edileceği belirtilmektedir. Bu durumda ikametgâh kavramının medeni hukuktaki anlamı vergi hukukunda da geçerli olacaktır. TMK m.19’da ikametgâh (yerleşim yeri) bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer olarak tanımlanmaktadır. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yerinin olamayacağı ve bu kuralın ticarî ve sınaî kuruluşlar hakkında uygulanamayacağı da hükme bağlanmaktadır. Bu yaklaşımla Danıştay 3. Dairesi, vergi mahkemesinin kişinin emeğini sunarak ücret elde ettiği ülkeyi kişinin ikametgâhı olarak belirlemesine yönelik kararı hukuka aykırı bulmuştur. Gerekeceği olarak ikametgâhın TMK m.19 ile izleyen kurallar dikkate alınarak saptaması gerektiğini belirtmiştir. Bu kapsamda yerleşme yeri TMK hükümleri çerçevesinde kişinin yerleşme kastı ve niyetine göre belirlenmelidir.

Bu yöndeki Danıştay kararı için bakınız: Danıştay 3. Daire E:2002/3725, K: 2004/2295 sayılı kararı, (Çevirimiçi)

<http://emsal.danistay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet?dokumanTurleriString=DANISTAYKARAR,&aranan=ekonomik&aramaG=sdsorRxP&baslangic=0&son=20&dokumanTuruAdi=DANISTAYKARAR&fromSonucSayfasindan=TRUE&sonucSayfasi=yeniTasarim/aramaSonuc.jsp&sirala=3&mevzuatAdi=&mevzuatNo=&mevzuatMadde=>, (Erişim Tarihi:15.1.2016)

alınmalıdır. Ancak özel hukuk kurumlarına mutlak bir bağlantının olduğu durumlarda da konunun vergi hukukuna göre özel olarak değerlendirilmesi mümkündür. Örneğin tüzel kişiliğin oluşmasından önce ekonomik faaliyette bulunulması durumunda veya vergiden kaçınma durumlarında olgular özel hukuktan farklı biçimde vergi hukuku ilkeleri ve amaçlarına göre özel olarak değerlendirilmektedir²⁷⁴.

Burada ekonomik yaklaşımın uygulanması için özel hukuk kurumunun ekonomiye dayalı faaliyet veya duruma ne şekilde etki ettiğinin hukuk uygulayıcısı tarafından tam olarak açıklanması gerekmektedir. Bunun için de ilk olarak durumun özel hukuk açısından tam olarak ortaya konulması ve açıklanması gerekmektedir. Örneğin adi ortaklıkta elde edilen gelirlerin belirlenmesinde ilk aşamada özel hukuk alanı belirleyicidir. Çünkü burada konu ile ilgili özel hukuk düzenlemeleri aynı zamanda olayların ekonomiye dayalı değerlendirmesini de ortaya koymaktadır. Bununla birlikte hukuk uygulayıcısı özel hukuka ilişkin kuralları dikkate alırken vergi hukukunu yorumlama görevini de hiçbir zaman gözden kaçırmamalıdır²⁷⁵.

Vergi hukukunun, özel hukuk kavramlarına doğrudan bağlandığı durumlarda söz konusu hukuki biçimlerin kötüye kullanımı durumunda ekonomik yaklaşım uygulama alanı bulmaktadır. Özel, hukuk biçimlerinin vergiden kaçınma amacıyla kötüye kullanılması durumunda vergi hukuku adalet, genellik, eşitlik ve mali güç ilkelerinin bir gereği olarak hukuki biçimin ötesine geçerek ekonomik içeriği dikkate almak durumundadır.

Bu durumlarda vergi kanununun amacına uygun bir sonuca ulaşabilmek için özel hukuk kökenli kavramların özel hukuktan farklı olarak yorumlanması gerekmektedir. Burada ekonomik yaklaşımın yorum boyutu ortaya çıkmaktadır²⁷⁶. Burada daha çok vergi hukukunun amaçsal bütünlüğü nedeniyle özel hukukun vergilendirmeye ilişkin hukuki sonucunu etkileyip etkilemediği ve hangi düzeyde etkilediği denetlenmektedir. Eğer vergi hukuk kuralının yorumunda özel hukuk kurumlarına bağlandığı sonucuna ulaşıyorsa, bu durumda olaya ilişkin nitelendirme özel hukuk ölçütlerine göre yapılmalıdır. Örneğin eşlerin vergilendirmesinin amacı

²⁷⁴ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.12.

²⁷⁵ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, ss.12- 13.

²⁷⁶ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.140.

medeni hukukta evlilik kavramını esas alır, bu nedenle burada vergilendirme ilişkisi doğrudan medeni hukuktaki anlama bağlanmaktadır. Ancak evlilik ilişkisinin kötüye kullanımı yoluyla vergiden kaçınma durumu söz konusu ise bu durumda somut maddi olayda evlilik ilişkisinin arka planında işleyen ekonomik süreç vergilendirmede ön plana çıkacaktır. Bu kapsamda ekonomi yaklaşım vergi hukukunun, kendine özgü ilkeleri ve amaçları etrafında, özel hukukun biçim ve kalıplarının vergisel amaçlarla kötüye kullanılmasını önleme işlevini üstlenecektir²⁷⁷.

Sonuç olarak vergi hukukunda yer alan saf özel hukuk biçimlerine ilişkin ancak vergiden kaçınma koşulunda ekonomik yaklaşım uygulama alanı bulmaktadır. Bu nedenle olarak vergi kanunu kati olarak özel hukuk kavram ve kurumlarına atıfta bulunsa da özel hukuka dayalı yorum ve nitelendirme her seferinde yerinde olmayacaktır.

1.3.1.2.2.2. Kısmi Geçerlilik

Kendinde özgü ekonomik kavramların yanında yukarıda belirtildiği üzere vergi hukuku özel hukukun çok sayıda kavram ve biçimi ile bağlantılıdır. Bunun nedeni belirli özel hukuk düzenlemelerinin belirli ekonomik işlem veya durumları tetiklemesi ve bu nedenle ekonomik olarak belirli bir fayda elde etmek isteyen herkes faaliyetlerini özel hukuk biçimleri altında düzenlemek durumundadır²⁷⁸.

Kısmi (dolaylı) bağlantıda özel hukuk kavramları vergisel amaç doğrultusunda ekonomik kavramlara dönüştürülür. Burada da ekonomik yaklaşım uygulama alanı bulmaktadır²⁷⁹.

Bu tür kavramların özel hukuk ile bağlantıları devam etmektedir. Ancak bu bağlantının yanında aynı zamanda özel hukuktan sapma göstererek ekonomik durumlara bağlanan olaylar tanımlanmaktadır²⁸⁰.

Bu tür kavramların yorumlanmasında özel hukukun amaçsal bir önceliğinin olmadığından hareket edilmektedir. Burada özel hukukun yanında konumlandırılan

²⁷⁷ Tipke, v.d., *Steuerrecht*, s.189.

²⁷⁸ Hirschmann, *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes*, s.45.

²⁷⁹ Gassner, *Form and Substance in Tax Law: Austria*, s.125.

²⁸⁰ Tipke, v.d., *Steuerrecht*, s.11.

vergi hukukunun, vergi kanununun yorumlanmasında ortaya konulması gereken kendine özgü amacı vardır²⁸¹.

Gelir unsurları bu tür kavramlara örnek olarak verilebilir. Ayrıca kiralama, devretme, intifa hakkı, ömür boyu gelir, temlik, şirket, kar gibi özel hukuk kaynaklı kavramlar da bu gruba girmektedir. Burada kavramın özel hukuk anlamı vergisel olay için tek başına bir ölçüt olarak kabul edilmemektedir.

Buna ilişkin olarak söz konusu kavramlar her ne kadar başka hukuk alanlarından alınmış olsalar vergi hukuku açısından anlam ilişkisine göre, ilgili vergi kanununun amacına göre ve normun içeriğine göre yorumlanması gerekmektedir. Burada ne kavramın anlamının farklı şekilde anlaşılması ne de aynı şekilde anlaşılması için bir tahmine yer yoktur. Böylece, vergi hukuku için uygulanacak normun diğer hukuk alanındaki düzenleme içeriğinden her hangi bir şey alıp almadığının ve eğer aldıysa hangi ölçüde aldığına, uygulanacak normun amacı ve değerlendirmesine göre genel bir yaklaşım ile belirlenmesi gerekmektedir. Bu sorular esasen tüm hukuk alanları için geçerlidir ve aynı şekilde vergi hukuku için de geçerlidir. Burada ekonomik yaklaşım (daha doğrusu ekonomik yorum) amaçsal açıdan özel hukuk anlamının ve kullanımının belirleyiciliğini sınırlamaktadır²⁸².

Englisch geniş bir genelleme yapıldığında, vergi kanunlarında yer alan kısmi özel hukuk kaynaklı kavramların öncelikli olarak özel hukuk ile uyumlu olarak kullanılmadığını belirtilmektedir. Bunun yerine kavramlar vergi hukukuna ilişkin norm amacına göre yorumlanmaktadır. Örneğin, kiralama, devir, işyeri, kuruluş, emeklilik, intifa hakkı, faiz, teslimat, başlangıç sermayesi, sermaye çıkışı, kar payı gibi şirketler hukuku kavramları ile işçi, işveren gibi iş hukuku kavramları özel hukuk alanındaki anlamdan önemli ölçüde sapma göstermektedir. Bu şekilde, her ne kadar başka hukuk alanlarında kullanılsalar bile tüm kavramlar özel olarak vergi hukuku kavramları olarak algılanmalıdır²⁸³.

Vergi hukukundaki bu tür kavramları işlevlerinden dolayı özel hukuka kıyasla farklı bir içeriğe sahip olabilir. Çünkü vergi hukukuna alınmaları nedeniyle vergi hukuku kavramları haline gelir ve duruma göre özel hukuktan farklı bir işlev

²⁸¹ A.e.

²⁸² A.e., s.12.

²⁸³ A.e., s.12.

yüklenmiş olabilir. Bu nedenle her zaman buldukları bağlam içerisinde vergisel anlamlarına göre yorumlanmalıdır. Burada deyimsel, sistematik ve tarihsel yorum yöntemlerinin yanı sıra özellikle kanun koyucunun ekonomik amaçları ve anlamları dikkate alan amaçsal yorum farklı bir işleve sahiptir. Eğer yapılan yorum, vergi hukukunun özel hukuk kavramının anlamını değiştirmeden devraldığını ortaya koyarsa, bu durumda özel hukuk ilkelerine göre çözülmesi gereken bir ön soru söz konusudur. Eğer vergi hukuku kavramı özel hukuk kavramını ekonomik bir anlam kazanacak şekilde değiştirirse veya hukuki olay oluşturmak için doğrudan ekonomik kavramları kullanıyorsa, bu durumda özel hukuktaki anlamı doğrudan önemli değildir²⁸⁴.

Örneğin kiralama gelirleri arasında sadece borçlar hukuku kapsamındaki kiralama ilişkilerinden kaynaklanan gelirler değil, aynı zamanda kıyaslanabilir şekilde aynı kullanım haklarını devrinden kaynaklanan gelirler de vardır. Burada vergi hukuku kavram anlayışı özel hukuktaki kavramsal anlamlardan sapma gösterebilir²⁸⁵.

Bunun için bir başka örnek, iş gören kavramıdır. Vergi hukuku bu kavramı özel hukuktan alır ve bu kavramın hizmet ilişkisi düzenlemesi kanun koyucu için model teşkil eder. Gelir türleri itibarıyla iş gören ile işveren arasındaki farklılığın ortaya konulması ise, kanunun iş gören kavramını ekonomik amaçlara göre dönüştürmüş olduğunu gösterir. Bu durumda vergi hukukunu, özel hukuktan farklı olarak belirli bir zaman aralığını kapsayan bir anlaşmanın mevcudiyeti ve kişisel hizmet yükümlülüğü değil, bağımsız girişimci olarak girişimcilik riskinin var olup olmaması ilgilendirir. Gelir vergisi kanunu, kavramın işlevi uyarınca girişimcinin ekonomik yaşam açısından olağan olan durumunu tespit eder ve kavrar. Bu nedenle, özel hukuk uyarınca girişimci olarak kabul edilen acentenin, vergisel anlamda iş gören olarak kabul edilmesi söz konusu olabilir. Özel hukuk bu kapsamda vergi hukuku açısından yapılan değerlendirme için ancak dolaylı olarak önemlidir. Çünkü anlaşma ilişkisi ve bunun fiili uygulaması açısından, örneğin aylık sabit ücret, belirli bir çalışma süresi, yıllık izin hakkı ve giderlerin karşılanması söz konusu

²⁸⁴ Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.127.

²⁸⁵ Buna göre örneğin temlik kavramı, amaçsal olarak medeni hukuktaki aynı hukuk işlemlerine değil, bağlayıcı hukuk işlemlerine bağlanabilmektedir. Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.189.

olup olmadığı incelenmelidir ki bunlar genel kapsamda yapılacak olan değerlendirmeler sonucunda iş gören olarak bağımsız olunmadığının göstergeleridir²⁸⁶.

Vergi hukukunda hukuki olgular ekonomik kavramlarla tanımlanmış olsaydı, bu durumda yorum ve nitelendirme ilgili sorunlar olmaz veya en azından daha az olurdu. Kanunda tanımlanmış olan hukuki olayların artık sadece yorumlanmakla kalmayıp, aynı zamanda hukuk olaylarından ekonomi olaylarına çevrilmesi gerektiğinden, vergi hukukunun uygulanması (en azından kanundaki hukuki olaylar doğru ekonomik kavramlarla tanımlanmadığı sürece) artık sadece biçimsel hukuki (yorumlama) araçlarıyla sağlanamaz. Ekonomik yaklaşımın temel işlevlerinden biri burada ortaya çıkmaktadır. Bu görev vergi hukukunda somut olarak kanunun amacına karşılık gelen olguları ifade eden uygun hukuki biçimlerin oluşturulmasıdır. Ancak vergi kanunlarının tam ve açık olarak düzenlenmesi ile gerçekleştirilebilecek olan bu durum sağlanana kadar geçecek olan süre içerisinde ekonomik yaklaşımın ve ekonomi biliminin görevi, vergi kanunlarının uygulanmasında hukuk bilimine yardımcı olmaktır²⁸⁷.

Ancak kanun koyucu hukuki olayın tanımlanmasında özel hukuk kavramları kullanıyorsa, bu durum bir soruna neden olmaktadır. Sorun; söz konusu olayda özel hukuk kavramı ile birebir uyumlu olan olayın mı, yoksa ekonomik olarak buna eşdeğer her türlü olayın mı (özel hukuka göre farklı olmasına bakılmaksızın) vergi kuralı kapsama dâhil olduğudur. Diğer bir ifadeyle özel hukuk kavramı ile ifade edilen bir kural ekonomik yaklaşım altında (kuralın varlık nedeni uyarınca ekonomik işlemlerle tanımlanmış olarak) özel hukuk anlamından bağımsız olarak yorumlanabilir mi²⁸⁸?

Söz konusu sorunun çözümünde ekonomik temellere dayanmak büyük ölçüde vergi hukukunun ilke ve amacına uygundur. Ancak sadece özel hukuk kapsamında anlaşılabilen kavramların kullanılması ile vergilendirmenin belirli bir hukuki

²⁸⁶ Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.127.

²⁸⁷ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.203 – 204.

²⁸⁸ Dubs, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis**, s.570.

biçim ile sınırlandırılmasının amaçlanmış olup olmadığı, münferit kanunlarda ayrı ayrı değerlendirilmelidir²⁸⁹.

Örneğin, gayrimenkullerde hangi tür el değiştirmelerin vergilendirilmesi gerektiğinin belirlenmesinde ekonomik yaklaşım uygulanabilir. Vergi kuralında kullanılan el değiştirme kavramı, sadece gayrimenkullerin özel hukuk uyarınca el değiştirmesini mi kapsama alacak şekilde yorumlanmalıdır, yoksa üçüncü kişilere bir mülk üzerinde mülkiyet sahibi gibi tasarruf imkânı sunan her türlü hukuki işlem de bu kapsamda olacak mıdır? Bir emlak şirketinin tüm hisselerinin satılmış olması, saf bir özel hukuk bakış açısıyla şirketin mülkiyetinde olan arazilerin el değiştirdiği anlamına gelmez. Ancak bu olayda ekonomik yaklaşımın uygulanmasına izin verilirse, bu durumda hisselerin devrinin de ekonomik olarak el değiştirme ile aynı işlem olduğu sonucuna varılabilir. Bu durum gayrimenkullerin el değiştirmesi ile aynı vergisel sonucu doğurur. Diğer yandan bununla aynı sonuca varıldığında, arazinin şirketten şu ana kadar tüm hisseleri elinde bulunduran kişiye devri vergiden muaf olmalıdır. Çünkü özel hukuk uyarınca gerçekleşen el değiştirme herhangi bir ekonomik aktarım anlamına gelmemekte, sadece özel hukuk uyarınca ilişkilerin yeniden düzenlenmesi sonucuna götürmektedir. Bu durumda varlıkların etkin bir şekilde kaydırılması söz konusu değildir. Bu son cümlenin dayandığı ilke, ekonomik yaklaşımın bir bakıma özel hukuk yorumlamasının tamamlayıcısı olduğudur²⁹⁰.

Sonuç olarak vergi kanunlarında kullanılan özel hukuk kavramlarının mutlaka özel hukuktaki anlam ile örtüşmesi zorunlu değildir. Kuralın amacına yönelik olarak yapılan yorumlama, kuralın doğrudan ekonomik koşullara dayandığını gösteriyorsa, bu durumda dış hukuki biçime değil, ekonomik arka plana bakılmalıdır. Bu sonuç doğrudan ilgili kuralın yorumundan kaynaklanmaktadır. Bu durumda izleyen

²⁸⁹ Örneğin; geniş kapsamlı medeni ehliyet kavramı yanında, Türk vergi hukukunda buna karşılık vergi ehliyeti kavramı vardır. Kanuni ehliyet kavramı Türk Medeni Kanunu içinde, vergi ehliyeti Vergi Usul Kanunu içinde düzenlenmiştir. VUK m.9 içindeki vergi ehliyeti düzenlemesinde, kanun koyucu TMK'da yer alan kanuni ehliyete bir gönderme yapmış ancak vergi ehliyetini, medeni ve geniş anlamdaki ehliyetten ayırmıştır.

VUK m.9 içinde yer alan vergi ehliyeti düzenlemesi ile kanun koyucu, vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin, koşul olmadığını vurgulamıştır. Bunun anlamı, medeni ehliyeti bulunmayan bir kişi de yeri gelince vergi mükellefi olabilmektedir.

Dubs, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis**, s.576; Selahattin Tuncer, "Vergi Hukukunda Muvazaa-I", **Yaklaşım**, Sayı: 80, Ağustos 1999, ss. 18 – 24.

²⁹⁰ Dubs, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis**, ss.570 – 571.

bölümlerde açıklanacağı üzere vergiden kaçınma sorunsalı sadece kanunun ulaşmak istediği amaç temelinde özel hukuk ile bağlantılı olan durumlar ile sınırlı kalır²⁹¹.

1.3.1.2.2.3. Ekonomik Kavramların Geçerliliği

Vergi kanunları ekonomik yapı ile içiçedir. Özellikle gelir, faiz, temettü, maliyet, ithalat, ihracat gibi kavramlar ekonomik ilişkiler içinde gelişir. Bu nedenle bu tür kavramların yorumu ekonomi bilimine dayanır. Ancak vergilendirme ilişkisi kanun ile tanımlandığından bu tür kavramların hukuk bilimi temelinde formüle edilmesi gerekmektedir. Sonuçta belirleyici olan kanunda yer alan kurallardır²⁹².

Vergi hukukunun ekonomik kavramlara bağlanmasındaki temel sorun özel hukuk kavramlarından sapan vergi kavramlarının inşa edip edemeyeceği ve edebilirse, ne dereceye kadar edebileceğidir²⁹³.

Vergilendirmenin ilişkilendirildiği ekonomiye dayalı işlem veya durumlar büyük ölçüde özel (medeni) hukuk alanında düzenlenmiştir. Bunun temel nedeni özel hukukun, piyasa ekonomisinde ekonomik faaliyetlerin düzenlenmesi için kurumsal hukuki temelleri sağlamasıdır. Diğer bir ifadeyle özel hukuk kavramları, kişilerin ekonomiye dayalı sonuç veya fayda elde etmeye yönelik gerçekleştirdikleri hukuki işlemler için gerekli olan hukuki biçimleri ve kurumları sağlamaktadır. Vergi hukuku da zorunlu olarak özel hukukun bu biçim ve kurumlarına bağlanmaktadır. Özel hukuk üzerinden ekonomik olgulara yapılan bu bağlantıların ötesinde vergi hukuku zamanla kendine özgü bağımsız kavramlarını da türetmektedir²⁹⁴.

Vergi hukuku ekonomik olaylara ve işlemlere bağlı olduğundan, kendi ilke, amaç ve ihtiyaçları temelinde otonom olarak kendi hukuki kavramlarını ve biçimlerini oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi hukuku, ekonomik olgulara (durum, işlem ve ilişkilere) bağlı olduğundan ve bunların hukuki biçimini ekonomik özüne göre daha az dikkate aldığından, kendi görevleri ve ihtiyaçları çerçevesinde

²⁹¹ Zuber, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, ss.4 – 5.

²⁹² Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 8.Baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, ss.12 – 13.

²⁹³ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 59.

²⁹⁴ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.11.

otonom olarak kendi hukuki olaylarını ve aynı zamanda kendi terimler dizgesini oluşturmaktadır²⁹⁵.

Burada söz konusu olan kavramlar, günlük ticari dil veya işletme ekonomisi gibi ekonomi biliminin başkaca alanlarından alınan ve yorumlanmalarında ekonomik anlam ve amacına dikkat edilmesi gereken kavramlardır. Dolayısıyla bu anlamda vergi hukukunda ekonomik bir yaklaşımın söz konusu olması zorunludur²⁹⁶.

Ancak burada ekonomik yaklaşım kavramların yorumlanmasında değil, oluşturulmasında söz konusudur.

Vergi hukuku bu aşamada ekonomik yaklaşım ile ekonomik yaşamdaki işlem ve sonuçları kendine özgü vergi hukuku kavramlarına dönüştürme olanağına kavuşur²⁹⁷. Vergi hukukunun kökleri ekonomik yaşamda yer alan durumlara bağlandığı özel kavramlara örnek olarak, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve gerçek lehtar²⁹⁸ gibi kavramlar verilebilir.

Özellikle gelir vergisi hukuku içinde barındırdığı kavramlara ilişkin olarak büyük ölçüde kendine özgü bir yaklaşım içerisindedir. Buna göre kavramlara kendine özgü bir içerik sağlamaktadır. Gelir vergisi hukukunun geleneksel hukuk kavramlarından ayrı tutulması, onlarca yıldır vergi kavramlarının bağımsızlığından söz edilmesine ve bu yeni kavramların vergi hukukunun ekonomik kavramları olarak anılmalarına neden olmuştur²⁹⁹.

²⁹⁵ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.89; 187.

²⁹⁶ Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.124.

²⁹⁷ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.45.

²⁹⁸ Beneficial Owner:

“Verilen çeşitli örneklerde temsilci, vekil, yediemin veya yönetici olarak hareket eden bir kanal (şirket), şirket kar payının alıcısı gerçek lehtar değildir, çünkü aldığı kar payı üzerinde tam bir kullanma veya faydalanma hakkına sahip değildir ve bu kar payı alıcıya ait değildir. Kar payı alıcısının bu kar payı üzerinde sahip olduğu yetkiler de gerçekte kar payını başka birine devretmesi zorunluluğu (sözleşmesel, güvene dayalı veya başka bir yükümlülükten dolayı) çerçevesinde sınırlıdır. Kar payının alıcısı, kar payını kullanma ve üzerinde serbestçe tasarruf edebilme hakkına herhangi bir sözleşmesel veya hukuki zorunluluk nedeniyle kar payını başkasına devretmekle sınırlı olmadan sahip olduğu zaman gerçek lehardır. Böyle bir zorunluluk genelde ilgili hukuki belgeler sonucu olsa da alıcının kar payını kullanmada ve üzerinde serbestçe tasarruf, etme hakkına sahip olmadığının (faiz veya gayrimaddi hak bedeli) açıkça görüldüğü durum ve koşullardan da çıkarılabilir.”

Adolfo Martin Jiménez, Ulusal Hukuktaki Genel Vergiden Kaçınmayla Mücadele Hükümleri ve Vergi Anlaşmaları, (Çeviren: Yrd. Doç. Dr. Ertuğrul Akçaoğlu), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, ss. 419 – 420.

²⁹⁹ Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, s.116.

Vergi hukukunun ekonomik kavramları ifadesi sıklıkla yanlış anlaşılmalara yol açmıştır. Bu ifade, hiçbir şekilde vergi hukukunun hukuki kavramları esas almaktan vazgeçtiği anlamına gelmez. Bu ifade, vergi hukukunun özel hukuktan veya genel hukuk düzeninden ayrılması anlamına da gelmemektedir. Burada vurgulanması gereken, hukuki kavramların esas alınmasından hiçbir şekilde vazgeçilmediği ve tümüyle ekonomi bilimi kavramlarına odaklanılmadığıdır. Vergi hukukunun ekonomik kavramı ile ifade edilmek istenen, vergi hukukunun, ekonomik olgulardan aldığı ve içeriklerini kesin çizgilerle sınırladığı kavramların, vergi hukuku kavramları olarak belirgin bir vurgularının olduğudur. Burada üzerinde durulması gereken gelir ve tüketim vergileri başta olmaz üzere vergilendirmenin ekonomik işlemlerle ilişkili olduğu, tüm ekonomik – hukuki olayları kapsadığı ve bu ekonomik işlemlerle ilgili değişikliklere tepki gösterdiğiidir. Böylece vergi kanunlarının düzenlenmesinde ve uygulanmasında çok çeşitli ekonomik – hukuki olayın olması kendiliğinden ortaya çıkan bir durumdur. Tüm bu düşüncelerden ötürü vergi hukukunun ekonomik kavramı ifadesi ortaya çıkmıştır. Bu ifade, bu kavramların ekonomide gerçekleşen olaylara dayanarak hazırlandığına ve örneğin gelir vergisi kanunu gibi hukuk kurallarının içerisinde yer aldıkları şekliyle seçildiğine ve şekillendirildiğine dikkat çekmek için kullanılmaktadır. Spitaler'in ifadesiye, ekonomik düşünceler bu kavram terminolojisi için hammadedir³⁰⁰.

Bu durum aynı zamanda özellikle gelir vergisi hukukunun (çok belirgin olan ekonomik yaklaşım nedeniyle) kendi kavramlarını ve kurallarını oluşturmak zorunda olmasının temel nedenidir. Gelir vergisi hukukunda bağımsız hukuk kavramları arayışının gittikçe daha fazla ön plana çıkması, bu bağımsız kavram oluşturma işlemi için yer açılmasını gerektirmektedir. Bunun için de özel hukuk kavramlarının, belirleyici olarak kullanılmadıkları durumlarda, yok edilmesi gerekmektedir. Bunun sonucunda ekonomik yaklaşım ile gelir vergisi hukuku kavramsal açıdan en bağımsız alan olmuştur. Bunu kendi başına buyruk olduğundan değil, burada ortaya konulan şartlar uyarınca zorunlu olarak yapmıştır. Böylece yıllar içerisinde vergi hukukunun

³⁰⁰ Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, ss.116 – 117.

genel olarak bağımsız ve kendine özgü bir hukuk alanına dönüştüğü gözlemlenmiştir³⁰¹.

1.3.2. Ekonomik Yaklaşımın Hukuk Yöntembilimindeki Konumunun Belirlenmesi

Ekonomik yaklaşım, yorumlamanın sınırlarında hareket eder. Bu nedenle de bu yaklaşımı genel hukuk yöntemlerinin dışına çıkmayacak bir şekilde uygulamak bir gerekliliktir. Ancak tarihsel süreçte yer verildiği üzere bunu sağlamak her zaman mümkün olmamıştır. Bu süreçte ekonomik yaklaşım açık ve belirgin olmayan bir şekilde vergi idaresi tarafından amaçlanan mali sonuca ulaşmaya yönelik bir şekilde kullanılmıştır³⁰². Bu nedenle ekonomik yaklaşımın hukuk yöntembilimdeki konumun ortaya konulması yöntemin uygulanmasında ve sınırının çizilmesinde önem taşımaktadır.

1.3.2.1. Hukukta Yöntem

Hukuk yöntembilimine ilişkin tartışmalar; hukukun tanımı, amacı, işlevi ve uygulanması konularında yoğunlaşmaktadır. Tartışmaların merkezinde hukuk kurallarının uygulanmasında hukuk uygulayıcılarının görevleri ve yetkileri yer almaktadır. Bu kapsamda hukukun kanun veya norm (kural) düzeyine indirgenip indirgenemeyeceği, normların uygulanmasında nasıl bir yöntemin izleneceği, uygulayıcının normda yer alanın ötesinde sonuçlara ulaşip ulaşamayacağı

³⁰¹ A.e., s.118.

Bu duruma ilişkin çok belirleyici bir örnek, gerçek lehtar kavramıdır. Vergilendirme, ekonomik mali güce sahip olan kişiye, yani ekonomik bir mal üzerinde tasarruf hakkı olan ve bu maldan sürekli olarak fayda sağlayan kişiyi hedefler. Burada ekonomik yaklaşımla elde edilen sonuç, eşyanın ekonomik faydayı elde eden kişinin servetine dâhil edilmesi gerektiğidir. Yine de vergi hukuku medeni hukuktaki mülkiyet kavramı ile yapılan bu ilişkilendirmeyi bir kanuni düzenleme üzerinde tanımlamalıdır. Ancak mülkiyetin “ekonomik maliklik” üzerinden tespit edilmesi gerçeği bundan dolayı değişmez.

Urbas, *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht*, s.93.

³⁰² A.e., s.154.

tartışılmaktadır³⁰³. Bu alanda özellikle yorum ve nitelendirme hukuk yöntembiliminin temel uğraş ve tartışma konularının başında gelmektedir³⁰⁴.

Günümüz açısından hukuk normlarının uygulanması sorunu kuramsal ve yöntemsel açıdan genel olarak çözümlenmiş bir sorun olmakla birlikte tarih boyunca pek çok kuramsal akım, hukukun tanımına ve nasıl uygulanması gerektiğine ilişkin cevaplar aramıştır³⁰⁵.

Hukuk kurallarının uygulanması bağlamında kuralların yorumlanmasında ve olguların nitelendirilmesinde izlenen yöntemler çağlar boyu değişik akımların etkisi altında kalmıştır³⁰⁶. Konu ile ilgili olarak farklı hukuk ekolleri ve yaklaşımları hukukun uygulanması ve özellikle yorum konularında farklı yöntemler geliştirmişlerdir³⁰⁷. Bu kuramsal ve yöntemsel akımlar iki kutup arasında gidip gelmiştir³⁰⁸.

Hukukun toplumsal düzeni sağlama işlevinin ön plana çıktığı biçimci yaklaşımlar, hukukun kesinliği, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri temelinde yükselmektedir. İkinci kuramsal akım ise; hukuku adalet ve toplumsal çıkarların dengelenmesi işlevi temelinde kavramaktadır. Bu kapsamda hukukun amacını toplumsal çıkar dengeleri ve değerler belirlemektedir. Bu tür akımlar amaçsal hukuk yaklaşımları başlığı altında toplanmaktadır³⁰⁹.

³⁰³ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.5.

³⁰⁴ Sevtap Metin, **Hukuk Normunun Yorumu**, İstanbul, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2002, s.v.

³⁰⁵ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 36 – 37; Işıktaç, Metin, **Hukuk Metodolojisi**, s.42; Selahattin Keyman, “Hukukta Bir Tanım Denemesi”, Ankara, **Akif Erginay’a 65’inci Yaş Armağanı**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1981, ss. 6 – 7; Ernest Hırş, **Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi Dersleri**, Güncel Dile Uyarlayan Selçuk Baran (Veziroğlu), 3. Tıpkı Basım, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2001, s.108; Yasemin Işıktaç, **Hukuk Felsefesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s.73.

³⁰⁶ Rona Serozan, **Medeni Hukuk Genel Bölüm Kişiler Hukuku**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2015, s. 123.

³⁰⁷ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 36 – 37; Işıktaç, **Hukuk Felsefesi**, 2010, s. 73.

³⁰⁸ Serozan, **Medeni Hukuk, Genel Bölüm Kişiler Hukuku**, s. 123; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.154.

³⁰⁹ Hukukun ana işlevleri adaletin gerçekleşmesi (etik işlev), pratik yararın gerçekleştirilmesi (sosyal olgu işlevi) ve düzenin sağlanması (norm işlevi) olarak belirtilmektedir. Hukukun sanat olarak uygulanması söz konusu üç işlev arasında dengeli bir ilişkinin kurulmasını gerektirmektedir.

Işıktaç, Metin, **Hukuk Metodolojisi**, ss.42 – 46; Keyman, **Hukukta Bir Tanım Denemesi**, ss. 6 – 7; Hırş, **Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi Dersleri**, s.108; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.154; Atiyah, Summers, **Form and Substance in Anglo-American Law A Comparative Study of Legal Reasoning, Legal Theory, and Legal Institutions**, s.3.

1.3.2.1.1. Biçimci Yaklaşımlar ve Kavram Hukukçuluğu Ekolü

Biçimci yaklaşımlar (özellikle hukuki pozitivizm anlayışı), hukuku, rasyonel ve mantıksal temeller üzerine oturtarak bilim haline getirme yönündeki girişimlerin sonucu olarak ortaya çıkmıştır³¹⁰.

Biçimci yaklaşımlar; hukuki güvenlik, hukukun kesinliği ve hukuki belirlilik gibi hukukun düzen işlevini ön plana çıkaran ilkeler temelinde yükselmektedir. Diğer bir ifadeyle bu yaklaşımlarda hukukun düzen işlevi adalet işlevinin önüne geçmektedir. Bu yaklaşımlarda hukuk, devletin zorlama gücü ile desteklenen kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır³¹¹.

Biçimci yaklaşımda norm (kural), hukuk düzeninin temel unsurudur. Burada norm, tamamen biçimsel bir ifadedir. Hukuk kuralları, en yüksek egemenlik sahibi tarafınca belirlenmektedir. İşin esasında hukuk kuralları, kendilerini koyan makam yüzünden üstün durumdadırlar. Bu kapsamda biçimci kuramlarda iki unsur ön plana çıkmaktadır bunlar³¹²:

- i- Norm (kural) kavramı
- ii- En yüksek egemenlik sahibi kavramı (Tanrı, hükümdar, millet)³¹³

Biçimsel hukuk kuramları açısından kuralların içeriği önemli değildir. Biçimsel açıdan kuralların belirli bir egemenlik iradesinin sonucu oluştuğunu bildirmekle yetinirler. Kuralların içeriğine değinmeden, onların biçimsel öğelerini incelemekle ilgilenirler. Biçimci yaklaşımda kural, belirli bir içeriğe sahip olduğu için değil, belirli bir biçime büründüğü için geçerlidir³¹⁴. Kuralların içeriğinin bir önemi yoktur. Bu nedenle esas olan kuralların biçimini kavramaktır. Bu durumda

³¹⁰ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 36 – 37; Işıқтаç, **Hukuk Felsefesi**, s.73.

³¹¹ Işıқтаç, Metin, **Hukuk Metodolojisi**, s.43; Keyman, **Hukukta Bir Tanım Denemesi**, s. 8.

³¹² Hırş, **Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi Dersleri**, ss. 108 – 110.

³¹³ Çeşitli biçimci kuramlarda en yüksek egemenlik sahibi üç kavram içinde ifade edilmektedir. Bunlar: Tanrı, hükümdar ve millet olarak belirtilmektedir.

Hırş, **Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi Dersleri**, s.110.

³¹⁴ Kemal Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu**, Ankara, US-A Yayıncılık, 1998, s.79; Hırş, **Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi Dersleri**, s.147.

hukuk biliminin görevi, gerçek hukuki yaşamı, anlamak ve anlatmak değil, salt biçimsel hukuk kavramlarını ortaya çıkarmaktır³¹⁵.

Biçimci yaklaşımların etkisi altında kalmış olan kural ve kavram hukukçuları soyut kurallara ve kavramlara sıkı biçimde bağlıdır. Biçimsel ve tek yanlı bir tümden gelim yöntemi benimsemişlerdir. Kanunda yer alan kurallar amaçsız ve renksizdir. Bu kutupta yer alan yaklaşımlar kanunda yer alan kuralların arkasındaki maddi çıkar, gereksinim ve amaç ile ilgilenmezler. Kanun kurallarını ve hukuki kavramları özerk ve değişmez kalıplar olarak kabul ederler. Bu kural ve kavramlardan alt kural ve kavram türeterek bunlara uygulanacak kuralı belirlerler. Bu şekilde, hukuk uygulaması mekanik, salt mantıksal bir eyleme indirgenir. Söz konusu eylemde ekonomik, siyasi, ahlaki veya toplumsal değerlendirmelere yer verilmez³¹⁶. Hukuksal kuralların uygulanmasında uyum, birlik ve kesinlik ön plana çıkar. Bu kapsamda normların uygulanmasında uygulayıcının işlevi, soyut olay (hukuk kuralı) ile somut olay (gerçekleşen olay) arasındaki örtüşmeyi saptamakla sınırlıdır³¹⁷.

Kişilerin davranışındaki amaç veya güdüler hukuki açıdan önem taşımaz. Söz konusu yaklaşımlarda, kişilerin belli biçimlere uygun davranmaları yeterlidir³¹⁸.

Bu çerçevede biçimsel yaklaşımda esas olan hukukun düzen işlevinin gerçekleşmesi, hukuki kesinlik ve belirlilik ilkelerinin hayata geçirilmesidir. Bu kapsamda deyimisel (lafzi), sistematik ve tarihsel yorum yöntemleri, biçimsel yaklaşımın benimsediği yöntemlerdir. Biçimsel ekol, yorumu dar ve biçimsel anlamda kabul etmektedir. Bu şekilde yorum ile boşluk doldurma, kanunun bu yol ile tamamlanması ya da düzeltilmesi kesin olarak reddedilmektedir³¹⁹.

³¹⁵ Vecdi Aral, **Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları**, 3. Baskı, İstanbul, On İki Levha, 2012, s.178; Vecdi Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, 7. Baskı, İstanbul, On İki Levha, 2012, ss.17 – 18; Hırş, **Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi Dersleri**, s.31; Atiyah, Summers, **Form and Substance in Anglo-American Law A Comparative Study of Legal Reasoning, Legal Theory, and Legal Institutions**, ss.412 – 413.

³¹⁶ Serozan, **Medeni Hukuk Genel Bölüm Kişiler Hukuku**, s.123.

³¹⁷ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 36 – 37; Işıқтаç, **Hukuk Felsefesi**, s.73.

³¹⁸ Aral, **Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları**, s.178; Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, ss.17 – 18.

³¹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.22; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.117. Vergi hukukunda boşluk doldurma için bakınız: İdris Hakan Furtun, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma - Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Ankara, Yetkin, 2009.

Hukukun uygulanmasının biçimsel mantığa aşırı bağlı kalınması, yorum ve nitelendirmeyi hukukun toplumsal amaçlarından ve özellikle adalet amacından uzaklaştırmaktadır³²⁰.

Biçimsel yaklaşımlarda hukukun uygulanmasında sınırı normun biçimi (lafzı) çizmektedir. Ancak norm içeriksiz bir biçim değildir. Bu nedenle biçimsel yaklaşım hukukun uygulanmasında gerçeği tam olarak kavramada eksik kalmaktadır.

Biçimsel yaklaşımlarda, hukuk kuralları normatif açıdan incelenmektedir. Bu incelemeler hukukun içyapısının açıklığa kavuşturulmasında ve düzen işlevi ile hukukun kesinliği ve belirliliğini sağlanması konusunda büyük katkılarda bulunmuştur. Bununla birlikte, biçimsel yaklaşım, hukukun bir toplumsal olgu olarak incelenmesi konusunda eksik bir çaba göstermemiştir. Bu nedenle söz konusu yaklaşım, hukukun toplumsal etkenler taraftan etkilendiği ve değişime uğradığı gerçeğine yabancı kalmış, bunu bilimsel incelmenin dışında bırakmıştır. Oysa tarihte yaşanan deneyimler kanıtlamaktadır ki; hukuk ile toplum arasında karşılıklı bir etkileşim vardır. Toplumsal ve ekonomik değişimin hukuk anlayışı üzerindeki etkilerini gösteren çok sayıda tarihsel örnek vardır. Fransız Devriminin bireyci felsefesinden etkilenen Fransız Medenî Kanunu, sanayi devriminin biçimlendirdiği yeni düzen ve buna bağlı ortaya çıkan sorunlar karşısında, bu yeni gereksinmelerine uydurulmuştur³²¹. Bu nedenle, Keyman'ın ifadesiyle *“hukukun hem toplumsal değişimleri yansıtan bir ayna hem de toplumun biçimlendirilmesinde, yani belli toplumsal amaçlara ulaşılmasında kullanılan güçlü bir araç olduğu gerçeği inkâr edilemez.”*³²²

Hukukun, toplumsal ve ekonomik içerikten bağımsız incelenmesi biçimsel yaklaşımların bilimsel alandaki eksikliği olarak kabul edilmektedir. Nitekim saf biçimsel yaklaşımlar hukukun toplumsal amaçları gerçekleştirmek üzere bir araç olduğu düşüncesini arka plana itmekte ve hukuku amaç olarak kabul etmektedirler. Bunun bir sonucu olarak da hukukun incelenmesi ve uygulanması saf biçime dayalı mantıksal bir yönetime indirgenmektedir.

³²⁰ Çilingir, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.96.

³²¹ Işıktaç, Metin, **Hukuk Metodolojisi**, s.43.

³²² Keyman, **Hukukta Bir Tanım Denemesi**, ss. 10 – 11; Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, ss.42 – 43.

Hukukun belirli toplumsal amaçlara ulaşmada başvurulan bir araç olarak incelenebilmesi için her şeyden önce, bu aracının malzemesini oluşturan yürürlükte olan hukukun, yani normların – kuralların ayrıntılı olarak incelenmesi gerekmektedir. Bu zorunluluk, hukukta biçimsel mantığın önemini ortaya çıkarmaktadır. Ancak hukukta saf biçimsel mantık ile yetinildiği durumda, toplumsal bir olgu olan hukuk toplumsal özünden soyutlanır. Bu durumda hukuk toplumsal gereksinmelere cevap veremez. Bu nedenle, hukuk alanındaki biçimsel yaklaşımların, hukukun toplumsal amaçlar temelinde işlevsel açıdan incelenmesi ile tamamlaması bir zorunluluktur³²³.

1.3.2.1.2. Amaçsal Yaklaşımlar

Hukuk toplumsal hayatta kişilerin davranış ve ilişkilerini düzenlemektedir. Bu nedenle hukuk, ancak bir toplum içerisinde var olabilir. Bu açıdan, hukuk toplumsal gerçekliğe bağlı olmak zorunudur. Hukuk adalet ve düzen işlevlerini görebilmek için, toplumun ihtiyaçlarını karşılamak ve onun koşullarına uymak zorunudur. Diğer bir ifadeyle, hukukun işlevi, toplumsal ihtiyaçları ve çıkarları soyut kurallara bağlamaktır. Bu anlamda hukuk amaçsaldır, amaca bağlıdır³²⁴.

Hukukun uygulanmasındaki temel amaç biçimsel mantık kuralları temelinde en mükemmel sonuca ulaşmak değildir. Hukukun temel toplumsal amacı, toplumun ve kişinin yaşantısının gelişebileceği bir çevre ve düzen oluşturup bunun devamını sağlamaktır³²⁵.

İşte amaçsal yaklaşımlarda, hukuk biliminin temel görevi, hukukun toplumsal amacını ortaya çıkarmak ve buna uymaktır. Amaçsal yaklaşımda hukuk kurallarının temelinde bulunan toplumsal ve ekonomik gerçekler dikkate alınmaktadır. Amaçsal yaklaşım akımları, hukuku toplumsal yarar ve çıkar ilişkileri temelinde değerlendirmektedir. Bu kapsamda hukukun işlevini çıkarların tespiti, ölçülmesi ve dengelenmesi olarak belirtmektedir³²⁶.

³²³ Keyman, **Hukukta Bir Tanım Denemesi**, ss. 11 – 12.

³²⁴ Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, ss.26 – 27.

³²⁵ Selahattin Keyman, “Hukuki Pozitivizm”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 35, S: 1-4, 1978, s. 51.

³²⁶ Keyman, **Hukukta Bir Tanım Denemesi**, ss. 12 – 13.

Amaçsal yaklaşımda temel alınan ana yorum yöntemi, amaçsal yorumdur³²⁷.

Amaçsal yaklaşım altında iki ana akım hukuk ekolü konumlandırılabilir. Bunlar, serbest hukuk ekolü ile menfaatler içtihadı ekolüdür.

1.3.2.1.2.1. Serbest Hukuk Ekolü

Serbest hukuk ekolü, hukukun uygulamasında; hâkimin faaliyetini hukuk yaratma düzeyine taşımaktadır. Bu yaklaşımda hâkim, yazılı kurallarla bağlı olmaksızın serbest bir şekilde karar verme yetkisine sahiptir³²⁸.

Serbest hukukçular kanun kurallarını rafa kaldırıp, salt somut olay adaletine ilişkin hakkaniyet yargılarına bağlanırlar. Bu ekolde hukuki sonuç somut olayın kendine özgü yapısından ortaya çıkarılır. Belirli değer yargıları temelinde yargı üreten somut olaya ilişkin adalet hissi belirleyici bir rol oynar³²⁹.

Serbest hukuk ekolünde hukukun uygulanmasında hareket noktası hakkaniyet ve dürüstlük kurallarına uygunluktur. Hukukun uygulanması bu iki ilkeye uygun olmalıdır. Biçimci yaklaşıma göre belirlenen sınırlar aşılmıştır. Serbest hukuk ekolü bu anlamda hâkim adaletine fırsat tanımaktadır³³⁰.

1.3.2.1.2.2. Menfaatler İçtihadı (Çıkarların Dengelenmesi) Ekolü

Menfaatler içtihadı ekolünde hukukun temel amacı toplumsal çıkar çatışmalarını taraflar açısından tahammül edilebilir bir uzlaşma sınırı içinde çözmektir. Burada hukuku uygulayacak kişinin, kararının toplumsal etkilerini ve sonuçlarını bilimsel ve tarafsız bir biçimde ölçmesi gerekmektedir³³¹.

Menfaatler İçtihadı ekolüne göre, her kuralın temelinde ekonomik çıkar çatışması ve söz konusu çatışma karşısında kanun koyucunun benimsediği siyasal ve toplumsal bir tercih yatmaktadır. Bu çerçevede kanun koyucu belirli bir maddi çıkarı

³²⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.22; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.117.

³²⁸ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 36 – 37; Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu**, s.55.

³²⁹ Serozan, **Medeni Hukuk Genel Bölüm Kişiler Hukuku**, ss.123 – 124.

³³⁰ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.25.

³³¹ Keyman, **Hukuki Pozitivizm**, s. 51.

üstün tutmakta veya çatışan çıkarları dengeleyip uzlaştırmaktadır. Diğer bir ifadeye her hukuk kuralının özünde belirli bir çıkar çatışması ve bu çatışma karşısında kanun koyucunun ortaya koyduğu bir siyasal ve toplumsal tercih vardır. Kanun koyucu belirli bir çıkarı üstün tutar, çatışan çıkarları dengeler ve uzlaştırır³³².

Hukuk uygulayıcısının görevi kuralın özünde yer alan çıkarları saptayarak, kanun koyucunun çatışmayı niçin ve nasıl çözdüğü konusundaki değer yargısını somut olaya uyarlamaktır. Diğer yandan somut olayın nitelikleri ve somut olayda hukuki sonucun neden olacağı toplumsal ve ekonomik sonuçlar da dikkate alınır³³³.

Menfaatler içtihadı yaklaşımında hâkime hukuki uyumsuzlukların arka planında yer alan çıkar çatışmalarını tespit etme ve çıkarları dengeleme görevleri yüklenmektedir³³⁴.

Hâkim normatif hukuk içinde kalmakla birlikte, yaratıcı bir görev de üstlenmektedir. Bu kapsamda hâkim için önemli olan, kanunun en iyi uygulanma amacının ne olacağını tespit etmektedir³³⁵.

Bu temelde amaçsal yorum yöntemi temelde çıkara dayalı hukuk ekolüne dayanmaktadır. Bu ekolün kurucusu olan Jhering'e göre amaç hukukun temelidir, varlık nedenidir. Diğer bir ifadeyle kanunları oluşturan şey onların amaçlarıdır. Jhering öğretisinde her bir hukuk kavramının ve her bir hukuk normunun bir veya birden fazla amaca hizmet ettiğini ortaya koymaktadır. Çıkarlara ve çıkar ilişkilerine dayanan hukuk biliminde hukukun amacını çıkar çatışmalarının çözülmesi olarak ifade etmektedir³³⁶. Bu kapsamda örneğin vergi hukukunda, bir tarafta devletin mali çıkarları ve diğer tarafta ise kişilerin işlemlerini planlama ve en az veriyi ödeyecekleri hukuki biçimleri seçme özgürlüğü vardır. Vergi hukukunun uygulanması bu çerçevede var olan iki çıkarın dengelenmesi sanatıdır³³⁷.

³³² Serozan, **Medeni Hukuk Genel Bölüm Kişiler Hukuku**, s.124.

³³³ A.e., s.124; 126.

³³⁴ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 34 – 35; Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu**, s.55.

³³⁵ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.125.

³³⁶ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.86.

³³⁷ Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungs- und -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.199, Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.190; Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.188.

1.3.2.2. Ekonomik Yaklaşımın Konumu

Ekonomik yaklaşım ilkesi, hukukunun salt biçimsel ve mantıksal yöntemler temelinde uygulanmasının önüne geçmektedir. Bu şekilde olguların gerçekleşen yüzünü tüm gerçekliği ile kavramayı amaçlamaktadır. Olguları ekonomik özellikleri temelinde yorumlamakta ve nitelendirmektedir.

Ekonomik olarak anlamlı olamayan veya ekonomik bir içerikten yoksun olan işlemler veya durumlar hukuki (özellikle vergi hukuku) açıdan dikkate alınmayacaktır. Ekonomik yaklaşımın temel amacı gerçekleşen ekonomik sonuçları hukuki açıdan tespit etmek ve bunu yaparken hukuki biçimlere takılmamaktır. Burada amaçlanan, hukuki olguları ekonomik özü itibariyle anlamak ve ekonomik sonuçları ile değerlendirmektir. Ekonomik yaklaşımın esas özü budur³³⁸.

Gerçekleşen olgular, ekonomik içerikleri ile sürekli olarak ilişki içinde kalacaktır. Ekonomik yaklaşım böylece biçimsel ve kavramsal hukuk yaklaşımının karşısında konumlanmaktadır³³⁹.

Şanver bu konumlanmayı yorumda hukuksal biçimin benimsenmemesi olarak ifade etmektedir³⁴⁰. Hukuk yöntembiliminde ekonomik yaklaşım amaçsal kuramlar grubunda yer almaktadır³⁴¹.

Bu bağlamda ekonomik yaklaşım kavramsal hukuk akımına karşı bir mücadele söylemidir. Enno Becker ekonomik yaklaşımı (RAO m.4) Jhering'in bilimsel rakiplerine karşı zaferi olarak ilan etmiştir³⁴². Becker, ekonomik yaklaşım ile vergi hukuku uygulamasından "harf tapınmasını", "biçimselliği ve şekilciliği" ve "ölü kanun koyucu ile yorumu" dışlamayı amaçlamıştır³⁴³.

Buna göre hukukun uygulanmasında olgular kavramların lafzi anlamı ile sınırlandırılmamalıdır. Toplumsal olguların özünden hareket edip olayın kendisi tespit edilmelidir. Bu şekilde hayatın gerçeği ve aynı zamanda ekonomik olan fiilen

³³⁸ Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, s.112.

³³⁹ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 62 – 63; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.66; Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, s.112.

³⁴⁰ Şanver, **Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku**, s.23.

³⁴¹ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.65.

³⁴² Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.86.

³⁴³ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.26; Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, s.13.

tespit edilebilecektir. Anglo – Amerikan hukuk öğretisindeki (özellikle vergi hukuku alanında) uzantısı gibi ekonomik öz hukuki biçime üstün tutulmaktadır³⁴⁴.

Ekonomik yaklaşımı menfaatler içtihadı ekolü üzerinden açıklayan Enno Becker, vergi kanunlarının uygulanmasında iki çıkarın çatıştığına işaret etmektedir. Bu kapsamda ekonomik yaklaşım devlet ile vergi yükümlüsü arasındaki çıkar çatışmasının dengelemeye hizmet etmektedir³⁴⁵. Bu düzlemde vergi kanunlarının amacı, olabildiğince yüksek gelir elde etmeye çalışan devletin çıkarlarıyla olabildiğince az vergi ödemek isteyen vergi yükümlüsünün çıkarları arasındaki çatışmayı çözmek ve bir dengeye bağlamaktır. Kanun koyucu bu çıkar çatışmasında, vergi doğuran ve vergi doğurmayan durumlar arasında bir sınır çizmektedir. Bu şekilde vergi hukukunda kuralların amacı, vergilendirmenin bağlandığı veya vergi istisnalarının veya muafiyetinin ortaya çıktığı tipik durumları tespit etmektir³⁴⁶.

Vergi Hukuku alanındaki kamu yararı (devlet) ile birey çıkarları (vergi yükümlüsü) arasındaki çatışmanın vergilendirmeye ilgili yöntem kuralları aracılığı ile duyarlı bir biçimde dengelemesi gerekmektedir³⁴⁷. Bu anlamda vergilendirme yöntemlerinin iki boyutu ortaya çıkmaktadır: devletin vergi alacağına mali güç temelinde saptamasını sağlamak ve yükümlüye hukuksal güven sağlamak.

Bu nedenle; ekonomik yaklaşım çerçevesinde hukuksal güvenliği koruyan biçimsel hukuki yaklaşımlar tamamen yok sayılamaz. Hayatın gerçekleri ve gereksinimleriyle örtüştürülebildiği ölçüde arka plana itilir ki bu da, normun anlamına ve amacına bağlıdır. Bu şekilde ortaya konulması gereken ekonomik yaklaşımın, kesin olarak hukuk yöntembilimi kapsamında yer aldığıdır. Bu açıdan ekonomi kuramından bağımsızdır. Ekonomi bilimi sadece kanun koyucu aracılığı ile hukukun uygulanmasına dâhil edilebilir. Burada ekonomi bilimi dolaylı olarak normların yorumlanmasında ve olguların değerlendirilmesinde kullanılmaktadır (kanun koyucunun ve anayasanın izin verdiği ölçüde). Kanunun amacı ve ekonomik

³⁴⁴ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.26; Ismer, **Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht**, s.211.

³⁴⁵ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 34 – 35; Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu**, s.55.

³⁴⁶ Enno Becker, **Reichsabgabenordnung**, Berlin, 1930, s.43'den aktaran; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.86.

³⁴⁷ Selim Kaneti, “Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 123, Kasım 1991, ss.35 – 49.

gerçekler birlikte değerlendirilmeli, gerçekleşen fiili ekonomik durum ve hukuki durum karşılıklı olarak incelenmelidir. Ekonomik yaklaşım bu durumda gerçekliğin ekonomik açıdan tespitine yönelik bir ilkedir³⁴⁸.

1.3.2.3. Ekonomik Yaklaşımın Vergi Hukukuna Özgünlüğü

Ekonomik yaklaşım vergi hukuku dışındaki diğer hukuk alanlarında sınırlı bir bilimsel ilgiyle karşılaşmış bir konudur³⁴⁹. Geleneksel yaklaşıma sahip genel hukuk yöntembilimine ilişkin eserlerde³⁵⁰, ekonomik yaklaşım konusuna rastlamak pek olası değildir³⁵¹.

Bu nedenle ekonomik yaklaşım günümüzde genel olarak vergi hukukuyla bağdaştırılmaktadır³⁵².

Genel hukuki yöntem öğretisinde ekonomik yaklaşıma karşı bu kadar uzak durulması, yaklaşımın sadece vergi hukukunun ilkesel bir aracı olması durumunda (yani sadece vergi hukukunun kullanımında olsaydı) kabul edilebilirdi. Ancak Rittner'e göre bu doğru değildir. Özellikle son elli yılda özel bir ekonomi hukuku alanı ortaya çıkmıştır. Doğrudan veya dolaylı olarak ekonomik yapıları ve süreçleri bütünsel ekonomik bakış açılarıyla düzenleyen kanunlar çıkartılmıştır. Bunların en

³⁴⁸ Reifschneider, **Behavioral Law and Economics: Überlegungen zu den Konsequenzen moderner Rationalitätskonzepte für die Gestaltung informationellen Kapitalmarktrechts**, s. 4 – 5.

³⁴⁹ Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.18; 199; Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, s.9.

³⁵⁰ Örneğin (Karl Larenz'in Methodenlehre der Rechtswissenschaft (Hukuk Biliminde Yöntem Öğretisi), Josef Esser'in Theorie der Praxis der Rechtsanwendung (Hukuk Uygulaması Kuramı)“ veya Friedrich Müller'in Juristische Methodik (Hukuki Yöntem): Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.18.

³⁵¹ Sadece Bydlinski'nin Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff (Hukuki Yöntem Öğretisi ve Hukuk Kavramı) ve Hattenhauer'in Kritik des Zivilurteils (Medeni Yargı Kararının Eleştirisi) eserlerinde kısaca ekonomik yaklaşım konusuna değinilmiştir: Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, s.13; Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.18; Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.304.

³⁵² Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, ss.18; 199.

başında da rekabetin düzenlenmesine ilişkin kanunlar ve özel ekonomi alanlarının düzenlenmesine ilişkin kanunlar gelmektedir. Son dönemlerde örneğin rekabet hukuku alanında ekonomik yaklaşıma göre yorum yapılması konusunda öneriler ileri sürülmektedir. Bu kapsamda rekabet hukukunda belirli bir pazarda olabildiğince fazla ekonomik rekabet oluşturma amacı dikkate alınmaktadır. Bu noktada rekabet hukukunda amaçsal yorumun da ekonomik temelleri ortaya çıkmaktadır. Özellikle Anglo – Amerikan hukuk sisteminde özün biçime üstünlüğü öğretisi rekabet hukukunda sıklıkla başvurulan bir ilke haline gelmektedir³⁵³.

İsviçre özel hukukunda da hukuk uygulamasında ekonomik şartlara uyum sağlama çabası gündeme gelmiştir. Amaçsal esaslara dayanan yargı kararları çerçevesinde kanunların yorumlanmasında genel olarak bir ekonomik yaklaşımın uygulanmasının gerekli olup olmadığı tartışma konusudur. Münferit normların uygulanmasında farklı görüşler arasında uzlaşa sağlandığı üzere ekonomik yaklaşımın da dikkate alınması gerektiği ifade edilirken, öğretinin bir kısmı ekonomik yaklaşımı özel hukuktaki genel bir yorumlama yöntemi olarak kabul etmeyi reddetmektedir. Karşıt görüş ise bu durumu zorunlu olarak gerekli veya

³⁵³ “*Bulutular, medeni hukuk mahkemelerinin yargı kararlarında ekonomik yaklaşımın işlevini incelemek konusunda teşvik etmektedir. Öncelikle bilmemiz gereken, başta medeni hukuk hâkiminin ekonomik yaklaşımı hangi amaçlarla kullandıklarıdır. Buradan elde edilecek olan bilgiler, yöntem öğretisinin hangi konularda eksiklerinin giderilmesi gerekeceğidir. Ancak bu aracın kullanımında da duruma göre hatalar ortaya çıkacaktır. Yani bu yaklaşımın uygulanmasının yanlış olduğu, yerinde olmadığı veya gereksiz olduğu olaylar görülecektir. Genel yönetsel hedeflerin ötesinde de hangi noktalarda ekonomik yaklaşımın – ve hangi türde ekonomik yaklaşımın – uygun ve hatta gerekli olduğu kendisini gösterecektir; örneğin rekabet kanununun veya başka ekonomi hukuku kanunlarının belirli düzenlemelerinin ekonomik yaklaşım ölçütlerine göre yorumlanması ve uygulanması gerekip gerekmediği veya belki de kanun koyucunun bu konularda hükümler koymasının önerilip önerilmeyeceği gibi. Sonuçta medeni hukuk kararlarının bu şekilde incelenmesi belki de vergi hukuku için ortaya konular soruları yanıtlayabilecektir.*

Ekonomik yaklaşım, Federal Anayasa Mahkemesinin yargı kararlarında başında itibaren yer almaktadır. Bu yaklaşımın kullanımının sıklığı devam eden yıllar içerisinde her ne kadar yıllar içinde farklılık gösterse de genel itibariyle sabit kalmıştır. Ancak 70’li yılların başında belirgin bir zirve noktası tespit etmek mümkündür.

Burada söz konusu edilen sadece kanun koyucunun hukuki olaya dâhil ettiği medeni hukuk kavramlarıdır. Bunların arasında da özellikle örneğin: “sözleşme”, “ortak amaçlı sözleşme”, “varlık devri”, şirketin kiraya verilmesi vs. Bu olaylarda hem gerçekte hem de vergi hukuku açısından sorulan soru, rekabet kanununun medeni hukuk hukuki olayını doğrudan mı devraldığı yoksa bu hukuki olayın unsurunun burada farklı bir şekilde mi yorumlanması gerektiğidir. Bu konuda aynı vergi hukukunda olduğu gibi kanun koyucu son sözü söyler. Bunu sonucunda hukuk uygulamasının öncelikli olarak yapması gerekeni tespit, kanun koyucunun münferit kavramları ne şekilde kastettiğidir. Amaçsal yorumlama yöntemi gerekiyorsa ancak bundan sonra devreye girer. Ancak bu konu burada çalışmanın kapsamı dışına çıkmaktadır.”

Rittner, Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, ss.13 – 14; 15; 18; 39 – 41.

olağan olarak kabul etmektedir. Ekonomik yaklaşım, genel olarak, kanundan kaçınma veya hakkın kötüye kullanılması temelinde kabul görmektedir³⁵⁴.

Bu şekliyle ekonomik yaklaşım salt vergi hukukuna özel değildir. Aksine kanun koyucunun ekonomik olguları düzenleme ihtiyacı içerisinde olduğu her yerde uygulama alanı bulmaktadır³⁵⁵.

Hukuk normlarının yorumlanması söz konusu olduğunda, özel bir ekonomik yaklaşıma ihtiyaç duyulmamaktadır. Ancak hukuk normu ekonomik olguları düzenlemekte ise bu ilke elbette ki dikkate alınmalıdır. Bunu yaparken uygulanacak yorum, genel yorum yöntemleri ile aynı çerçeve içerisinde kalmakta ve ilgili hukuk ilkesinin somutluğu dâhilinde gerçekleşmektedir³⁵⁶.

Bu açıdan ekonomik yaklaşım sadece vergi hukukuna özgü değildir. Bu yaklaşım, ekonomik hayatın düzenlenmesine hizmet eden kuralların uygulanmasında bir rol oynar. Ancak bu durum ekonomik yaklaşımı vergi hukukunda olduğu gibi yorumlamanın özel bir yöntemi konumuna taşımayabilir. Sadece genel hukuk öğretisi tarafından hukuk uygulayıcısının kullanımına sunulan yorumlama kurallarından amaçsal yorumun özellikli bir şeklini ifade eder³⁵⁷.

Englisch bu anlamda, ekonomik yaklaşımın vergi hukukuna özgü olmadığını belirtmektedir. Englisch'e göre kanun koyucunun ekonomik süreç ve sonuçları düzenlemeyi amaçladığı alanlarda ekonomik yaklaşım uygulama alanı bulmaktadır. Bu şekliyle ekonomik yaklaşım, amaçsal yorumun ekonomik süreç ve sonuçları temel alan bir alt türü olarak kabul edilmektedir³⁵⁸.

Akkaya da, ekonomik yaklaşımı vergi hukukuna özgülemenin isabetli olmadığı görüşündedir. Ekonomik yaklaşım, bilimsel yorum yöntemlerinin ötesinde değildir. Ekonomik yorum, amaçsal yorum yönteminin özel bir biçimidir. Ekonomik irdeleme de hukukun uygulanma sürecinde, biçimin ötesine geçilerek, somut maddi olayın gerçek ekonomik özünün dikkate alınması niteliğindedir. Akkaya'ya göre

³⁵⁴ Zuber, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, ss.7 – 8.

³⁵⁵ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.188.

³⁵⁶ Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, ss.13 – 14.

³⁵⁷ Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.130.

³⁵⁸ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.188; Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.96;

ekonomik yaklaşım vergi hukuku alanında diğer alanlara göre daha yaygın bir şekilde kullanılmaktadır³⁵⁹.

Bu görüşe karşın kimi akademisyenler de ekonomik yaklaşımı vergi hukukunun ilkesel ve yöntemsel bir özerkliği olarak tanımlamaktadır³⁶⁰. Bu kapsamda Öncel, Kumrulu, Çağan, ekonomik yaklaşımı vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olarak kabul etmektedirler. Benzer şekilde Kaneti, ekonomi yaklaşımı vergi hukuku alanının özelliği ile açıklamaktadır³⁶¹.

Yukarıda yer alan açıklamalar göz önüne alındığında ekonomik yaklaşımın vergi hukukunda özel bir konuma ve öneme sahip olmakla birlikte salt vergi hukukuna özgü olmadığı sonucuna ulaşılabilir. Hukuk kurallarının ekonomik olgular temelinde düzenlendiği alanlarda ekonomik yaklaşım uygulama alan bulmaktadır. Bu açıdan vergi hukuku ve rekabet hukuku ön plana çıkmaktadır.

³⁵⁹ Akkaya, **Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu**, s.30; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 65 – 66, 113 – 115.

³⁶⁰ Lanz, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im schweizerischen Privatrecht**, s.5.

³⁶¹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.46;

Bezner görüşler için bakınız: Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, ss.24 – 25; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.23.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIMIN

UYGULAMA ALANI

Kavramsal, kuramsal ve tarihsel temellerin ortaya konulduğu birinci bölümde ifade edildiği üzere ekonomik yaklaşım hukukun anlam bakımından uygulanması ile ilgilidir. Burada söz konusu olan, kanunların nasıl yorumlanması, olguların nasıl değerlendirilmesi ve nasıl ispat edilmesi gerektiğidir. Bu sorulara cevap olarak ortaya konulan ölçütler, ekonomik yaklaşımın içeriğini doldurmada ve uygulama ayağını oluşturmaktadır. Bu çerçevede ekonomik yaklaşımın yöntemsel özelliklerinin ortaya konulabilmesi için yorum, nitelendirme ve ispat konularının ele alınması gerekmektedir. Bu şekilde birinci bölümde temelleri ortaya konulan ekonomik yaklaşım ilkesi, hukukun uygulanmasına ilişkin somut içeriğe sahip olabilir¹.

Ekonomik yaklaşımın, kapsam ve sınırlarının hukukun anlam bakımından uygulanmasına yönelik öğretiyeye uygun biçimde belirlenmesi, çalışmanın bu bölümünün temel amacını oluşturacaktır.

Bu kapsamda hukukun anlam bakımından uygulanmasına yönelik öğretinin ortaya konulması bölümün başlangıç noktasını oluşturmaktadır. İkinci olarak vergi hukukunun uygulanmasına ilişkin yöntemler ana hatlarıyla ortaya konulacaktır. Üçüncü olarak ekonomik yaklaşım ilkesi ekonomik yorum, ekonomik irdeleme ve ispat alanlarında incelenecektir. Son olarak ise bu genel çerçeve içinde ekonomik yaklaşımın sınırları ortaya konulacaktır.

¹ Helmut Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, Frankfurt, Peter Lang, 1987, s. 113; Martin Schiessl, Form and Substance in Tax Law: Germany, **IFA Cahiers de Droit Fiscal International**, Volume 87a, 2002, (Çevrimiçi) <https://online.ibfd.org/>, (Erişim Tarihi: 05.02.2016), s.287.

2.1. EKONOMİK YAKLAŞIMIN YORUMDA VE NİTELENDİRMEDE UYGULANMASI

Hukuksal karar süreci iki aşamada gerçekleşmektedir: Soyut olayın yorumlanması somut olayın nitelendirilmesi. Vergi hukukunda her iki aşama için de gerekli olguların ekonomik içeriklerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ekonomik yaklaşımın uygulanması gerekmektedir².

Geleneksel anlamda ekonomik yaklaşım iki bileşenden oluşmaktadır: vergi kanunlarını yorumlanması ve olguların nitelendirilmesi. Yorum bileşeni ekonomik yorum, nitelendirme bileşeni ise ekonomik irdeleme olarak adlandırılmaktadır. Bu kapsamda ekonomik yaklaşım, ekonomik anlam, amaç ve içerikleri temelinde kuralların yorumlanması ve olguların nitelendirilmesidir³.

Kelime anlamının açık ve hukuki biçiminin ekonomik öze uygun olduğu durumlarda, kanun hükmünün yorumlanmasında ve olguların nitelendirilmesinde öncelikle biçimsel unsurları dikkate almak gerekmektedir. Ekonomik yaklaşım ancak söz konusu koşullar söz konusu olmadığında, kanunların anlam ve amacını belirgin olarak tespiti yardımcı olmaktadır. Ekonomik yaklaşım böylece aynı zamanda vergi alanındaki biçimsel hukuki yaklaşımın da ötesine uzanmaktadır. Diğer bir ifadeyle yapılmak istenen, ekonomik işlemleri özü itibarıyla kavramak ve gerçek ekonomik etkileri temelinde değerlendirmektir. Ekonomik yaklaşımın esas özü budur⁴.

² Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.205.

³ Walter Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, Nürnberg, Nürnberg Üniversitesi Ekonomi ve Sosyal Bilimler Fakültesi Doktora Tezi, 1958, s.140; Walter Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Gegenwartsfragen Des Steuerrechts Festschrift für Armin Spitäler**, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1958, ss.112 – 113; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.106; 77.

⁴ Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, s.112.

2.1.1. Hukuk Kurallarının Anlam Bakımından Uygulanması

Hukuk kurallarının anlam bakımında uygulanmasında ve hukuki sonucun belirlenmesinde izlenecek süreci genel olarak dört bileşen altında incelemektedir. Bunlar⁵:

- i. Somut gerçekleşen olayın (somut hukuk olayının) nitelendirilmesi,
- ii. Olayın fiilen gerçekleştiğinin tespiti,
- iii. Olayın kanunun, (soyut hukuk olayının) özelliklerini taşıyan bir olay olarak kabul edilmesi
- iv. Hukuki sonucun ortaya çıkması.

Bu çerçevede hukuk kurallarının anlam bakımından uygulanması, soyut ve genel bir hukuk kuralının (soyut olay) somut maddi olaya eklenmesidir. Diğer bir ifadeyle somut maddi olay ile soyut hukuk kuralının örtüştürülmesi yoluyla hukuki sonucun ortaya çıkarılmasıdır⁶. Kanunda hukuk kuralı yani soyut olay yer almaktadır. Yaşamda ise somut olay vardır. Hukukun uygulanması; bir mantık çerçevesinde somut olayın soyut kuralın içine alınması ve hukuki sonucun ortaya çıkmasıdır. Burada soyut hukuk kuralı somut gerçekleşen olaya uygulanmakta ve hukuki sonuç ortaya çıkmaktadır⁷.

Tam (eksiksiz) bir kanun maddesi genel itibariyle bir olay ve bir hukuki sonuç içerir⁸. Soyut olarak formüle edilmiş olan hukuk normunun uygulanmasında somut bir olgu mevcut bir duruma tanımlanır (kapsam) veya tanımlanamaz. Bu kapsama alma çabasının sonucuna göre hukuksal sonucun gerçekleşmesi konusunda bir karar verilir. Bu kapsama alma tekniği, modus barbara olarak ifade edilen ilkeye

⁵ Karl Larenz; Claus-Wilhelm Canaris, **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**, Berlin, Springer, 1995, s. 99.

⁶ Rona Serozan, **Medeni Hukuk Genel Bölüm Kişiler Hukuku**, 6. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2015, ss.114 – 136.

⁷ Salih Şanver; “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, İstanbul, **Ord. Prof. Dr. Reşat Kaynar’a Armağan**, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Siyasal Bilimler Fakültesi, 1981, s.187.

⁸ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s. 155. Klaus Tipke, v.d., **Steuerrecht**, Köln, Verlag Dr.OttoSchmidt, 2013, s.180; Vecdi Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, 7. Baskı, İstanbul, On İki Levha, 2012, s.173.

Örneğin: Gelir Vergisi Kanununa göre (m.37), her türlü ticarî ve sınai faaliyet vergilendirilir (hukuk kuralı, büyük önerme); toptancılık ticarî faaliyettir (somut olay, küçük önerme); toptancılık faaliyeti ile uğraşanlar GVK'nun ticarî kazancı düzenleyen hükümlerine göre vergilendirilir (sonuç, vargı).

Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 24. bs, Ankara, Turhan Kitabevi, 2015, ss.17- 18.

dayanmaktadır. Söz konusu ilke büyük önerme⁹, küçük önerme¹⁰ ve sonuçtan¹¹ oluşan bir akıl yürütmedir (tasımdır)¹².

Söz konusu akıl yürütme (tasım) şu şekillerde örneklendirilebilir. Bir kimse bir başkasına kasten zarar verirse, bunu tazmin etmekle yükümlüdür, şeklinde kurgulanabilen bir hukuk kuralı iki bileşenden oluşmaktadır. Hukuki olay kuralın; “bir kimse bir başkasına kasten bir zarar verirse” kısmıdır. Hukukî sonuç ise; “bu zararı tazmin etmekle yükümlüdür” kısmıdır¹³. Eğer bir kimsenin davranışı bir kişiye zarar verirse, gerçek hayatta oluşan somut olay ile hukuk kuralında yer alan soyut olay örtüşecektir. Bu durumda hukuki sonuç (zararın tazmini) doğacaktır¹⁴.

Hukukun uygulanması ile ilgili temel sorunlar, uygulamanın başlangıcında hangi hukuk normunun söz konusu özel olay ile ilgili olduğunun, olaydaki hangi özelliklerin hukuki kapsama alma için önemli olduğunun ve hangilerinin göz ardı edilebileceğinin bilinmemesidir. Böylece hukuki anlamda neyin önemli olduğunun, öncelikle olaydaki şartlardan çıkartılması gerekmektedir. Burada söz konusu olan, ham olay örgüsünün sonuç olaya dönüştürülerek şekillendirildiği bir mantıksal süreçtir. Ancak bu süreçte değerlendirmeyi yapan kişi gerçekleşen somut olay içerisinde karşılığını bulmayan bir nitelik eklememeli, aynı şekilde hukuk kuralını eğip bükerek, uygun gördüğü sonucu ortaya çıkarmamalıdır. Olayın içerisine sadece

⁹ Praemissa major

¹⁰ Praemissa minor

¹¹ Conduzio

¹² Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.180; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s. 157.

¹³ Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, s.173.

¹⁴ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s. 155. Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.180; Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, s.173.

Örneğin: Bir başka durum şu şekilde bir örne olabilir; her kim başkasının eşyasını onun aleyhine herhangi bir hukuki dayanak olmaksızın edinirse (olay), bunu o kişiye iade etmekle yükümlüdür (hukuki sonuç). Bu tür bir kanun maddesinin uygulanması, somut bir toplumsal olayın kanun maddesinde yer alan soyut olay durumuna uygun olup olmadığının belirlenmesini gerektirir. Olayı kanun maddesinde belirtilen özelliklerin kapsamına almanın mümkün olduğu durumda normda belirtilen hukuki sonuç gerçekleşir

Örneğin: *Gelir Vergisi Kanununa göre (m.37), her türlü ticarî ve sınai faaliyet vergilendirilir (hukuk kuralı, büyük önerme); toptancılık ticarî faaliyettir (somut olay, küçük önerme); toptancılık faaliyeti ile uğraşanlar GVK'nun ticarî kazancı düzenleyen hükümlerine göre vergilendirilir (sonuç, vargi).*

Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, ss.17- 18.

Bir başka örnek; “evlenme kişiyi ergin kılar” şeklinde bir hukuk kuralı içinde soyut olay ve hukuki sonucu içermektedir. Şöyle ki evlenme soyut olaydır. Evlenme olayına bağlanan hukuki sonuç ise ergin kılınmaktır. Bu kapsamda yaşamda gerçekleşen somut maddi olayın soyut olay (evlenme) ile örtüşmesi durumunda kişi ergin kılınacaktır, diğer bir ifadeyle hukuki sonuç gerçekleşecektir.

Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, s.173.

fiilen gerçekleşen olgulara dayanan gerçekler ve işlemler dâhil edilmelidir. Sonuç olarak hukuki olayı değerlendiren kişinin hangi hukuk normlarını kullanması gerektiği baştan belli değildir. Bu şekilde, hukukun uygulanması aşamasında ana önerme ve alt önerme olarak kapsam ve bununla birlikte mantıksal sonucun oluşmasını sağlayan ilgili konular ve ilgili normlar ortaya çıkabilir¹⁵.

Bu çerçevede hukuk kuralının yorumlanması, maddi olayın nitelendirilmesi ve hukuk kuralının maddi olayla örtüşüp örtüşmediğinin saptanması maddi hukuk alanına giren bir sorundur. Maddi olayın saptanması ise usul hukukunun alanına giren bir sorundur. Usul sorunun çözümünde çeşitli karineler kullanılır. Hükümde gerçekleştiği ileri sürülen maddi olay mutlaka kanıtlanmalıdır. Hukukta tutarlı sonuç çıkarma, adaletli ve yerinde çözüm üretme sistemli ve yöntemli bir biçimde akıl yürütmeye bağlıdır. Bu nedenle hukukta yöntem her şeyin başında gelmektedir¹⁶.

Gerçekleşen olayın, uygulanabilecek hukuk kuralında tanımlanan hukuki olay kapsamına girip girmediğinin belirlenmesinde değerlendirmeyi yapan kişinin çok farklı türde kararlar vermesi gerekmektedir. Bu kararlar mantıksal bir akıl yürütme ile gerçekleşen somut olayın, soyut hukuk kuralı kapsamına alınması çabasının bir sonucudur. Ancak kanunun uygulanmasının ağırlık noktası kapsama almada değil, bunun öncesinde hukuki olayda belirtilmiş olan özelliklere karşılık gelen unsularının yorumlanmasında, değerlendirmesinde ve nitelendirilmesinde yer almaktadır¹⁷.

Bu açıdan hukuk kurallarının anlam bakımında uygulanması yöntemsel açıdan iki temel bileşen içermektedir. Bunlar; yorum ve nitelendirmedir.

Hukuki olgunun özelliklerinin saptanması nitelendirmedir. Olaya uygulanacak hukuk kuralının anlamının ortaya çıkarılması ise yorumdur¹⁸.

¹⁵ Larenz, Canaris, **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**, s. 104.

¹⁶ Serozan, **Medeni Hukuk Genel Bölüm Kişiler Hukuku**, ss.114 – 119.

¹⁷ Larenz, Canaris, **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**, s. 104.

¹⁸ Hukukun anlam bakımından uygulanmasının aşamaları ile ilgili farklı yaklaşımlar söz konusudur. Örneğin Birleşik Krallık'daki geleneksel yaklaşım, uygulamanın üç aşamasını tanımlayarak başlamaktadır. İlk aşama unsurları oluşturmaktır. Burada iki çeşit unsur söz konusudur. Bunlar, asli unsurlar ve ikincil unsurlardır. İkincil unsurlar, taraflar arasında kararlaştırılan kanuni hak ve yükümlülükler veya gerçekleştirilmiş hukuki fiiller şeklinde tanımlanmaktadır. İkinci aşama hukuki unsurların uygun bir tanımlanmasının kararlaştırılmasıdır. Bu ilk olarak genel amaçlarla yapılır ve bundan sonra hukuki olgu vergi nitelendirilir. Üçüncü aşama ise kuralın yorumlanmasıdır. Avusturya'da ise bu aşamaların aksine, bir davanın unsurlarının belirlenmesi ve tanımlanmasında yalnızca tek bir aşama söz konusudur. Burada nitelendirme aşaması ile kanunun yorumlanması arasında karşılıklı bir ilişki vardır. Kanunu uygulayan diğer kişinin gözleri kanun metninden olgulara

2.1.2. Vergi Hukuku Kurallarının Anlam Bakımında Uygulanması

Yapısal olarak diğer hukuk kurallarından farklı olmayan vergi kuralları soyut olay tanımı ve hukuki sonuçtan oluşmaktadır¹⁹.

Vergi hukukunun anlam bakımından uygulanması; kuralda yer alan soyut olayın anlamlandırılması (yorum), gerçekleşen somut maddi olayın saptanması (ispat) ve saptanan olayın hukuki unsurlarının nitelendirilmesi (nitelendirme) aşamalarından oluşmaktadır²⁰.

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşımın temelinde vergi kanunlarının yorumlanması, somut olayların nitelendirilmesi ve ispat konuları yatmaktadır. Burada öncelikli olarak belirtilmesi gereken konu vergi hukukunda hukuk kurallarının uygulanmasına ilişkin genel ilkelerin ve yöntemlerin geçerli olduğudur.

Vergi idaresi vergi kanunlarını uygularken, vergi yargısı ise vergisel uyumsuzlukları çözerken yorum yaparlar. Bu kapsamda vergi idaresi ve yargısı vergiyi doğuran olayın niteliklerini araştırarak somut maddi olayı tespit eder. Diğer bir ifadeyle somut maddi olayın nitelendirmesini yaparlar. Aynı zamanda somut

ve olgulardan kanun metnine doğru gezinir. Kanun, olguların ışığında yorumlanır ve olgular da kanunun ışığında tanımlanır ve nitelenir. Aslında bu farklılıklar yalnızca öğretilerde olan, uygulamaya dönük çıkarımı ya çok az olan ya da hiç olmayan farklılıklardır. Ancak (Birleşik Krallık'da olduğu gibi) iki veya üç aşamalı yaklaşımın benimsenmesi durumunda ekonomik öz ve hukuki biçim diğer bir ifadeyle ekonomik yaklaşım konusunun, olguların nitelendirilmesine ve vergi kanunlarının yorumlanmasına bağlanmaktadır. Ekonomik yaklaşım, hem hukuki unsurların nitelendirilmesi hem de vergi kanunlarının yorumlanması üzerinde etki yaratmaktadır.

Frederik Zimmer, Form and Substance in Tax Law: General Report, **IFA Cahiers de Droit Fiscal International**, Volume 87a, 2002, (Çevrimiçi) <https://online.ibfd.org/>, (Erişim Tarihi: 4.1.2016), ss. 28 – 29.

Somut olayın nitelendirilmesi ve hukuk kuralının yorumlanması aşamaları hukukun uygulanmasında içi içe geçmiş ve eş zamanlı olarak gerçekleşen aşamalardır. Bu aşamalar arasında bir öncelik sonralık sıralaması yoktur. Genellikle hukuk uygulayıcısının gözü bir somut olaya bir soyut hukuk kuralına gitmekte ve bu şekilde bir hukuki sonuç ortaya çıkmaktadır.

Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Tıpkı 2. Bası, Ankara, Mali Akademi, 2016, ss.10 – 12.

Ancak yine de yorumlanacak olgunun tipine en uygun düşen hukuk kuralını belirlemek için, onu geçici bir ön nitelendirmeye tutmak gerekmektedir.

Hakan Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, İstanbul, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2001, ss. 5 – 6.

¹⁹ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.10 – 12.

²⁰ A.e.

olaya uygulanacak kanun hükümlerini belirlerler. Bu kapsama alma çalışmasında hukukta mantığın tümden gelim kuralları uygulanmaktadır²¹.

Vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu yükümlü kişi arasındaki vergi hukuku ilişkisi vergi kanununda yer alan soyut olayın gerçekleşmesiyle ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak vergilendirme ilişkisi yapısal unsurlarına ayrıldığında hukukun anlam bakımından uygulanması kapsamında üç unsur ortaya çıkmaktadır. Bunlar: kanunda tanımlanmış soyut bir olay, kanundaki tanıma uygun olarak gerçekleşmiş somut maddi olay ve soyut ve somut olayın örtüşmesine bağlanan vergisel sonuçtur²².

Bu çerçevede toplumsal olayların soyut olaylar şeklinde hukuk kuralına dönüştürülmesi tipleştirme, gerçekleşen somut olayın kuralda yer alan soyut olaya uygun olması ise tipiklik başlıkları altında incelenecektir.

2.1.2.1. Tipleştirme

Hukuki sonucun ortaya çıkma koşulunu oluşturan somut olayın, kanunda soyut ve genel olarak tanımlanması tipleştirmez. Diğer bir ifadeyle tipleştirme, kanun koyucunun vergilendirmeye ilişkin genel soyut kurallar koymasındadır. Bu anlamda her soyut hukuk kuralı belirli bir tipi (çerçeveyi) temsil etmektedir. Bu anlamda tipleştirme vergi hukuku ilişkilerinin kanunlaşma aşamasında ortaya çıkmaktadır. Somut maddi olayların belirli tipler olarak soyut hukuk kuralı haline dönüştürülmesidir²³.

Hukuk kuralında yer alan tipik olay gerçekleşmiş somut bir olay değildir. Ancak yer ve zaman içinde gerçekleşebilecek birçok olayı kapsamına alan, genel olarak belirlenmiş ve tasarlanmış bir çerçevedir²⁴.

Tipleştirmeden anlaşılan, bir hukuki olayın somut durumda gerçekleşen olaya dayanılarak değil, hukuki ölçütlere dayanılarak değerlendirilmesidir. Yani

²¹ Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s. 28; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.17.

²² Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.12 – 13.

²³ Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, s.173; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.31.

²⁴ Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, s.174.

uygulamada, vergisel açıdan belirleyici olan işlemin olağan (tipik) düzenleme içerisinde ne şekilde gerçekleştiğidir²⁵.

Soyut ve genel bir şekilde tanımlanan olay, hukuki açıdan değerlendirilecek pek çok somut olayı kapsamaktadır²⁶. Soyut hukuk kuralının genelliği kuralın etki alanını belirlemektedir. Bu kapsama ile hukuk kuralı sayısız yaşam ilişkilerini düzenleme ve etkileme olanağına kavuşmaktadır²⁷.

Soyut tip olarak vergiyi doğuran olay da bu anlamda vergilendirme ilişkisinin çerçevesini belirlemektedir. Bu çerçeveye somut olayları kanun kapsamına almaktadır. Örneğin, gelirin bileşenleri olarak ücret, serbest meslek kazancı ticari kazanç, zirai kazanç, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı gibi belirli tipler somut gerçekleşecek olaylar için belirli soyut tipleri – kalıpları simgelemektedir²⁸.

Schiffbauer'e göre vergi hukukunda tipleştirme ekonomik yaklaşım sonucu ortaya çıkmaktadır. Özel hukuk kavramları vergi hukuku açısından her bir somut olay için olabildiğince adil bir değerlendirme yapma çabası içerisinde sayısız ekonomik biçimin altından kalkamamıştır. Bu nedenle vergi hukukunda somut olayların ekonomik biçimler şeklinde daha genel açıdan tanımlanması yoluna gidilmiştir²⁹.

Sonuç olarak, vergi hukuku uygulamasında gerçekleşen somut maddi olayların soyut tiplerin kapsamına girmesi durumunda vergi hukukuna ilişkin hukuki sonuçlar doğmaktadır.

Vergilendirme ilişkisinin kurulabilmesi için ön şart soyut tip olarak hukuk kuralının varlığıdır. Vergi hukukunda egemen olan kanunilik ilkesi gereği vergiyi doğuran olay soyut bir tip olarak açık bir şekilde kanunda tanımlanmalıdır³⁰.

²⁵ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.31.

²⁶ Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, ss.173 – 174.

²⁷ A.e. s.174.

²⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.32.

²⁹ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.34.

³⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.32.

2.1.2.2. Tipiklik

Gerçekleşen somut maddi olayın soyut hukuk kuralına uygun olmasına tipiklikdir. Tipikliğin gerçekleşmesi durumunda ilgili hukuk kuralında yer alan hukuki sonuç doğmaktadır³¹.

Vergi hukuku kurallarında yer alan vergiyi doğuran olay soyut bir olaydır, tiptir. Söz konusu soyut olayın somut olarak gerçekleşmesi durumunda tipiklikten söz edilmektedir. Bu durumda ortaya çıkan hukuki sonuç ile vergilendirme ilişkisi kurulmaktadır³².

Vergi hukuku kuralının uygulanma süreci de somut olay ile soyut olay arasındaki örtüşmenin saptanması şeklinde gerçekleşir³³.

Söz konusu akıl yürütme (tasım) şu şekilde örneklendirilebilir³⁴:

X belediyesinde yaşayan her kişiden sahip olduğu her bir köpek için yıllık 20 TL vergi alınır şeklinde bir hukuk kuralını ele alalım. Söz konusu hukuk kuralında büyük önerme şu şekildedir: Eğer belediyede ikamet bir kişinin bir veya daha fazla köpeği varsa (somut maddi olay = soyut olay), bu durumda belediyeye her bir köpek için yıllık 20 TL köpek vergisi ödemek zorundadır (hukuki sonuç). Küçük önerme ise şu şekilde şu şekildedir: A kişisi, belediyede ikamet eden bir köpek sahibidir. Bu durum, bir büyük önermenin altına bir mevcut durum olarak eklenebilir. Bu ekleme küçük önermeyi oluşturmaktadır. Bunun sonucunda, A kişisi belediyeye yıllık olarak 20 TL tutarında köpek vergisi ödemek zorundadır (hukuki sonuç).

Sonuç olarak, somut olayın soyut tipe uygunluğu olarak tipiklik vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır³⁵.

2.1.3. Ekonomik Yaklaşımın Yorumda Uygulanması

Ekonomik yorum, ekonomik yaklaşımın yorum bileşenini oluşturmaktadır. Genel işleyiş açısından ekonomik yorum hukuki yorum yöntemlerinin genel özelliklerini taşımaktadır. Bu açıdan genel yorum ilke ve kurallarına tabidir. Bunun

³¹ A.e., s.31.

³² A.e.

³³ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 102 – 104.

³⁴ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, ss.180 – 181.

³⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.32.

ötesinde vergi hukukuna egemen olan ilkeler amaçsal yorum yönetimine ağırlık verilmesini gerektirmektedir.

Bu kısımda ekonomik yorum; genel yorum yöntemleri temelinde ve vergi hukukunda ekonomik amaçsal yorum ekseninde ortaya konulmaya çalışılacaktır.

2.1.3.1. Yorum (Soyut Hukuk Kuralının Yorumlanması)

Kuvvetler ayrılığı, hukuk kurallarının uygulanmasında özel bir duruma neden olmaktadır. Yargı organının gücünü temsil eden hâkim, kanun koyucu tarafından belirlenen hukuku uygulamakla görevlidir³⁶. Bu kapsamda, hukukun uygulanması çerçevesinde hâkimin görevi, kanunu yorumlamaktır. Yorumlama, kanun metninde yer alan anlamın açık bir duruma kavuşturulmasıdır. Bunu yapmak için az veya çok soyut ve belirsiz kavramlarla ifade edilen kanunun belirgin hale getirilmesi gerekmektedir³⁷.

2.1.3.1.1. Yorumun Kapsamı ve Amacı

Hukuk normunun somut bir olaya uygulanması sorunlu olabilmektedir. Çünkü somut olayın tanımı ile ilgili kullanılan kavramların içeriğinde dile bağlı olarak belirsizlikler bulunabilmektedir³⁸.

Hukuki açıdan mantıksal sürecin (akıl yürütmenin) gerçekleşebilmesi için, bir yandan kanun maddesinin hukuki sonuç içeren uygulanabilir bir kural içermesi gerekmektedir. Diğer yandan da uygulanacak kanun maddesinin içeriğinin kararsızlığa – duraksamaya yer vermeyecek şekilde belirgin olması gerekmektedir³⁹.

Bir kuralın var olması olarak belirtilen ilk gereklilik, uygun hukuki sonucun kanunda veya örf hukukunda bulunabilir olmasını gerektirmektedir. İkinci gereklilik, yani kanun maddesinin içeriğinin belirgin olması gerekliliği ise kanun maddelerinin içeriğinin açık olmaması durumunda bunların yorumlanmasını gerektirmektedir. Tüm kavramlar az veya çok çok anlamlıdır. Genel dil kullanımına göre belirli bir

³⁶ Birsenoğul, *Vergi Hukukunda Yorum*, s.14.

³⁷ Urbas, *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht*, s. 155; Şanver, *Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama*, ss. 187 – 188.

³⁸ Tipke, v.d., *Steuerrecht*, s.181.

³⁹ Urbas, *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht*, s. 157.

konuya ilişkin içeriğin kesin olarak tanımlanabildiği bir kavramsal alanın yanı sıra bir de birden fazla anlamı içeren bir kavramsal sınıf vardır. Bu nedenle de birden fazla anlamı içeren kavramların yorumlanma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır⁴⁰.

Söz konusu ihtiyaç temelinde yorumun amacı kanun normunun anlamını ve amacını belirlemektir. Böylece hukuki olay için uygulanacak kuralın içeriği belirlenecek ve kuralda yer alan hukuki sonuç elde edilebilecektir⁴¹. Kanun normunun yorumlanmasında kanun metninin kelime anlamı ve kanun koyucunun bu kanunda ifade ettiği anlamsal ilişki ile ortaya çıkan isteği – amacı belirleyicidir⁴².

Bu kapsamda yorumun iki temel amacı ortaya çıkmaktadır. İlki kanun metninin kelime anlamının belirlenmesidir. İkincisi ise kanun koyucunun kanun aracılığı ile ortaya koyduğu amacın tespitidir. Bu şekilde yorumlama bir yandan kelime anlamı diğer yandan kuralın amacı ile belirlenecek olan kanun anlamının birden fazla ölçütün birleşiminden oluştuğu tespiti yapılabilir⁴³.

2.1.3.1.2. Yorum Yöntemleri

Hukuk kuralının kelime anlamının ve amacının belirlenmesinde günümüz egemen hukuk öğretisi Savigny'e dayanarak yorumlamanın dört yöntemini kullanmaktadır. Bunlar: deyimsel, sistematik, tarihsel ve amaçsal yorum yöntemleridir⁴⁴.

Yorumlamada, genel yöntemlerden hangisine öncelik verileceğini söyleyebilmek her zaman mümkün değildir⁴⁵. Kanunun anlamının ve amacının

⁴⁰ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.181; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss. 157 – 159; Hüseyin Hatemi, **Medeni Hukuku'a Giriş**, 6.Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2012, s.77.

⁴¹ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s. 159.

Yoruma ihtiyaç duyulmasını zorunlu kılan nedenler şu şekilde sıralanabilir:

- Kanun hükmünün yeteri derecede açık ve belirgin yazılmaması;
- Kullanılan terimlerin zaman içinde anlamsal değişikliğe uğraması;
- Kanun hükmünün uygulanması gereken durumların veya koşulların zaman içinde değişmesi,
- Kanunda kullanılan ifadelerin özel durumlara ve olaylara tam olarak uymaması.

Bülent Şişman, “Vergi Hukukunda Yorum ve Yorumun Öğeleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 252, 2002, ss. 69 – 73.

⁴² Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, s.110; 112; Hatemi, **Medeni Hukuku'a Giriş**, s.77.

⁴³ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s. 164.

⁴⁴ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, İstanbul, Beta, 2016, s.41; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.166 – 168.

⁴⁵ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.22.

belirlenmesinde kullanılan yorum yöntemleri eşit değerdedir. Bunların kullanılmasına yönelik olarak bir önem sıralaması yapmak uygun değildir⁴⁶.

Bu anlamda farklı yorum yöntemleri sadece birbirini tamamlayıcı ve destekleyici değil, aynı zamanda birbirleri ile iç içe geçmiştir⁴⁷.

Söz konusu olan yöntemler birbirlerinin yerine kullanılacak araçlar olarak değil, yorumlamanın başarılı olabilmesi için birlikte etkili olması gereken araçlar olarak kabul edilmektedir⁴⁸. Örneğin, yukarıda kanunun yorumlanmasının hedefi olarak belirtilmiş olan kanunun amacının tespiti, sıklıkla yazında yer aldığı üzere kendine özgü amaçsal yorumlama yöntemi ile gerçekleşmez. Temelde yorumlamaya ilişkin olarak sıralanan yöntemlerin tümü kanunun amacını ve ifadelerin içeriğini belirlemeye yöneliktir⁴⁹.

2.1.3.1.2.1. Deyimsel (Sözel – Dilbilimsel – Lafzi) Yorum

Deyimsel yorumda çıkış noktası normda yer alan kelimelerin sözlük anlamıdır⁵⁰.

Öncelikle dilbilimi kurallarına ve dilin yaygın kullanımına göre açıklığa kavuşturulması gereken bir metnin, kullanılan ifadeleriyle ilgilenmek akla yatkın ve genel olarak da alışılmış bir yöntemdir. Söz konusu yöntemde metin önce dilbilimsel unsurları açısından incelemeye alınır. Bu yorumlama sıklıkla sözel, dilbilimsel, lafzi veya kelimelere göre yorumlama olarak da adlandırılmaktadır. Burada deyimsel yorumlama aslında kanun maddesinin amacının ilgili dilbilimsel araçlarla belirlenmesidir. Deyimsel yorum kanun koyucunun söylemek istediklerini en doğru şekilde ifade eden kelimeleri seçmeyi başarmış olduğu varsayımı altında işlerlik kazanmaktadır⁵¹.

Vergi kanunlarında yer alan ve diğer hukuk dalları (medeni hukuk – ceza hukuku – ticaret hukuku gibi), ekonomi, muhasebe, işletme gibi uzmanlık

⁴⁶ Urbas, *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht*, s. 168.

⁴⁷ Urbas, *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht*, ss. 175 – 176; Hirschmann, *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes*, s.23.

⁴⁸ Urbas, *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht*, s.166.

⁴⁹ Urbas, *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht*, ss. 164 – 165.

⁵⁰ Hübschmann, *Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise*, s.110.

⁵¹ Urbas, *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht*, s. 169.

alanlarından alınan kavramların yorumlanmasında, söz konusu kavramların ilgili alanlarında kullanılan bilimsel ve teknik anlamları dikkate alınacaktır⁵².

Bazı kelimelerin anlamlarının açık olarak, tek başına dilbilimsel yöntemlerle belirlenebilmesi mümkün olmayabilir. Bu durum çoğu zaman mesleki terimlerde veya farklı mesleki alanlarda farklı içeriklere sahip olan kelimelerde söz konusu olabilmektedir. Buna göre özellikle ekonomi bilimiyle yakın etkileşim halinde olan vergi hukukunda, bir kavramın içeriğinin özel hukuktaki anlama mı yoksa vergi hukukuna özel bir anlama mı sahip olduğu ikircikliği söz konusu olabilir. Bu nedenle genel olarak vergi kanunlarında kullanılan kelimelerin anlamlarına ilişkin soruların kesin olarak cevaplandırılabilmesi, diğer yorumlama yöntemlerinin uygulanmasından sonra mümkün olabilmektedir⁵³.

2.1.3.1.2.2. Sistematik Yorum

Tek başına ele alındığında bir kanun maddesini anlamak oldukça zordur. Bir kanun maddesinin anlamı, ancak parçası olduğu kanun sistematigi içinde ele alındığında anlaşılır hale gelir. Kuralın hukuk düzeninde, kanunda, kanun bölümünde, fıkralar arasındaki etkileşiminde aldığı konum uyarınca yapılan bir yorumlamayla, normun temelinde yatan amaç hakkında çıkarsamalar yapılabilir. Dolayısıyla kelime anlamı itibariyle mümkün olan birden fazla yorum seçeneği arasından, başka düzenlemelerle konuya ilişkin bütünlük sağlanmasına olanak tanıyan seçeneğe öncelik verilmesi gerekmektedir⁵⁴.

Bu çerçevede kuralın anlamı, kanunun tümü kapsayacak şekilde yapılan değerlendirme ile somutlaştırılabilir. Çünkü tek başına bir kuraldan mantıklı ve boşluk içermeyen bir kurallar bütünü elde edilmesi mümkün değildir⁵⁵.

⁵² Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.122; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.19.

⁵³ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss. 170 – 171; Patrick S. Atiyah, Robert S. Summers, **Form and Substance in Anglo-American Law A Comparative Study of Legal Reasoning, Legal Theory, and Legal Institutions**, Oxford, Oxford University Press, 2002, s.15.

⁵⁴ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s. 173; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, ss.126 – 127.

⁵⁵ Christina Reifschneider, **Behavioral Law and Economics: Überlegungen zu den Konsequenzen moderner Rationalitätskonzepte für die Gestaltung informationellen Kapitalmarktrechts**, Mannheim, Universität No: 04-35, Mannheim, 2004, s. 5.

Sistematik yorum yönteminde vergi hukuku normunun anlamlandırılmasında kanun yapısındaki yeri – konumu, vergi sistemini oluşturan diğer kanun hükümleri ile olan ilişkisi ve bağlantısı göz önüne alınır⁵⁶.

Kanun hükmünün yorumunda, sadece içerdiği kelimelere değil; aynı zamanda başlığına, madde başlığına, üst başlıklarına ve bölümüne bakılır. Bu şekilde ilgili hükmün kanun bütününde içerdiği anlam ortaya çıkarılır. Uygulanacak hükmün hukuk sistemi içerisinde ne anlama geldiği araştırılır. Bu şekilde yapılan yorum, sistematik yorumdur⁵⁷.

Buna göre sistematik yorumda, bir düzenlemenin veya kanunun; anayasa ve hukuk sistemi içerisindeki konumunun dikkate alınması gerekmektedir. Bu durumda anayasaya uyumlu veya sisteme uyumlu bir yorum yönteminden bahsedilmektedir⁵⁸.

2.1.3.1.2.3. Tarihsel Yorum

Tarihsel yorum yönteminde, kanunun oluşum süreci dikkate alınmaktadır. Burada, kanunun amacını oluşum tarihçesinden elde etmeye çalışılmaktadır⁵⁹.

Tarihsel yorumun amacı, kanun koyucunun bu düzenlemeyle neyi hedeflediği hakkında tarihsel bilgi toplamaktır. Burada incelenen sadece geçerli olan son düzenleme biçimi değil, özellikle normun önceki kanunlardaki düzenlenme biçimleridir⁶⁰.

Tarihsel bilgi kaynağı olarak kanunlara ilişkin hazırlık çalışmaları ve taslaklar ile bunların gerekçeleri, toplantı tutanakları ve meclis raporları ayrıca buna ilişkin olarak yapılmış komite görüşmelerindeki fikir beyanları ve diğer belgeler kullanılabilir. Tarihsel araştırmalar da kanun koyucunun düzenleme getirmek istediği fiili şartlar ile ilgili bilgi verdiklerinden dolayı yorumlama için bir yardımcı kaynak olabilmektedir⁶¹.

⁵⁶ Nevzat Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:1987/288, 1987, s.144; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.20.

⁵⁷ Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, ss.126 – 127.

⁵⁸ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss. 173 – 174; Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, ss.126 – 127.

⁵⁹ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s. 171.

⁶⁰ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s. 171.

⁶¹ A.e., ss. 171 – 172.

Kanun koyucunun amacının tarihsel yorum yöntemi ile tespitinde çeşitli zorluklar ortaya çıkabilir. Çünkü kanun koyucu genel anlamda bir meclis veya bir komisyondur ve burada sadece tek bir amaç olmayabilir. Buna ilave olarak, tarihsel yorumda kanun koyucu tüzel kişiliğin oy verme hakkına sahip olan üyelerinin çoğunluğunun, onaylanan kanunun detaylarına ilişkin olarak taslağı kaleme alan kişinin konuya yetkinliğine, özenine ve becerilerine güvendikleri varsayımından hareket edilmektedir. Burada çıkan sonuç, geçerli olan kanunların büyük kısmının meclisin çoğunluğu tarafından onaylanmış olmalarına rağmen, bunları gerçekten anlayan kişilerin sadece birkaç uzman olduğudur. Bu nedenle tarihsel bilgilerin daha çok kanun metnini kaleme alan kişilerden ve onlara danışmanlık hizmeti veren komisyonlardan edinilebileceği düşünülmelidir. Ancak bunlar da bütün halinde kanun koyucu değildir. Ancak yine de fikirleri yorum sırasında belirleyicidir. Çünkü kullanılacak olan kavramların seçiminde bu kavramların kapsamı hakkında fikir yürütmüşlerdir. Bu açıdan kavramların fikir yürütülen düzenleme amacına olabildiğince yakın olacak şekilde seçildiğine yönelik bir varsayımda bulunmak mümkündür⁶².

2.1.3.1.2.4. Amaçsal Yorum

Yorumlamada temel amaç, kanun koyucunun iradesini ve anayasanın değer yargılarını hukukun uygulanması kapsamında somut olarak hayata geçirmektir. Büyük ölçüde Karl Larenz tarafından geliştirilmiş olan bu hukuksal değerlendirme yaklaşımı, amaçsal yorum yönteminin üstünlüğünü vurgulamaktadır⁶³.

Bir mevzuat metninin anlamının eksiksiz bir şekilde belirlenebilmesi için, yorumu yapan kişiler mevzuatın amacını belirlemeli ve dikkate almalıdır. Bu faaliyet hükmün amacının yanı sıra bölümler ve bir bütün olarak kanunun amacını da içerir⁶⁴.

Hukuk kuralının anlamını belirleyebilmek için, kanunun temelinde hangi amacın yattığı açıklığa kavuşturulmalıdır. Çünkü kanunlar amaca yönelik

⁶² A.e., s. 172 – 173.

⁶³ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.181; Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.287.

⁶⁴ Ruth Sullivan, **Statutory Interpretation**, Toronto, Irwin Law Inc., 2007, s.194.

oluşumlardır, amaca götüren araçlardır. Kanunun temelinde yatan amaç ortaya çıkartıldıktan sonra, kanunu uygulanması artık mantıksal bir süreçtir⁶⁵.

Amaçsal yorum yönteminde kanun koyucunun tarihsel amaç ve hedefleri gerekçe olarak kabul edilmez. Onun yerine hukuk kuralının nesnel anlamı değişen fiili şartlar ve toplumsal değer yargıları çerçevesinde belirlenmelidir⁶⁶.

Amaçsal yorumlama tek başına genel hukuk amacının katı gerekliliklerinden hareket etmez. Bunun ötesinde daha çok, Karl Larenz tarafından yorumlamanın objektif amaçsal ölçütleri olarak adlandırılan başka şartlar ve ölçütler vardır. Larenz, yorumlamanın bu objektif amaçsal ölçütleri üzerinden, düzenlenmiş soyut olayların yapısını ve hukuk etiği ilkelerini ifade etmektedir. Franz Bydliniski de Larenz'e ek olarak bir objektif amaçsal yorumlamadan bahsetmektedir. Burada, hukuk düzeninin ölçütlerine yani adalete, hukukun kesinliğine ve amaca odaklanılmalıdır⁶⁷.

2.1.3.1.3. Vergi Hukukunda Yorumun Özellikleri

Vergi hukukunda genel yorum yöntemleri geçerlidir. Hukuka ilişkin genel yorumlama yöntemleri ile vergi hukukunun yorumlama yöntemleri ve ilkeleri farklı değildir. Bu nedenle vergi hukukunda temel hukuki yöntem açısından özel uygulamalara gereksinim duyulmamaktadır. Özellikle de tüm hukuk alanlarında benzer şekilde uygulanan yorum yöntemlerinde buna gereksinim yoktur. Böylece yorumlamaya ilişkin yukarıda yer alan açıklamalar vergi hukuku için de geçerlidir. Bu açıdan, hukuk düzeninin birliği başka hukuk alanlarındaki uygulamalardan farklı bir uygulama gerektirmemektedir. Kısaca vergi kanunları da esas olarak genel yorumlama kurallarıyla yorumlanmaktadır⁶⁸.

⁶⁵ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s. 159.

⁶⁶ Reifschneider, **Behavioral Law and Economics: Überlegungen zu den Konsequenzen moderner Rationalitätskonzepte für die Gestaltung informationellen Kapitalmarktrechts**, ss.3 – 4; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.166 – 168.

⁶⁷ Moris Lehner, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm**, **Festschrift für Klaus Tipke - Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion**, Ed. Joachim Lang, Köln, Dr. Otto Schmidt KG, 1995, s.243.

⁶⁸ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.186; 202; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.23; Frans Vanistendael, **Legal Framework for Taxation**, **Tax Law Design and Drafting Volume: 1**, Editör: Victor Thuronyi, International Monetary Fund, 1996, (Çevrimiçi) <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch2.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.01.2016), ss.19 – 20;

Ekonomik ilişkiler üzerinde yükselen ve kendine özgü kavramlarını yeni yeni oluşturan (genç bir hukuk alanı olan) vergi hukuku teknik olarak karmaşık bir dil açmazı içindedir. Bu durumun bir sonucu olarak vergi hukukunun uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek bütün durumlar kanunda açık bir şekilde öngörülemezdir. Bu belirsizlik mükellefler tarafından vergi yükünü en aza indirmek amacıyla kötüye kullanılabilir. Bu kötüye kullanımın önüne geçmek için vergi hukukunda deyimsel yorumun dışına çıkılarak amaçsal yoruma ağırlık verilmesi gerekmektedir⁶⁹.

Vergi kanunlarının yorumunda amaç, kanun koyucunun gerçek iradesini meydana çıkartmak ve kanunun vergide adalet, genellik, eşitlik, mali güç ilkelerine ve günün toplumsal ve ekonomik gelişmelere uygun bir şekilde uygulanmasının sağlayabilmektir⁷⁰.

Bu çerçevede amaçsal yorum kavramların vergi hukuku ilkeleri ve amaçları temelinde yorumlanmasını gerektirmektedir. Bu çerçevede olguların vergisel amaçlar ve ilkeler temelinde vergi hukukuna özgü özellikleri dikkate alınmalıdır. Örneğin; gelir, kazanç, sermaye, servet, gayrimenkul, ticari kazanç gibi kavramlar özel hukuk anlamlarından farklı yorumlanabilmektedir⁷¹.

Bu çerçevede özellikle Alman vergi hukuku yazınında Tipke tarafından temsil edilen görüş vergi normlarının yorumunda amaçsal yorumun özel bir ağırlık taşıdığını savunmaktadır. Vergi hukuku alanında ön plana çıkan amaçsal yorum vergi normlarının yorumunda olguların ekonomik niteliklerinin dikkate alınmasını sağlamaktadır. Bu açıdan ekonomik yaklaşımın yorum boyutu amaçsal yorumun bir türü olarak karşımıza çıkmaktadır⁷².

Vergi hukuku alanında özel bir ağırlığı bulunan ve ekonomik yaklaşımın temelini oluşturan amaçsal yorum yönteminde yorumun üç temel unsuru vardır.

Selahattin Tuncer, **Vergi Uygulamaları**, 5. Baskı, İstanbul, Okan Yayıncılık, 1984, s. 33; Şişman, **Vergi Hukukunda Yorum ve Yorumun Öğeleri**, ss. 69 – 73; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.52 – 53.

⁶⁹ Karen Brown, Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview, **A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance**, Ed. Karen Brown, Hollanda, Springer, 2010, s.21; Vanistendael, **Legal Framework for Taxation**, s.19.

⁷⁰ Şişman, **Vergi Hukukunda Yorum ve Yorumun Öğeleri**, ss. 69 – 73.

⁷¹ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.2.

⁷² Burada vergi hukukunda amaçsal yorumun özel bir ağırlık kazanması, amaçsal yorum yönteminin diğer yorum yöntemleri üzerinde bir önceliği olduğu sonucunu içermemektedir. Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 50 – 52.

Bunlar; anayasal vergilendirme ilkeleri egemenliğinde belirlenen amaçlar, vergi kuralının münferit niteliği ve amacı ile kuralda yer alan kelimelerin olası anlamsal sınırınıdır⁷³.

2.1.3.1.4. Vergi Hukukunda Amaçsal Yorum

Verginin ana amacı, kamu harcamalarını finanse etmektir. Vergi kanunları, bunun için gerekli olan kanuni ilkeleri ve temelleri ortaya koymakta ve vergi idaresine bu görevi yerine getirmesi için gerekli yetkiyi sağlamaktadır. Vergilendirme kamu harcamalarının finansmanının yanı sıra ekonominin yönetilmesi amacıyla hizmet etmektedir. Bu amaç kapsamında vergi kanunları üzerinden üretim faktörleri gelirlerinin ve piyasa fiyatlarının oluşumuna etki ederek kaynakların dağılımına müdahale edilmekte ve ekonomi yönlendirilmektedir. Vergilendirmenin ekonomi politikası amacının yanında bir de toplumsal (sosyal) amacı vardır⁷⁴. Sosyal devlet ilkesinin egemenliğinin vergi hukuku alanında yansımaları olan sosyal amaç özellikle adil bir gelir dağılımının sağlanmasına yöneliktir. Söz konusu vergi hukuku amaçlarının yanında vergi kurallarının konuluşunda hedeflenen özel amaçlar da vardır.

Mali (fiskal) olan ve mali olmayan (ekstrafiskal) vergilendirme amaçları vergi kanunlarının genel amaçlarıdır. Bu şekilde yorumlamayı yapan kişinin vergilerin ve vergi kanunlarının bu toplam amacına göre yorum yapması gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak vergi kanunlarının yorumlanmasında verginin genel amacından başka, hukuk kurallarının özel amaçlarının da dikkate alınması gerekmektedir. Bundan dolayı devlet açısından gelir elde etmek vergilerin amacı olarak değil, vergi kanunlarının nedeni veya maliye politikası açısından görevi olarak görmek, bu konuda bir karışıklığa meydan vermemek adına daha açıklayıcı olacaktır. Ancak vergi kanunlarının mali amacının yorumlama sırasında temel amaç olarak dikkate alınmasından vazgeçilmesi özellikle idare açısından mümkün gözükmemektedir⁷⁵.

Bu çerçevede vergi kanunlarının amacı incelenirken, devlet için gelir elde etmek ve ekonomiyi yönlendirmek ile toplumsal adaleti sağlamak bileşenlerinden

⁷³ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.50 – 52.

⁷⁴ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, ss.28 – 29.

⁷⁵ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.81 – 82.

oluşan bir genel amaçtan ve her bir normun konuluş amacı olarak özel amaçtan bahsedilebilir⁷⁶.

2.1.3.1.4.1. Genel Amaçlar

Vergi, egemen kamu idaresi (veya temsil eden kurum) tarafından, kamu hizmetlerinin finansmanı (mali amaç) ve belirli ekonomik ve toplumsal amaçları gerçekleştirmek üzere belirli bir hizmetin karşılığını oluşturmaksızın, kişilerden belirli kurallar çerçevesinde kamu gücüne dayanılarak alınan (parasal) paydır⁷⁷.

Kısacası parasal yükümlülükler aşağıdaki unsurları taşımaları durumunda vergi olarak kabul edilmektedir. Bunlar:

- Egemen kamu idaresi (veya temsil eden kurum) tarafından kamu gücüne dayanılarak alınmalıdır.
- Kamu hizmetlerinin finansmanı (mali amaç) ve belirli ekonomik ve sosyal amaçlara hizmet etmelidir.
- Kanunlar çerçevesinde (ödeme yükümlülüğünü doğuran durumlar için) herkes yükümlü tutulmalıdır.
- Belirli bir hizmetin karşılığı olmamalıdır.

Verginin ikinci unsuru, verginin amacının (bununla birlikte vergi kanunlarının amacının) kamu görevlerini yerine getirebilmek için kamu finansman ihtiyacını karşılamak olduğunu açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Mombert 1918 yılında bu amacı “*vergilendirmenin tek ve asıl görevi, kamu örgütlerine faaliyetleri için gerekli olan gelirleri sağlamaktır*” şeklinde ifade etmiştir⁷⁸.

Kamu harcamalarını karşılamak, vergilendirmenin geleneksel (klasik) işlevi olduğu konusunda bir görüş birliği vardır. Ancak kamu harcamalarını finanse etmek, verginin tek amacı değildir. Bu kapsamda, vergilendirmenin mali amacından bahsedilmektedir. Ancak verginin bu amacının dışında başka amaçları olup olmadığı

⁷⁶ Lehner, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm**, s.240; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.77.

⁷⁷ Salim Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2016, s.4.

⁷⁸ Bu açıdan Enno Becker biraz farklı bir bakış açısına sahiptir: “*vergi kanunlarının amacı öncelikli olarak para sağlamaktır, üstelik olabildiğince çok para*”. Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.79 – 80.

ve varsa hukukun uygulanmasında hangi ölçüde dikkate alınacağı tartışmalı bir konudur⁷⁹.

2.1.3.1.4.1.1. Mali Amaç

İlk olarak günümüz egemen vergi hukuku öğretisinde vergilendirmenin mali amacının yorumlama açısından belirleyici olmadığını en azından tek başına belirleyici olmadığını belirtmekte yarar vardır. Vergi kanunlarının sadece mali amaç temelinde yorumlanması kabul edilebilir değildir. Çünkü bu durumda en yüksek vergi gelirine ulaşan yorum amaca uygun olarak kabul edilecek ve yaygın kullanım alanı bulacaktır.

Normun yorumunun mali amaç temelinde yapılması, kanunun vergi gelirlerini en fazlaştıracak şekilde uygulanmasına neden olacaktır. Amaçsal yorumda mali amacın temel alınması ve hazine lehine yorumun örneği, muafiyet, istisna, indirim veya özel şartların her zaman dar kapsamda yorumlanmasıdır. Bu yöntem amaca uygun değildir. Olabildiğince yüksek hazine geliri elde etmek vergisel normların uygulanmasının belirleyici amacı olarak kabul edilemez⁸⁰.

Enno Becker, ekonomik yaklaşım ikesini kurallaştırdığı dönemde vergi kanunlarının yorumlanmasında devlet bütçesinin konjonktürel durumunun dikkate alınması gerektiği görüşünü ileri sürmüştür. Ancak bu görüşe karşın devlet bütçesinin durumu ne olursa olsun, ister hazine lehine fazla veya vergi gelirlerinin tahminlerin gerisinde kaldığı bir durum olsun vergi kanunlarının içeriğinin aynı kalacağı itirazı ileri sürülmüştür. Bu görüşe göre bütçenin açık verdiği veya vergi gelirlerinin azaldığı dönemler vergi kanunlarının uygulanması ve yorumlanması açısından dikkate alınmaz. Aksi durumda yargı kararlarının nesnelliği (objektifliği) yitirilmiş olacaktır⁸¹. Enno Becker'in yaklaşımı içinde buldukları savaş sonrası

⁷⁹ A.e.

⁸⁰ Bunun gerekçesi olarak, ceza kanunlarına bakmak da mümkündür. Ceza kanunlarının amacı da olabildiğince çok ve yüksek cezalar vermek değildir; aynı şekilde vergi kanunlarının amacı da olabildiğince fazla ve yüksek vergi almak değildir.

Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.82; Fritz Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, Karlsruhe, C. F. Müller Juristischer Verlag, 1975, s.39.

⁸¹ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.83 – 84.

yıkım döneminin bir ürünüdür. Kanunların uygulanmasında mali amaca verdiği önem aslında o dönemin olağüstü koşulları dikkate alınıp değerlendirilmelidir.

Vergilendirmede mali amaç elbette dikkate alınmalıdır, ancak önemli olan, bu amaca nasıl ulaşılabileceğidir. Burada hedef adil bir yapıya ulaşmaktır. Adil yapı ise mali güç temelinde somutlaşmaktadır.

Becker mali gücün kapsamını, vergi yükümlüsünün kaynaklarını olabildiğince geniş anlamda, yani mali amacı destekleyen genellik üzerinden belirlemektedir. Bu kapsamda kişisel harcamalar, mali gücün bir göstergesidir. Ball, mali amaç ile vergi adaleti arasındaki ilişkiyi, gerçekte hazinenin çıkarları ile adil vergilendirmenin uyumu şeklinde ifade etmektedir. Benzer şekilde Koch vergi kanunlarının ekonomik olarak aynı olanı aynı vergi yükü ile kavramayı amaçladığını ve bunun, vergi kanunlarının düzenlenmesinin amacı olduğunu belirtmektedir⁸².

Söz konusu yazarlar ile dikkat çekilen konu mali amacın, vergilendirmede mali gücün dikkate alınması ile birlikte adil bir uygulamaya dönüştüğüdür. Bu şekilde mali amaç vergilendirme yetkisini kişilerin mali güçleri ile sınırlandırılmaktadır.

Yorumda vergi hukuku ilkelerinin dikkate alınması gerektiğinden dolayı mali güce uygun olan bir amaçsal yorumlama, sadece bu ilkenin uygulama alanında etkin olabilir. Bu alan vergi kanunun yönlendirme işlevinin ön plana çıktığı bir amaç niteliğinde değildir. Bu alan devletin mali ihtiyacını karşılamak üzere kaynakların sağlanması için vergi yükümlüsüne karşılık sağlamadan vergilendirme ilişkisinin kurulduğu alandır. Devletin gelir elde etmesine yönelik olan mali amaç, amaçsal yorumlama için norma özgü ayırt edilebilir bir anlam yüklemeyebilir. Çünkü böyle bir durumda en yüksek vergi gelirine neden olan yorumun her koşulda uygun yorum olması gerekirdi. Böyle bir sonuç, mali güç ilkesi egemenliğinde, asgari yaşamsal koşullar için gerekli gelirin korunması ve vergi adaleti anlayışıyla bağdaşmamaktadır⁸³.

⁸² Lehner, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm*, s.244.

⁸³ A.e., s.240.

2.1.3.1.4.1.2. Ekonomik ve Toplumsal (Mali – Fiskal Olmayan) Amaçlar

Vergilemedeki ekonomik ve toplumsal amaçlar, özellikle Wagner tarafından mali amaç ile eşit seviyede dikkate alınmış ve bunun uzantısı olarak vergi hukukunda da daha fazla ağırlık kazanmıştır. Özellikle 1929 Büyük Bunalımından sonra tarafsız vergilendirme anlayışının terk edilmesi ve müdahaleci ekonomi politikalarına geçiş verginin mali olmayan ekonomik amaçlarını da ön plana çıkarmıştır. Günümüzde ekonomik ve sosyal amaçlı yönlendirici kurallar şeklinde ikili bir ayırım yaygın olarak kullanılmaktadır⁸⁴. Mali olmayan amaçlar, özellikle gelirin yeniden dağıtılması ve ekonomik faaliyetlerin yönlendirilmesine yönelik olanlardır. Bu kapsamda günümüzde vergi kanunlarında sosyal amaçlı kurallara vurgu yapılmaktadır. Bunlar yönlendirici (özellikle de ekonomiye yön verici) işleve sahiptir. Bu çerçevede ekonomik denge konusunda, vergilendirme aynı zamanda konjonktürel bir yönlendirme aracı olarak kullanılmaktadır⁸⁵.

Vergilendirmenin mali olmayan ekonomik amaçları; gelirin yeniden dağılımının sağlanması, ekonomik istikrarın sağlanması, iktisadi büyümenin ve kalkınmanın gerçekleştirilmesidir. Toplumsal amaçlar ise; sağlık, eğitim ve nüfus politikalarına ilişkin amaçlar ile ülkenin kendine yeterli olması (otarşı) ve belirli üretim alanlarının desteklenmesi ve korunmasına yönelik amaçlar olarak örneklendirilebilir.⁸⁶

Mali amacın dışındaki amaçlar da yorumlama için tek başlarına belirleyici değildir. Örneğin vergisel teşvik sağlayan kurallarda ekonomik amaçların dikkate alınması sonucu, daha yüksek sübvansiyona veya vergi indirimine neden olan yorumun her zaman kabul edilmesi gerekeceği sonuna ulaşılabilir. Ancak bu sonuç mali güç temelinde yükselen adalet ilkesi ile bağdaşmaz⁸⁷.

⁸⁴ Cenker Göker, **Yönlendirici Vergilendirme**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s.2.

⁸⁵ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.15; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.80 – 81; Lehner, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm**, s.240.

⁸⁶ Oktar, **Vergi Hukuku**, ss.15 – 18.

⁸⁷ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.84; Oktar, **Vergi Hukuku**, ss.15 – 18.

Mali olmayan amaçların vergi hukukunda tüm vergi kanunlarında değil, ancak bazı özel kurallarda yer almasından dolayı mali olmayan amaç temelinde bir yorum yaklaşımının yeterince yaygın kullanılmadığı ileri sülebilir⁸⁸.

2.1.3.1.4.2. Özel Amaç

Vergi kanunlarının yorumlanmasında kapsamlı ve genel bir amaç değil, her bir kuralın temelinde yatan amaç belirleyicidir. Söz konusu amacın tespitinde ise kanun koyucunun gerekçeleri dikkate alınması gereken bir kaynaktır⁸⁹.

Vergi kanunlarında gözetilmesi gereken temel amaç; olabildiğince yüksek gelir elde etmeye çalışan devletin çıkarlarıyla olabildiğince az vergi ödemek isteyen vergi yükümlüsünün çıkarlarını dengelemektir. Vergi kanunları bu amacı, vergi doğuran ve vergi doğurmayan olaylar arasında bir sınır çizerek gerçekleştirir. Yani normların özel amacı, vergilendirmenin bağlandığı veya vergi muafiyetinin – istisnasının ortaya çıktığı belirli durumları tespit etmektir. Bu çerçevede amaçsal yorumlamada esas dikkate alınması gereken her bir kuralın neyi amaçladığıdır⁹⁰.

Özellikle mali gücü tespit etmeye yönelik ekonomik faaliyetleri vergilendirmenin bağlantı noktası (vergiyi doğuran olay) haline getiren kurallarda söz konusu amacın tespiti ön plana çıkmakta ve geniş bir uygulama alanı bulmaktadır. Amaçsal yorum özellikle ekonomik olguların vergilendirildiği gelir, tüketim ve tasarruflara ilişkin vergi kanunlarda yer alan kurallarda uygulama alanı bulmaktadır. Bunu yanı sıra sadece usule ve düzene yönelik çok sayıda kural vardır. Bu kurallarda da ilgili vergi kanunu kapsamında verilen özel işlev (genellikle düzen işlevi) amacı temsil etmektedir⁹¹.

2.1.3.2. Vergi Hukukunda Ekonomik Yorum

Vergi kuralları olguları ifade şekilleri açısından bazı durumlarda kapsayıcı ve belirli değildir. Vergiyi doğuran olayın, açık bir şekilde kuralın lafzından tespiti her

⁸⁸ Urbas, *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht*, s.85.

⁸⁹ A.e., ss.85 – 86.

⁹⁰ Lehner, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm*, s.240; Urbas, *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht*, s.86.

⁹¹ Urbas, *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht*, ss.86 – 87.

zaman için mümkün olmayabilir. Bu nedenle hâkim kanunun lafzına her zaman takılıp kalmamalıdır. Burada söz konusu olan, sadece yorumlanacak kuralın yer aldığı kanun metninde (paragraf, madde, satır, kelime) yer alan ifadenin değil, vergi hukukunda yer alan hukuki fikrin ortaya çıkartılmasıdır. Bir kuralda yer alan kelimenin veya kuralın kendisinin tek başına yorumlanması belirleyici değildir. Belirleyici olan, kuralın yer aldığı hukuk düşüncesi içindeki anlamıdır. Bu açıdan kanunun dayandığı ideoloji, ana fikir, toplumsal amaç, dengelenmesi hedeflenen çıkar çatışması ve anlam belirleyicidir. Hukuku ve kanunu bir bütün olarak ekonomik sistemin ve vergilendirme ilişkisinin bir unsuru olarak ele almak gerekmektedir⁹². Bu nedenle yorum faaliyeti kelime üzerinden değil anlam üzerinden yapılmalıdır. Bu anlam ise hukuki ve ekonomik sistem ile vergilendirme ilişkisinin bütününde aranmalıdır.

Vergi kanunlarının her koşulda ekonomik yaklaşım uyarınca yorumlanması gerektiğini belirten genel bir kural, ilke veya görüş yoktur. Ancak yorumda ekonomik anlama dayanmak büyük ölçüde vergi kanunlarının anlam ve amacına uygundur⁹³.

Mali gücü kavramayı amaçlayan ve özel hukuk kavramları üzerinde formüle edilen vergi kurallarının ekonomik yaklaşımla yorumlanması gerekmektedir. Bu gereklilik vergi hukuku açısından ilkesel bir zorunluluktur. Özel hukuk açısından yapılacak değerlendirme vergi hukuku ilkelerine ve kuralın amacına uyduğu sürece belirleyicidir. Ancak aksi durumda kuralın amaçsal ekonomik yorumu önceliklidir⁹⁴.

Ekonomik olayları vergilendirmek ve ekonomik (mali) güçten pay almak vergi kanunlarının amacı olarak saptanırsa, bu durumda bu amacın dikkate alınmasının yorumlama yöntemi üzerinden güvenceye alınması gerekli ve zorunlu değildir. Çünkü yorum hâlihazırda kanunun amacını belirlemeye yöneliktir. Yani ekonomik yaklaşım, yorumlama sırasında vergi kanunun (ekonomik) amacını ortaya koyacak bir ölçütün dikkate alınması olarak anlaşılıyorsa, bu durum amaçsal

⁹² Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.20.

⁹³ Hans Dubs, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis**, **Mélanges Henri Zühlen, Lausanne**, L'Imprimerie E. Ruckstuhl S.A., 1977, s.576.

⁹⁴ Ulrich Palm, Germany, **A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance**, Ed. Karen Brown, Hollanda, Springer, 2010, s.189.

yorumlamada yer almaktadır. Dolayısıyla vergi hukuku, yorumlama yöntemleri açısından özel bir konuma sahip değildir. Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım şeklindeki özel yöntem, ne vergi hukuku ile kısıtlıdır, ne de yöntemsel olarak istisnai bir durumdur. Bu durumda ekonomik yorum daha çok genel bir yaklaşım olarak, ancak özellikle vergi hukukunda amaçsal yorumlamanın bir bileşeni olarak ortaya çıkmaktadır⁹⁵.

2.1.3.2.1. Amaçsal Yorum Ekonomik Yorum İlişkisi

Ekonomik yaklaşımın yorum boyutu amaçsal yorumun bir uzantısıdır. Ekonomik olarak kıyaslanabilir işlem ve durumların eşit vergisel işlem görmesi amacına hizmet etmektedir. Bu şekilde vergi hukukunda yer alan özel hukuk kavramları ekonomik açıdan yorumlanabilir. Bu şekilde kanun koyucu tarafından kullanılan özel hukuk kavramları da vergi kanununun amacına uygun olarak yorumlanmakta ve böylece özel hukuktaki anlamlarından farklı şekilde vergi hukukuna özgü ekonomik içeriklerine göre değerlendirilmektedir⁹⁶.

2.1.3.2.2. Ekonomik Yorumun Bileşenleri

Kanun hükmünün yorumlanmasında belirleyici olan, kanun koyucunun (kanun metninde kullanılan kelimeler ve anlamsal ilişki ile kendini gösteren) iradesidir. Burada ekonomik yorum, kanun hükmünün kelime anlamından ve anlamsal ilişkisinden kanun koyucunun kanun hükmünde somutlaşmış amacının bulunmasıdır⁹⁷.

Bu açıdan ekonomik yorumun uygulanmasında normun anlamı, ekonomik açıdan tanımlanmış ölçütler temelinde belirlenmektedir⁹⁸.

Ekonomik yorum üç temel ölçüt içermektedir. Bunlar; ekonomik anlam, ekonomik amaç ve ilişkilerin gelişimidir. Bu genel şekliyle ekonomik yorum ile

⁹⁵ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.190 – 191.

⁹⁶ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.188.

⁹⁷ Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, s.120.

⁹⁸ Dubs, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis**, s.575.

vergi kanunlarının amacının dikkate alınması amaçsal kanun yorumlamasının özel bir şekli olarak karşımıza çıkmaktadır⁹⁹.

2.1.3.2.2.1. Ekonomik Anlam

Ekonomik yorum kapsamında vergi kanunlarının yorumlanmasında ekonomik anlamın dikkate alınması gerekmektedir¹⁰⁰.

Ekonomik anlam, genel olarak vergi kanunlarında yer alan kavramların ekonomik işlemlere, süreçlere veya durumlara bağlanmalarınıdır. Ekonomik anlam ekonomik açıdan ortaya çıkan mali güçten pay alma amacıyla yatmaktadır. Bu amaç temelinde normun anlamının tespitinde iki yaklaşım söz konusudur: Bu iki yaklaşım yorumlama esnasında şu şekilde dikkate alınabilir: Bir yandan, vergi hukuku kavramlarının ekonomi alanında kendilerine yüklenen anlamlar temelinde yorumlanmaları gerekmektedir. Diğer taraftan konu ve olayların ekonomik anlamı ile ilgili olarak kapsamının ve öneminin tespiti söz konusudur¹⁰¹.

Ekonomik anlam, dayanağını özel hukuktan alan kavramlarda özel hukuk anlamından farklı olabilir. Bu nedenle kavramlar, vergi hukukunun amacı içinde yeniden yorumlanmaktadır. Bu yorum sonrasında, dayanağını özel hukuktan alan bir kavramın vergi hukukuna göre yorumlanmasından sonra, her iki hukuk alanında da aynı veya farklı anlamları taşıdıkları sonucu ortaya çıkabilir¹⁰².

Vergi hukuku açısından genel kural; özel hukuk kavramlarının özel hukuktaki anlamlarının dikkate alınmasıdır. Bunun bir uzantısı da nitelendirme işleminde olguların görünüşteki hukuki biçimlerinin dikkate alınmasıdır. Ancak vergi hukuku açısından öncelikli olarak tespit edilmesi gereken söz konusu kavrama ve biçime yüklenmiş olan ekonomik içeriktir. Bu kapsamda her bir kuralda tespit edilmesi gereken o kuralın ekonomik içeriğidir. Bu zorunluluk bizi kavramların ekonomi bilimindeki anlamlarının dikkate alınması gerekliliği sonucuna ulaştırmaktadır. Bu sonuç ise ekonomik yorum yönteminde somutlaşmaktadır¹⁰³.

⁹⁹ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.110; 77.

¹⁰⁰ A.e., s.87.

¹⁰¹ A.e., s.88.

¹⁰² A.e., s.107.

¹⁰³ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.71.

Örneğin; her kim ki bir veya birden fazla maddeyi işlemek veya şeklini değiştirmek yoluyla taşınabilir yeni bir şey üretirse ve işlemenin veya şekil değiştirmenin değeri, maddenin değerinden çok fazla düşük değilse, yeni şeyin mülkiyetini edinir şeklinde bir kurgusal kuralı ve bu kuralda, ne zaman yeni bir şeyin olduğu sorusunu ele alalım. Örneğin A kişisi, kendisine ait olmayan bir ahşap plakayı işlemiş ve bir kutu ortaya çıkarmıştır. Söz konusu kutunun, üretildiği ahşap plakaya kıyasla yeni bir eşya olduğundan şüphe yoktur. Başka bir durumda da A ham ahşaptan bir araya getirilmiş bir kutuyu sökmüş, kutunun kenarlarını oluşturan ahşap levhaları sanatsal bir şekilde oymuş ve yeniden birleştirmiş olsun. Bu durumda süslemeli kutu, aynı kutu mudur, yoksa yeni bir eşya mıdır? Burada hukukun uygulanmasında somut maddi olayı (alt kapsamı) belirleyebilmek adına, kavramsal bir tanımlama ile konuya yaklaşmaya çalışıldığında, her bir olayı kapsayacak şekilde kanunun amacına uygun bir ölçütün bulunmasının zor olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Eşyanın şekil ve görüntüsünün değişmiş olması bir ölçüt olabilir. Ancak değişmiş olan eşyayı yeni olarak tanımlayabilmek tek başına yeterli değildir. Eğer eşyaya piyasada farklı bir isim veriliyorsa, bu durum yeni bir eşyanın söz konusu olduğuna yönelik bir belirti olabilir. Ancak bu her koşul altında belirleyici olmayabilir. Şimdi bu süslemeli kutunun daha önce de olduğu gibi bir kutu ve bundan dolayı aynı eşya olduğunu mu söylemek gerekir, yoksa (daha önce kesinlikle olmadığı gibi) artık bir sanat eseri midir? Somut olaya ekonomik açıdan bakıldığında eşyanın başka bir kullanım amacının olup olmadığı noktasından hareket edilmelidir. Burada kural amaçsal açıdan incelendiğinde değer (fayda) yaratan faaliyete salt maddenin mülkiyetine kıyasla öncelik tanınmaktadır. Bu durum, bir ekonomik yaklaşıma ihtiyaç duyulduğu olasılığını artırmaktadır. Burada ekonomik yaklaşım sonucu yapılan işlem veya şekil değiştirme ile maddenin değerine kıyasla yeni bir kullanım değeri yaratılıp yaratılmadığına dikkat edilmektedir. Bu durum elbette ki kapsamlı bir tamirat ile de gerçekleşebilir ancak bu durumda yeni bir eşya ortaya konulmuş olmaz. Tamir edilen eşya, sadece önceki durumuna geri getirilir; daha önceki kullanım amacına yeniden uygun hale getirilir. Burada yorum ile ortaya çıkan sonuç tek bir ölçütün değil, daha çok birden fazla ölçütün ortak sunucudur. Önemli olan, olayın özelliğine göre hangi ölçüte daha çok ağırlık verileceğidir. Karar, olayın genel görünüşü tarafından belirlenen bir kuralın alt kapsamına alınmasıyla değil, var

olan olayın değerlendirilmesiyle verilir. Örneğe dönersek sonuç olarak, oyma işlemiyle süslenen kutu yeni bir eşyadır. Çünkü görünümü büyük ölçüde değiştirilmiştir, yeni bir anlam kazanmıştır (sanat eseri olarak) ve ekonomik kullanım değeri önemli ölçüde artmıştır. Sonuç olarak ortaya çıkan durum, yenilik kavramının bir eşya ile ilgili olarak yapılan değerlendirilmesinde biçimsel bir tespiti değil, ekonomik gerçekler ve bunların hukuk kuralına temel teşkil eden amacın çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkmasıdır¹⁰⁴.

2.1.3.2.2. Ekonomik Amaç

Vergi normunun amacının dikkate alınması, sadece bir genel amacın, örneğin mali (fiskal) veya mali olmayan bir amacın dikkate alınması gerektiği anlamına gelmez. Vergi kanunlarının yorumlanması veya olguların nitelendirilmesi için belirleyici olan hukuk kuralının özünde var olan amaçtır. Bu amacın münferit durumlarda ne olduğu, yorum ile ortaya konulmalıdır¹⁰⁵.

Tipke'nin görüşüne göre kuralın ekonomik amacı, genel mali amaçtan ayrı bir unsurdur. Ancak ekonomik yaklaşımın tarihsel köklerine inildiğinde, mali amaç ile ekonomik amaç arasında çok büyük bir yakınlık olduğu görülmektedir¹⁰⁶.

Mali amacın ekonomik amaç olarak kabulü ekonomik yaklaşımı hazineci bir yaklaşıma dönüştürme tehlikesine neden olmaktadır.

Mali amacın amaçsal yorumlama için kullanılabilir bir ölçüt içermediğine ve ekonomik yaklaşımın normun ekonomik amacı ile yönünü belirleyen amaçsal yorumlamanın bir türü olduğuna yönelik kabul gören görüş altında normun ekonomik amacının mali amaçtan farklı bir amaç olduğu sonucuna ulaşılmaktadır¹⁰⁷.

¹⁰⁴ Larenz, Canaris, **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**, ss. 107 – 108.

¹⁰⁵ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.106; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.47 – 48.

¹⁰⁶ Lehner, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm**, ss.241 – 242; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.64.

¹⁰⁷ Lehner, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm**, s.241; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.64.

Yine de ekonomik yaklaşım ilkesi daha çok mali amaçlı kurallarda uygulama alanı bulmaktadır¹⁰⁸.

Vergi hukukunda genel mali amaç bu anlamda amaçsal yorumlama için kullanılabilir bir ölçüt değildir. Buna bağlı olarak ekonomik yorum kuralın ekonomik amacına (yani mali amacından başka bir amaca) odaklanan bir amaçsal yorumlama şeklidir¹⁰⁹.

Söz konusu ekonomik amaç ise vergi hukuku olgusunun özünde yatan ekonomik içerikte somutlaşmaktadır¹¹⁰.

Örneğin şirket merkezi kavramını ele alalım. Bir şirketin merkezinin yerinin belirlenmesinde sadece hukuki açıdan tespit edilen şirket merkezinin belirleyici olup olmadığı ve ekonomik şartların da dikkate alınması gerekip gerekmediği ekonomik yoruma ilişkin bir sorundur¹¹¹.

X ülkesinde kurulmuş A anonim şirketinin hukuki merkezi vergi cenneti olarak kabul edilen U ülkesindedir. Ancak tüm yönetim kurulu toplantıları V ülkesinde yapılmaktadır. Şirketin tüm üretim tesisleri Y ülkesindedir. Şimdi bu durumda şirketin merkezi neresidir?

Şirket merkezi kavramının yorumu kanun koyucunun ortaya koyduğu iradeye bağlıdır. Eğer vergisel kuralın ekonomik amacı ülkenin gayri safi milli gelirini artırmak ise o zaman şirketin merkezinin hangi ülkede olduğunun bir önemi yoktur. Çünkü merkez hangi ülkede olursa olsun şirket karı A A.Ş.'nin geliri ülkenin milli gelirine eklenecektir.

Eğer kuralın amacı mali güç temelinde adil bir vergilendirme ise Y ülkesi merkez olarak kabul edilecektir. Çünkü şirketin gerçek anlamda ekonomik faaliyetleri Y ülkesinde gerçekleşmektedir. Bu nedenle Y ülkesinde oluşan ekonomik değer şirketin gerçek mali gücünü ortaya koymaktadır.

2.1.3.2.2.3. İlişkilerin Gelişimi

¹⁰⁸ Birsenoğul, *Vergi Hukukunda Yorum*, s.13.

¹⁰⁹ Lehner, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm*, s.243.

¹¹⁰ Ali İhsan Özgür Çilingir, *Vergi Hukukunda Yorum*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s.293.

¹¹¹ Roger Zuber, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess*, Bern, Stämpfli Verlag AG, 2005, s.2.

Gereken değişiklikleri yapmak ve kanunları geliştirmek kanun koyucunun görevidir. Ancak istisnai durumlarda yargı, belirli bir alanda ve belirli bir kapsamda hukukun geliştirilmesi görevini üstlenebilir. İlişkilerin gelişiminin dikkate alınması bu tür bir alandır. Bu şekilde vergi hukukunun gelişimine yargı kararlarıyla destek verilerek hukukun değişen ve gelişen toplumsal ihtiyaçlara cevap vermesi saęlanabilmektedir¹¹².

Vergi kanunlarının yorumlanmasında ilişkilerin gelişiminin dikkate alınması gerektiği Enno Becker tarafından ileri sürülmüştür. Becker'in bu önerideki amacı yorumun ölmüş olan kanun koyucu iradesi ile yapılmasının engellenmesi ve kanunların güncel olarak yorumlanmasıdır¹¹³.

Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra geçen süreçte toplumsal ve ekonomik hayatta ortaya çıkan gelişmelerin kanunun yorumlanmasında dikkate alınması gerekmektedir. Bu şekilde kanun koyucunun iradesinin günün ekonomik ve toplumsal olguları ile bağlantısının kurulması gerekmektedir. Bu açıdan kanunun yürürlüğe girmesinden sonra toplumsal ve ekonomik ilişkilerin değişimi ve gelişimi ekonomik yaklaşım çerçevesinde yorum faaliyetinin içine katılmaktadır¹¹⁴.

Toplumsal, ekonomik ve teknik olgularda gerçekleşen değişim, bunların yorumlanma sırasında dikkate alınmasını gerektirmektedir. Bu durum ise ancak hukuk uygulamasının serbest olması durumunda söz konusu olabilir. Bu görevin sahibi ise hkimdir. Çünkü kanun koyucu değişen şartlara uyum sağlaması için her seferinde kanunları deęiřtirmektedir¹¹⁵. Ancak bu yorum serbestisi hâkimi hiçbir zaman kanunun üzerine taşımaz. İlişkilerin gelişimi sadece dikkate alınması gereken bir bileşendir, belirleyici ve bağlayıcı nitelikte değildir. Yani ilişkilerin gelişimi ancak yorumun sonucu hukuk kuralı kapsamında kalacak şekilde dikkate alınabilir¹¹⁶.

Toplumsal ve ekonomik hayatta ortaya çıkan küreselleşme olgusunun özellikli etkisiyle yaşanan hızlı gelişmeler ulusal vergi mevzuatların etkinliğini

¹¹² Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.27.

¹¹³ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.96.

¹¹⁴ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. bs, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s.40; Yeliz Neslihan Akel, "Vergi Hukukunda Yorum Yapan Kaynak Perspektifinde Değişim ve Agresif Vergi Planlaması zerine Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları**, Sayı: 337, Ekim 2016, ss. 91 – 109.

¹¹⁵ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.96 – 97.

¹¹⁶ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s. 97.

zayıflatmaktadır. Ekonomik hayatın vergi kanunlarında hızlı gelimesi, vergi kanunlarının kapsamı dışında yer alan ekonomik faaliyet çeşitliliğini artırmakta ve vergilemede adalet ile mali güç ilkelerini zayıflatmaktadır¹¹⁷.

Vergi hukukuna ilişki yorumda ilişkilerin gelişiminin dikkate alınması ekonomik yaklaşım anlayışına uygundur. Çünkü ekonomik hayatın değişmesinin paralelinde, yorum faaliyeti de yeni koşullara uyum sağlayacak şekilde esnek olmalıdır. Burada sadece kalıcı değişiklikler dikkate alınmalıdır, çünkü yeni zamanlar beraberinde yeni koşullar, yeni ihtiyaçlar, yeni anlayışlar getirmektedir. Farklı zamanlar ve farklı koşullar için öngörölmüş kanuni düzenlemeler özünden – amacından yoksun bir şekilde yeni olgulara uygulanmamalıdır¹¹⁸.

¹¹⁷ Akel, **Vergi Hukukunda Yorum Yapan Kaynak Perspektifinde Değişim ve Agresif Vergi Planlaması Üzerine Bir Değerlendirme**, ss. 91 – 109.

¹¹⁸ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.28.

2.1.4. Ekonomik Yaklaşımın Nitelendirmede Uygulanması

Ekonomik irdeleme gerçekleşen somut olayın değerlendirilmesi ve nitelendirilmesi ile ilgilidir. Ekonomik irdelemenin uygulanmasında hukuki olgu, biçiminin ötesinde, ekonomik içeriği ve özü dikkate alınarak yorumlanmaktadır¹¹⁹.

2.1.4.1. Nitelendirme (Somut Hukuk Olayının Yorumlanması)

Hukuku uygulayan kişinin görevi, gerçekleşmiş somut hukuki olayları değerlendirmektir¹²⁰.

Nitelendirme, gerçekleşen (somut)maddi olgunun hukuki anlamının, kapsamının ve içeriğinin belirlenmesi işlemidir. Diğer bir ifadeyle nitelendirme, somut maddi olayın hukuksal unsurlarının ve biçiminin belirlenmesidir. Bu şekilde somut maddi olayın hangi soyut hukuki olayın (hukuk kuralının) kapsamına girdiği tespit edilebilir. Yukarıda belirtildiği üzere kanunda hukuksal olguların soyut unsurları, yer almaktadır. Bu çerçevede nitelendirme süreci gerçekleşen somut maddi olayın hukuksal açıdan yorumlanması ve soyut olay kapsamında yer alıp almadığının tespitidir. Kısaca nitelendirme, somut maddi olayın hukuksal niteliklerini, unsurlarını anlamını ve kapsamını belirleme işlemidir¹²¹.

Hukuki olguların değerlendirilmesinde hukuki biçimin ötesinde toplumsal gerçekliğin kavranmasına gereksinim vardır. Çünkü olguların niteliği toplumsal gerçekler üzerinden ortaya çıkmaktadır. Bu aşamada olgulardaki toplumsal ve hukuki gerçekliğin kavranması nitelendirme işlemidir¹²².

Kuralda yer alan soyut olay tanımında belirli bir ekonomik olgu vergilendirmede etkili unsur olarak tanımlanmış ise gerçek hayatta gerçekleşen

¹¹⁹ Dubs, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis**, s.575.

¹²⁰ Larenz, Canaris, **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**, s. 125.

¹²¹ Billur Yaltı, “VUK, 3b’nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 262, Temmuz 2010, ss.7 – 20; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, ss.4 – 5; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.38; Selahattin Tuncer, “Vergi Hukukunda Muvazaa-II”, **Yaklaşım**, Sayı: 81, Eylül 1999, ss. 9 – 16.

¹²² Larenz, Canaris, **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**, s. 107.

somut maddi olayın bu ekonomik olgunun özelliklerini taşıyıp taşımadığının saptanması, nitelendirilmesi gerekmektedir.

Örneğin A oğlu B'ye 10 bin TL bağış yapmıştır. Daha sonra oğul B, baba A'nın şirketine 10 bin TL borç para vermiştir. Bu durumda oğul B'den şirkete borç olarak alınan 10 bin TL'nin faizleri indirimi kabul edilen gider olarak değerlendirilebilir mi? Vergi hukuku açısından bu sorunun cevabı bir nitelendirme sorunudur. Bu durumda oğul B'nin baba A'nın şirketine verdiği borcun özelliklerinin saptanması gerekmektedir. Eğer bu borç genel anlamda ticari faaliyetin sürdürülmesi için yapılan bir borç ise faiz indirilebilir. Farklı bir şekilde nitelendirilir ise örneğin borç sadece şirketin vergi yükünü azaltmak amacını taşıyorsa bu durumda ödenen faiz indirilemeyebilir¹²³.

Burada vergi hukukunda nitelendirme ile ilgili temel bir sorun ortaya çıkmaktadır. Bu sorun hukuki olguların özel hukuk içeriklerinden farklı biçimde nitelendirilmesi konusudur. Bu tür durum olguların hukuki biçimi ile ekonomik içeriklerinin farklı olduğu durumlardır.

Bu tür durumlarda vergi hukukunda özellikle mali güç temelinde yükselen adalet ilkesi egemenliğinde olguların ekonomik açıdan nitelendirilmesi gerekmektedir. Bu gereklilik ise ekonomik yaklaşım aracılığı ile yerine getirilmektedir.

Örneğin yukarıda açıklandığı üzere şirkete verilen borç için ödenen faizler özel hukuk alanında faiz olarak nitelendirilirken, vergi hukuku alanında ise borç verme işlemi sermaye koyma işlemi olarak ve ödenen faiz dağıtılan kar payı olarak nitelendirilebilir.

2.1.4.2. Ekonomik İrdeleme

Somut maddi olay iki unsura ayrılabilir. Bunlar dış hukuki biçim ile ekonomik içeriktir. Ekonomik irdeleme, somut olayın, soyut olayın alt kapsamına alınmasından önce ekonomik içeriğine ilişkin değerlendirmenin yapılmasıdır. Spitaler, ekonomik yaklaşım üzerinden olgunun değerlendirilmesinde; ekonomik içeriğin, ekonomik anlamın ve amacın belirleyici olduğunu belirtmektedir. Vergi

¹²³ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.72.

kanunlarının gerçek hayat koşullarını belirli hukuki biçimlerin ötesinde ekonomik açıdan tespit etmeyi amaçladığını, bu nedenle ekonomik yorumda olduğu gibi, nitelendirme aşamasında da olayın gerçekleşmesinin ekonomik amacının dikkate alınması gerekmektedir¹²⁴.

Nitelendirmenin olguların ekonomik içeriği ve sonucu temelinde gerçekleştirilmesi vergi hukukunda adalet, genellik, eşitlik ve mali güç ilkelerine hizmet etmektedir. Aksi durumda salt biçimsel bir hukuki yaklaşım üzerinden ekonomik açıdan aynı olan iki işleme birbirinden tümüyle farklı özel hukuk biçimleri giydirilmesi ve diğer yandan da birbirinden ekonomik açıdan farklı iki işleme, (sözleşme özgürlüğünün sınırları içinde) birbiriyle aynı özel hukuk giysisi giydirmek mümkün olabilir. Olguların görünürdeki hukuki biçimleri ne olursa olsun ve dışarıya karşı ne şekilde yansıtılırsa yansıtılsın, aynı ekonomik içerikler vergi hukukuna göre aynı işlemi görmelidir¹²⁵. Bu çerçevede vergilendirmede, bir işlemin ekonomik özünün hukuki biçimden farklı olduğu durumlarda, olguların biçimsel kalıbının ötesine geçilerek nitelendirilmesi gerekmektedir¹²⁶.

Ekonomik irdeleme atında ortaya çıkan temel sorun, vergilendirmede, yükümlünün hukuki ilişkiye dair tanımının kabul görüp görmeyeceğidir. Vergi idaresinin kendi nitelendirmesini yapma ve bunu vergi matrahını hesaplarken dikkate alma yetkisi ve hatta zorunluluğu vardır. En nihayetinde irdeleme konusuna mahkemeler karar vermektedir. Örneğin; ebeveynlerden, çalışan oğullarına birçok defa hisse transfer edilmiş olması satış mı yoksa bağış mı olarak nitelendirilmelidir? Burada ekonomik irdeleme sonucu işlemin gerçek niteliğinin bağış değil satış olduğu sonucuna varılabilir¹²⁷.

Vergi hukukuna egemen olan adalet ve eşitlik ilkelerinin bir gereği olarak aynı ekonomik işlemler hangi hukuki biçime bürünmüş olurlarsa olsunlar vergisel

¹²⁴ Christian Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, Berlin, Duncker & Humblot, 1997, ss.73 – 74.

¹²⁵ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, ss. 26; 121.

¹²⁶ Mustafa Akkaya, Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, s.29; Yaltı, **VUK, 3b'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**, ss.7 – 20.

¹²⁷ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, ss. 33 – 34.

açından eşit biçimde değerlendirilmelidir. Buradaki dayanak noktası şüphesiz “aynı ekonomik işlemler” ifadesindedir. Buna göre ekonomik yaklaşım kapsamında hukuki olayın değerlendirmesinde şunlar dikkate alınmalıdır¹²⁸:

- Hangi kaynaklar kullanıldı
- Hangi çıktılar oluşturuldu
- Hangi faydalar elde edildi

Ekonomik irdelemenin temel işlevi, boş hukuki biçimlere takılmadan, mali gücü vergisel açıdan tespit etmektir. Diğer bir ifadeyle vergisel işlemlerin ekonomik yapıları, biçimsel düzenlemelerin arka plana itilmesiyle tespit edilecektir¹²⁹.

Bu çerçevede somut olay kullanılan kaynaklar, elde edilen çıktılar ve sağlanan faydalar temelinde incelenecektir. Ekonomik bir olguyu tam olarak anlayabilmek için sermaye, emek ve doğal kaynak olmak üzere tüm üretim faktörlerinin etkileşimini incelemek gerekmektedir. Elbette ki ekonomik sistemin yapısı de dikkate alınmalıdır. Özellikle de ekonomik olguların ortaya çıkış nedenleri ve bu temelde yaşanan değişimler, ekonomik işlemleri tespit edebilmeyi, değerlendirmeyi ve ekonomik yaklaşımı nesnel ve ölçütlere uygun bir şekilde uygulamayı güçleştirmektedir¹³⁰.

Ekonomik irdelemede söz konusu olan somut maddi olayın değerlendirilmesinde ekonomik arka planın dikkate alınıp alınmamasının gerekliliği sorundur. Bu çerçevede ekonomik irdelemenin hareket noktası her zaman hukuki biçim ile ekonomik içeriğin uyumsuz olduğu bir olaydır. Söz konusu somut maddi olayda biçimsel dış hukuki görünüşün yerine maddi ekonomik şartların dikkate alınması gerekmektedir¹³¹.

¹²⁸ Burada kaynakların kullanımı çok farklı hukuki biçimler ve düzenlemeler dâhilinde gerçekleşebilir. Ekonomik ilişkiler ve işlemler her ne kadar belirli bir düzenlilik halinde gerçekleşiyor olsa bile, yine de bunların bu düzenlilik içinde gerçekleşme zorunluluğu yoktur. Bu nedenle de ekonomik normlardan yerine ekonomik eğilimlerden bahsetmek daha uygun olmaktadır. Bu tür değişimlerin nedenleri ise artık doğrudan ekonomik ekoller ile ilgili değildir. Bunları örneğin, zevklerin veya modanın değişimine bağlı olabilirler ve bunlar da yaşam kalitesinin artmış olmasında kaynaklanabilir. Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, ss.23; 121.

¹²⁹ Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, s.121.

¹³⁰ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, ss. 24 – 25.

¹³¹ Zuber, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, ss.1 – 2.

Burada olguların nitelendirilmesinde dikkate alınması gereken her zaman için ekonomik olarak gerçekleşendir. Bu anlamda gerçek nitelik, ekonomik süreç ve sonuçlardır.

Hâkim hiçbir zaman hukuki dış görünüşe, görüntüye, biçimsel düzenlemeye takılıp kalmamalı ve gerçekleri kavramlarla sınırlandırmamalıdır. Olgulardan hareket etmelidir, olayların kendisini kavramalıdır. Olguların gerçek anlamını anlayacak zihin açıklığına sahip olmalıdır. Diğer bir ifadeyle hukukun uygulanmasında gerçekleşen olayı, işlemin ekonomik içeriğini tespit etmelidir. Olgunun dış görünümüne, biçimine, giysisine, maskesine veya peçesine değil, ekonomik sürece ve sonucuna bakmalıdır¹³².

Vergi hukuku alanında ekonomik yaklaşımın temel işlevi mali güce göre vergilendirme ilkesinin özel hukuk işlemleriyle etkisiz hale getirilmesini önlemek ve aynı ekonomik güce sahip olanları aynı biçimde vergilendirerek vergilemede adaleti, genelliği ve eşitliği sağlamaktır. Vergilendirmede gerçek ekonomik durumun dikkate alınması ilk olarak vergiden kaçınmaya yönelik girişimlerin boşa çıkartılmasını gerektirmektedir. Bu kapsamda ekonomik yaklaşım vergiden kaçınmaya olanak sağlayan özel hukuk biçiminin gerçek ekonomik durum ile değiştirilerek nitelendirilmesine yönelik bir etki doğurmaktadır¹³³.

Ekonomik yaklaşımın temel uygulama alanı vergiden kaçınmayı önlemek olmakla birlikte bununla sınırlı değildir. Hukuki biçim ile ekonomik içerik arasındaki uyumsuzluk; hukuka ve ahlaka aykırı işlemler ile geçersiz işlemlerde de ortaya çıkabilmektedir.

Ekonomik irdelemenin kapsamı olarak belirlenen bu üç durumda özel hukuk alanındaki biçimsel yapı vergi hukuku alanında dikkate alınmamaktadır. Mali güç ilkesinin gereği olarak özel hukuk alandaki biçimsel yapının yerine işlemlerin gerçek ekonomik nitelikleri vergilendirmeye konu olmaktadır. Bu kapsamda değiştirerek nitelendirme yetkisi vergi hukukunun sözleşme serbestisi ilkesine karşı geliştirdiği bir savunma mekanizması niteliğindedir. Bu üç durumda, özel hukuk alanında geçerli olan ödünç verme işlemi veya işçi olma durumu gibi olgular vergi hukuku

¹³² Enno Becker, **Reichsabgabenordnung**, Berlin, 1930, ss. 44 – 48'den aktaran: Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, ss.25 – 26.

¹³³ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, ss.67 – 68; 134 – 136; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.33; 108 – 109.

açısında dikkate alınmayacak ve sermaye koyma işlemine veya şirket ortağı olma durumuna değiştirilerek vergisel açıdan yeniden nitelendirilecektir¹³⁴.

Sonuç olarak ekonomik irdeleme şu üç durumda uygulama alanı bulmaktadır¹³⁵:

- İşlemin hukuka aykırı olması vergilendirmeyi engellemez.
- Hukuki açıdan geçersiz veya iptal edilir işlemlerde vergilendirme ekonomik sonuca göre yapılır. Muvazaa durumunda gizlenen ve ekonomik sonucu gerçekleşen işlem vergilendirmede dikkate alınır alınır.
- Vergiden kaçınmaya yönelik işlemler vergilendirme açısından dikkate alınmaz.

2.1.4.2.1. Hukuka, Kamu Düzenine veya Ahlaka Aykırı İşlemler

Kanunda yer alan vergiyi doğuran olay ile örtüşen bir somut olayın, kanunu veya bir yasağı ihlal edip etmediği genel kamu düzenine veya ahlak kurallarına aykırı olup olmadığı vergilendirme açısından önemli değildir¹³⁶.

Burada ifade edilmek istenen, vergi hukukunun ahlaki değerlerden yoksun olduğu değildir. Burada amaçlanan, hukuka aykırı bir işlemin vergilendirilmesi yoluyla devletin yasaklanmış bir işlemi veya ahlaka aykırı bir işlemi meşrulaştırdığı yönündeki itirazının önünü kesmektir. Diğer bir ifadeyle hukuka veya ahlaka aykırı eylemlerin ekonomik temelde hukuka veya ahlaka uygun eylemler karşısında daha kazanımlı bir duruma getirilmemesi ve ekonomik – mali gücün eşit şekilde vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Burada, özel hukuk veya ceza hukuku alanında değer kavramına ilişkin bir çelişki gözlemlenmemektedir¹³⁷.

Hukuka aykırı faaliyetlerin vergilendirilmesi vergilemede adaletin sağlanması açısından önem taşımaktadır. İlk bölümde açıklandığı üzere vergilemede adalet, genellik, eşitlik ve mali güç ilkeleri temelinde gerçekleşmektedir. Bu anlamda

¹³⁴ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.68.

¹³⁵ Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.121.

¹³⁶ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.54.

¹³⁷ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.197.

hukuka aykırı faaliyetlerin vergilendirme dışı bırakılması özellikle genellik ilkesine aykırı bir durum oluşturmaktadır. Hukuka aykırı faaliyetler vergi hukuku açısından korunmuş olmaktadır. Hukuka aykırı faaliyetlerin vergilendirilmemesi durumunda; kanuni sınırlar içinde faaliyete bulunan kişiler aleyhine vergilemede eşitlik ilkesi bozulmaktadır¹³⁸.

Vergi istisnaları durumunda, hukuka aykırı işlemlerin vergilendirilmesi amaçsal olarak incelenmelidir. Örneğin hiçkimse hukuka aykırı davranış ile ilişkili vergi istisnası yapılması konusunda hak talep edememelidir. Çünkü genellikle vergi istisnaları toplumsal refaha ilişkin davranışları desteklemek veya ödüllendirmek amacını taşımaktadır¹³⁹.

Hukuka aykırı faaliyetlerin vergilendirilebilmesi için söz konusu faaliyetlerin vergiyi doğuran soyut olay olarak vergi kanunlarında tanımlanmaları gerekmektedir. Somut olay olarak hukuka aykırı faaliyetin kanunda yer alan soyut olay ile örtüşmesi durumunda (tipiklik) vergisel yükümlülük doğacaktır. Örneğin bir kişinin kanunlarca yasaklanmış nitelikte bir işletme işletmesi ve bu işletmeden kazanç elde etmesi durumunda, gelir vergisi yükümlüğü doğmaktadır. Ayrıca kanuni düzenlemelere göre çalıştırdığı işçilerin vergisini kaynaktan kesip vergi dairesine yatırma sorumluluğu da doğabilecektir¹⁴⁰.

Hukuka aykırı faaliyetlerin vergilendirilmesi onları meşru hale getirmez. Ancak bu tür faaliyetlerin vergilendirilmemesi bu tür işlemlerde bulunan kişileri ödüllendirme ve hukuka uygun davranan kişileri bir ölçüde cezalandırma anlamını taşır¹⁴¹.

Farklı hukuk alanlarındaki değerlerin rekabeti halinde hukuk düzeninde birliği sağlamak güçleşmektedir Vergi hukukunun, amaçsal bütünlüğüne aykırı olmamak şartıyla, başka alanların temel değerleri ile zıtlaşmamalı veya onların altını oymamalıdır. Buna göre, sıklıkla tartışmalara neden olan hukuki değerlerin kıyaslanması gerekmektedir. Kanuna aykırı işlemlerin safi gelirin tespitinde indirim konusu yapılıp yapılamayacağı bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Burada

¹³⁸ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.54; Nami Çağan, “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, Ankara, **Prof. Dr. Bülent N.Esen'e Armağan**, 1977, s.97; Gülsen Güneş, “Karaparanın Gelir Yaklaşımıyla Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı:143, Yıl:12, Kasım 2004, s.48.

¹³⁹ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.197.

¹⁴⁰ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.54; Çağan, **Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler**, ss. 109 – 110.

¹⁴¹ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.85 – 86.

görüşlerden biri rüşvet paraları gibi hukuka aykırı faaliyetlerin vergiden düşülmesine izin verilmemesidir. Safi gelir ilkesi, burada ceza ve kabahatler hukukunun değerlendirmeleri karşısında geri adım atmak zorundadır¹⁴².

Hukuka aykırı faaliyetlerde yapılan giderlerin safi gelirin tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı bir başka tartışmalı konudur. Gelir temelli vergilerde önem taşıyan bu durum mali güce göre vergilendirme ve safi gelirin vergilendirilmesi ilkeleri ile birlikte değerlendirilmelidir¹⁴³.

2.1.4.2.2. Hukuki Açıdan Geçersiz İşlemler

Vergi hukukunda mali gücün kavranmasının amaçlanması durumunda vergilendirme işlemi hukuki işlemin geçerliliğine bağlanamaz. Tarafların hukuk ilişkisi gerçekten nasıl istedikleri, nasıl düzenledikleri ve hangi ekonomik sonucu meydana getirdikleri ekonomik yaklaşım açısından belirleyici bir nitelik taşır. Bu durumda ekonomik yaklaşım, vergilendirmenin ekonomik – mali güç temelinde gerçekleştirilmesi ilkesinin bir uzantısıdır¹⁴⁴.

İşlemlerin hukuk dünyasında geçerli bir biçimde ortaya çıkabilmeleri çeşitli geçerlilik koşullarını sağlamalarına bağlıdır. Söz konusu geçerlilik koşulları ehliyet ve şekle uygunluk, irade ile beyan arasında uyumsuzluğun bulunmaması ile hukuka ve ahlaka uygunluk olarak sıralanmaktadır¹⁴⁵.

Taraflar geçersiz hukuki işlemlerin ekonomik sonuçlarını (hukuki açıdan geçersiz olmasına rağmen) ortaya çıkarırlarsa, yani bu hukuki işlemi ekonomik açıdan gerçekleştirirlerse, bu durumda ve ölçüde (ekonomik açıdan gerçekleştirildiği) geçersiz hukuki işlemler vergisel sonuçlara neden olur. Hukuki işlemin sonradan geçersiz hale gelmesi durumunda da (örneğin itiraz edilmesi, ortadan kalkmasına neden olan şartın gerçekleşmesi veya işlemi gerektirecek durumun ortadan kalkması) aynı şekilde vergilendirmede ekonomik fiili durum geçerli olacaktır¹⁴⁶.

¹⁴² Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.16.

¹⁴³ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.86 – 87.

¹⁴⁴ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.195.

¹⁴⁵ Serozan, **Medeni Hukuk Genel Bölüm Kişiler Hukuku**, s.373.

¹⁴⁶ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.195; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.112.

Örneğin, şekil şartlarına aykırı olarak yapılan bir satış sözleşmesi üzerinden ilgili eşyanın mülkiyetinin devri durumlarında ekonomik sonuçlar ölçüsünde vergilendirme ilişkisi kurulacaktır¹⁴⁷.

Diğer taraftan, geçersiz olan veya sonradan geçersiz hale gelen, ancak öncesinde gerçekleştirilmiş olan hukuki işlemin ekonomik sonuçları itibariyle geri alınması, daha önce doğurmuş olduğu vergi borcunun ortadan kalkmasını gerektirir¹⁴⁸.

Ancak bu sonuca ulaşılabilmesi için vergi kanunlarında vergi borcunu sona erdiren durum kapsamında özel hükümlerin varlığı gerekmektedir.

2.1.4.2.2.1. Ehliyet ve Şekle Aykırılık Nedeniyle Geçersiz Hukuki İşlemler

Şeklin geçerlilik koşulu olduğu özel hukuk işlemlerinin şekil şartlarına uyulmadan yapılması işlemi özel hukuk açısından geçersiz kılmaktadır¹⁴⁹.

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım vergilendirme işleminin gerçek ekonomik durumunun dikkate alınmasını gerektirdiğinden özel hukuk alanında geçersiz olan hukuki işlemler tarafların edimleri yerine getirmeleri koşulunda vergi hukuku açısından geçerlidir. Bu anlamda şekil koşuluna aykırı olan hukuki işlemler ekonomik sonuçların ortaya çıkması koşuluyla vergi hukuku alanında dikkate alınacaktır. Ancak şekil koşuluna aykırı olan hukuki işlemler; işlemin belgelenmesi veya tescilinin vergileme konusu olduğu durumlarda vergi hukuku alanında da geçersiz olarak kabul edilecektir¹⁵⁰.

Fiil ehliyetine sahip olmayanların gerçekleştirdikleri ve katıldıkları hukuki işlemler de özel hukuk açısından geçersizdir. Ancak geçersiz işleme ilişkin edimler yerine getirilmiş ve ekonomik sonuçlar ortaya çıkmış ise özel hukuk alanında geçersiz olan işlem vergi hukuku alanında geçerli olacaktır¹⁵¹.

¹⁴⁷ Tipke, v.d., *Steuerrecht*, s.195.

¹⁴⁸ Kaneti, *Vergi Hukuku*, ss.51 – 52; Tipke, v.d., *Steuerrecht*, s.195.

¹⁴⁹ Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, ss.86 – 87.

¹⁵⁰ A.e., s.87.

¹⁵¹ A.e., s.87.

2.1.4.2.2.2. İrade Bozukluğu Nedeniyle Geçersiz Hukuki İşlemler

İrade bozukluğu iki farklı anlamda kullanılmaktadır. İlk anlamı öz irade ile dış beyan arasındaki uyumsuzluktur. İkinci anlam ise iradenin oluşmasında bozukluk olduğu durumlardır. Hata, hile, tehdit, muvazaa (danışıklılık) gibi irade bozuklukları ve uyumsuzlukları hukuki işlemleri geçersiz kılan nedenlerdir¹⁵². Söz konusu durumlardan muvazaa vergi hukuku alanında vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemleri ile sıklıkla karşılaştırılan bir kavramdır.

Muvazaa bir özel hukuk kavramıdır¹⁵³. Bu anlamda bütün hukuk dalları için geçerli bir kavramdır. Özel hukuk temelli bir kavram olmasından dolayı, tanımı, ilkeleri, özellikleri ve hukuki sonuçları özel hukuk bilim insanları tarafından ortaya konulmuştur¹⁵⁴. Hukuki ilişkinin niteliğinin, taraflarca amaçlanan gerçeği içermemesi kavramın temelini oluşturmaktadır. Muvazaa, tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla gerçek iradelerine uymayan ve aralarında hüküm ve sonuç doğurmayan bir görünüş yaratmalarıdır¹⁵⁵. Bu tanım muvazaanın üç temel unsurunu ortaya koymaktadır. Bunlar; tarafların iradeleri ile beyanları arasındaki kasti

¹⁵² Serozan, **Medeni Hukuk Genel Bölüm Kişiler Hukuku**, s.382.

Çalışmada irade bozukluğu her iki anlamı kapsayacak şekilde kullanılmaya çalışılmıştır.

¹⁵³ Türk Dil Kurumunca yayımlanan Büyük Türkçe Sözlük'te muvazaa kelimesinin karşılığı olarak "danışık", "danışıklılık" sözcüklerine yer verilmiştir.

(çevrimiçi)

http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.587b3cf641b6b0.08389232, (Erişim Tarihi: 20.12.2015)

Muvazaa kelimesinin Latince karşılığı "simulatio" kelimesidir. Almanca'da "scheingeschaeff"; Fransızca'da "simulation"; İngilizce'de de "simulation" veya "fictitious transaction" ifadelerine karşılık gelmektedir.

¹⁵⁴ Tuncer vergi hukuku alanında muvazaa olgusunun yeteri kadar incelenmemiş olmasını iki temel nedene bağlamaktadır. Bunlar:

"Birincisi, gerek usul ve gerekse vergi kanunları içinde muvazaaya açık seçik yer verilmemiş, tanımlanmadığı gibi vergileme açısından özellikleri belirlenmemiş ve sonuçları da gösterilmemiştir. Böylece vergi uygulamasındaki sorunlar, özel hukukun ilkeleri ve genel hukuk kuralları ile çözümlenmeye çalışılmıştır.

İkincisi, vergi hukuku ile uğraşan bilim adamları ve uzmanlar da, Batılı bazı yazarlar hariç, muvazaa konusuna her nedense fazlaca iltifat etmemişler ve konuyu ele alma ve inceleme gereğini pek duymamışlardır. Bu nedenle bilimsel alanda, özellikle vergi hukuku açısından muvazaa, bir bakıma ihmal edilmiş bir konudur."

Selahattin Tuncer, "Vergi Hukukunda Muvazaa-I", **Yaklaşım**, Sayı: 80, Ağustos 1999, ss. 18-24; Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, ss. 9-16

¹⁵⁵ Bu duruma örnek olarak; araba veya gayrimenkul alım satım işlemlerinde daha az harç ödemek için tapu sicilindeki işlemlerde veya daha az vergi ödemek için noterde gerçekleştirilen satım sözleşmelerinde bedelin düşük gösterilmesi verilebilir.

uygunsuzluk, üçüncü kişileri aldatma niyeti ve tarafların söleşmenin hukuki sonuçlarının gerçekleşmeyeceği konusunda anlaşmalarıdır. Muvazaa, işleme taraf olanların bilerek ve isteyerek beyanları ile gerçek amaçları arasında oluşturdukları uyumsuzluktur. Özel hukukta sıklıkla tanımlandığı üzere iki tür muvazaadan bahsedilmektedir. Mutlak muvazaa olarak adlandırılan ilk türde tarafların gizledikleri bir işlem yoktur¹⁵⁶. Bu durumda taraflar aralarında var olmayan bir ilişkiyi varmış gibi göstermektedirler. Kişilerin amacı; hiçbir işlem yapmadıkları halde, sadece üçüncü kişilere karşı bir işlem yapmış gibi görünmektir¹⁵⁷. Nisbi muvazaa olarak adlandırılan ikinci türde ise kurgulanmış işlem bir başka gizli işlem veya ilişki içermektedir¹⁵⁸. Bu durumda taraflar gerçekte yapmak istedikleri var olan bir ilişkiyi başka bir biçim altında dış dünyaya yansıtmaktadırlar¹⁵⁹. Nisbi muvazaa sözleşmenin nilteğinde ve içerik ya da şartlarında muvazaa olmak üzere iki ayrı sınıfta incelenebilmektedir¹⁶⁰.

¹⁵⁶ “Bazen taraflar çeşitli düşüncelerle, yaptıkları sözleşmenin sadece göstermelik olduğunugerçekte hiçbir hüküm ifade etmeyeceğini kararlaştırırlar. Örneğin (A)'nin deniz kenarında güzel bir evi vardır. (B) ile yazılı bir kira sözleşmesi yaparak bu evi (güya) ona kiralamıştır. Gerçekte ise; ne(A), ne de (B) bu kira sözleşmesi ile bağlanmak niyetinde değildir. Nitekim (A) ile (B), yapılan kira sözleşmesinin hiçbir hükmü olmadığını kendi aralarında kararlaştırmışlardır. Bunarağmen yazılı bir kira sözleşmesi yapmalarının nedeni şudur: (A), bu evde (Muhtemelen para vermeden!) oturmak isteyen bazı yakınlarını karmak istememektedir. Fakat onları eve sokmaya da hiç niyeti yoktur. İşte busıkıntılı durumdan kurtulmak içinarkadaşı (B) ile yaptığı kira sözleşmesini onlara gösterecek ve "evi başkasına (B'ye) kiraya vermiş bulundum; ne yazık ki iş işten geçti" diyecektir. Kısaca (A) ile (B)'nin arasındaki kira sözleşmesi sadece göstermeliktir.”

Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-I**, ss. 18-24.

¹⁵⁷ Alacaklıdan mal kaçırmak için mevcut malların bir başkasına satılmış gibi gösterilmesi mutlak muvazaaya örnek olarak gisterilebilir. Burada kişilerin amacı malları gerçekten satmak değildir. Bunun yanında satışın arkasına bir başka işlem de gizlenmemektedir.

¹⁵⁸ “Bazı durumlarda paravan bir kişinin varlığı üçüncü bir durum olarak kabul da kabul edilmektedir.

“Bazen de, taraflar arasında yaptıkları sözleşmenin hüküm ifade etmeyeceğinde değil mahiyet ve sonuçlarının başkılığı hususunda anlaşılırlar. Bunun en bilinen misali tarafların bağış hususunda uyuşmuş buldukları halde başkalarına karşı bir satış sözleşmesi yapmak olmalarıdır. Örneğin (A), bir evini (B)'ye bağışlamak istiyor; fakat mirasçılarının, ileride (B)'ye karşı tenkis davası açmalarına engel olmak için, onunla görünürde bir satım sözleşmesi yapılar. Bu görünürdeki sözleşmeye rağmen, (A) ile (B) arasında gizli bir bağış vaadi sözleşmesi vardır.”

“Hacizden korkarak mal kaçırmaya amacınadayananan satış olayı da muvazaaya güzel bir örnek oluşturmaktadır. Böyle bir satışta alacaklıların takibinden kurtulmak isteyen (A), hacze engel olmak için, malını görünürde (B)'ye satarak devretmektedir. Fakat taraflar arasında yapılan gizli anlaşmaya, yapılan satış ve devir işleminin tamamen hükümsüz olduğu kararlaştırılmaktadır.”

Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-I**, ss. 18-24; Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, ss. 9-16.

¹⁵⁹ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 29; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.87 – 88.

¹⁶⁰ Sözleşmenin nilteğinde muvazaaya ilişkin; mirasçılardan başka bir üçüncü kişiye bedelsiz kazanım imkânı sağlamak isteyen kişinin, görünüşte şekli şartların tümünü haiz bir satış işlemi gerçekleştirilmesi örnek olarak verilebilir.

Muvazaada genellikle birbirinden farklı iki anlaşma vardır. Anlaşmalardan biri başkalarını yanıltmaya yöneliktir. Bu göstermelik bir anlaşma olup taraflar açısından geçersizdir. Söz konusu anlaşma başkalarını aldatmak için yapılır. Bu tür anlaşmalar, hukuki geçerlilik açısından biri hariç tüm unsurları taşımaktadır. Bu anlaşmalar tarafların amaçlarını (iradelerini) yansıtmamaktadır. Anlaşmalardan ikincisi taraflar arasında daha önce kararlaştırılmış sonucu içermektedir. Gizli anlaşma olarak ifade edilen bu anlaşma daha başlangıçta taraflar arasında belirlenmekte, ancak ortaya çıkarılmamaktadır. Görünürdeki anlaşma, gizli anlaşmanın hükümlerini önleyebilmek amacıyla, ortaya çıkarılmaktadır. Görünürdeki işlemin arkasına gizlenen işlem, hukuki geçerlilik şartlarını taşıması durumunda geçerli bir sözleşme olarak hükümlerini doğuracaktır. Aksi durumda gizlenen işlem gerekli hukuki şartları taşımadığından dolayı geçersiz olacaktır¹⁶¹.

Muvazaa bir özel hukuk kavramı olmakla birlikte vergi hukuku alanında da yer bulmaktadır¹⁶². Özel hukukta yer alan muvazaa kavramı vergi hukuku açısından da geçerlidir. Vergi hukuku özelinde muvazaa; yükümlülerin vergi idaresini yanıltmak ve bu şekilde vergi yükünü azaltmak amacıyla kendi aralarında yaptıkları göstermelik – kurgusal anlaşmalar olarak tanımlanabilir. Yükümlü(ler), göstermelik – kurgusal anlaşma aracılığı ile ödenecek olan verginin konusunu, matrahını, mükellefiyetini ve tutarını ortadan kaldıran veya oranını düşüren sonuçlara ulaşmayı amaçlamaktadır¹⁶³.

Sözleşmenin içerik ve şartlarında muvazaaya ilişkin olarak ise; vergi yükünü azaltmak amacıyla, noterde gerçekleştirilen alım - satım sözleşmesinde, taşıtın olması gerekenden düşük bir bedelle satılması örnek olarak verilebilir.

Turhan Esener, **Türk Hususi Hukukunda Muvazaalı Muameleler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No:105, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1956, s. 1; Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-I**, ss. 18-24; Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, ss. 9-16; Mesut Koyuncu, “Muvazaa Müessesesi Müessesenin Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtım Müesseseleri ile Karşılaştırılması –I”, **Yaklaşım**, Sayı: 129, Eylül, 2003, ss. 54 – 59.

¹⁶¹ Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, ss. 9 – 16; Koyuncu, **Muvazaa Müessesesi Müessesenin Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtım Müesseseleri ile Karşılaştırılması –I**, ss. 54 – 59.

¹⁶² “Burada özel hukukun temel ilkeleri ile vergi hukukunun temel ilkeleri çatıştığı için, dikkatli olmak gerekecektir. Bu itibarla özel hukuk alanındaki muvazaa kavramı, doğurduğu sonuçlar bir yana, rahatlıkla benimsenebilir.”

¹⁶³ “Örnek verecek olursak, alıcı ve satıcı yüksek bir bedel üzerinde anlaşmış olmalarına rağmen, sırf tapu harcını az ödemek için gayrimenkulun satış bedelini düşük beyan ettikleri takdirde, işlem vergi uygulaması açısından muvazaalıdır. Vergi idaresi, gerçek bedeli tespit ettiğitağdirde, ikmalen vergi salma hakkı doğar.”

Özel hukuk açısından diğerlerini yanıltmak için yapılan anlaşma geçersizdir. Görünürdeki anlaşma vergi hukuku açısından da geçersizdir. Gizlenen anlaşmanın geçerliliği özel hukuk açısında geçerlilik unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı iken vergi hukukunda ekonomik sonuçlarının gerçekleşip gerçekleşmediği dikkate alınmaktadır. Eğer muvazaalı işlem başka bir işlemi gizlemiyorsa herhangi bir ekonomik sonuca neden olmadığından ötürü vergi hukuku açısından önemli değildir. Muvazaada tarafların gizlemek istediği asıl amaç ekonomik yaklaşım temelinde çözümlenmelidir. Burada muvazaalı işlem ekonomik açıında gerçekleştiği ölçüde vergi hukuku açısından geçerlidir. Muvazaalı işlem başka bir hukuki işlemi gizliyorsa, bu durumda gizlenmiş olan hukuki işlemin ekonomik sonucu vergilendirme için belirleyicidir. Bu durum, özel hukuk ile benzerlik göstermektedir. Her iki hukuk alanında da gizli işlem dikkate alınabilmektedir.¹⁶⁴

Vergi hukukunda kurgusal işlem ile gerçekleşen irade (amaçlanan) arasındaki uyumsuzluk değil, kurgusal sonuç ile gerçek ekonomik sonuç arasındaki karşıtlık dikkate alınmaktadır. Bu nedenle kurgusal işlem yerine ekonomik olarak gerçekleşen işlem vergisel anlamda dikkate alınmalıdır. Bu işlemin özel hukuk alanındaki olası geçersizliğine dokunulmadan yapılmalıdır. Burada artık işlemin özel hukuk alanındaki geçerliliğinden bağımsız ekonomik geçerlilik temelinde bir nitelendirme söz konusudur.

2.1.4.2.3. Vergiden Kaçınmaya Yönelik Peçeleme İşlemleri

Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-I**, ss. 18-24; Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, ss. 9 – 16.

¹⁶⁴ Örneğin:

(A) ile (B) hibe yapmak konusunda aralarında anlaşmışlardır. Buna göre (A) sahip olduğu gayrimenkulünü (B)'ye bağışlayacaktır. Ancak kanuni mirasçılarının ileride açacakları tenkis davasından kurtulmak için bu işlemi satış şeklinde göstermek istemişler ve hibe gizlenerek satışa dönüştürülmüştür.

Gizli anlaşma ortaya çıkıp gerçek anlaşıldığı takdirde, özel hukuk açısından, satış şeklinde gösterilen açık anlaşma geçersiz sayılacaktır. Vergi hukuku açısından ele alınınca, ekonomik yaklaşım gereğince, açık olan satış anlaşması geçersiz sayılacak ve gizli olan hibe anlaşması gereğince bağıştan dolayı vergi ödeyecektir.

Aynı şekilde kamu borcundan dolayı hacizden mal kaçırarak (A)sahip bulunduğu, gayrimenkulü (B)'ye görünüşte satış yapmış, fakat kendi aralarında bu sözleşmenin geçersiz olduğunu kararlaştırmışlardır. Olayın ortaya çıkması halinde, satış anlaşması geçersiz sayılacak ve vergi idaresi gayrimenkul üzerindeki haciz yoluyla icrai takibata devam edecek ve gayrimenkulü satabilecektir.

Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, ss. 9-16; Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.196.

Vergilendirme ilişkisi temelinde kuralların yorumlanması, olguların nitelendirilmesi, ekonomik yaklaşım, sözleşme özgürlüğü, vergiden kaçınma ve peçeleme konuları genel olarak, vergi hukuku ile medeni hukuk arasındaki bağımsızlık mücadelesi ile yakın ilişki içerisinde olan sorunlardır¹⁶⁵. Çalışmanın bu kısmında vergiden kaçınma ile ekonomik yaklaşım arasındaki ilişki incelenmeye çalışılacaktır¹⁶⁶.

Vergi hukuku alanında sıklıkla muvazaa kavramı ile karşılaştırılan, peçeleme¹⁶⁷ kavramı ekonomik yaklaşım ile bağlantılı bir kavramdır.

Vergi hukuku alanında kanuna karşı hilenin özel bir görünümü olan peçeleme işlemleri, adalet, genellik, eşitlik ve mali güç ilkelerinin ihlali niteliğindedir. Bu nedenle vergi hukuku alanında peçeleme işlemleri üzerinden vergi kanunlarının dolanılmasının – atlatılmasının önlenmesi gerekmektedir¹⁶⁸.

Vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemlerinin nitelikleri esasen ulusal mevzuat temelinde belirlenmekle birlikte, kavrama yönelik çeşitli yaklaşımlar bu başlık altında ele alınacaktır.

Kaneti peçeleme işlemi için şu tanımlı kullanmaktadır¹⁶⁹: “*Olağan ve doğal olarak, vergi yasasının vergilendirme konusu yaptığı bir özel hukuk işlemiyle ulaşılmaması gereken bir iktisadî sonucu elde etmek için, vergi yasasınca vergilendirme konusu sayılmamasından yararlanmak üzere, olağan ve doğal kullanımı dışında başvurulmuş başka tür ve nitelikteki özel hukuk işlemine peçeleme işlemi ya da perdeleme işlemi denmektedir.*”

Öncel, Kumrulu, Çağan ise peçeleme kavramını şu şekilde tanımlamaktadır; “*Vergi yükümlülükleri ve sorumlulukları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan*

¹⁶⁵ Thomas Koller, “Aspekte der Wertungskongruenz bzw. Wertungsdisparität zwischen dem Privatrecht und dem Steuerrecht”, *Archiv für schweizerisches Abgaberecht (ASA)*, C.57, 1988 - 1989/465, s:466.

¹⁶⁶ Dubs, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis**, s.569; Raphael Lanz, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im schweizerischen Privatrecht**, Bern, Stämpfli Verlag AG, 2000, s.2 – 3; Koller, **Aspekte der Wertungskongruenz bzw. Wertungsdisparität zwischen dem Privatrecht und dem Steuerrecht**, s:467.

¹⁶⁷ “Peçeleme” kavramını Türk vergi hukukunda ilk kez kimin tarafından kullanıldığı açık olmamakla birlikte “peçeleme sözleşmesi” kavramı ilk kez Öncel, Kumrulu ve Çağan’ın ortak eserlerinde kullanılmıştır. Prof. Dr. Selim Kaneti de bu kavramsal buluşu benimsemiştir. Selahattin Tuncer, “Vergi Hukukunda Muvazaa-III”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 82, Ekim 1999, ss. 23 – 30.

¹⁶⁸ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.112.

¹⁶⁹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.49.

kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa bu amaca yönelik sözleşmelere peçeleme sözleşmesi adı verilir”¹⁷⁰.

Tuncere göre ise peçeleme vergi yükümlülerinin, özel hukuk alanında geçerli sözleşme biçimlerini vergi kaçırma amacıyla kötüye kullanımınıdır¹⁷¹.

Örneğin; nakdi olarak yapılan bir hibe, belirli bir zaman aralıkları içinde, taksitlere bölünerek yapılır ve bu taksitler istisna sınırı içinde tutulursa işlem peçeleme olarak nitelendirilebilir. Taksitlendirme işleminin peçeleme olarak kabulüne bağlanan vergisel sonuç ise bölünen hibe tutarının toplanarak tek bir meblağ halinde vergilendirmesidir¹⁷².

Yukarıdaki tanımlardan yola çıkarak vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işleminin unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz¹⁷³.

- Özel hukuk işleminin (biçimi veya kurumu) kullanımı söz konusudur
- Söz konusu işlemin olağan kullanımı dışında, kötüye kullanımı söz konusudur
- İşlem vergisel çıkar elde etme amacına yöneliktir
- Özel hukuk işleminin ekonomik sonucundan vazgeçilmemektedir.

Bu açıdan peçeleme kanuna karşı hilenin¹⁷⁴ vergi hukukuna özgü görünüm biçimidir. Kanuna karşı hile, kanun tarafından gerçekleşmesine engel olunan bir

¹⁷⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.26.

¹⁷¹ Selahattin Tuncer, “İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına”, **Yaklaşım**, Sayı: 181, Ocak 2008, (çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/dergiler>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015).

¹⁷² Söz konusu örneğe Öncel, Kumrulu, Çağan eserlerinde şu şekilde yer vermektedirler:

“Bir anne, oğluna 360 milyon lira bağışlamış ise bunun 120 milyon liradan artakalan 240 milyon lirası, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergiye tabi tutulacaktır. Anne, böyle yapmayı vergiyi ortadan kaldırmak amacıyla bubağışı 120’şer milyon liralık üç ayrı bölümde yapacak olursa, bu durum Yasa’nın emredici hükmüne ters düşeceğinden peçeleme şeklinde nitelendirilecektir. Bununla beraber, peçeleme olayını değerlendirirken çok dikkatli olmak gerekir. Anne, bu bağışı geniş bir zaman dilimi içinde yapmışsa, peçelemenin varlığını ilerisürmek pek kolay olmayacaktır.”

Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.26.

Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-III**, ss. 23 – 30.

Kaneti peçeleme ile ilgili olarak şu örneği vermektedir: “.. sembolik denecek kadar küçük peşin bir bedelle, geri kalan bedeli beş yıl içinde ödenmek üzere reşit olmayan kişi adına taşınmaz alınıp tescil ettirilmesini, çocuğun herhangi bir katkısı söz konusu olmadığı ve borcun babanın beceri ve emeği, maddi ve manevi olanaklarının kullanılmasıyla ödeneceği gerekçesiyle, babanın çocuğuna bir bağışlaması saymış ve veraset ve intikal vergisine tabi olmasını öngörmüştür.”

Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.49.

¹⁷³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.26; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.49; Salih Şanver, “İşletme Vergiciliği”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Seri:17, 1968, ss.61 – 84.

¹⁷⁴ Almanca: Gesetzmgehung, Fransızca: fraude à la loi.

sonuca, başka bir hukuki biçim altında (yasaklayıcı hükme girmeyen bir biçimde) ulaşmayı sağlayan faaliyet şeklinde tanımlamaktadır. Diğer bir ifadeyle tarafların, kanunun geçerli saydığı hukuki işlemleri, kanuna aykırı sonuçlara varmak amacıyla yapmaları durumudur. Kanuna karşı hile; emredici bir kanun hükmünün yasakladığı amaca bu hükmün uygulanmasını dolanarak – atlatarak başka bir yoldan erişmek şeklinde de tanımlamaktadır. Bu şekliyle kanuna karşı hile; kanunların lafzına aykırı olmayan ancak kanunların anlam ve amacına aykırı olan ve amaçsal yorum üzerinden tespit edilip yaptırım uygulanabilen işlemlerdir¹⁷⁵.

2.1.4.2.3.1. Peçeleme – Muvazaa Karşılaştırılması

Vergi yükümlüleri kimi durumlarda yaptıkları hukuki işlemler ile vergiyi doğuran olayı gizlemekte böylece vergi yüklerini azaltmaktadırlar. Veraset ve intikal vergisinden kurtulmak için yapılan hibenin satış olarak gösterilmesi bu tür durumlara örnek olarak verilebilir. Bu tür durumlar muvazaanın vergi hukuku alanında ortaya çıkan biçimleridir¹⁷⁶.

Vergi uygulamasında muvazaa, vergiyi gizleme yöntemi sayıldığı için, vergi planlaması kavramı içinde sayılmaz, yasa dışı bir yöntem olduğu için cezalı vergi yaptırımı ile karşı karşıya kalır.

Ekonomik yaklaşım ilkesi egemenliğinde, muvazaa işlemi medeni hukuk ve vergi hukuku açısından geçersizdir. Buna karşın peçelemede hukuki işlem özel hukuk açısından geçerli vergi hukuku açısından ise geçersizdir¹⁷⁷.

Peçeleme durumunun işlemin ekonomik sonuçlarıyla birlikte istenen ve bu nedenle de özel hukuk ve vergi hukuku açısından dikkate alınması gereken bir eylemdir. Buna karşılık muvazaada görünen işlem ekonomik sonuçlarıyla birlikte istenmeyen bir eylemdir. Burada tarafların amacı bir olguyu vergi idaresine karşı kurgulamaktır. Peçelemede görünüşteki işlem ve gizli işlem olmak üzere iki işlem yoktur. Hukuki biçim, görünüşteki biçimiyle tarafların iradsine uygundur. Peçeleme

¹⁷⁵ Çilingir, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.267; Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-I**, ss. 18-24; Esener, **Türk Hususi Hukukunda Muvazaalı Muameleler**, s. 13.

¹⁷⁶ Tuncer, **İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına**.

¹⁷⁷ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.13; Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, ss. 9 – 16.

işlemi özel hukuk açısından geçerlidir. Ancak hukuki biçim olgunun ekonomik içeriği ile örtüşmediğinden vergi hukuku açısından geçersizdir¹⁷⁸.

Muvazaa ile peçeceleme arasındaki farklılıklar şu şekilde sıralanabilir¹⁷⁹:

- Muvazaa özel hukukla ilgilidir. Peçeceleme ise vergi hukukunun alanına girmektedir.
- Peçeceleme vergi yükünü azaltmaya yönelik bir işlemdir. Muvazaa da ise amaç üçüncü kişileri yanıltmaktır. Üçüncü kişileri yanıltmak ile elde edilen sonucun vergi yükünü azaltıp azaltmaması önemli değildir.
- Nispi muvazaada iki farklı işlem vardır (gizlenen ve görünür işlemler). Peçecelemede tek işlem vardır. Peçeceleme durumunda görünürdeki işlem tarafların iradelerine uygundur.
- Nispi muvazaada görünürdeki işlemin gerçekleşmesi taraflarca arzulanmaz. Gerçekleşmesi amaçlanan gizlenen işlemdir. Peçecelemede işlem yapıldığı şekliyle amaçlanır.
- Muvazaada sözleşmenin taraflarının gerçek iradeleri ile görünürdeki iradeleri arasında uyumsuzluk vardır. Bu nedenle özel hukuk açısından geçersizdir. Peçeceleme sözleşmesinde ise iradeler arasında uyumsuzluk yoktur. Peçeceleme sözleşmesinde ortaya konulan irade ile ortaya konulmak istenen irade aynıdır. Bu nedenle özel hukuk açısından geçerlidir.
- Muvazaada görünürdeki işlem hem özel hukuk, hem de vergi hukuku açısından geçersizdir. Peçeceleme sözleşmeleri ise özel hukuk açısından geçerli vergi hukuku açısından geçersizdir.
- Muvazaada görünürdeki işlemin amacı başkalarını yanıltmaktır. Peçeceleme işlemlerinde ise amaç vergiyi doğuran olayın ekonomik sonuçlarının gizlenmesidir.

¹⁷⁸ Yaltı, **VUK, 3b'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**, ss.7 – 20; Wolfgang Gassner, Form and Substance in Tax Law: Austria, **IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 87a**, 2002, (Çevrimiçi) <https://online.ibfd.org/>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015), s.135.

¹⁷⁹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 49; Tuncer, **İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına**; Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-III**, ss. 23 – 30; Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.196; Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, ss. 31 – 32; Daniel Gutmann, Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması (Çeviren: Yrd. Doç. Dr. Selçuk Özgenç), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, s.7; Doğan Şenyüz, “Peçeceleme ve Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, **Yaklaşım**, Sayı:185, Mayıs 2008, ss.24 – 27.

Yukarıda belirtilen farklılıkların yanında muvazaa ve peçelemenin ortak yönleri de vardır. Her iki olguda da taraflar kanunun sözüne uygun davranıyor görünmekle birlikte kanunun özünü – amacını ihlal etmektedirler. Her iki durumda da ekonomik yaklaşım ile ekonomik gerçeklik dikkate alınır. Vergilendirme işleminde kurgusal – yapay hukuki biçim dikkate alınmaz. Diğer bir ifadeyle görünüşteki hukuki işlem vergi hukuku açısından geçersiz olarak kabul edilir¹⁸⁰. Ancak peçelemeye, özel hukuk açısından geçerli olan sözleşme vergi hukuku açısından geçersizdir¹⁸¹.

2.1.4.2.3.2. Vergiden Kaçınma

Peçeleme sözleşmeleri vergiden kaçınma amacına yöneliktir. Bu nedenle peçelemenin unsurlarının açıklanması vergiden kaçınmanın açıklanmasını gerektirmektedir. Bu başlık altında öncelikle vergiden kaçınma ile yakın kavram ve yükümlü davranış biçimleri aralarındaki farklar ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu şekilde vergiden kaçınmanın alanı dolayısıyla peçelemenin alanı belirlenecektir. Daha sonra peçeleme alanının belirlenmesinde ekonomik yaklaşımın işlevi üzerinde durulacaktır.

2.1.4.2.3.2.1. Vergiden Kaçınmanın Benzer Kavramlardan Ayırt Edilmesi

Vergiden kaçınmanın tanımlanmasında hareket noktası kişilerin vergi yükümlülüklerini en aza indirmek amacıyla tasarladıkları ve giriştikleri davranış biçimleridir. Yükümlülerin hukuk kurallarına uygun biçimde vergi yüklerini en aza indirmeye yönelik davranışta bulunmaya hakları vardır. Yükümlülerin vergiye karşı tepki niteliğindeki bu tür davranışlarının bir kısmına kanun koyucu izin vermektedir, bunlar hukuka uygun davranışlar olarak sınıflandırılmaktadır. Yükümlülerin tepkisel

¹⁸⁰ Ancak peçeleme durumunda görünürdeki işlem özel hukuk açısından geçerlidir.

¹⁸¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.26; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.49; Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-III**, ss. 23 – 30.

davranışlarının bir kısmında kanunun belirlediği sınırların dışına çıkmaktadır. Butür davranışlar ise hukukua aykırı olarak değerlendirilmektedir¹⁸².

İzlemsel (stratejik) vergi davranışları olarak adlandırılan bu tür davranışlar genel olarak üçe ayrılmaktadır. Söz konusu üçlü ayırım; vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve (meşru) vergi planlaması şeklindedir¹⁸³. Bunların tanımları bilimsel düzeyde halen tartışılmaktadır. Söz konusu üç kavram arasındaki ayırımı belirleyen çizgi kesin olarak çizilememektedir. Ancak bu belirsizliğe rağmen her bir kavramı temel unsurları zemininde açıklamak mümkündür¹⁸⁴.

Bu üç kavramın ortak noktası yükümlünün ödenecek vergiyi azaltmaya çalıştığı durumları ifade etmesidir. Vergi yükünün azaltılması, yükümlüye sunulan sözleşme özgürlüğü çerçevesinde kanuna aykırı bir faaliyet değildir. Yükümlü vergi yükünü azaltabilir. Bu açıdan vergi planlaması hukuka aykırı bir faaliyet değildir. Ancak vergi planlamasının aksine vergiden kaçınma hakkın kötüye kullanımı niteliğindedir. Vergi kaçırma ise ödenecek verginin azaltılmasına yönelik kanunun lafzına ve özüne aykırı faaliyetlerdir¹⁸⁵.

Vergiden kaçınma aynı zamanda vergi tasarrufu kavramıyla da ilişkilidir. Akademisyenler arasında Vergiden kaçınmada olduğu gibi vergi tasarrufu kavramıyla da ilgili bir görüş birliği yoktur. Vergi tasarrufu genel açıdan, ödenecek

¹⁸² Sabahettin Gülgün, “Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 327, Aralık 2015, ss. 132 – 153.

¹⁸³ Bu üçlü ayırmada kimi ekonomistler tarafından reddedilmektedir. Örneğin Slemrod stratejik vergi davranışlarını ikiye ayırmaktadır: davranışlar kanuni olduğunda vergiden kaçınma, olmadığında ise vergi kaçakçılığı söz konusudur. Kavramların Anglo – Amerikan, Alman ve Fransız dillerindeki karşılıkları için bakınız: Fritz Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4. Baskı, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, 1951, ss. 29 – 30.

¹⁸⁴ Reuven Avi-Yonah, Tax Avoidance, **Global Perspectives on Income Taxation Law**, Reuven Avi-Yonah, Nicola Sartori, Omri Marian, Oxford Scholarship Online, 2011, s.102; Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul, Beta, 1995, ss.288 – 289; Gülgün, **Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları**, ss. 132 – 153; Adolfo Martin Jiménez, Ulusal Hukuktaki Genel Vergiden Kaçınmayla Mücadele Hükümleri ve Vergi Anlaşmaları, (Çeviren: Yrd. Doç. Dr. Ertuğrul Akçaoğlu), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, s. 424; Billur Yaltı, Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, s.456; Yasemin Taşkın, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54. Seri, Yıl 2010, ss.76 – 77.

¹⁸⁵ Palm, **Germany**, ss.165 – 166; Lydia G. Ogazón Juárez; Ridha Hamzaoui, Common Strategies against Tax Avoidance: A Global Overview, **International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures**, Editor: Madalina Cotrut Amsterdam, IBFD Tax Research Series Volume 2, 2016, 3 – 40.

vergiyi azaltmak veya ertelemek amacıyla oluşturulmuş işlemler veya düzenlemeler çereveside tanımlanmaktadır. Bu açıdan vergi planlaması kavramı ile eş anlamlıdır. Ancak bu kavramın, yalnızca teknik olarak kanunun özünü ihlal eden işlemlere mi yoksa tek amacı vergi yükünü azaltmak olan ve başkaca anlamlı bir ekonomik amaçtan yoksun işlemlere mi göndermede bulunduğu açık değildir¹⁸⁶.

Söz konusu kavramların içeriği kanuni düzenlemeler, hükümet politikaları, mahkeme kararları, vergi idarelerinin tutumu ve kamuoyuna göre ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Yukarıda bahsedildiği üzere vergi kaçakçılığı hukuka aykırı bir durum iken, meşru vergi planlamasının hukuka aykırı herhangi bir boyutu yoktur. Bunların yanında vergiden kaçınmanın hukuka uygunluğu her olayda ayrı ayrı incelenmek durumundadır. Her ülkenin kendine göre bir vergiden kaçınmayı önleme politikası ve önlemeye yönelik kuralları vardır. Dolayısıyla aynı işlem bir ülkede kanunun lafzına ve özüne uygun iken bir diğerinde aykırı olabilmektedir. Bu nedenle her bir ülkenin karşı karşıya kaldığı sorun, hukuka uygun – meşru ve meşru olmayan vergi davranışlarını ayıran sınırı tanımlamak ve belirlemek ile ilgilidir. Bu yalnızca adalet ilkesini gerçekleştirmeye yönelik ekonomik gerekliliklerden değil aynı zamanda hukukun üstünlüğü, hukuk devleti ve vergide kanunilik ilkelerinin de bir gereğidir. Vergi kaçakçılığını tespit etmek diğer iki duruma görece daha açıktır çünkü kanunun doğrudan ve kasıtlı bir ihlali söz konusudur. Ancak vergiden kaçınmanın tespiti vergi kanunlarının amacının – özünün tespitini gerektirmektedir¹⁸⁷.

Genel planda kavramaların içeriklerine dönecek olursak.

Vergi planlaması genel olarak, bireylerin veya şirketlerin vergi yüklerini kanunların lafzını ve özünü ihlal etmeden en uygun düzeye indirmek amacıyla, hukuki biçimler kurmayı içeren davranışlar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bir anlamda vergi planlaması mükellefin, vergi yükünü azaltma hakkıdır. Vergi planlaması, vergi kanunlarında yer alan vergisel kolaylıkları elde etmeye yönelik davranışlardır¹⁸⁸. Vergi planlaması (işletme vergiciliği); yükümlülerin (işletmelerin),

¹⁸⁶ Avi-Yonah, *Tax Avoidance*, s.104.

¹⁸⁷ Brown, *Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview*, s.2; Avi-Yonah, *Tax Avoidance*, s.103; Gutmann, *Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması*, s.2.

¹⁸⁸ Brown, *Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview*, ss.1 – 2.

vergi kanunlarında yer alan hakları akılcı bir biçimde kullanarak vergi yükünü azaltma çabalarıdır. Tuncer, Alman vergi hukukunda ortaya çıkan işletme vergiciliği¹⁸⁹ kavramının Amerikan vergi hukukuna vergi planlaması olarak geçtiğini belirtmektedir. Vergi planlaması kavramı özellikle Amerikan vergi hukuku öğretisinde işlenmiş ve günümüzde bir bilgi ve uzmanlık dalı haline gelmiştir¹⁹⁰.

Vergi planlaması meşru ve saldırgan (agresif) vergi planlaması olarak ikiye ayrılabilir.

Meşru vergi planlaması; vergi yükümlülüğünü azaltmak amacıyla yapılan ve kanunun ne lafzıyla ne de özüyle çelişen davranışlar olarak tanımlanabilir. Bu grup aynı zamanda meşru vergi tasarrufu olarak da adlandırılmaktadır¹⁹¹.

Saldırgan vergi planlaması ise kanunun lafzını ihlal etmemekle birlikte kanunun amacına aykırı olabilecek davranışları kapsamaktadır. Aslında bu durum ne

Vergi planlaması temel olarak; İşletme yapılarının ve örgütlenmesinin, iş yapma – üretim yöntem ve süreçlerinin, ilgili mevzuatta yer alan indirim, istisna ve muafiyetlerin, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının, vergi yükünü en aza indirecek şekilde kanuni düzenlemeler ile uyumlu şekilde gerçekleştirilen sistemli çalışmalardır.

Daniel Gutmann, **Can Tax Planning Be Criminal? Domestic and International Perspective**, (çevrimiçi) <http://www.ibdt.com.br/material/arquivos/Biblioteca/Daniel%20Gutmann.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.05.2016), s.1;

Akel, **Vergi Hukukunda Yorum Yapan Kaynak Perspektifinde Değişim ve Agresif Vergi Planlaması Üzerine Bir Değerlendirme**, ss. 91 – 109; Yaltı, **Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması**, s.456; Övül Çölgezen, “Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı 347, Temmuz 2010, ss.73 – 77.

¹⁸⁹ Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

¹⁹⁰ “işletme vergiciliği, ticari, sınai ve hizmet işletmeleri merkez (foküs) olmak üzere, vergi olayını bu işletmeler açısından inceleyen bir disiplin olmaktadır.”

“İşletme Vergiciliği (Betriebswirtschaftliche Steuerlehre) Alman maliyecileri ve vergi hukukçuları tarafından bulunmuş ve geliştirilmiş olup tarihi 1928’lere kadar geri gitmektedir. Bu alanda çalışan Alman ve İsviçreli yazarların adlarını şöyle sıralayabiliriz: R. Feremann, D. Schneider, S. Grotherr, G. Rose, K. Tipke ve A. Graf’tır.”

“Önce Hesap Uzmanı Ziya ŞENVELİ, Prof. Dr. A. GRAF’ın işletme vergiciliği ile ilgili Almanca eserini Türkçe’ye çevirmiş bu eser 1955’te yayımlanmıştır. Sonra da Prof. Dr. Salih ŞANVER, bu konuyu bir doçentlik tezi yapmış, bu çalışma da 1968 yılında basılmıştır. Eskişehir İİBA öğretim üyesi olarak hocalığa başladığımda, Kamu Maliyesi derslerimizde 1970 yılından itibaren, maliye iliminin bir dalı olarak işletme vergiciliğine yer verilmiş ve konunun önemi vurgulanmıştır.”

“Almanya dışındaki ülkelerde, özellikle Anglo-Sakson kökenli İngilizce konuşulan ülkelerde, işletme vergiciliği deyiminin tam karşılığı olmadığı için bu kavrama kısaca vergi planlaması (Tax planning) denilmiş ve bu deyim zaman içinde yayılarak mali literatüre bu hali ile yerleşmiştir.”

“2000’li yıllardan sonra işletme vergiciliği ad değiştirerek bu kez vergi planlaması olarak Türkiye’de yeniden gündeme gelmiş, bu konuda çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.”

Tuncer, **İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına**.

Salim Ateş Oktar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 249, Haziran 2009, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/muhasebe-hileleri-ve-bir-hukuka-uygunluk-sebebi/2512>, (Erişim Tarihi: 23.5.2016), s. 12.

¹⁹¹ Avi-Yonah, **Tax Avoidance**, s.103.

tamamen meşrudur ne de vergiden kaçınma söz konusudur. Bu durumda vergi planlaması ile vergiden kaçınma arasındaki ince sınır olarak tanımlanabilir¹⁹².

Vergi kaçakçılığı; kasıtlı olarak gerçekleştirilen kanuna aykırı davranışlardır. Vergi vermekten kaçmak amacıyla vergi kanunlarını doğrudan ihlal eden davranışlar olarak da tanımlanmaktadır¹⁹³. Vergi kaçakçılığı, vergilendirilebilir ekonomik olguyu vergi idaresinin bilgisi dışında bırakma veya vergi matrahı gizlemek amacıyla hileli işlemlere başvurma gibi vergi kanunlarına açıkça lafzına aykırı davranışları nitelendirmektedir¹⁹⁴. Vergi kaçakçılığı; vergi kanunlarının uygulanmasını engellemek için açık bir şekilde gizlemeyi veya yalan beyanı içermektedir¹⁹⁵.

Vergi kaçırma kanunun lafzına ve özüne doğrudan ve açık bir şekilde aykırı olmasından ötürü kaçınma veya planlamadan farklılaşmakta ve daha belirgin sınırlar içinde konumlanmaktadır. Tiley'nin örneği bu konuyu açıklığa kavuşturmak adına yardımcıdır: “İki insan vergi yükünü azaltmak için evlenirse bu vergiden kaçınmadır;

¹⁹² Örneğin; AB'nin 2012 tarihli Agresif Vergi Planlaması Üzerine Komisyon Tavsiyesinde (Commission Recommendation on Aggressive Tax Planning) agresif vergi planlaması; vergi borcunu azaltmak amacıyla bir vergi sisteminin teknik özelliklerinin sağladığı kolaylıklardan veya iki veya daha fazla vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan faydalanılması olarak tanımlanmıştır.

Akel, **Vergi Hukukunda Yorum Yapan Kaynak Perspektifinde Değişim ve Agresif Vergi Planlaması Üzerine Bir Değerlendirme**, ss. 91 – 109.

¹⁹³ Avi-Yonah, **Tax Avoidance**, s.102.

¹⁹⁴ Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s.289.

¹⁹⁵ Brown, **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, s.1; Tuncer, **İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına; Yaltı, Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması**, s.456.

BM'in, uluslararası vergi kaçakçılığı eylemlerine ilişkin listesi şu şekildedir:

“1. Tam yükümlüler tarafından başvuru en yaygın uluslararası vergi kaçakçılığı yolları şunlardır:

a. Vergilendirme ile bağlantılı işlem ve gelirlerin vergi idaresinin bilgisi dışında tutulması(beyanname vermemek veya beyanda bulunmakla birlikte bazı gelir unsurlarını beyan dışı bırakmak),

b. Gelir unsurlarının, tam veya kısmi vergi istisnası sağlayacak şekilde, yanlış nitelendirerek bildirilmesi,

c. Stokların, ithal ve ihraç edilen malların ve servetin gizlenmesi,

d. İşlemlerin, çift defter tutmak, faturalarda hile yapmak, kişisel harcamaları şirket hesaplarına kaydetmek, faturasız satış yapmak, mal satmaksızın fatura kesmek, sahte giderler yaratmak gibi, hesap ve kayıt yoluyla gizlenmesi,

e. Yükümlünün, vergi ödemedi ve onu karşılayacak herhangi bir mal varlığı bırakmadan başka bir ülkeye kaçması.”

Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, ss.290 – 292; Saygın Eyüpgiller, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi”, **Yaklaşım**, Sayı:113, Mayıs 2002, ss.148 – 156.

*evli olmamalarına karşın Gelir İdaresine evli olduklarını beyan ederlerse vergi kaçırdıkları için suçludurlar.*¹⁹⁶”

Kaçınma davranışı ise kaçırma ve planlama arasında konumlanmaktadır¹⁹⁷. Kaçınma, işlemlerin yapay – olağan olmayan şekilde kullanılarak, vergisel çıkar elde edilmesidir¹⁹⁸. Diğer bir ifadeyle kaçınma; yükümlünün, kanunda vergilendirilmesi öngörülen ekonomik içeriğin, olağan hukuki biçiminden farklı bir biçim altında gerçekleştirilerek vergi yükünün azaltılması işlemidir. Burada kanunda vergilendirilmesi amaçlanan ekonomik sonuç, sırf vergisel amaçla başka bir hukuksal biçim altında vergi dışı bırakılmaktadır¹⁹⁹. Vergiden kaçınma; vergi yükümlülüğü azaltmak amacıyla yapılan ve tam anlamıyla hukuka uygun olmayan ancak hukuka aykırı olması da şart olmayan davranışlar olarak da tanımlanmaktadır²⁰⁰. Burada kaçınmanın hukuka uygunluk boyutu kanunun lafzını ihlal etmemesidir. Hukuka aykırılık boyutu ise kanunun özüne ve amacına aykırı davranılmasıdır. Kaçınmanın, kanunun özüne ve amacına aykırı boyutu kanuna karşı

¹⁹⁶ Eski bir Maliye Bakanı olan Dennis Healey'nin vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı arasındaki farkın, her ne kadar çoğunluk bunun tümüyle tatmin edici bir ayırma çizgisi olduğunu düşünmese de “hapishane duvarının genişliği” olduğunu söylediği iddia edilmiştir.

Philip Baker bilgiyi vergi kaçırmanın anahtarı olarak tanımlamaktadır: Vergi kaçakçılığı kesinlikle bir ölçüde bilgi içermelidir, kişinin belirli bir vergiden sorumlu olmadığına dürüst bir inanın eksikliğini içermelidir. Vergi mükellefi, kendisinin vergiden sorumlu olmadığına dürüstçe inandığını gösterememesi halinde bu, ilk bakışta vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilmektedir. Tedbirsiz uygulamanın sınıflandırılmasının zor olabileceğini, ancak ihmalkârlığı ceza hukuku alanının dışında tuttuğu görüşünü açıklayarak devam etmektedir. Makul bir şekilde aşikâr ki belirli unsurlar bulunmadan işlemeyen kaçınma planlaması esasında cezai bir suç için kovuşturma gerçekleştirilmeyecektir.

Sandra Eden, United Kingdom, **A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance**, Ed. Karen Brown, Hollanda, Springer, 2010, ss. 315 - 316; Tuncer, **İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına**.

¹⁹⁷ Kimi yazarlar vergiden kaçınmayı, vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak ve vergiyi doğuran olaya neden olmayarak vergi borcunun doğmasına engel olan davranışlar olarak tanımlamaktadır.

Eyüpgiller, **Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi**, ss.148 – 156.

¹⁹⁸ Rebecca Prebble, John Prebble, “Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study”, **Saint Louis University Law Journal**, C. 55, S.21, 2010, s.22; Daniel Deak, Macar Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması, (Çeviren: Ar. Gör. Gamze Gümüşkaya), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, s.66.

¹⁹⁹ Yaltı, **VUK, 3b'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**, ss.7 – 20; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.49.

²⁰⁰ Avi-Yonah, **Tax Avoidance**, s.102; Zuber, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, ss.210 – 211; Nurettin Bilici, Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, s.200.

hiledir. Bu açıdan vergiden kaçınma bir anlamda kanuna karşı hilenin özel bir türüdür²⁰¹.

Kaçınmada, vergilendirilecek somut maddi olayın sonucu değişmeksizin, hukuk biçimi, vergisel çıkar sağlama amacıyla değiştirilmektedir. Bu bağlamda vergi yükü, somut maddi olayın ekonomik sonucundan vazgeçilmeksizin, kanundaki soyut olay tanımına uygun olmayan farklı bir biçim altında hafifletilmektedir²⁰².

²⁰¹ Karşıt görüş: Tuncer eserinde vergiden kaçınmayı “*her vergi mükellefinin, kendi istek ve iradesi ile vergi doğurana olaya dahil olmadan, vergi kapsamı dışında kalma ve dolayısıyla vergi borcundan kurtulma*” şeklinde tanımlamaktadır.

BM’in, uluslararası vergiden kaçınma eylemlerine ilişkin listesi şu şekildedir:

“2. Tam yükümlülere başvurulmuş en yaygın uluslararası vergiden kaçınma yolları ise şunlardır:

- a. Gelirin servete- veya tersi- dönüştürülmesi,
 - b. Mal ve hizmet karşılığı ödemelerin vadesiz veya faizsiz borç olarak gösterilmesi,
 - c. Gelir veya varlıkların yasal sahipliğinin (düşük vergili ülkelerde kurulan üs şirketler gibi) bağlı kişilere aktarılması,
 - d. örtülü sermaye yatırımları ile vergisel yarar sağlanması,
 - e. Karın düşük vergili ülkelerde bulunan yavru şirket veya şubelerde toplanmasını sağlayacak şekilde işlemler yapılması,
3. Dar yükümlülükler tarafından başvurulmuş en yaygın kaçakçılık ve kaçınma yolları ise şunlardır:
- a. Şişirilmiş merkez veya ana şirket giderlerinin şube veya yavru şirketlere aktarılması,
 - b. Teknik yardım ve uzmanlık hizmetleri karşılığı bedellerin şişirilmesi,
 - c. Gelirin veya faaliyetin gizlenmesi veya eksik bildirilmesi,
 - d. Vergi teşviklerinin kötüye kullanılması,
 - e. Hizmet ve gider karşılıklarının bağlı işletmelerden alınmaması,
 - f. Vergi anlaşmalarının, anlaşma alışverişi 17 yoluyla kötüye kullanılması.”

“OECD ise uluslararası vergiden kaçınmaya ilişkin olarak şu durumları sıralamaktadır:

- a. Yabancı bir yatırımdan elde edilen gelirlerin çok düşük oranda vergi ödeyen veya hiç ödemeyen bir ara işletmede toplanması,
- b. Karların, vergi yükümlülüğü doğurmayacak veya çok düşük vergi yükümlülüğü yaratacak şekilde, başka unsurlara dönüştürülmesi ticari kazancın değer artış kazancına dönüştürülmesi gibi),
- c. Yapay gider tahakkukları,
- d. UÇVA'ların sağladığı yararları azamiye çıkarmak için, değişik kaynaklardan elde edilen yabancı gelirleri toplamak üzere yabancı şirketler kurulması, e. a ve d şıklarının beraber uygulanması.”

Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, ss.290 – 292.

OECD raporlarında vergiden kaçınma kavramını tanımlamanın zorluğuna vurgu yapılmaktadır. Bunun yanında kavramın temel unsurlarını: Yükümlülerin, vergi yükünü azaltmak amacıyla kanuni mevzuat sınırları içinde ancak genellikle kanunun konuluş amacıyla çelişen hukuki düzenlemelere başvurmalarıdır.

Buna bağlı olarak başlıca kaçınma yöntemleri şu şekillerde sıralanmaktadır:

Gelirin vergi oranı düşük olan ülkede kurulan firmada toplanması; bağımlı Sigortacılık (captive insurance), Değişik matrah tanımlarından vergisel çıkar sağlama, değişik kaynak kurallarından vergisel çıkar sağlama, borç / sermaye tanımlamalarındaki farklılıklardan vergisel çıkar sağlama, sermaye kazançlarını elde etmeden önce düşük vergi uygulayan bir ülkeye yerleşme.

Özge Günay, “OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 312, Ağustos 2007, ss. 86 – 91.

Tuncer, **İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına, Yaklaşım Dergisi**; Yaltı, **Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması**, s.457.

²⁰² Yaltı, **VUK, 3b'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**, ss.7 – 20.

Bu anlamda kaçınma vergi sisteminde toplumsal ve ekonomik amaç taşıyan teşvik kurallarını kötüye kullanan davranışlardır. Mükellefler, hukuki biçimleri kanun koyucunun amacına aykırı şekilde sadece vergisel amaçlarla kötüye kullanmaktadırlar²⁰³. Vergiden kaçınmanın tespitinde temel ölçüt söz konusu davranışın vergisel çıkar sağlama dışında başkaca anlamlı bir ekonomik amacının bulunup bulunmamasıdır. Vergisel çıkardan başkaca anlamlı bir ekonomik fayda sağlamayan davranışlar ekonomik içerikten veya özden yoksun davranışlar olarak nitelendirilmektedir.

Kanunun lafzı vergiden kaçınma ile vergi kaçırmayı birbirinden ayıran çizgidir. Kaçınma, mükellefin kanun lafzi sınırları içinde ancak amacına aykırı bir şekilde vergi yükümlülüğünü azaltma amaçlı faaliyetini ifade etmektedir. Vergi kaçırma kanunun doğrudan lafzının ihlaliyle vergi yükümlülüğünün azaltılmasını ifade etmektedir²⁰⁴.

Vergi planlamasının kanunun hem lafzına hem de amacına uygun olması kaçınmayı vergi planlamasından ayıran boyuttur. Vergi planlaması kişinin vergi yükünü kanunun açıkça teşvik ettiği veya izin verdiği şekillerde, azaltması anlamına gelmektedir²⁰⁵.

Planlama, kaçınma ve kaçırma kavramları arasında açık bir sınır çizmek kolay değildir. Bu anlamda özellikle saldırgan vergi planlaması benzeri olan kaçınma kanuna aykırı davranışlara yol açabilecek ateşten bir gömlektir. Vergiden kaçınmanın geniş bir ekonomik ve etik boyutu bulunmaktadır. Bu anlamda vergi danışmanları yaptıkları işi entelektüel bir faaliyet olarak değerlendirmektedir. Vergiden kaçınmanın tespiti durumunda kanunun amacının ihlalinin yaptırıma tabi olması gerekmektedir. Verginin kanuniliği ve mali güç ilkeleri bunu gerektirmektedir. Buna ek olarak hukuki güvenlik ve kanunilik ilkeleri vergi planlaması ile vergiden kaçınma arasında farklılıkların açık bir şekilde ortaya

²⁰³ Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.6.

²⁰⁴ Tracy Kaye, United States, **A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance**, Ed. Karen Brown, Hollanda, Springer, 2010, s. 335; Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.22.

²⁰⁵ Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.22.

konulmasını gerektirmektedir. Vergiden kaçınmanın sadece kanuna karşı hile üzerinden tanımlanması ve bu yöntemle mücadele edilmesi uygulamada vergi hukuku açısından yetersiz ve belirsiz sonuçlara neden olmaktadır. Aynı belirsizlik mükellefin vergi yükünü azaltmak için seçtiği yolun uygunsuz olduğu gerekçesiyle kaçınma olarak kabul edilmesi durumu için de geçerlidir. Bir bilinmeyen, bir diğer bilinmeyenle ikame edilmektedir. Bu soyutlama düzeyinde neyin meşru olduğunu ve neyin olmadığını tespit etmek güçleşmektedir²⁰⁶.

Meşru ve hukuka uygun kabul edilen vergi planlaması ile meşru olmayan vergiden kaçınma arasındaki sınır çizgisi vergi hukukunun uygulanmasında temel ve güncel bir sorundur. Bu sorunun temelinde mükelleflerin vergiye karşı göstermiş olduğu tepkisel davranışlar yer almaktadır. Hukuki bir sistem ne kadar biçime bağlı kalırsa, meşru vergi planlaması için o derece dar bir hareket alanı kalacaktır. Ancak kaçınma için hareket alanı genişleyecektir. Bu noktada vergi sisteminin diğer unsurları da önem taşımaktadır. Özellikle söz konusu verginin (burada gelir vergisidir) yapısı ve işlevi önemlidir. Örneğin ücret geliri ile sermaye geliri için farklı vergisel kurallar varsa, o zaman vergi yükü en düşük gelir unsurundan faydalanmak için yapılan vergi planlamaları ortaya çıkacaktır. Bu çerçevede vergi planlamasına zemin hazırlayan yapısal unsurlar göz ardı edilemez²⁰⁷.

Vergi hukuku ekonomik kavramlarını yarattıkça olguları amaçsal açıdan kavrama özelliği de artacaktır. Bu şekilde kaçınma alanı daralırken planlama alanı genişleyecektir. Vergi hukuku sistemleri ekonomik içerik temelinde amaçsal bir bütünlük kazandıkça, kanunun lafzı ve özü – amacı birbiriyle örtüşecektir. Bu şekilde vergisel çıkar sağlama amacıyla ekonomik özden yoksun davranışların hareket olanağı sınırlanacaktır. Ancak bu şekilde kanunilik ilkesi egemenliğinde vergilendirmede adalet sağlanacaktır. Bu durum ise vergi hukuku alanında etkinliği, düzeni ve de adaleti sağlayacaktır.

²⁰⁶ Palm, **Germany**, ss.166 – 167.

²⁰⁷ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 37.

2.1.4.2.3.2.2. Vergiden Kaçınmanın Niteliği

Vergiden kaçınma nitelik açısından kanuna karşı hile²⁰⁸ ve hakkın kötüye kullanımı²⁰⁹ ile benzerlik göstermektedir²¹⁰. Hakkın kötüye kullanımı bir özel hukuk kavramıdır. Hakkın kötüye kullanımı, bir hakkın, kanunlarda tanınan yetkilerin sınırları içinde olmakla birlikte, amacından saptırılarak kullanılması şeklinde tanımlanmaktadır. Bu açıdan vergiden kaçınma mükellefe tanınan vergi planlaması hakkının kanunun lafzına uygun ancak amacına aykırı bir şekilde kullanılması olarak

²⁰⁸ Esener, kanuna karşı hileyi; “*emredici bir kanun hükmünün men ettiği gayeye bu hükmün tatbikini bertaraf ederek başka bir yoldan erişmek*” biçiminde tanımlamaktadır.

Esener, **Türk Hususi Hukukunda Muvazaalı Muameleler**, s. 13.

Tekinay, kanuna karşı hileye ilişkin şu örneği vermektedir. “*Mesleki faaliyetten men edilen avukat (A), kendisine vekalet vermek isteyen alacaklı (Ü)'nün davasını avukat sıfatıyla takip edemeyeceğinden, (Ü) ile anlaşarak alacağı ondan devralıyor ve böylece alacağı, vekil sıfatıyla değil, yeni alacaklı olarak takip ve tahsil etmek istiyor*”

Selahattin Sulhi Tekinay, v.d., **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, 7. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993, s.421.

²⁰⁹ Hakkın suiistimali; abuse of right, abus de droit,

Özel hukukta bir hakkın kötüye kullanıldığının tespitinde kullanılan ölçütler şunlardır:

- i- Hak sahibine sağladığı yararın başkalarına verdiği zarardan çok az olması,
- ii- Hakkın kullanılmasının hak sahibine hiçbir yarar (fayda) sağlamaması,
- iii- Karşı tarafa güven yarattıktan sonra aksinin yapılması,
- iv- Ahlaka aykırı davranışa dayanılması.

Özel hukukta hakkın kötüye kullanımı için bakınız: Selahattin Sulhi Tekinay, Sermet Akman, Haluk Burcuoğlu, Atilla Altop, **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, 7. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993, ss.420 – 424.

Saygın Eyüpgiller, “Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması”, **Legal Mali Hukuk**, Aralık 2006 (Çevirimiçi) <http://legalbank.net/belge/mukellef-haklari-ve-hakkin-kotuye-kullanilmasi/824318>, (Erişim Tarihi 22.05.2016)

²¹⁰ “*Özel hukuk alanında muvazaa ile kanuna karşı hile kavramları birbirine benzemekte ve zaman zaman birbiri ile karıştırılmaktadır. Vergi hukuku alanında kanuna karşı hile kavramına yer verilip verilmeyeceği konusu üzerinde bir görüşü ortaya atılmamıştır.*”

“*Konuya önce, vergi hukuku alanında kanuna karşı hile şeklinde bir kavramın yaratılması ve bunun tanımlanması ile başlamak gerektir. Özel hukuk alanındaki tanımlamalardan yararlanarak şöyle bir deneme yapabiliriz: Bir vergi kanununun emredici bir hükmünün men ettiği amaca bu hükmün uygulamasını ortadan kaldırarak başka bir yoldan erişmek istenildiği takdirde yapılan işlem kanuna karşı hiledir...*”

Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-III**, ss. 23 – 30.

“*Şunu belirtmek gerekir ki, agresif vergi planlamasında mükelleflerin işlemleri kanuna karşı hile değildir. Çünkü kanuna karşı hilede, kanunun yasakladığı bir sonuca yine kanunun cevaz verdiği bir başka hüküm aracılığıyla ulaşma söz konusudur. Buna karşın agresif vergi planlamasında mükellefler yasa koyucunun yasakladığı bir sonuca değil, bilakis yasa koyucunun ön gördüğü neticeye, yani en az vergi ödeme hakkına, bir başka yasal düzenlemeyi amacından saptırarak ulaşmaya çalışmaktadır. Dolayısıyla burada kanuna karşı hileden değil, ancak hakkın kötüye kullanılmasından bahsedilebilir.*”
Gülgün, **Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları**, ss. 132 – 153.

Gutmann, **Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması**, s.3; Jiménez, **Ulusal Hukuktaki Genel Vergiden Kaçınmayla Mücadele Hükümleri ve Vergi Anlaşmaları**, s. 424.

Eyüpgiller, **Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması**, Lütfü Dalamanlı, Faruk Kazancı, Muharrem Kazancı, **İlmi ve Kazai İctihatlarla Türk Medeni Hukuku, C.I, Şahsın Hukuku**, Kazancı Hukuk Yayınları, No.89, İstanbul, 1991, s.37.

tanımlanabilir. Bu nedenlerle vergiden kaçınmanın kökleri, Roma hukukuna dayandırılmaktadır. Roma Hukuku'ndaki "in fraudem legis" anlayışı vergiden kaçınma kavramının temelinde yatmaktadır. Ancak bu anlayışın etkileri ülkeden ülkeye değişmektedir. Örneğin Anglo – Amerikan vergi hukukunda, Roma hukuku kökenli fraus legis öğretisine rastlanmamaktadır. Bunun yerine, özün biçime üstünlüğü ve benzer nitelikte başkaca öğretiler yer almaktadır. Kara Avrupası hukukunda ise hakkın kötüye kullanılması yasağı ister özel hukuk alanında olsun ister vergi hukuku haklarını kullanan herkes için geçerlidir. Ekonomik yaklaşım, özel hukukta yer alan biçim ve düzenleme olanaklarının vergiden kaçınma amacıyla kötüye kullanılmasına karşı genel bir kural niteliğindedir²¹¹.

Vergiden kaçınma yükümlülerin vergi planlaması haklarının kötüye kullanılmasıdır. Genel bir kural olarak kişiler işlemlerini olası en yüksek vergi yükümlülüğü altına girecek şekilde düzenlemek zorunda değildirler. Mükellefler, ekonomik faaliyetlerini düzenleyebilecekleri iki olası hukuki yolla karşılaştıklarında daha düşük vergi yükünü içeren seçeneği tercih etme hakkına sahiptirler²¹².

Söz konusu hak Becker tarafından, "hiç kimse işlemlerini daha az vergi ödeyecek şekilde düzenlemekten alıkonulamaz" şeklinde ifade edilmiştir²¹³.

Bu açıdan sözleşme özgürlüğü; hem sözleşme yapma özgürlüğünü (sözleşme özgürlüğü) hem de sözleşmenin içeriğini özgür bir şekilde belirleme özgürlüğünü (içerik özgürlüğü) kapsamaktadır. Genel açıdan kişilerin özgürce ekonomik ilişkilerini düzenleme hakkını ifade etmektedir. Devletin sözleşme özgürlüğünün

²¹¹ Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.76; Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, ss. 42 – 43; Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-III**, ss. 23 – 30; Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.141; Akkaya, **Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu**, ss.38 – 39; Deak, **Macar Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması**, s. 67; Mesut Koyuncu, "Muvazaa Müessesesi Müessesenin Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımını Müesseseleri ile Karşılaştırılması –II", **Yaklaşım**, Sayı: 130, Ekim, 2003, ss. 56 – 62.

²¹² Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.23; Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-III**, ss. 23 – 30.

²¹³ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.13.

kullanımına kural olarak saygı göstermesi gerekmektedir. Kuralın daha ötesinde, devletin bu özgürlükleri koruma yükümlülüğüne de bulunmaktadır²¹⁴.

Kişilerin işlemlerini daha az vergi ödeyecek şekilde düzenlemelerinde iki seçenek ortaya çıkmaktadır. İlk yol olarak kişiler kanunda vergiyi doğuran olay olarak belirlenen ekonomik içerikli hukuki olayı gerçekleştirmeyebilirler. Bu duruma kişinin mirası reddetmesi veya bir ürünün daha düşük bir vergi yükünü içeren ikamesini tüketmesi örnek olarak verilebilir. Bu durumlarda herhangi bir vergiden kaçınma söz konusu değildir. İkinci yol vergi yükümlülüğünün oluşmasında piyasada yaygın olarak kullanılan hukuki biçimlerin kullanılıp kullanılmamasına bağlıdır. Eğer kanunda vergilendirilmesi öngörülmüş bir ekonomik sonuca, sözleşme özgürlüğünün kötüye kullanımı ve hukuki biçimlerin alışılmış olağan kullanımları dışında kullanılması yoluyla daha az vergi yükünü içeren bir hukuki biçim üzerinden ulaşıyorsa vergiden kaçınma söz konusudur. Bu kapsamda, kaçınmayı kanunun amacıyla, özüyle – ruhuyla çelişen, genellikle ekonomik bir amaçtan yoksun ve yalnızca vergisel amaçla başvuru işlemler olarak tanımlamak mümkündür²¹⁵. Bu durumda vergilendirilmesi gereken ekonomik sonuç, farklı vergi yüküne tabi hukuki biçimlerin altında gizlenmektedir. Bu şekilde kişi aynı ekonomik sonucu daha düşük bir vergi yükü üzerinden amaçlamaktadır. Bu durumda kaçınmanın önlenmesi için tahakkuk ettirilecek olan vergi yükü, gerçekleşen ekonomik işlem, ilişki ve sonuçlara uygun bir hukuki düzenlemede tahakkuk ettirilecek vergi yükü kadar olmalıdır²¹⁶.

Bu aşamada, devletler mükelleflerin vergi yükümlülüklerini azaltma çabalarında aşırıya kaçtıklarını düşünmeye başladıklarında sorun ortaya çıkmaktadır. Mükellefler meşru vergi planlaması alanını terk etmekle ve meşru olmayan vergi kaçınma alanına girmekle suçlanmaktadır²¹⁷.

Bu noktada devlet vergilendirmenin adil, genel, eşit ve ekonomik – mali ödeme gücü temelinde gerçekleşmesini sağlamak zorundadırlar. Vergiden

²¹⁴ Roman Seer, *Gestaltungsmisbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht – Einführung und Rechtfertigung des Themas, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht*, ed. Rainer Hüttemann, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2010, s.1.

²¹⁵ Avi-Yonah, *Tax Avoidance*, s.104.

²¹⁶ Hirschmann, *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes*, ss.13 – 14.

²¹⁷ Prebble, Prebble, *Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study*, s.23; Tuncer, *Vergi Hukukunda Muvazaa-III*, ss. 23 – 30.

kaçınmanın önlenmesi, vergisel sonucun özgürce seçilemeyeceğini kapsamına aldığından sözleşme özgürlüğünü sınırlayıcı bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

Vergiden kaçınmanın önlenmesi aynı zamanda vergilemede eşitliği sağlaması konusunda devletin bir koruma yükümlülüğü olarak da yorumlanmaktadır. Bu çerçevede devlet çıkış noktası itibarıyla sözleşme özgürlüğüne saygı duymakta, ancak aynı zamanda diğer vergi yükümlülerini sözleşme özgürlüğüne sahip olan kişinin kişisel özgürlüğünden ve fayda seviyesini en üst düzeye çıkarmasından korumaktadır. Diğer bir ifadeyle vergilendirme karşısında sözleşme özgürlüğüne mutlak ve sınırsız bir öncelik tanınmamaktadır²¹⁸.

Vergi hukukunun uygulanmasında sadece hazine lehine en fazla vergi gelirini sağlayacak hukuki biçimin dikkate alınması kabul edilebilir olmayacağı gibi vergi yükümlüsü de ekonomik faaliyetlerini hukuki alanda düzenlemede sınırsız bir serbestlik içinde değildir. İki durum arasındaki ince sınır vergiden kaçınma ile çizilmektedir. Belirli bir faaliyetin meşru vergi planlaması mı yoksa meşru olmayan vergiden kaçınma mı olduğunu belirlemek için çeşitli ölçütlere başvurulmaktadır. Söz konusu soyut nitelikleri somut duruma dönüştüren ölçütler temelinde yapılacak değerlendirme gerçekçi sonuçlara ulaşmada ve bu sonuçları gerekçelendirmede anahtar işlevine sahiptir²¹⁹.

2.1.4.2.3.2.3. Vergiden Kaçınmanın Ölçütleri

Hukuki güvenlik, belirlilik ve vergide kanunilik ilkeleri egemenliğinde, hukuki bir işlemin vergiden kaçınma olarak nitelendirilmesi için çeşitli ölçütlerin belirlenmesi gerekmektedir. Aksi durumda keyfi bir nitelendirme tehlikesi ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte vergiden kaçınma ölçütleri üzerinden daha açık ve kesin biçimde formüle edilebilmektedir. Bu çerçevede kaçınma olgusuna örneğin: işlemin yapay olması; ekonomik bir amaçtan veya özden yoksun olması; işlemi yapan taraflara veya üçüncü kişilere herhangi bir fayda sağlamaması gibi ölçütler

²¹⁸ Seer, *Gestaltungsmisbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht – Einführung und Rechtfertigung des Themas*, s.2.

²¹⁹ Eden, *United Kingdom*, s. 317.

üzerinden yaklaşmak daha gerçekçi ve uygulanabilir sonuçlara ulaşmayı mümkün kılmaktadır²²⁰.

Vergiden kaçınmanın tespitine yönelik genel kabul görmüş ve kesinleşmiş ölçütler yoktur. Söz konusu ölçütler ülkelerin mevzuatlarında, yargısal içtihatlarında ve öğretilerinde şekillenmektedir. Örneğin İsveç vergi hukuku öğretisinde kaçınmanın varlığı için üç koşul aramaktadır. Bunlar: Vergi mükellefi için önemli bir vergisel çıkarın oluşması, yapılan işlemlerin temel nedenini bu çıkarın oluşturması ve vergi mükellefinin davranışının kanununun amacını ihlal etmesidir²²¹.

İsviçre vergi hukuku öğretisinde ve uygulamalarında ise vergiden kaçınmanın çerçevesi İsveç öğretisine göre daha belirgin sınırlarla çizilmiştir. Bir işlemin aşağıda belirtilen koşulları taşımada durumunda vergiden kaçınma olarak nitelendirilmektedir²²²:

- Taraflarca seçilmiş olan hukuki düzenleme – biçim alışıldık değil²²³, konuya veya ekonomik şartlara uygun değil ise (olağan olmayan hukuki düzenleme koşulu);
- Bu seçimin sadece kötüye kullanma amacıyla tercih edildiği ve bu amacın vergisel çıkar sağlamak olduğu kabul edilebilirse veya olayların olması gerektiği şekilde gerçekleşmesi durumunda daha fazla vergi ödenmesi gerekiyorsa (vergiden kaçınma amacının varlığı koşulu);
- Eğer seçilen uygulamanın vergi daireleri tarafından kabul edilmesi durumunda gerçekten önemli miktarda vergisel çıkar durumu söz konusu olacaksa (kötüye kullanma amacıyla seçilmiş olağan olmayan hukuki biçimin kabul görmesi durumunda vergi tasarrufunun sağlanacak olması sonucu/koşulu) bir vergiden kaçınma durumu söz konusudur.

Vergiden kaçınma, Alman öğretisinde hakkın kötüye kullanımı temelinde şu dört ölçüt üzerinden belirlenmektedir²²⁴:

²²⁰ Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.23.

²²¹ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 44.

²²² Dubs, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis**, ss.571 – 572; Lanz, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im schweizerischen Privatrecht**, s.7; Zuber, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, ss.5 – 6; 10.

²²³ Insolite

- Hukuki düzenleme vergisel çıkar sağlamalıdır,
- Amaçlanan hedefe ulaşmak için uygun olmamalıdır,
- Ekonomik veya vergi dışı başka nedenlerle haklı çıkarılması olmamalıdır,
- Hakkı kötüye kullanma niyet olmalıdır.

Belçika vergi hukuku öğretisinde, vergiden kaçınmanın amaçlandığının anlaşılması ve vergi mükellefinin işleme yönelik meşru bir ekonomik ihtiyacın varlığını kanıtlayamaması durumunda, vergi idaresine işlemi veya işlemleri yeniden nitelendirme yetkisi verilmektedir. İtalya öğretisinde de kaçınmanın varlığı için, vergisel çıkar elde etme amacıyla, başkaca anlamlı bir ekonomik amaç olmadan gerçekleştirilen bir işlem şartının varlığı aranmaktadır²²⁵.

Türk vergi hukuku öğretisinde Kaneti vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işleminin gerçekleşme ölçütleri üzerinde durmuş ve temel ölçütleri dört başlık altında toplamıştır²²⁶:

- Vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay özel hukuk biçimlerine dayalı olarak tanımlanmış olmalıdır.
- Vergi kanununda özel hukuk biçimlerine ekonomik sonuçları nedeniyle başvurulmalıdır.
- Vergi yükümlüsü hukuksal biçimlerden yararlanma olanağını vergi kanunu dolanmak – atlatmak amacıyla kötüye kullanmış olmalıdır. Kötüye kullanım şu iki durumda söz konusudur:
 - Amaçlanan ekonomik sonuca ulaşmak için, durum ve koşullara göre, olağan ve doğal olarak başvurulması beklenmeyen bir hukuksal biçimden yararlanılması,
 - Amaç sonuçla karşılaştırıldığında, işlemin yapay, olağandışı, doğal akışa aykırı, uyumsuz, ekonomik açıdan anlamsız, gereksiz yere karmaşık olarak değerlendirilebilmesi.

²²⁴ Christos Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, Regensburg Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, Regensburg, 2013, s.60.

²²⁵ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 44.

²²⁶ Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss.49 – 50; Selim Kaneti “Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme”, **İktisat ve Maliye**, Cilt: XXXII, Sayı: 12, Mart 1986, ss. 465 – 470.

Tüm bu yaklaşımlar kapsamında içinde vergiden kaçınmanın temel ölçütlerini üç başlık altında toplamak mümkündür:

Seçilen hukuki düzenleme vergisel çıkar sağlamalıdır.

Hukuki düzenlemenin biçimi olağan dışı²²⁷, konuya aykırı, alışılmadık veya ekonomik koşullara göre tümüyle uygunsuz olmalıdır

Öznel koşul olarak vergiden kaçınma niyetinin varlığı gereklidir²²⁸.

Kuramsal açıdan söz konusu üç temel ölçüt üzerinde yükselen vergiden kaçınma ile ilgili şunlar ifade edilebilir:

Vergi hukuku kuralında esas olarak özel hukuk ile tanımlanan bir hukuki olay söz konusudur. Vergilendirme ilişkisi bu özel hukuk olayının şartları somut olarak gerçekleştiğinde kurulur. Ancak vergiden kaçınma ile ilgili üç koşul somut olayda varsa, bu durumda vergilendirmede mevcut durumdaki özel hukuki biçim dikkate alınmaz. Vergi normal şartlar altında ekonomik amaca veya faydaya karşılık gelen bir hukuki işlem yapılmışçasına tahakkuk edilir. Diğer bir ifadeyle vergiden kaçınmanın tespiti sonucu olarak, belirli şartlar altında her bir olaylarda seçilen ve özel hukuka göre geçerli olan hukuki işlemin biçimi vergi hukukuna göre (her ne kadar ilgili vergi kuralının yorumlamasında esasen özel hukuk biçimlerinin temel alınması gerekse de) kabul görmemektedir²²⁹.

Söz konusu üç ölçütün varlığının aynı anda tespiti durumunda, somut maddi olayın nitelendirilmesinde hukuki biçimin ötesine geçilerek ekonomik koşulların (özün) dikkate alınmasına yetki verilir. Bu durumda somut olayda seçilen özel hukuk biçimleri tahakkuk açısından dikkate alınmaz. Bunun yerine taraflarca hedeflenen

²²⁷ Insolite

²²⁸ Ekkehart Reimer, "Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context", **National Report: 2016 Annual Conference of the European Association of Tax Law Professors (EATLP)**, Mart 2016, s. 11, (Çevrimiçi) http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2780120, (Erişim Tarihi: 23.05.2016); Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, s.60; Zuber, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, s.4; Lanz, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im schweizerischen Privatrecht**, s.7.

²²⁹ Dubs, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis**, ss.571 – 572.

ekonomik amaca uygun hukuki biçim dikkate alınır. Bu durumda özel hukuktaki soyut olay tanımlamasının bağlayıcılığı ortadan kalkmaktadır²³⁰.

Vergiden kaçınma öğretisinde geleneksel olarak savunulan bu görüş, vergi hukukundaki özel hukuk kavramlarının ve biçimlerinin özel hukuktaki kullanımı ile aynı anlama sahip olduğu yönündedir. Ancak seçilen özel hukuk biçiminin tek amacının vergi yükümlülüğünden kaçınmak olduğu durumlarda vergilendirmede işlemin hukuki biçimi yerine ekonomik içeriği dikkate alınacaktır. Bu durumda mevcut özel hukuk biçimlerinin ötesine geçilerek farklı bir olayın gerçekleştiği kabul edilmektedir. Bu kapsamda yukarıda belirtilen vergiden kaçınmanın üç şartının sağlanıp sağlanmadığı her bir olayda ayrı ayrı değerlendirilmelidir²³¹.

Vergiden kaçınmanın tespiti durumunda vergilendirme açısından görünüşteki hukuki biçim ekonomik sonuca uygun hukuki biçim ile ikame edilecektir.

2.1.4.2.3.2.3.1. Vergisel Çıkar Ölçütü

Vergiden kaçınmanın varlığından söz edebilmek için ilk olarak yükümlü tarafından ortaya konulan hukuki işlem sonucu vergi yükünün azaltılması gerekmektedir. Vergisel çıkarın var olması durumunda, daha yüksek bir vergisel yük içeren bir hukuki biçimden, yani vergisel yük oluşturan hukuki sonuçtan başkaca bir hukuki düzenleme yardımıyla bir kaçınma söz konusu olacaktır²³².

Buradaki koşul, hukuki düzenlemenin seçilmiş olmasının tek nedeninin, tahakkuk edecek vergiden çıkar sağlayacak olmasıdır²³³.

Kaçınmanın tespitinde, vergisel çıkar elde etme koşulu, vergi idaresi tarafından tereddütle karşılanan hukuki biçimleri kullanan vergi yükümlülerinin lehine bir etki doğuracağını ileri sürmek mümkündür. Ancak kaçınma durumlarında sıklıkla karşılaşılan durum, vergisel çıkarın karmaşık ve iç içe geçmiş, karşılıklı,

²³⁰ Lanz, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im schweizerischen Privatrecht**, s.7; Zuber, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, s.4; Dubs, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis**, ss.571 – 572.

²³¹ Zuber, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, s.4.

²³² Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, s.61.

²³³ Zuber, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, s.5 – 6; Lanz, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im schweizerischen Privatrecht**, s.7.

döngüsel veya zincirleme olarak gerçekleştirilmiş olan bir dizi hukuki işlem sonucunda başka bir gerçek veya tüzel kişilikte ortaya çıkmasıdır²³⁴.

Bu nedenle vergisel çıkarın tespitinin sadece vergi yükümlüsü ile sınırlandırılması, kaçınmanın genel boyutunu ortaya koymada yetersiz kalmaktadır. Bu açıdan, vergi yükümlüsü ile birlikte ilişkili kişilerin de sağladıkları vergisel çıkar kaçınmanın tespitinde dikkate alınmalıdır. Bu yönden transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye ve kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi de kaçınma eylemini tespiti etmeye yönelik uygulamalardır.

2.1.4.2.3.2.3.2. Yapaylık Ölçütü

Vergiden kaçınmaya yönelik işlemlerin temel özelliği vergisel çıkar elde etmek amacıyla tasarlanan hukuki biçimin ekonomik özden yoksun olmasıdır²³⁵. Bu anlamda ekonomik gerçekliği içermeyen işlemler yapay olarak kabul edilmelidir. İşlemin ekonomik özü; işlemlerin ekonomik amacıdır. Söz konusu ekonomik ama ise bir fayade elde etmektir. Bu temelde vergiden kaçınmanın varlığı için gereken ikinci koşul taraflarca seçilmiş olan hukuki düzenlemenin veya biçimin olağan dışı, konuya aykırı, alışılmadık, yapay olması veya ekonomik açıdan uygun olmamasıdır²³⁶. Hukuki biçimin kötüye kullanımı olarak da değerlendirilen bu ölçütte hukuki düzenleme; amaçlanan sonuçla kıyaslandığında, yapay, doğal akışa aykırı, olağandışı, gereksiz yere karmaşık, uyumsuz, güç kavranır ve akla aykırı olarak değerlendirilebiliyorsa, söz konusu işlem kaçınma olarak kabul edilebilir²³⁷.

²³⁴ Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, s.68.

²³⁵ Doğan Gökbel, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, Ankara, Seçkin Kitabevi, 2011, s.42.

²³⁶ Zuber, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, s.5 – 6; Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, s.62; Lanz, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im schweizerischen Privatrecht**, s.7.

Örneğin: rekabet koşulları karşısında daha güçlü bir yapı oluşturmak, kaynakların verimli kullanımını sağlamak, şirketlerin bilgi ve birikimlerini bir araya getirerek yeni ürünlerin ortaya konulması gibi sonuçlar şirket birleşmelerinin ekonomik amacıdır.

Gülgün, **Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları**, ss. 132 – 153.

²³⁷ Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s292; Yaltı, **VUK, 3b'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**, ss.7 – 20; Eyüpgiller, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi”, **Yaklaşım**, ss.148 – 156.

Burada dikkat edilmesi gereken konu işlemdeki vergisel ve ekonomik amaçların göreceli ağırlığı değildir. Dikkat edilmesi ve saptanması gereken gerçekleşen işlemlerin ekonomik faydalar yaratsa bile vergisel çıkar sağlamaktan başkaca hiçbir amacının bulunmamasıdır. Bu durumda işlemin hukuki biçimi onun gerçek ekonomik özü ile uyumluluk taşımamaktadır²³⁸.

Hukuki düzenlemeler, özel hukukun hukuki biçimleri üzerinden oluşturulmaktadır. Hukuki düzenlemeden kasıt, hukuki işlemlerin veya hukuki işlem benzeri faaliyetlerin oluşturduğu işlemler bütünüdür. Hukuki düzenlemelerin uygunsuz olması ölçütü soyut bir ölçüttür. Soyut temeli olan uygunsuzluk ölçütünün uygulamada somutlaştırılması ise kanun koyucu, yargı ve idare açısından büyük güçlükleri beraberinde getirmektedir. Bu zorluklar özel hukuk ile vergi hukuku arasında var olan sorunlu ilişkiden ve bu kapsamda vergi kanunlarının özel hukuk kavramlarına bağlanmasından kaynaklanmaktadır. Uygunsuzluk - yapaylık ölçütünü somutlaştırma çabaları, bunun alt unsurlarını ortaya çıkarmayı gerektirmektedir. Hukuki düzenlemenin uygunsuz olmasından kasıt vergi yükümlüsünün belirli bir ekonomik amaca ulaşmada; alışıldık, tipik veya olağan olmayan işlem veya işlemler dizisini seçmiş olmasıdır²³⁹.

Hukuki düzenlemenin uygunsuz olup olmadığının tespit edilmesi, faaliyetlerin gerçek ekonomik niteliğinin değerlendirmesini gerektirmektedir. Temelde bu değerlendirme, vergi yükümlüsü gerçek bir ekonomik kazanç olasılığı olmayan (rasyonel olmayan) ve ödenecek verginin azaltılmasından başka bir fayda içermeyen bir işlem gerçekleştirdiğinde vergiden kaçınmanın varlığının tespiti şeklinde uygulanmaktadır. Örneğin kirasız ev ve faizsiz para olmaz sloganı ekonomik içerikten yoksun işlemlerin vergisel açıdan geçersiz olacağına dikkat çekmektedir. Ancak kazanç güdüsünün ve ticari amacın olmaması her durumda vergi

²³⁸ “Örneğin, yazara göre, değişiklik gerçekten yapıldığı sürece, vergisel nedenlerle yerleşim yerinin bir ülkeden başka bir ülkeye 2 yıllığına değiştirilmesinde (gelirin elde edildiği yerin o yıl içinde değiştirilmesi yapaylığa daha yakın olabilir); kurulu buldukları ülkelerde gerçekten ekonomik faaliyete sahip üs şirketlerin kullanılmasında veya gerçek işlevini yansıttığı sürece yönetici/üst düzey müdür ücretlerinin farklılaştırılmasında kötüye kullanıma dair bir sorun yoktur.”

Jiménez, **Ulusal Hukuktaki Genel Vergiden Kaçınmayla Mücadele Hükümleri ve Vergi Anlaşmaları**, ss. 417 – 418.

²³⁹ Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, ss.62 – 63.

yükünün azaltılması sonucunu doğurmayabilir. Bu durumlarda vergiden kaçınma söz konusu olmayacaktır²⁴⁰.

Uygun bir düzenleme, ekonomik amaçları gerçekleştirmek için mümkün olduğunca az karmaşık ve kolay uygulanabilen hukuki biçim olarak kabul edilebilir. Diğer bir ifadeyle bir hukuki düzenleme alışılmadık şekilde dikkat çekerse, yani yapay, gayri pratik, zahmetli, karmaşık veya zorlayıcı ise, bu durum onun uygun olmadığına İşarettir. Kısacası, hukuki açıdan alışıldık olan, yani yaygın olan uygulama genel itibariyle vergi hukuku açısından uygun bir davranışa işaret etmektedir. Ancak seçilen hukuki düzenlemenin uygun olmamasının sadece hukuki olay özelliği itibariyle alışıldık olmamasına bağlanması ve vergi idaresine tanınan geniş değerlendirme yetkisi, esas olarak hukukun üstünlüğü, kanunilik ve hukuki belirsizlik açısından eleştirilmektedir²⁴¹.

Uygun olmayan bir hukuki düzenlemenin tespiti için vergi yükümlüsünün ekonomik başarıya ulaşmak için tipik olmayan veya alışılmadık bir yol seçmiş olması ölçütü tek başına yeterli değildir. Bu tipik olmayan yolun aynı zamanda kanun koyucunun amacını da ihlal etmiş olması gerekir. İlgili vergi kuralının amacına aykırı olan alışılmadık yol, kanun koyucu tarafından kabul görmeyen bir yol olarak kabul edilir. Hukuki biçimin uygun olarak kabulüne ilişkin ölçüt burada söz konusu olan hukuki olayın amacıdır. Bunun için seçilen hukuki biçim ile elde edilen fiili ekonomik sonuç, vergi kanunun amaçladığı düzenleme içeriği ile karşılaştırılarak değerlendirilmelidir. Burada, seçilmiş olan düzenlemenin kanun amacından sapma gösterdiği ve kuralda yer almayan bir vergisel çıkar sağlaması durumunda bu düzenlemenin kanun koyucu tarafından kabul görmediği ileri sürülebilir²⁴².

Vergi idaresinin uygun olmayan bir hukuki düzenlemenin varlığı yönünde bir saptaması varsa, bu durumda vergi yükümlüsü seçilmiş olan hukuki biçimin gerçekten ekonomik veya başka vergi dışı nedenlere dayandığını kanıtlayarak

²⁴⁰ Brown, **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, s.3; Oktar, **Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi**, s. 12.

²⁴¹ Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, ss.64 – 65; Brown, **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, s.3.

²⁴² Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, s.66; Avi-Yonah, **Tax Avoidance**, s.103.

kaçınma iddiasından kurtulabilir. Örneğin ekonomik risklerin azaltılması, ekonomik olarak kritik dönemlerde gelir kaybı tehlikesinin giderilmesi ve önemli bir üretim maliyetinin azaltılması gibi özel koşulların varlığı hukuki düzenlemeye yöneltilen kaçınma savını etkisiz duruma getirebilir. Bu olanak özellikle vergi oranlarının düşük olduğu vergi cenneti ülkelere vergisel çıkar sağlamak üzere kar transferi yapmak amacıyla kurulan ara şirketlerin söz konusu olduğu sınır ötesi ilişkilerde kullanılabilir. Bu nedenle seçilen hukuki biçimin kaçınma amacı taşıyıp taşımadığının belirlenmesinde işlemin gerçek bir ekonomik amacının olup olmamasına bakılmalıdır. Şayet kar transferi yapan şirketlerde gerçek bir ekonomik faaliyet söz konusu değilse, bu durum bunların ekonomik içerikten veya özden yoksun olduğu konusunda bir ipucu teşkil edebilir. Bunun karşısında vergi dışı nedenler öne sürülüp kanıtlanarak, kaçınma iddiaları ortadan kaldırılabilir. Geçerli nedenler olarak yine ekonomik veya kişisel, nedenler dikkate alınabilir. Buna karşılık hukuki düzenleme esas olarak veya sadece vergisel çıkar elde etmek üzere seçiliyorsa, yani bunun nedeni ağırlıklı olarak veya sadece vergisel kaynaklıysa ve ekonomik özden yoksunsa seçilen hukuki biçimin kötüye kullanım olduğu sonucu kabul edilmelidir²⁴³.

Örneğin, A kişisi, gelir vergisi ödemediği hisselerine sahiptir. Kar dağıtımından hemen önce hisselerini B'ye satar. Kar dağıtımından hemen sonra, daha önce anlaştıkları üzere, ilk satıştaki aynı fiyattan, dağıtılan kar düşülerek hisseleri geri alır. Bu durumda A'nın hisselerini B'ye satın daha sonra tekrar satın alması durumunda vergisel çıkar dışında başka bir güdü yoktur. Bu durumun vergi idaresi kanıtlanamaması durumunda vergiden kaçınmanın varlığından söz etmek mümkündür. Ancak bu sav karşısında A kişisinin işlem ile ilgili bir ekonomik amacını ispat etmesi durumunda (örneğin o an vadesi gele borcunu ödemek için nakit ihtiyacı nedeniyle satmak durumunda kalması gibi) olay vergiden kaçınma olarak kabul edilemeyecektir²⁴⁴.

²⁴³ Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, ss.70 – 71.

²⁴⁴ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, ss. 31 – 32.

İçsel yaklaşım uyarınca kötüye kullanma da yine şundan dolayı kabul edilemez; Bu durumda kontrol edilmesi gereken tek konu, sadece ekonomik mülkiyetin hiç A'dan B'ye geçip geçmediği ve ardından yeniden iade edildiği ve böylece A tarafından bir satış ve B tarafından bir satın alma sonucunda bir

Bir başka örnek olarak, baba A'nın üç çocuğu B, C ve D ile bir adi şirket kurduğunu varsayalım. Yalnızca baba şirket için etkin olarak çalışmaktadır. Şirkette ortaya çıkan kar bu dördü arasında eşit olarak paylaşılmakta ve her biri 1/4 pay almaktadır. Her biri gelirini, şirket gelirinden kendilerine düşen kısım ile sınırlı olarak beyan etmektedir. Çocuklara yapılan ödemeler, beyanlarına uygun mu kabul edilecektir yoksa babanın kazancı olduğu ve onun tarafında vergilendirileceği (eğer çocukların şirkete olan katkısına karşılık gelen tutarın sınırını aşıyorsa), daha sonra da çocuklara bağış olarak aktarıldığı mı kabul edilecektir (muhtemelen intikal vergisinin uygulanmasına yol açacaktır).

Vergiden kaçınmada, ekonomik gerçekliğin ortaya konulabilmesi için seçilen hukuki biçimin sırf vergi kanununu dolanma – atlatma amacıyla kötüye kullanıldığının diğer bir ifadeyle hukuki biçimin ekonomik içerikinden yoksun olduğunun ortaya konulması gerekmektedir²⁴⁵.

Olayın çözümünde incelenmesi gereken durum baba ile çocuklar arasındaki ortaklık ilişkisinin yapay olup olmadığıdır. Diğer bir ifadeyle baba ile çocuklar arasındaki ilişkinin gerçek bir ortaklık olup olmadığı önemlidir. Bu durumun tespiti için çocukların ortak olarak şirketin işleyişine ekonomik bir değer katıp katmadıkları için gerçek niteliğini ortaya çıkaracaktır. Bu durumun ispat yükü vergi idaresine aittir. Çocukların şirkete hiçbir ekonomik fayda sağlamamaları durumunun ispat edilmesi durumunda şirket geliri babaya özgülenebilecektir²⁴⁶.

edinim ve ardından B tarafından yeni tarihli bir satış ve A tarafından satın alma neticesinde bir edinimin söz konusu olup olmadığıdır. Bu durum, büyük ölçüde fayda ve riskin ve böylelikle hisse senedi için ekonomik fırsatın ve ekonomik riskin aktarımının söz konusu olup olmadığına bağlıdır. Bunu yapmak ise, özellikle satış anlaşmalarının aynı anda yapılması veya anlaşmaların yapılmasının karşılıklı seçeneklerle güvence altına alınmış olması durumunda şüphelidir. Böyle durumlarda çoğu zaman ne ilk satış anlaşmasıyla bir satış ve bir edinim söz konusudur, ne de aynı vergisel hukuk olayı ikinci satış anlaşmasıyla sağlanmış olur. Hisse senedi, vergisel sonuç olmaksızın halen A'nın mülkiyetinde kabul edilecektir. Elbette ki gerçekleştiği iddia edilen hukuki işlemlerin veya eylemlerin görünürde yapılmış olması yönündeki iddianın vergi idaresi tarafından kanıtlanması çok zor güçtür. Bu nedenle, ispat araçlarının serbestliği söz konusu olmalıdır.

Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, ss.135 – 136.

²⁴⁵ Yaltı, **VUK, 3b'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**, ss.7 – 20.

²⁴⁶ Olayın çözümünde farklı yaklaşımlar söz konusu olabilir. İlk olarak gelir dağıtımı, yanlış nitelendirme kabul edilecek ve dolayısıyla vergisel açıdan yok sayılacaktır. Bir başka yaklaşım da çocuklar ortak olarak kabul edilmesidir. Bu kabule ek olarak, ortaklıkta çalışmayan çocuklara, ortaklıktaki rollerinin değer olarak belirli bir yüzdeyi aşmayacak şekilde bir gelir tahsis edilebileceğine dair özel bir vergi kuralı konulabilir. Öte yandan vergi mükelleflerinin nitelendirmeleri kabul edilebilir.

2.1.4.2.3.2.3.3. Niyet Ölçütü

Vergiden kaçınmanın tespitinde öznel unsur olarak da kabul edilen vergiden kaçınma niyetinin varlığı (işlemlerin ekonomik özden yoksunluğu ile) temel bir ölçüt olarak kabul edilmektedir. Ancak, vergiden kaçınmak için öznel niyetin, vergiden kaçınmanın varlığı sonucuna ulaşabilmek için mutlaka gerekli bir koşul olup olmadığı tartışmalı bir konudur²⁴⁷.

Olaylarda seçilmiş olan işlemin yapısının ekonomik içeriği ve hukuki açıdan meşruluğu, ilgili hukuki düzenlemeler açısından belirlenebilir. Burada genel bir yaklaşımda bulunmak yanlıştır. Bundan dolayı vergiden kaçınma her bir olay için tek tek incelenmelidir²⁴⁸. Her bir olayın incelenmesi esasta öznel niyetin de incelenmesini gerektirmektedir. Bu kapsamda, özel hukuk işleminde vergisel olmayan bir ekonomik veya ticari amaç varsa ve ispat edilebilirse bu durumda hukuki biçimin, ekonomik içerik ile örtüştüğü kabul edilir. Bu durumda kaçınmanı varlığından söz etmek mümkün değildir²⁴⁹.

Vergiden kaçınmada öznel niyetin tespit edilmesi gerektiği durumlarda; bu niyet nasıl tespit edilecektir. Niyet işlemin amacı mıdır? Aynı işleme ilişkin kaçınma

Benzer şekilde; uluslararası bir gruba mensup iki şirket bir sözleşme ilişkisine girmiştir. A Şirketi yüksek vergi alanında bulunurken B Şirketi düşük vergi alanında bulunmaktadır. A Şirketi, ağır ekonomik müeyyidelerle birlikte, B Şirketi'ne emsallere uygun olarak belirli bir hizmette bulunmayı taahhüt etmiştir. Sözleşmenin bağlayıcı olduğu varsayılmaktadır. Sözleşmeye göre şartlar yerine getirilmemiş ve müeyyideler uygulanmıştır. A Şirketi'nin tam mükellef olduğu ülkenin yüksek vergi alanı olduğunu varsayarsak, cezaları ödeme taahhüdü peçeleme olarak değerlendirilebilir mi? Yoksa cezaların matrahtan indirimi kabul edilecek midir?

Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 34.

²⁴⁷ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 45.

Örneğin, Lang, öznel ölçütü gerekli görmemektedir. Lang'ın görüşü amaçsal yorumun kaçınma ile mücadelede yeterli olduğunu şeklindedir. Weber kanunun lafzının açık olması durumunda amaçsal yoruma ihtiyaç olmadığını belirtmektedir. İşlemin kanunun amacı ile çelişmesi kaçınmanın varlığı sonucuna ulaşılması için hala değildir. Ancak vergisel çıkar kanunun amacı ile çelişmesinde ve bir kişinin kötüye kullanma amacı olduğunda durum başkadır. Bu durumda, hakkın kötüye kullanılmasının uygulanması yoluyla, kötüye kullanma amacı olan bir kişi hukuki belirlilik ilkesine dayanamayacağından, bu ilke bertaraf edilebilir.

Dennis Weber, Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İctihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri (Çevirenler: Yrd. Doç. Dr. Gülşen Gedik – Yrd. Doç. Dr. Nuray Aşçı Akıncı), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, ss.254 – 255.

²⁴⁸ Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.302.

²⁴⁹ Yaltı, **VUK, 3b'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**, ss.7 – 20.

amacının yanında başka bir amaç varsa bunlar nasıl dengelenecektir? Soruları öznel niyetin tespitinin güçlüğünü ortaya çıkarmaktadır²⁵⁰. Bir başka sorun ise şudur; vergi mükellefinin niyeti öznel temelde mi yoksa nesnel temelde mi değerlendirilmelidir? Bu soruya verilebilecek yanıt ölçütlerin tamamının, mutlak bir şekilde öznel olmaması yönündedir²⁵¹.

Vergi hukuku öğretisinde yukarıda sorulara verilen yanıtlar vergi yükümlüsü tarafından seçilen hukuki düzenlemenin vergisel açıdan yeniden nitelendirilmesi için öznel bir amacın tespitinin gerekli olduğu yönündedir. Burada düzenlemenin nihai olarak kötüye kullanma olarak değerlendirilebilmesi için kötüye kullanma niyetinin vazgeçilemez bir şart olduğu öne sürülmektedir. Bu şekilde kaçınma amacına yönelik bir faaliyetin varlığı için öznel bir unsur olarak niyetin varlığı gerekli kılınmaktadır. Örneğin vergi yükümlüsünün eksik hukuki bilgilere sahip olduğunun, tecrübesizliğinin veya beceriksizliğinin ortaya çıkması durumunda bu öznel durum vergi yükümlüsünün davranışları açısından aklayıcı etki göstermektedir. Çünkü kötüye kullanma ve vergiden kaçınma niyetinin var olmadığına işaret etmektedir. Bu kapsamda, kaçınma niyetinin kanıtlanması, kaçınmanın nesnel unsurlarının çürütülmesi sonucunu ortaya çıkaracaktır²⁵².

Mükellefin kanun koyucunun niyetinden tamamen haberdar olması veya tamamen haberdar olması gerektiğinde ve bunun aksi yönde davranması durumunda, vergiden kaçınmanın öznel koşulu muhtemelen sağlanır. Mükellefin daha çok hukukun belirsizliğine güvenmesi veya kanundaki bir açıktan yararlanması durumunda, öznel niyetin varlığı tam olarak açık değildir. Bu durumda, kasıt unsuru

²⁵⁰ Örneğin Fransız hukukunda hakkın kötüye kullanımı öğretisi, işlemin sadece vergisel çıkar sağlama amacıyla gerçekleştirilmesini (ya da düzmece olmasını) gerektirir. Öte yandan İsveç kuralında ise vergiden kaçınma niyeti ana neden olarak aranmaktadır. Avusturya Hukuku'nda dışsal yaklaşım uygulandığı ölçüde, işlemler ağırlıklı olarak vergisel çıkar elde etme niyetiyle güdülenmiş olmalıdır.

²⁵¹ Dolayısıyla örneğin İsveç kuralına göre; vergi idaresinin, vergisel çıkar elde etmenin asıl amaç olduğunun varsayıldığını göstermesi yeterli olacaktır. Bu konuyla en ayrıntılı kurallar muhtemelen Avusturalya'da bulunmaktadır. Orada vergi mükellefinin amacı, yasada açıkça bahsedilen sekiz faktör dikkate alınarak nesnel bir temelde kararlaştırılmaktadır.

Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, ss. 45 – 46.

²⁵² Gutmann, **Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması**, s.9; Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, s.73.

mevcut değildir. Çünkü kanunun amacının açık bir şekilde ihlali söz konusu değildir²⁵³.

Öznel unsurun tespitinde ispat yükünün vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasında paylaşılması gerekmektedir. Öncelikle vergi idaresi kaçınmanın temelinde yatan hukuki olayının gerçekleştiğini ve öznel niyetin varlığını kanıtlamak zorundadır. Vergi yükümlüsü, bunu üzerine kaçınma suçlamasını ortadan kaldıracak kanıtları sağlamakla yükümlüdür²⁵⁴.

2.1.4.2.3.2.4. Vergiden Kaçınmanın Önlenmesine Yönelik Yaklaşımlar

Vergiden kaçınma durumunda, adalet, genellik, eşitlik ve mali güç temel ilkeleri ihlal edilmektedir. Bunun yanında vergiden kaçınma hazineyi vergi gelirinden mahrum bırakmaktadır. Dahası, kurumlar vergiden kaçınma teknikleriyle mücadele için ciddi miktarlarda kaynak harcamaktadır. Bu harcamalar, verimi artırmak veya kaynakları daha etkin kullanmak üzere de kullanılabilir. Bu anlamda daha az vergi ödeme ile söz konusu masrafların başka alanlarda kullanımları arasında bir fayda maliyet analizi yapılmalıdır. Çünkü daha az vergi ödenmesi bağlamında danışmanlara kaynak ayrılması belirli durumlarda ekonomik etkinlikten sapmalara neden olabilir²⁵⁵.

Vergiden kaçınma sadece devlet hazinesi için değil, genel olarak toplum için de bir sorun teşkil etmektedir. Kaçınma, vergi sisteminin iki kilit ilkesini baltalamaktadır: Eşitlik ve mali güç ilkeleri. Yatay eşitlik ilkesi aynı ekonomik konuma sahip kişilerin aynı şekilde vergilendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Vergiden kaçınma yatay eşitliğin sağlanmasını güçleştirmektedir. Çünkü vergiden kaçınma bir anlamda aynı ekonomik konumdaki diğer kişilerden daha az vergi ödemektir. Diğer bir deyişle vergiden kaçınan kişiler elde ettikleri faydaların

²⁵³ Gutmann, **Can Tax Planning Be Criminal? Domestic and International Perspective**, s.5.

²⁵⁴ Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, s.71.

²⁵⁵ Brown, **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, s.1; Palm, **Germany**, s.173; Fritz Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, Çeviren: İclâl (Fezyioğlu) Cankorel, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1975, s.375; Tuncer, **İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına**.

üzerlerine yüklediği adil payı ödememektedir. İkincisi vergiden kaçınma vergi sistemlerinin ekonomik olarak tarafsız olmasını daha da zorlaştırmaktadır. Ekonomik tarafsızlık vergi sistemlerinin piyasanın olağan işleyişine mümkün olduğunca müdahale etmesini gerektirmektedir. Kişiler kararlarını verirken yalnızca (veya kısmen) vergiye ilişkin nedenlerle hareket etmemelidir. Vergiden kaçınmanın sunduğu fırsatlar piyasanın işleyişinde aksaklıklara²⁵⁶.

Vergiden kaçınma şirketler açısından kar artışına sebep olmakta ancak topluma yüksek maliyetler yükleyebilmektedir. Slemrod'a göre vergiden kaçınma ve benzeri davranışlar, toplum açısından daha faydalı veya verimli alanlarda kullanılabilir olan kaynakları (vergi tasarrufunu düzenleyen avukatların, muhasebecilerin ve yatırım danışmanlarının zaman ve emeği dâhil) tüketmektedir. Kaçınma, toplumsal kaynakları, kaçınma davranışını kolaylaştıran belirli türdeki yatırımlara veya faaliyetlere doğru saptırmaktadır. Bu çerçevede kaçınma öncesine göre vergi oranlarının yükselmesine neden olmaktadır²⁵⁷.

Vergiden kaçınma, vergi kanunlarının etkili bir şekilde uygulanmasında ciddi bir sorun teşkil etmektedir. Vergiden kaçınma, vergi kanununun öngörmediği bir şekilde vergisel çıkar sağlanması veya vergi yükünün azaltılmasıdır. Kaçınma durumunda kanunun amacından sapmalar ortaya çıkmaktadır²⁵⁸.

Vergilemede mali güç temelinde adaleti sağlamak ve vergi kanunlarının etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamak vergiden kaçınmanın önlenmesini gerektirmektedir.

Ancak bu önlemede vergi idaresine sınırsız bir müdahale yetkisi verilmemelidir. Hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinin bir ürünü olan kanunilik ilkesinin egemen olduğu vergi hukukunda bu önleme kesin, belirli ve açık kanuni ölçütler temelinde gerçekleştirilmelidir.

Ancak her zaman için vergi kanunlarında kaçınmanın önlenmesi için kesin, belirli ve açık yöntemlere ve kurallara başvurulamamaktadır²⁵⁹.

²⁵⁶ Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, ss.38 – 39.

²⁵⁷ Avi-Yonah, **Tax Avoidance**, s.104.

²⁵⁸ Brown, **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, s.1.

²⁵⁹ Zuber, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, s.211.

Genel olarak vergiden kaçınmanın önlenmesinde beş tip yaklaşım vardır²⁶⁰:

- i. Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerinden önleme
- ii. Genel yorum ve nitelendirme kuralı üzerinden önleme
- iii. Kanun temelli genel vergiden kaçınma kuralları üzerinden önleme
- iv. Kanun temelli özel vergiden kaçınma kuralları üzerinden önleme
- v. Mahkeme temelli kurallar üzerinden önleme

Çoğu ülkede vergiden kaçınma ile mücadele özel kaçınma karşıtı kurallar (örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kontrol edilen yabancı kurum kuralları vb.) üzerinden yürütülmektedir. Bu kuralların en tepesinde daha genel kaçınma karşıtı bir kural vardır. Bu genel kuralın vergi idaresinin kanuna karşı hile veya hakkın kötüye kullanılmasını oluşturan hukuki biçimleri dikkate almamalarını sağlamak gibi temel bir işlevi vardır²⁶¹.

Bu temel yaklaşımlar içsel ve dışsal yaklaşımlar olarak iki başlık altında toplanabilir.

2.1.4.2.3.2.4.1. İçsel Yaklaşımlar

Vergiden kaçınmanın:

- i. Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerinden önlemesi
- ii. Genel yorum ve nitelendirme kuralı üzerinden önlemesi

İçsel yaklaşımlar olarak sınıflandırılmaktadır.

İçsel yaklaşımlarda, vergiden kaçınma doğrudan bir kanuni düzenlemeye gerek olmaksızın anayasal ilkeler çerçevesinde veya vergi kanunlarının ekonomik veya amaçsal yöntemlerle yorumlanmasıyla tespit edilmektedir²⁶².

Vergiden kaçınmanın anayasal ilkeler üzerinden önlenmesinde (İtalya'daki yaklaşım buna örnek olarak gösterilebilir) vergi idaresi ve mahkemeler, vergi mükellefleri tarafından seçilen biçimin ötesinde işlemlerin ekonomik içeriğini dikkate almak adına, kişilerin mali güçleri kapsamında kamusal giderlere katkıda

²⁶⁰ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, ss. 37 – 38.

²⁶¹ Gutmann, **Can Tax Planning Be Criminal? Domestic and International Perspective**, s.4.

²⁶² Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.299; Eyüpgiller, **Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması**.

bulunması gerektiğini belirten anayasal ilkeyi kullanmaktadır. Bu yaklaşım daha genel bir durumun altını çizmektedir: Eğer vergi planlaması için geniş bir faaliyet alanı varsa, sonuç vergi mükellefleri arasındaki eşitlik ilkesine aykırı olabilir. Bu çerçevede anayasalardaki adalet, genellik, eşitlik ve mali güç ilkelerinin, vergiden kaçınma üzerinde kısıtlayıcı etkilerinin olacağını söylemek mümkündür²⁶³.

İçsel yaklaşımda genel olarak vergiden kaçınma kuralları mali güç ilkesi temelinde amaçsal yorum ile gerekçelendirilmekte ve herhangi bir özel düzenlemeye ihtiyaç duyulmamaktadır²⁶⁴.

Vergiden kaçınmanın genel yorum ve nitelendirme kuralı üzerinden önleminde ekonomik yaklaşım veya özün biçime üstünlüğü benzeri bir ilkenin kabulü idarenin ve yargının vergisel olguları ekonomik içerikleri temelinde dikkate almalarına izni verir. Bu şekilde vergiden kaçınma ile özel bir kurala gerek duyulmaksızın mücadele edilmektedir. Türkiye bu yaklaşımı benimseyen ülkelere örnek olarak verilebilir. Bu yaklaşımı benimseyen ülkelerde, uygulamada daha geniş kapsamlı bir kaçınma kavramının benimsenmesine yönelik bir eğilim olabilmektedir. Çünkü genel yorum ve nitelendirme yöntemleri sadece anayasal ilkelere uygun bir yeniden nitelendirme yetkisi vermektedir. Bunun dışında içsel yaklaşımlarda kaçınmanın tespiti için hangi ölçütlerin varlığının gerekli olduğuna yönelik bir açıklama sunulmamaktadır²⁶⁵.

2.1.4.2.3.2.4.2. Dışsal Yaklaşımlar

Vergiden kaçınmanın:

- i. Kanun temelli genel vergiden kaçınma kuralları üzerinden önlemesi
- ii. Kanun temelli özel vergiden kaçınma kuralları üzerinden önlemesi
- iii. Mahkeme temelli kurallar üzerinden önlemesi

Dışsal yaklaşımlar olarak sınıflandırılmaktadır.

²⁶³ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 39.

²⁶⁴ Palm, **Germany**, s.172; Deak, **Macar Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması**, s.69.

²⁶⁵ Avi-Yonah, **Tax Avoidance**, s.106; Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 38; Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.200.

Dışsal yaklaşım olarak sınıflandırılan yaklaşımlar kapsamında birçok ülke vergiden kaçınma kurallarını kanunlaştırmış ve kanunlaştırmaktadır. Bu kurallar genel ve öze vergiden kaçınma kuralları olarak ikili bir ayırımı tabi tutulmaktadır.

Arjantin, Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Finlandiya, Almanya, Macaristan, Güney Kore, Lüksemburg, Yeni Zelanda, İspanya, İsveç ve ABD genel kaçınma kuralları içeren kanunlara sahip ülkelere örnek olarak verilebilir. Gene kurallar kapsam ve içeriklerine göre büyük oranda değişiklik gösterir. Kanun temelli genel vergiden kaçınma kuralları, katı deyimsel yorumun ve özel hukuk kavramlarına bağlılığın söz konusu olduğu ülkelerde, vergi hukukunun anlam bakımında uygulanmasında en çok ihtiyaç duyulan kurallardan biri olarak özel bir konuma sahiptir. Ancak aynı zamanda katı bir deyimsel yorum yöntemi vergiden kaçınma kuralını beklenenden daha etkisiz hale getirebilmektedir²⁶⁶.

Özel kaçınma karşıtı kurallar ise daha çok transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, örtülü sermaye ve kontrol edilen yabancı kurum kazançlarına yönelik kurallardır. Özel kaçınma kuralları devletlerin öngöremediği vergiden kaçınma biçimleri ve düzenlemeleri ile mücadele edememektedir. Bu nedenle birçok vergi sisteminde özel nitelikte olanlara ek olarak genel kaçınma karşıtı kurallar da yer almaktadır. Genel vergiden kaçınma karşıtı kuralları herhangi bir davranışı yasaklamamaktadır. Ancak işlemin amaçlanan vergisel etkisini yok sayarak vergisel çıkarı ortadan kaldırmaktadır. Genel vergiden kaçınma kuralları, vergi idaresine ve mahkemelere vergiye karşı geliştirilen izlemsel (stratejik) tepkilerin hangi koşullarda meşru vergi planlamasının sınırını aştığının belirlenmesinde geniş bir uygulama ölçütü sunmaktadır. Vergiden kaçınma öğretisinin bu şekilde ölçütlere bağlanması adalet algısını ve vergi mükelleflerinin vergi sisteminin iyi niyetine inanmasını sağlamaktadır²⁶⁷.

Burada özel kuralların tüm olasılıkları tanımlayamaması veya kapsayamaması, kanun koyucuların genel kaçınma karşıtı kurallara ihtiyaç

²⁶⁶ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 38.

²⁶⁷ Brown, **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, s.9; Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, s. 3; Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.25; Gutmann, **Can Tax Planning Be Criminal? Domestic and International Perspective**, s.4.

duymasının temel nedenidir. Kanun koyucunun vergiden kaçınmaya ilişkin bütün olasılıkları öngörememesi vergiden kaçınmaya yönelik faaliyetleri kanun kapsamına almak için genel düzenleme yapmaya zorlamaktadır. Özel düzenlemeler genellikle geçmişte kaçınmaya ilişkin davalar üzerinden belirlendiğinden yeni olguları kavrayamamaktadır. Genel kaçınma karşıtı kuralların varlığı kanun koyucunun mükelleflerin icat edecekleri bu yeni biçimleri ve düzenlemeleri öngörmeyi başaramamasının bir sonucudur²⁶⁸.

Vergiden kaçınmanın mahkeme temelli kurallar üzerinden önlenmesine; Danimarka, Hindistan, Norveç, Birleşik Krallık ve ABD örnek olarak gösterilebilir. Bu yaklaşımda kuralların kapsamı değişiklik göstermektedir. Şüphesiz ABD birçok mahkeme temelli yaklaşımda başı çekmektedir. Öte yandan Birleşik Krallık'daki kural yalnızca belli tipteki işlemleri kapsamaktadır. Danimarka ve Norveç kuralları, ABD kurallarına benzemektedir.

Bu genel tablo göstermektedir ki; günümüzde en yaygın çözüm kanun temelli vergiden kaçınma kurallarıdır. Bu durum kanun temelli kuralların uygulamada daha etkili olmasının bir sonucudur²⁶⁹.

2.1.4.2.3.2.5. Vergiden Kaçınmaya Yönelik İşlemlere Uygulanacak Yaptırımlar

Vergiden kaçınmaya yönelik bir işlemin tespiti durumunda, işlem gerçek ekonomik niteliğine göre nitelendirilecek ve bu temelde vergi tahakkuk ettirilecektir. Bunun ötesinde bir hukuki yaptırımın uygulanıp uygulanmayacağı tartışma konusudur.

Hukuki yaptırımların (ceza hukuku temelinde) iki temel işlevi vardır. İlki toplumsal açıdan zararlı faaliyetlerin ortaya çıkmasının önüne geçilmesi, ikincisi ise kurala uymayan kişilerin cezalandırılmasıdır. Bu kapsamda kanun koyucu zarar veya zarar tehlikesine karşı toplumsal tepkileri kurala bağlar. Kuramsal açıdan, vergiden

²⁶⁸ Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, ss.29 – 30.

²⁶⁹ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 38.

kaçınma ile mücadele edilmesi gerektiğinin kabulü durumunda bu iki temel işlevin vergi alanında da dikkate alınması gerekmektedir²⁷⁰.

Buradaki temel sorun; vergiden kaçınmaya yönelik vergi hukuku kapsamında yaptırıma tabi tutulup tutulmayacağı ve eğer tutulacaksa yaptırımın ne olacağıdır. Burada temel görüş vergiden kaçınmanın tespiti durumunda vergi mükellefinin vergisini önemli ölçüde az ve gerçeğe aykırı beyandan dolayı, ihmal veya kurallara aykırı faaliyet kapsamında idari bir yaptırıma tabi tutulması gerektiği şeklindedir.

Vergiden kaçınma ile vergi kaçırma arasındaki sınır, kaçınmaya uygulanacak hukuki yaptırımın saptanmasında belirleyicidir. Vergi kaçırma durumunda ortada ceza hukuku anlamında vergi hilesi vardır. Vergiden kaçınma durumda ise mükellef vergilendirilebilir bir olayın varlığını idareden gizlemektedir. Bu şekilde mükellef vergisel çıkar elde etmektedir²⁷¹.

Genel olarak yalnızca vergiden kaçınmanın gizlenmesi yaptırıma tabi kabul edilmektedir²⁷².

Vergiden kaçınma yukarıda belirtilen ölçütler temelinde kabul edildiğinde, özellikle öznel unsur olan vergiden kaçınma niyetinin varlığı bir kasıt içermektedir. Bu anlamda vergiden kaçınma kanununun amacının bilinçli bir şekilde vergisel çıkar sağlamak amacıyla ihlalidir. Bu durum idari bir yaptırım gerektirmektedir. Ancak bu yaptırımın varlığı kaçınmanın ölçütlerinin kanunda açık bir şekilde yer alması koşuluna bağlıdır. Çünkü aksi durumda mükellefin hangi davranışların kaçınma olarak nitelendirildiğini bilmeden bir yaptırıma tabi tutulması suçta ve cezada belirlilik ilkesine aykırıdır.

Suçların ve cezaların kanuniliği ve belirliliği ilkeleri gereği, hiçbir suç, kanuni tanımı açık olmayacak veya belirsiz olacak şekilde kanunlarda düzenlenmemelidir. Söz konusu ilke gereği kanun koyucunun vergiden kaçınmanın ölçütlerini açık ve belirgin bir şekilde tanımlamaması durumunda hiçbir idari para

²⁷⁰ Gutmann, **Can Tax Planning Be Criminal? Domestic and International Perspective**, s.2; Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-III**, ss. 23 – 30; Billur Yaltı, “İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, S.233, Şubat 2008 (Çevirimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/ilkesel-duzeyde-vergi-ceza-sistemi-tasarimi-orantililik-ilkesi-uygulamasi/2140>, (Erişim Tarihi: 23.05.2016).

²⁷¹ Gutmann, **Can Tax Planning Be Criminal? Domestic and International Perspective**, s.5.

²⁷² Palm, **Germany**, ss.165 – 166.

cezasının uygulanmaması gerekmektedir. Buna ek olarak, kanuni çerçeve elde edilen vergisel çıkara kıyasla orantısız cezalar da içermemelidir²⁷³.

Öte yandan Avrupa Adalet Divanı (AAD), işlemlerin yeniden nitelendirilmesinin, ekonomik içeriğe uygun olağan işleme ilişkin vergi borcunun geri ödenmesi yükümlülüğü dışında mükellefe başka bir yükümlülük getirmemesi gerektiğini açık bir biçimde ortaya koymaktadır. Özellikle vergisel açıdan yeniden nitelendirmenin mükellefe ceza uygulanmasına neden olmaması gerektiği görüşü dile getirmektedir²⁷⁴.

2.1.4.2.3.3. Vergiden Kaçınma Ekonomik Yaklaşım İlişkisi

Ekonomik yaklaşım ve vergiden kaçınma birbirlerine sıkı biçimde bağlı iki kavramdır. İki kavram yönetsel ve işlevsel olarak birbirlerine sıkı biçimde bağlıdır. Bu nedenle vergi hukuku öğretisinde, ekonomik yaklaşım ile vergiden kaçınma arasında yakın bir ilişkinin varlığı sürekli olarak ortaya konulmaktadır. Vergi hukuku öğretisinde bu iki konunun ilişkisini açıklamada üç farklı görüş ortaya konulmaktadır:

İlk olarak, ekonomik yaklaşım ile vergiden kaçınma özel hukuk kavram ve biçimlerin vergi hukuku alanında kullanılması ile ilgilidir. Her iki durumda da olguların hukuki biçimi değil ekonomik içerikleri dikkate alınmaktadır. Diğer bir ifade ile ekonomik yaklaşım ve vergiden kaçınma ilkesi özel hukuk temelinde oluşturulan vergi hukuku kurallarının uygulanmasında saf biçimsel hukuk anlayışından sapılmasını gösterir. Bu çerçevede ekonomik yaklaşım aynı zamanda vergiden kaçınmanın önlenmesi amacını taşır. Aradaki fark sadece ekonomik yaklaşımda kuralın kelime anlamının dar lafzi çizgisinden uzaklaşılması ve ekonomik ölçütlerde vergi hukukuna ilişkin bir kavramsal içeriğin oluşturulmasıdır. Kaçınmada ise olguların nitelendirilmesinde ekonomik içeriğin tespiti belirli ölçütler temelinde gerçekleştirilmektedir. Bu kapsamda taraflarca seçilmiş olan özel hukuk

²⁷³ Ne yazık ki bu ifade uygulama ile çok fazla çelişmektedir. Örneğin Fransa'da kurumsal bir mükellef dağıtımlarının varlığını yerleşik veya yerleşik olmayan kişilere özel bir şekilde beyan etmediğinde % 50 oranında ceza uygulanır. Bu ceza çok ağırdır ve bir stopaj vergisine yol açan bir sınır ötesi dağıtım hakkında vergi makamları bilgilendirildiklerinde bazen mantıksız çıkmaktadır. Gutmann, *Can Tax Planning Be Criminal? Domestic and International Perspective*, s.5.

²⁷⁴ Eyüpgiller, *Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması*.

biçimleri, vergilendirme için koşulsuz bir biçimde belirleyici değildir. Belirtilen ölçütler kapsamında vergilendirmede ekonomik olay belirleyicidir. Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiden kaçınma durumunda özel hukuk biçimi yerine ekonomik özü dikkate almak için gerekli gerekçeyi ortaya koyar. Sonuç olarak vergiden kaçınma, ekonomik yaklaşımın temel uygulama alanlarından birini oluşturmaktadır²⁷⁵. Bu açıdan ekonomik yaklaşım ve vergiden kaçınmanın önlenmesi tarihsel süreç içinde yan yana, birbirleri ile içe geçerek ve birlerini etkileyerek gelişmiş iki hukuki kurumdur.

Ekonomik yaklaşımın uygulanması vergisel işlemlerde kanun hükmünden kaçınılmasının önlenmesi gerekliliği üzerinden gerekçelendirilmektedir. Ancak bunun için ekonomik yaklaşıma geçekten ihtiyaç olup olmadığı öğretide tartışılmaktadır. Çünkü ekonomik yaklaşım tek başına hiçbir şey ifade etmemekte; anlamını ve işlevini sadece kuralın amacından edinmektedir. Amaç kuralın ana fikrini, uygulama alanını ve sınırlarını belirlemektedir. Aslında ekonomik yaklaşım bu şekilde olası kaçınma olanaklarını da kapatmaktadır. Ancak özellikle kanunilik ilkesi gibi hukukun üstünlüğünü güçlü bir şekilde tanıyan bir ilkenin egemen olduğu vergi hukuku alanında, vergiden kaçınmanın önlenmesi belirli ve kesin kurallara bağlanmalıdır. Yoksa ekonomik yaklaşımın tek başına vergiden kaçınma ile mücadele alanında kullanılması durumu ciddi hukuksuzluklara ve hazine lehine keyfiyetlere yol açabilecektir²⁷⁶.

Örneğin, İsviçre öğretisinde ekonomik temelli bir vergi kuralının yorumlanmasında geçerli olan ekonomik yaklaşım ile vergiden kaçınma arasında bir ayırım yapılmaktadır. Bu ayırma göre, vergi kuralı bir ekonomik olaya bağlanıyorsa, bu durumda ekonomik bir yaklaşıma vergiden kaçınma durumunun olmaması halinde bile izin verilir. Diğer bir ifadeyle ekonomik yaklaşımın uygulanma alanı sadece vergiden kaçınma durumu ile sınırlı değildir²⁷⁷.

²⁷⁵ Dubs, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis**, ss.572 – 573.

²⁷⁶ Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, ss.34 – 35.

²⁷⁷ Zuber, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, s.6.

Benzer şekilde Alman vergi mevzuatında RAO, StAnpG ve AO'da (taslağında) en başından itibaren ekonomik yaklaşıma ilişkin genel bir kural ile birlikte vergi yükümlülüğünden kaçınmaya ilişkin özel bir düzenlemeye yer vermiştir²⁷⁸. Bu çerçevede vergi kanunu yorum ve nitelendirme faaliyetini doğrudan yönlendirmektedir²⁷⁹.

İkinci görüşe göre sadece vergiden kaçınma durumunda, özel hukuk biçimi ile temsil edilen vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesinde ekonomik yaklaşım ilkesi kullanılabilir. Diğer bir ifadeyle ekonomik yaklaşım sadece vergiden kaçınma söz konusu ise uygulanabilir. Vergiden kaçınma durumu dışında ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulama alanı bulması söz konusu değildir. Bu görüş ekonomik yaklaşımın uygulama alanını vergiden kaçınma durumları ile sınırlamaktadır. Aslında bu görüş hukukun düzen işlevine ağırlık vermektedir. Bu durumda hukuki olayın nitelendirilmesinde özel hukuk biçiminden sapma gösteren tek durum, vergiden kaçınmanın söz konusu olduğu durumdur²⁸⁰.

Üçüncü görüşe göre ekonomik yaklaşım vergi hukukunun amaçsal yorumlanmasında geçerli genel bir ilkedir. Vergi kanunlarında ekonomik yaklaşımın uygulanmasına izin verilmekte ise, bu durumda herhangi özel bir şartın (geçerli nedenler veya vergiden kaçınma gibi) kanıtlanmasına gerek kalmadan uygulanmalıdır. Ekonomik yaklaşımın bu şekilde genel bir kabulünün sağlandığı görüşte vergiden kaçınmanın tespitinde özel bir kurala ihtiyaç yoktur. Kanunun uygulaması kapsamında özel bir vergiden kaçınma kuralına bu görüş dâhilinde gerek duyulmamaktadır. Bu durumda vergiden kaçınmanın tespitinde olguların ekonomik yaklaşım temelinde yorumlanması ve nitelendirilmesi yeterlidir²⁸¹.

Bu durumda vergiden kaçınma sorunu ekonomik yaklaşım temelinde çözümlenebilmektedir. Ekonomik yaklaşımın temel işlevi eşit mali güçleri eşit olarak tespit etmek ve vergilendirmektir. Bu durum doğrudan ilgili düzenlemenin ve olayın

²⁷⁸ RAO 1919 m.5, RAO 1931 m.10, StAnpG m.6, AO Taslak (1974) m.45.

²⁷⁹ Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, ss.35 – 36.

²⁸⁰ Dubs, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis**, s.574; Lanz, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im schweizerischen Privatrecht**, s.6.

²⁸¹ Dubs, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis**, ss.574 – 575.

yorumlanması ile ilgilidir. Ayrıca (yukarıda belirtilen kaçınmanın koşullarının aksine) herhangi bir koşulun varlığı aranmaz. Vergiden kaçınma sorunu böylece sadece özel hukuk ile bağlantılı olan biçimler ve durumlar ile sınırlı kalır. Bu kapsamda vergiden kaçınmanın tespiti durumunda, olay yeniden nitelendirilmelidir. Vergi yükümlülüğünün tespitinde olay ekonomik koşullara uygun olan somut olay ile ikame edilir ve değiştirilerek yeniden nitelendirilir²⁸².

Söz konusu üçüncü görüşe karşı bir görüş olarak vergiden kaçınmanın tespitinin ekonomik yaklaşımın aksine yorum yöntemleri ile ilgili olmadığı ileri sürülebilir. Vergiden kaçınma durumunda kuralın nasıl yorumlanması gerektiğine ilişkin karar verilmiştir. Bu karar, genel itibarıyla özel hukuk temelinde yapılan düzenlemenin vergi hukukunda belirleyici bir değer taşıdığı yönündedir. Vergiden kaçınma ile üzerinde durulacak konu, her bir somut olayda seçilmiş olan hukuki biçimin hangi koşullar altında vergisel açıdan göz ardı edileceği ve yerine hangi ekonomik olayın ikame edileceğidir. Vergiden kaçınma için koşullar sağlanmışsa, bu durum ekonomik yaklaşımın devreye girdiği anlamına gelmez. Vergi kuralı yeniden ekonomik açıdan yorumlanmaz, sadece somut olayda seçilmiş olan özel hukuk düzenlemesi – biçimi belirli nedenlerden dolayı vergi hukuku açısından kabul görmez. Sadece somut olayda kanuna karşı hile olarak seçilen hukuki biçim vergi hukuku açısından uygun ekonomik içerik temelinde değiştirilir²⁸³.

Vergiden kaçınma durumunda özel hukuk biçimlerinin ekonomik içeriklerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu açıdan somut maddi olgunun ekonomik öz açısından değerlendirmesi ekonomik nitelendirme²⁸⁴.

Ekonomik yaklaşım kanundan kaçınma durumunu önlemek için uygulanmaktadır. Burada vergi hukukunun ilkelerine ve amacına dayalı olarak tespit edilmesi gereken, ilgili kural ile başka hangi olayların kapsama alınması gerektiğidir. Bu şekilde bir normun uygulama alanının genişletilmesinin sınırları sorunu ortaya çıkmaktadır. Burada belirtmek gerekir ki her bir kuralın amacı ekonomik yaklaşımın

²⁸² Zuber, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess*, ss.4 – 5.

²⁸³ Dubs, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis*, s.576.

²⁸⁴ Gülgün, *Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları*, ss. 132 – 153.

uygulanmasına izin vermeyecektir. Başkaca olaylarda başka yorumlama yöntemleri veya hukukun kesinliği ihtiyacı ağır basacaktır²⁸⁵.

Ekonomik yaklaşım ve vergiden kaçınmanın önlemesi kuramsal açıdan farklı ancak uygulama açısından benzer olgulardır. Benzerlik uygulamada ortak yönleri ortaya çıkarmakla birlikte arada bir takım farklılıklar da vardır²⁸⁶.

İlk farklılık ekonomik yaklaşımın olayın niteliğine göre vergi yükümlüsünün lehine veya aleyhine etki gösterebilmesidir. Ancak vergiden kaçınmanın önlenmesi her zaman vergi yükümlüsünün aleyhine sonuç vermektedir. Çünkü vergiden kaçınmanın tespiti, kanun hükmünün yorumunu değiştirmez. Özellikle de ekonomik yaklaşıma geçiş sonucuna götürmez.

İkinci olarak bir vergi kuralının ekonomik yaklaşım uyarınca yorumunda, yorum kurallarına bağlı kalınmalıdır. Salt özel hukuk anlayışı ile ekonomik yaklaşım arasında gidip gelme hiçbir şekilde haklı görülemez. Somut olaya göre düzenlenmiş olan vergiden kaçınma öğretisinin uygulanması durumunda ise bu tür bir ilkenin egemenliği söz konusu değildir. Çünkü vergi kuralının genel yorumuna bir müdahale söz konusu değildir. Münferit somut olayda vergiden kaçınma nedeniyle ekonomik olay dayanak olarak kullanılmakta ve buna uygun özel hukuk biçimi vergilemede dikkate alınmaktadır. Bu durumda seçilmiş olan hukuki biçimin dikkate alınmaması, (duruma göre vergi yükümlüsünün lehine olan) başka olaylarda da seçilen hukuki biçimin vergi hukuku uyarınca hiçbir şekilde kabul görmeyeceği ve ekonomik yaklaşımın esas alınacağı anlamına gelmez²⁸⁷.

Vergiden kaçınma vergi yükümlüsünün seçtiği hukuki biçim ile ekonomik amacının arasında farklılık oluşması durumunda ortaya çıkar. Bu çerçevede vergiden kaçınma amaçsal yorumlama ile ortaya konulabilir. Bu açıdan ekonomik yaklaşım ilkesi ve vergiden kaçınma birbirini tamamlayan iki araçtır²⁸⁸.

²⁸⁵ Zuber, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, s.211.

²⁸⁶ Dubs, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis**, s.576.

²⁸⁷ Seer, **Gestaltungsmisbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht – Einführung und Rechtfertigung des Themas**, s.6; Dubs, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis**, s.577.

²⁸⁸ Seer, **Gestaltungsmisbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht – Einführung und Rechtfertigung des Themas**, s.6.

Örneğin (A) sahip olduğu binasını (B)'ye karşılıksız olarak kullandırmakta ve bunun karşılığında (B) de (A)'ya belirli bir miktar faizsiz borç para vermektedir. Taraflar arasındaki bu ilişkinin süreklilik arz etmesi durumunda ortada kirasız – ev ile faizsiz – para ilişkisi çıkmaktadır. Ekonomik açıdan rasyonel olan davranış (A)'nın (B)'den kira, (B)'nin de (A)'dan faiz almasıdır. Karşılıklı ekonomi faaliyetlerden elde edilen faydalar bunu gerektirmektedir. Ancak kişiler böyle davranmayarak ekonomik faydaları elde edip, gelirleri gizleyerek kira ve ödünç verme işlemlerine bağlanan vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasını engellemektedirler. İşte bu koşullar altında ekonomik yaklaşım üzerinden işlemler peçeleme olarak nitelendirilmekte ve elde edilen ekonomik faydaları temsilen kira ve faiz için vergilendirme yoluna gidilmektedir²⁸⁹.

Yukarıda belirtilen görüşlerden şu genel kural oluşturulabilir: Her durumda, önce uygulanacak olan kuralda ekonomik bir olgunun kapsama alınıp alınamayacağı araştırılmalıdır. Burdan çıkan sonuçla ekonomik yaklaşım temelinde mi değerlendirilmesi gerektiği özel hukuk düzenlemelerine mi bağlı kalınması gerektiği tespit edilir. Bu aşamadan sonra ekonomik yaklaşımın uygulanıp uygulanmayacağı karara bağlanmalıdır. Eğer özel hukuk biçimlerine bağlılık söz konusu ise ve bu nedenle ekonomik yaklaşımın uygulanamaması durumu varsa bu durumda somut olayda sadece vergiden kaçınmanın ölçütlerinin varlığı araştırılmalıdır²⁹⁰.

Vergi kanunlarında ne kadar çok özel hukuk kavramları kullanılırsa ve özel hukuktaki anlamlarıyla yorumlanırsa, özel hukuk biçimlerinin ekonomik içeriklerine aykırı biçimde kötüye kullanım imkânı o kadar fazla olacaktır. Bu durumda vergiden kaçınmanın alanı da o kadar geniş olacaktır. Ancak vergi hukuku örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç, ilişkili kişi, mali ikametgâh, gerçek lehtar gibi kendine özgü ekonomik temelli kavramlarını ve biçimlerini inşa ettikçe vergiden kaçınmanın alanı da o derece daralacaktır²⁹¹.

²⁸⁹ Oktar, **Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi**, s. 12

²⁹⁰ Dubs, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis**, s.578.

²⁹¹ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 24; Vergi hukukunda mali ikametgâh için bakınız: Ege Berber, **Vergi Hukukunda Mali İkametgâh**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2012.

Ekonomik yaklaşım ile birlikte vergi hukuku kendi kavramlarını oluşturdukça vergiden kaçınma imkânları o ölçüde azalacaktır.

2.2. EKONOMİK YAKLAŞIMIN İSPATTA UYGULANMASI

Ekonomik yaklaşım, temel olarak vergi kurallarının ve vergisel olguların anlamlandırılması ile ilgili olmakla birlikte vergi hukuku alanında ispat sorunlarıyla da yakından ilişkilidir²⁹².

Geleneksel anlamda ekonomik yaklaşım iki bileşenden oluşmaktadır: vergi kanunlarını yorumlanması ve olguların nitelendirilmesi²⁹³. Kaneti yaklaşıma üçüncü bir bileşen olarak ispatı da eklemektedir. Bu çerçevede ekonomik yaklaşım aracılığıyla ekonomik bilgilerin vergi hukukunun uygulanmasına ve hukuksal karar sürecine eklenmesi üç başlık altında ele alınmaktadır; yorumlama, nitelendirme (vergiyi doğuran hukuki olayın tespiti) ve ispat²⁹⁴.

2.2.1. Genel Açından İspat ve Delil

Hukukun anlam bakımında uygulanması; yaşamda gerçekleşen olgunun nitelendirilmesi, söz konusu hukuki olguya hukuk kuralının uygulanması ve hukuki sonucun ortaya çıkması aşamalarından oluşmaktadır. Bu kapsamda ispat, neyin gerçekleşip veya neyin gerçekleşmediğinin, tarafların²⁹⁵ veya hukuk uygulayıcısının²⁹⁶, ortaya koydukları deliller üzerinden belirlenmesidir²⁹⁷.

²⁹² Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.64.

²⁹³ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, s.140; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.106; 77; Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, ss.112 – 113.

²⁹⁴ Selim Kaneti, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Yıl: XI, Sayı: 131, Temmuz 1992, s. 39; Kaneti, **Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme**, ss. 465 – 470; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.73; 205.

²⁹⁵ Taraflarca hazırlanma

²⁹⁶ Re'sen araştırma

²⁹⁷ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.72.

Genel anlamda felsefe ve mantık ile ilgili bir kavram olan ispat bir önermenin doğru ya da yanlış olduğunun deliller ile kanıtlanması ve bu yönde çalışmalarda bulunulmasını ifade etmektedir²⁹⁸.

Hukuki açıdan ispat, uyumsuzluk konusunda bir kanı oluşturulmasına yönelik olarak farklı savları ortaya koyan tarafların ileri sürdükleri konuları desteklemek amacıyla delillerin araştırılması ve incelenmesidir²⁹⁹. Diğer bir ifadeyle bir olgunun varlığı veya yokluğu ile ilgili hâkimde bir fikir oluşturmak için gerçekleştirilen ikna eylemidir. Bu açıdan ispat maddi bir olgunun ortaya çıkartılması yönünde gerçekleştirilen faaliyetlerdir. İspat hukuki uyumsuzluk konusu olayda olguların gerçek niteliğinin ortaya çıkarılması ve bu şekilde hâkimin ikna edilmesine yönelik bir süreçtir³⁰⁰.

Çalışmanın önceki kısımlarında hukukun uygulanması kapsamında nitelendirilen somut maddi olayın nihai niteliği ispat kuralları çerçevesinde belirlenmektedir³⁰¹.

Delil ise en genel anlamda ispat araçlarıdır. Bu anlamda ispat açısından vazgeçilmez bir araçtır. Delil, çıkar çatışmaların olduğu anlaşmazlık ve uyumsuzluk zemininde tarafların kendi ispat mekanizmalarını işletirken ortaya koydukları ve hukuki değerlendirmeye dâhil edilerek bir kanı oluşmasına yardımcı olan araçlardır³⁰². Hukukta genel olarak; tanık, bilirkişi, belge, ikrar gibi deliller kullanılmaktadır³⁰³.

Hukukun uygulanmasında kullanılan deliller çeşitli sınıflara ayrılmaktadır. İki temel ayırım kesin – takdiri delil ile kanuni - adi delil ayrımlarıdır.

Deliller, ispatı gerçekleştirecek nitelikte ise kesin delil, hâkimin takdir yetkisi çerçevesinde değerlendirilecek nitelikte ise takdiri delil olarak sınıflandırılmaktadır. Hâkimin kanısını kesin olarak oluşturmasına katkıda bulunanlar kesin delilleri ifade etmektedir. Kesin delillerin içeriği kanun çerçevesinde belirlenmektedir. Bu tür

²⁹⁸ Salih Şanver, “Vergi Hukukunda İspat”, **Vergi Dünyası**, Sayı 21, Mayıs 1983, s. 56.

²⁹⁹ Ejder Yılmaz, **Hukuk sözlüğü**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2004, s.575

³⁰⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.199; Adnan Tezel, “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, **Yaklaşım**, Sayı: 56, Temmuz-Eylül 1997, s. 8 – 18.

³⁰¹ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 28.

³⁰² Tezel, **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi**, s. 10.

³⁰³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.199; Tezel, **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi**, ss. 8 – 18.

delillerin sunulduğu durumlarda uyumsuzluğa konu olan olayla ilgili başkaca ek araştırmaların yapılmasına gerek kalmaz. Kesin delillerin varlığı durumunda ispat gerçekleşmiş olur. Kesin delile, özel hukuk davalarında vergi davalarına görece daha çok başvurulmaktadır. Kesin deliller, bir yandan davaları daha hızlı bir şekilde çözüme kavuştururken, diğer yandan da hâkimin iş yükünü hafifletmektedir. Hukuk yargılamalarında kesin delil kapsamına; ikrar, kesin hüküm, senet ve yemin girmektedir. Bir diğer delil türü olan takdiri delilde ise ilke olarak delil serbestisi benimsenmektedir. Hâkim, takdir hakkı kapsamında lehte kanı oluşturacağını düşündüğü her türlü delili yargılamaya dâhil etmektedir. Tanık, bilirkişi, keşif ve özel hüküm nedenleri takdiri delil kapsamına girmektedir³⁰⁴.

Delilin yanı sıra karine de ispat hukukunun bir aracıdır. Karine bilinen bir olaydan bilinmeyen bir olaya ulaşmayı ifade etmektedir. Karineler maddi ve kanuni karine olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Maddi karineler de hayat tecrübelerine ve olayların olağan gidişine dayanılarak olguların gerçekliğine ulaşılmaktadır. Kanuni karineler ise kanunda öngörülen varsayımlardır. Kanuni karinelere kesin olanlarının aksi ispat edilemez. Adi kanuni karinelerde ise aksi ispatlanana kadar kanundaki varsayım doğru kabul edilir³⁰⁵.

2.2.2. Vergi Hukukunda İspat ve Delil

Vergi temelde ekonomik bir olgu olmakla birlikte, konulması ve tahsili hukuki yöntemlere tabidir. Vergi kanunları temelinde oluşan vergisel borç – alacak ilişkisinin hukuki ve ekonomik niteliği ispat aracılığıyla ortaya konulur. Bu anlamda

³⁰⁴ Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, II. Cilt, İstanbul, Alfa Yayınları, 1990, s. 1399; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.199; Tezel, **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi**, ss. 8 – 18.

³⁰⁵ “Örneğin, kişilerin Resmi Gazete ile ilan edilen kanunları bilmediklerini ispatetmelerine imkan verilmez.”

“Gayrimenkul sermaye iratlarında geçen "emsalkira bedeli" esas, elde edilen kira miktarı için kesin bir kanuni karinedir. Mükellef, emsal kira bedelinin altındaki kira ilişkisini veyabedelsiz tahsis keyfiyetini kanıtlama hakkına sahip değildir.

Özellikle gayrimenkullerin el değiştirmesinde söz konusu olan vergilerde, matrah, gayrimenkulun rayiç bedelidir. Bu halde de, rayiç bedel kesin bir kanuni karinedir. Mükellef, herhangi bir ispat aracı ile gayrimenkulun el değiştirme işleminin rayiç bedelinin altında gerçekleştiğini ispat edemez.”

Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, ss. 199 – 200; Tezel, **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi**, ss. 8 – 18.

ispat somut olay temelinde yükümlünün hakları ile hazinenin çıkarları arasında denge kurmaya yöneliktir³⁰⁶.

Vergi hukukunda ispat, vergilendirme ilişkisinin temelinde yer alan somut olayların deliller aracılığı ile ortaya konulmasıdır. İspat ile vergiyi doğuran somut olayın gerçek niteliğinin ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır³⁰⁷.

Vergi hukukunun anlam bakımında uygulanmasında hâkim somut maddi olayı nitelendirmekte; buna uygun kanun hükmünü uygulamakta ve kanunda yer alan hukuki sonuca ulaşmaktadır. Somut olayın nitelendirilmesi kapsamında taraflar (hâkimin bir kaniya ulaşmasını sağlamaya yönelik olarak) veya hâkim (kendiliğinden), olayın özellikleri hakkında bir kaniya sahip olmaya yönelik bir çaba içindedir. Bu çaba ispata yönelik bir çabadır. Bu çerçevede vergi hukukunda kural olarak taraflar savlarını ispat için her türlü delilden faydalanabilirler. Hâkim, tarafların sunduğu delilleri veya kendiliğinden araştırma yoluna giderek topladığı delilleri kullanarak maddi olayı saptar. Bu olaya kanun hükmünü uygular ve hukuki sonuca ulaşır. Tüm bu süreçte somut maddi olayın niteliğinin saptanması vergi hukukunda ispatın konusudur. Bu noktada ispat nitelendirme ve yorum süreçleri ile yakından ilişkilidir³⁰⁸.

2.2.3. İspat Alanında Ekonomik Yaklaşım

Ekonomik yaklaşım ilkesi vergilendirme ilişkisinde olguların gerçek ekonomik niteliklerini kavramayı gerektirmektedir. Bu ilkesel amacın ispat ve delil alanına yansımaları; delil serbestisi, re'sen araştırma ve ispat yükünün ekonomik gerçeklik temelinde belirlenmesidir.

2.2.3.1. Ekonomik Gerçekliğin Tespitinde Delil Serbestisi

³⁰⁶ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.8; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.199; Tezel, **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi**, ss. 8 – 18.

³⁰⁷ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.8; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.199; Tezel, **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi**, ss. 8 – 18; Veysi Seviğ, “Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 277, 2004, ss. 10 – 14.

³⁰⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, ss. 200 – 201; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, ss. 8 – 9.

Ekonomik yaklaşım hukuki biçimin arkasında yatan ekonomik gerçekliğin tespitini ve ispatını amaçlamaktadır. Bu durum ekonomik gerçekliğe ulaşmada; ikinci dereceden delillerden, delil başlangıçlarından veya ipucu oluşturan delillerden yararlanılabilmeyi gerektirmektedir. Diğer bir ifadeyle ekonomik yaklaşım aracılığı ile gerçeğin ortaya konulması için delillerin sınırlandırılmaması gerekmektedir. Bu açıdan delil serbestliği ilkesi ekonomik yaklaşımın ispat ayağını temsil etmektedir³⁰⁹.

Delil serbestliği ilkesi uyumsuzluğun (niteliğine uygun olarak) her türlü delille ispat edilmesine izin verilmesidir. Söz konusu ilkenin sonucu olarak deliller sayıca sınırlanmamaktadır. Bu çerçevede, delil niteliğinde olabilecek her şeyin ispat aracı olarak kabulü mümkündür³¹⁰.

Delil serbestliği mutlak bir sınırsızlık değildir. Burada sınır anayasal ilkeler temelinde belirlenmektedir³¹¹.

Ekonomik yaklaşım sonucunda vergiyi doğuran olayın hukuki biçiminin değil, gerçek ekonomik niteliği dikkate alınacaktır. Bu kapsamda ispatlanması gereken, uyumsuzluk konusu olayın gerçek ekonomik niteliğidir. Bu anlamda delillerin neyin ispatlanmasında bir araç olacağı sorusunun cevabı, ekonomik yaklaşım ilkesi ile delil serbestliği ilişkisini ortaya çıkarmaktadır. Bu çerçevede vergiyi doğuran olayın gerçek ekonomik niteliğinin sayılı ve sınırlı delillerle ispatının mümkün olmaması, ekonomik yaklaşım ilkesi ile delil serbestisi arasındaki bağlantıyı kurmaktadır³¹².

Vergi idaresi vergiyi doğuran olaya taraf olmadığından olayın oluşumundan genellikle haberi bulunmamaktadır. Bu nedenle delil serbestliği ilkesi idareye vergiyi doğuran olayı tam olarak kavrama olanağı sunmaktadır. Diğer bir ifadeyle

³⁰⁹ Vergi hukukuna benzer şekilde ceza hukukunda da delil serbestliği benimsenmektedir. Suçun hangi şekiller içinde işlenebileceği önceden öngörülemediğinden cezai ihlallerde ispat için her türlü delil kullanılabilir.

Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 30; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.9.

³¹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.206; Mustafa Ağdur, “Delil Serbestliği İlkesi ve İstisnaları”, **Yaklaşım**, Sayı: 214, Ekim 2010, (Çevirimiçi) <http://uye.yaklasim.com/dergiler>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015).

³¹¹ Ekonomik yaklaşım ilkesinin belirgin bir egemenliğinin olmadığı özel hukuk alanında kullanılan deliller genellikle sınırlı olarak belirtilmektedir. Buna göre kanunda belirtilen belirli deliller ispat aracı olarak kabul edilmektedir. İstisnai durumlarda delil serbestisi geçerli olmaktadır.

Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.200.

³¹² Ağdur, **Delil Serbestliği İlkesi ve İstisnaları**,

vergiyi doğuran olayın tam olarak kavranması ve vergilendirmenin olguların ekonomik sonuçlarına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için ekonomik yaklaşımın uzantısı olarak serbest delil ilkesinin de geçerli olması gerekmektedir. Vergiye konu olgunun ekonomik sonucunun tam olarak kavranması her türlü delilin serbestçe değerlendirilmesini gerektirmektedir³¹³.

Vergi hukuku alanında ekonomik yaklaşım ilkesinin egemenliği ile birlikte delil serbestisinin kabulü sadece yükümlü aleyhine bir sonuç doğurmaz. Delil serbestisi ekonomik gerçekliğin ispatı konusunda yükümlünün de olanaklarını genişletmektedir. Bu serbestlik hem idare hem de yükümlü açısından geçerlidir³¹⁴.

2.2.3.2. Ekonomik Gerçekliğin Tespitinde Re'sen Araştırma İlkesi

Vergi hukuku alanında hukuk uygulayıcısı, somut maddi olayın hukuki biçiminin ekonomik özünden farklılaştığı durumlarda (hukuken geçersiz, kanuna aykırı işlemler veya vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemlerinde), hukuki biçimin gerçekliğini ve ardında yatan ekonomik gerçekliği araştırmak zorundadır. Bu zorunluluk re'sen³¹⁵ araştırma ilkesinin egemenliğini gerektirmektedir³¹⁶.

Re'sen araştırma ilkesi, uyuşmazlık konusu olayın aydınlatılmasında yargı organlarının tarafların ileri sürdükleri delillere bağlı olmaksızın, kendiliklerinden delil araştırması yapabilmesidir³¹⁷.

Ekonomik gerçekliğin arayışında olan vergi hukukunda re'sen araştırma ilkesi egemendir³¹⁸.

Ekonomik yaklaşımın egemenliğinde vergi hukuku olguların ekonomik gerçekliğini kavramak durumundadır. Ekonomik gerçeğin arayışında hâkimin her türlü delilden faydalanması gerekmektedir. Aksi durumda sınırlı deliller aracılığı ile

³¹³ Şanver, **Vergi Hukukunda İspat**, s. 61; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2. Bası, İzmir, DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 77, 1997, s.187; Ağdur, **Delil Serbestliği İlkesi ve İstisnaları**,

³¹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.204.

³¹⁵ Kendi başına, kendiliğinden. Bağımsız olarak, kimseye bağlı olmaksızın. (Çevirimiçi)

http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5816fe01c0fc59.64146834, (Erişim Tarihi: 20.5.2016).

³¹⁶ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.72 – 73.

³¹⁷ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s.102; Ağdur, **Delil Serbestliği İlkesi ve İstisnaları**,

³¹⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.206.

gerçeğin tespiti mümkün değildir. Bu sınırsız delil ihtiyacının vergi hukukuna bir diğer yansıması re'sen araştırma ilkesidir. Söz konusu ilke hâkimin tarafların sav ve talepleri ile bağlı tutulmamasını gerektirmektedir. Dava bir kez açıldıktan sonra kendiliğinden yürümekte sonuçlanmaktadır.

Ekonomik gerçekliği tespit etme çabası içinde delil serbestisi ilkesi de bu ilkeyi tamamlamaktadır³¹⁹.

Re'sen araştırma ilkesinin iki unsuru vardır. İlk olarak hâkim gerek gördüğü konularda tarafların savlarına bağlı olmaksızın kendiliğinden araştırma yoluna gidebilmektedir. İkinci olarak hâkim, tarafların sunduğu delillerin ötesinde kendi araştırmalarından elde ettiği delilleri dikkate alma olanağı vardır³²⁰.

2.2.3.3. Ekonomik Gerçeklik Temelinde İspat Yükü

İspat yüküne ilişkin genel kural iddia sahibinin iddiasını ispat ile yükümlü olması şeklindedir. Diğer bir ifadeyle ispat yükü iddiada bulunan tarafın üzerindedir³²¹.

İspat yükü altında bulunan taraf, bunu yerine getiremezse, savı ispat edilmemiş sayılacaktır. Bu durumda hâkim gerçeğin ne olduğu konusunda bir kanaate varamadığından, dava ispat yükü altında bulunan taraf aleyhine sonuçlanabilecektir³²².

Ekonomik yaklaşım üzerinden tespit edilen ekonomik gerçeğin ispatında genel olarak ispat yükü iddia sahibi tarafın üzerindedir. Vergi mükellefi burada bilgi sağlamakla yükümlüdür³²³.

³¹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.207; Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s.88; Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, İstanbul, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk ABD, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2015, s.26.

³²⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, ss.206 – 207.

³²¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.199; Roman Seer, **National Report of Germany on the Questionnaire ‘The burden of proof’**, (Çevirimiçi) <http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof-%20German.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.05.2016), s.1.

³²² Erdoğan Öcal, “Vergi Hukukumuzda İspat ve Delil Sistemi”, **Vergi Sorunları** (Çevirimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-hukukumuzda-ispata-ve-delil-sistemi/4327> (Erişim Tarihi: 23.05.2016).

³²³ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 30; Seer, **National Report of Germany on the Questionnaire ‘The burden of proof’**, s.1.

Örneğin, vergi muafiyeti veya istisnasından yararlanması gerektiğini öne süren – iddia eden yükümlü bu durumu ispat etmek durumundadır. Çünkü vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin olağan bir sonucu olarak yükümlülüğün ortaya çıkması gerekmektedir. Bu açıdan muafiyeti veya istisna kapsamında yükümlülüğün doğmadığını ispat yükü mükellefe aittir³²⁴.

İspat yükü sadece yükümlülere ait değildir. Duruma göre ispat yükünü vergi idaresine de ait olabilir³²⁵.

Vergiden kaçınma veya peçeleme durumunda olayın gerçek niteliğini vergi idaresi ispat etmek durumundadır. Ancak vergiden kaçınma veya peçeleme durumlarının kanunda özel olarak düzenlenmesi durumunda, adi kanuni karene söz konusu olduğundan, ispat yükü yer değiştirmekte ve yükümlüye geçmektedir. Bu durumda ispat yükünün mükellefe geçmesi idarenin durumunu güçlendirmektedir³²⁶.

2.3. EKONOMİK YAKLAŞIMIN UYGULAMA SINIRI

Ekonomik yaklaşımın sınırının belirlenmesi iki nedenle gereklidir: İlk olarak sınırı belirli olmayan bir yorum ve nitelendirme yöntemi hâkimlerin kanunlara bağlı olmaları ilkesini ve dolayısıyla kuvvetler ayrılığı ilkesini ihlale yol açma tehlikesini içinde barındırır. İkinci olarak vergilendirme idari bir işlemdir ve idare genellikle kendi lehinde hazine yararına karar verme eğilimindedir. Özellikle ekonomik yaklaşım gibi uygulama ölçütlerinin açık ve belirgin olmadığı bir ilkenin idare tarafından hazine lehine kullanması kaçınılmazdır³²⁷.

Hukukun uygulanmasında her bir olay için uygun bir çözüm bulma çabası içerisinde, her zaman kuralın anlamı veya taraflarca seçilmiş olan biçimlerin belirleyiciliği dikkate alınmalıdır. Burada yorum ve nitelendirme yöntemleri belirleyicidir, sırf mali amaca yönelik olarak hazine lehine uygun yöntemlerin ve

³²⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.203.

³²⁵ Seer, **National Report of Germany on the Questionnaire ‘The burden of proof’**, s.1; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.203.

³²⁶ Seer, **National Report of Germany on the Questionnaire ‘The burden of proof’**, s.1; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.203.

³²⁷ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.83.

sonuçların bunların yerine geçmesine izin verilemez. Aksi durumda belirsiz ve keyfi bir hukuk uygulamasına neden olunur³²⁸.

Ekonomik yaklaşımın amaçsal yorumun bir uzantısı olarak dayandığı ilkeler belirli olmakla birlikte asıl güçlük sınırlarının belirlenmesinde yatmaktadır. Ekonomik yaklaşıma yöneltilen eleştiriler de sınırlarının belirsizliğinden kaynaklanmaktadır. Ancak bu belirsizlik nedeniyle yaklaşımdan vazgeçmek uygun bir çözüm değildir. Adaletin mali güç temelinde sağlandığı vergi hukuku alanında ekonomik irdeleme temel bir yöntemdir. Bu nedenle ekonomik yaklaşımdan vazgeçmek yerine, hukukun üstünlüğü egemenliğinde yaklaşımı belirli sınırlar içinde uygulamak daha akılcı bir çözümdür³²⁹.

Bu kapsamda ekonomik yaklaşım belirli sınırları aşmamalı ve kendisi için tanımlanmış olan alanda uygulanmalıdır³³⁰.

Ekonomik yaklaşım hukuki bir ilkedir. Bu nedenle hukuk uygulayıcısını hiçbir şekilde hukuken kabul edilemeyecek sonuçlara götürmemelidir. Aksi durumda uygulanmamalıdır. Bunun anlamı, ekonomik yaklaşımın genişletici yorumun sınırlarının aşılması için kabul edilebilir bir gerekçe sunmadığıdır. Hazinesinin vergi gelirlerini artırmada bir hukuk yaratma aracı değildir. Bu nedenle ekonomik yaklaşımın sınırlarının belirlenmesinde en geniş planda hukukun üstünlüğü ve hukuk devleti ilkeleri, bunların altında verginin kanuniliği ve somut maddi olaya bağlılık ilkeleri temel dayanak noktalarıdır³³¹.

Ekonomik yaklaşımda hukuki olguların ekonomik olgular üzerinden değerlendirilmesi gerektiğinden, yorumlama ve nitelendirme sınırları ve özellikle de vergilendirmenin kanuniliği ve vergiyi doğuran somut maddi olaya bağlılık ilkeleri açısından ihlali söz konusu olabilmektedir. Çünkü ekonomik yaklaşım geniş anlamda yorum olarak kabul edilen amaçsal yorumun da sınırlarında yer almaktadır. Hukuk

³²⁸ Zuber, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, s.218; Rittner, **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, s.56; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 31 – 32.

³²⁹ Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.100.

³³⁰ Hübschmann, **Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise**, s.123.

³³¹ Dolayısıyla da hukuki yöntem öğretisi burada her durumda geçerlidir. Ancak şu duruma dikkat çekilmelidir ki yargı şu ana kadar elinde bulunan tüm imkânlardan yeterince faydalanmamıştır. Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.76; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.212.

yaratma ile ekonomik yaklaşım arasında çok ince bir çizgi vardır. Ekonomik yaklaşımın hukuk yaratmaya varması kanunilik ve vergiyi doğuran somut maddi olaya bağlılık ilkelerinin ihlali anlamına gelecektir³³².

Ekonomi yaklaşım ile vergi kuralının uygulama alanı genişletilerek kuralda yer almayan hukuki olgulara da uygulanabilmektedir. Bu durumda kanunilik ilkesi ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırlarını çizmektedir³³³.

Kanunilik ve somut maddi olaya bağlılık ilkeleri, vergi yükümlüsünün kanunda belirtilen olaylara güvenilebilmesini ve kendi durumunu buna uygun olarak düzenleyebilmesine olanak sağlar. Diğer bir ifadeyle kanun bir olayı belirli bir özel hukuk kavramıyla tanımlamışsa, bu durumda vergilendirmede (her ne kadar aynı ekonomik sonuca götürmüş olsa da) başka bir hukuki düzenlemeyi veya biçimi seçen kişi yükümlü tutulamaz (vergiden kaçınma durumu dışında). Diğer yandan vergi kanunlarının genel amacından anlaşılan durum, belirli bir ekonomik sonuç elde eden bir kişinin, vergisel anlamda mali gücü olan kişinin yükümlü tutulmasının amaçlandığıdır. Eğer hâkim, vergi yükümlüsü tarafından seçilen hukuki biçimi göz ardı ederse, bu durumda esasen somut maddi olaya bağlılık ilkesi ihlal etmiş olur. Eğer sıkı bir şekilde kelime anlamlarına ve biçimlerine bağlı kalırsa da bu durumda vergi kanunlarının amacından ve adaletten sapma gösterebilir³³⁴. Bu noktada vergi hukukunda adalet ve hukuki güvenlik ilkeleri birbirleri ile çatışmaktadır.

Hukukun anlam bakımından uygulanmasında çizilen sınır, aynı şekilde vergi hukukuna ilişkin olarak da geçerlidir. Bu alanda sınır vergi hukuku ilkeleri egemenliğinde somutlaşmaktadır. Vergi hukukunun anlam bakımından uygulanmasının sınırları, açık bir şekilde belirtilmelidir. Çünkü vergi hukukunun uygulanması kişilerin mülkiyet haklarına bir müdahale niteliğindedir³³⁵. Vergi hukukunun anlam bakımından uygulanmasının sınırlarının açık şekilde

³³² Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungsund -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, s.76.

³³³ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.143.

³³⁴ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.197; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.47.

³³⁵ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.202 – 203.

belirlenmemesi; hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi ile vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir³³⁶.

Hukukun üstünlüğü ve hukuk devleti kapsamında hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri kişilerin, vergilendirme üzerinden mülkiyet haklarına yapılacak müdahaleyi önceden bilmeleri ve ekonomik faaliyetlerini buna göre düzenlemelerini gerektirmektedir. Bu şekilde vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi ile birlikte kişiler geleceğe yönelik faaliyetlerini güvenli bir şekilde planlayabileceklerdir³³⁷.

Hukuk devleti ilkesi vergilendirmede keyfi uygulamaların önlenmesini gerektirmektedir. Bu şekilde vergilendirmede adalet ve hukuka uygunluğun sağlanması amaçlanmaktadır³³⁸.

İdarenin kanuniliği ilkesi, hukuk devletinin birinci ilkesi olarak değerlendirilmektedir³³⁹. Hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri egemenliğinde, devletin vergilendirme üzerinden kişilerin mülkiyet hakkına yapacağı müdahalenin sınırları verginin kanuniliği ilkesi temelinde çizilmektedir. Bu şekilde devlet sadece vergi kanunları ile vergi yükleyebilecek ve vergi idaresi bu kanunlar içinde hareket edecektir. Bu şekilde kişilere (devletin ve vergi idaresinin kanunda belirlenen sınırların dışına çıkmamaları sağlanarak hukuki güvence sağlanmaktadır³⁴⁰.

Vergi hukuku açısından hukuki güvenlik ilkesi; vergi hukuk kurallarının belirli olmasını gerektirmektedir. Bu anlamda hukuki güvenlik ilkesi mükelleflerin uymak zorunda oldukları hukuki düzenlemeleri önceden bilmeleri anlamını taşımaktadır³⁴¹.

Belirlilik ilkesi ise vergi yükümlüsünün ve idaresinin uymak zorunda olduğu hukuksal kuralların açık ve anlaşılır nitelikte olmasını gerektirmektedir. Dolayısı ile vergilerin kanuniliği ilkesi belirlilik ilkesini sağlamlaştırmaktadır. Nihai olarak belirlilik ilkesi, hukuk devletinin de gerçekleşmesine hizmet etmektedir³⁴².

³³⁶ Mehmet Ezhan Doğrusöz, “Vergi Hukukunda Kıyas Kavramı”, **Yaklaşım**, Sayı: 256, Nisan 2014, (Çevirimiçi) <http://uye.yaklasim.com/dergiler>, (Erişim Tarihi: 25.05.2016).

³³⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, ss.45 – 46; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 52 – 53.

³³⁸ Doğrusöz, **Vergi Hukukunda Kıyas Kavramı**.

³³⁹ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.193.

³⁴⁰ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Tıpkı Bası, İstanbul, Oniki Levha, 2014, s.126.

³⁴¹ Doğrusöz, **Vergi Hukukunda Kıyas Kavramı**.

³⁴² A.e.

Vergilerin kanuniliği ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığı ilkesi, hukukun egemenliği ve hukuk devletinin egemenliğinde ortaya çıkan hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinin vergi hukukuna yansımalarıdır. Bu anlamda kanunilik ilkesi ve vergiyi doğuran olaya bağlılık ilkesi, hukukun üstünlüğü ve hukuk devleti açısından vergi hukukunun sınırlarını oluşturmaktadır³⁴³.

Bu açıklamalar ışığında ekonomik yaklaşımın sınırları şu iki ilke çerçevesinde somutlaştırılabilir³⁴⁴:

İlk olarak ekonomik yaklaşım kanuna bağlılık ilkesini ihlal edemez. Kanun kuralının olası anlam sınırını aşamaz.

İkinci olarak ekonomik yaklaşım; gerçekleşen somut olay yerine varsayılan olayı ikame edemez, kuralı veya olayı değiştiremez.

Bu iki ilkenin ötesinde ekonomik yaklaşım; yükümlünün hukuksal işlemlerini güçleştiremez, yükümlüden maliyenin amaçlarına uygun davranılmasını isteyemez³⁴⁵.

2.3.1. Verginin Kanuniliği İlkesi Yönünden Sınır

Hukukun üstünlüğü insanların kanunları dikkate alması gerektiği ile ilgili değerleri içeren bir üst kavramdır. Hukukun üstünlüğü keyfi gücün etkisinin tersine kanuna dayalı hukukun mutlak üstünlüğünü ve baskınlığını temsil etmektedir³⁴⁶.

Vergi hukuku alanında ekonomik yaklaşımın kabul görmesi, idarenin kanunları keyfi ve takdiri bir şekilde uygulayacağı anlamına gelmez. Vergi hukukunun temel ilkelerinden biri kanuna dayanmasıdır. Ekonomik yaklaşımda da bu ilkesel sınırlama göz ardı edilemez³⁴⁷.

Verginin kanuniliği ilkesi vergi hukukunun keyfi ve takdiri bir şekilde uygulanmasını önlemek amacıyla hizmet eden ilkelerin kanunda yer almasını

³⁴³ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.191; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.46; Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.238.

³⁴⁴ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.33; Şanver, **Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama**, s. 195; Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.100.

³⁴⁵ Şanver, **Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama**, s.

³⁴⁶ Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.22.

³⁴⁷ Şanver, **Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama**, s.195; Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.99.

sağlayarak, kişilerin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını çizmektedir. Kanunilik ilkesi egemenliğinde vergi hukukuna ilişkin keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamaya izin verilmemektedir³⁴⁸.

Verginin kanuniliği ilkesi verginin kanuni bir dayanak olmadan talep edilmeyeceği anlamına gelmektedir. Kanun ile sıkı bir bağ içerisinde kalma zorunluluğu, vergi hukukunda kanunilik ilkesinin bir sonucudur. Hukuk uygulayıcısı; “kanunlar ilişkilerin gelişimine ayak uyduramıyor” gerekçesiyle, kendisini kanun koyucunun yerine koyamaz ve kendisini kanunların üzerinde göremez³⁴⁹.

Kanunilik ilkesi kişi ve devlet yönünden uygulama alanı bulmaktadır. Kanunilik ilkesi kişi açısından; temsilsiz vergi olmaz, kanunsuz vergi olmaz ve verginin belirgin olması boyutları üzerinden somutlaşmaktadır. Devlet açısından ise verginin alınması zorunluluğu ilkesi ve zorla yürütüm yoluyla alınması boyutları üzerinden uygulama alanı bulmaktadır³⁵⁰.

Kanunilik ilkesinin egemenliği, yargının ve idarenin faaliyetlerinin kanunu uygulamak ve kararların uygulanmasını denetlemek ile sınırlı olduğu sonucunu doğurmaktadır. Buna ilave olarak hukuki belirliliğin de sağlanması gerekmektedir. Böylece kanunilik ilkesi hukuki olayın varlığı ilkesi, hukuki olayın belirliliği ilkesi, geçmişe uygulama yasağı, yayınlanmış olan kanunların olası kelime anlamı ile yorumlamanın sınırlandırılması ve kanunların veya hukuki olayın genişletilmesi yasağı ile tamamlanmaktadır³⁵¹.

Kanunilik ilkesi vergi idaresi karşısında kişilerin hak ve özgürlüklerini korumaya yönelik sınırları çizmektedir. Bu şekilde vergi idaresinin keyfi uygulamaları önlenmektedir. Bu şekliyle söz konusu ilke, vergi hukukuna ilişkin diğer anayasal ilkelerin bağlandığı biçimsel bir temeldir³⁵².

³⁴⁸ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss.14; Doğrusöz, **Vergi Hukukunda Kıyas Kavramı**.

³⁴⁹ “Anayasada öngörülen usullere uygun çıkartılmış bir yasayla konulan vergi, ekonomik koşullara ve genel adalet düşüncelerine aykırı düşse de bu durum onun yasallık niteliğini etkilemeyecektir.” Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.17.

Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.97; 192.

³⁵⁰ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss.14 – 22; Doğrusöz, **Vergi Hukukunda Kıyas Kavramı**.

³⁵¹ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.192; 196; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.2.

³⁵² Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.118.

Kanunilik ilkesi egemenliğinde, kanunda açık bir şekilde belirtilen vergiyi doğuran olay değiştirilemez. Vergi yükümlülüğü doğurmayan bir hukuki olgu, hâkimin görüşüne göre amaca uygun veya sonuca uygun olacağı düşüncesiyle vergilendirme kapsamına alınamaz. Aynı zamanda şüphe halinde kurallar kolay, kesin ve anlaşılır olarak ele alınabilmelerine olanak tanıyacak şekilde yorumlanmalıdır. Böylece açık ve belirgin bir hukuki zemin oluşturulmakta ve şüpheye olabildiğince az yer bırakılmaktadır³⁵³.

Hukuk yaratma vergi hukukunda mümkün değildir. Bunun nedeni, vergilendirme ilişkisine eğmen olan kanunilik ve hukuki olayının varlığı şeklindeki anayasal nitelikte ilkelerdir³⁵⁴. Vergi hukukunda kanunilik ilkesi, vergi hukukunda kanunun belirlediği sınırı aşan genişletici bir yorumu ve kıyas yapılmasını yasaklamaktadır. Bu çerçevede kanunda çizilen sınırların dışına çıkan bir genişletici yorum ve kıyas vergi hukukunun anlam bakımından uygulanmasının sınırlarını belirlemektedir³⁵⁵.

Vergilendirme doğrudan anayasa ile güvence altına alınan temel alanlardan, ekonomik hareket alanına müdahale etmekte ve bu alanı kısıtlamaktadır. Anayasal hakların bu şekilde kısıtlanması, sadece kanun aracılığı ile mümkündür. Bu kapsamda vergi hukukunda kanuna bağlılık özellikle vurgulanmaktadır. Bunun bir sonucu olarak vergi hukukunda yorumun ötesine geçen bir hukuk yaratmaya izin yoktur. Bununla birlikte buradan yorumlama ile kanunda belirtilen vergi doğuran olaylara ilave vergi olaylarının yaratılmayacağı sonucu da çıkmaktadır³⁵⁶.

Vergi hukukunun anlam bakımından uygulanmasında genel hukuk yöntemleri izlenmektedir. Söz konusu yöntemler kapsamında ekonomik yaklaşım ancak kanun koyucunun iradesi ile sınırlı olarak uygulanabilir. Bu çerçevede ilk sınır kanun

³⁵³ Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, ss.40 – 41; Doğrusöz, **Vergi Hukukunda Kıyas Kavramı**.

³⁵⁴ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.192.

³⁵⁵ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 47; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.22.

³⁵⁶ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.192; 195.

koyucunun iradesidir³⁵⁷. Yorum ve nitelendirme, kanun koyucu tarafından belirlenenin sınırlar içinde yapılabilir³⁵⁸.

Özellikle vergi planlamasının nerede bittiğinin ve vergiden kaçınmanın nerede başladığının belirlenmesi kanun koyucunun görevidir. Hukukun üstünlüğü ilkesi, kanun koyucunun iradesini idari ve yargısal açıdan bağlayıcı kılmaktadır. Özellikle temel haklara herhangi bir müdahale anayasal bir sınır içinde olmalıdır. Vergi idaresi ve mahkemeler vergiden kaçınmayı tespit eden kanun yorumcularıdır. Eşitlik ilkesinden ötürü vergi idaresi temelde vergilendirme alanında ayrımcı kararlar almamakla yükümlüdür. Bu nedenle hukuki kesinlik ve belirlilik ilkeleriyle belirlenen kanunun yorumlanma aralığı ve kıyas yasağı vergi idaresinin ve yargının hareket alanını kısıtlamaktadır³⁵⁹.

Ekonomik yaklaşımın sınırına ilişkin olarak özetle denebilir ki; vergi hukukuna egemen olan ve anayasal bir ilke olan kanunilik ilkesi kanunun uygulayıcısını kanunun lafzını ve amacını (özünü) aşmama yükümlülüğü altına sokmaktadır. Bu kapsamda vergi hukuku alanında kıyas yapılamaması ve hukuk yaratılamaması ekonomik yorumun sınırlarını çizmektedir. Vergi hukukunda ekonomik yorum, sadece kanunun sınırları içinde yapılabilir. Aksi halde ekonomik yorum sonucu yeni vergilendirme ilişkisi genişletilir. Yeni yükümlülük ve vergi doğurucu olay yaratma yetkisi kanun koyucuya aittir. Anayasal hukuk devletin temel ilkeleri, ekonomik yorumun sınırlarını kesin bir şekilde çizmektedir³⁶⁰.

Kanun koyucunun iradesi kanun hükmünde somutlaşmaktadır. Bu anlamda ilk sınır ekonomik yaklaşıma ilişkin kanun hükmüdür. Yorum yapılırken dikkate alınması gereken ilk şey, o olguyu düzenleyen kanuni düzenlemelerdir. Bu açıdan, kanunun ortaya koymuş olduğu sınırları aşan bir biçimde yorum yapmak mümkün

³⁵⁷ Roland Ismer, “Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht”, **Beiträge zur Ökonomischen Analyse im Öffentlichen Recht; German Working Papers in Law and Economics**, C. 2002, S.1, s.228.

³⁵⁸ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s. 179.

³⁵⁹ Palm, **Germany**, ss. 173 – 174.

³⁶⁰ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.143.

değildir. Mevcut kanuni düzenleme ne kadar sınırlı ve dar ise, hukuk uygulayıcısının hareket alanı o kadar kısıtlı olacaktır³⁶¹.

Vergi hukukunda kanunilik ilkesi asgari bir hukuki belirliliği, biçimselliği ve deyimsel yorum yöntemini temsil etmektedir. Birinci bölümde ifade edildiği üzere ekonomik yaklaşım ise amaçsal hukuk yaklaşımının bir uzantısıdır. Bu çerçevede hukukun üstünlüğü, hukuki güvenlik ve kesinlik ilkeleri egemenliğinde kanunilik ilkesi mali güç temelinde adalete ulaşma amacını taşıyan ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını çizmektedir³⁶².

Kanunilik ilkesinin alt ilkelerine geçmeden şu belirtilmelidir ki, hukukun egemenliğinde oluşan hukuk kurallarının kesinlik ve belirliliği ile hukuki güvenlik ilkesi somut durumlarda verilen kararlar karşısında ağır eleştirilere ve itirazlara konu olmaktadır. Somut olaya uygulanan hukuk kuralının (özellikle vergi hukukunda) bu kadar kesin alınmaması, kararın kanunun lafzına (sözüne) sıkı sıkıya bağlanıp kalmaması gerektiği öne sürülmektedir. Çünkü bu tür durumlarda biçimsel hukuk açısından doğru olanın, adaletli olmayacağı ifade edilmektedir³⁶³. Hukukun uygulanmasına ilişkin bu sorunun çözümünde; hukukun üstünlüğü ve hukuki güvenlik ile adalet ilkesi arasında bir uyumun ve uzlaşımın sağlanması gerekmektedir³⁶⁴.

2.3.1.1. Belirlilik İlkesi Yönünden Sınır

Vergi kanununun vergilendirmeye ilişkin tüm özellikleri kapsamı verginin belirli – belirgin olması ilkesidir. Bu ilke kanunilik ilkesinin maddi ayağını oluşturmaktadır. Buna göre vergi kuralı vergilendirme ilişkisine yönelik temel özellikleri içermelidir. Vergilendirme ilişkisinin esaslı unsurları kanunda yer almalıdır. Yükümlülere güven sağlayan bu ilke aynı zamanda vergi idaresine de uygulamada kararlılık kazandırmaktadır³⁶⁵.

³⁶¹ Zuber, **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, s.218; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.47; Doğrusöz, **Vergi Hukukunda Kıyas Kavramı**.

³⁶² Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.23; Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.100.

³⁶³ Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, ss.33 – 34.

³⁶⁴ Vecdi Aral, **Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları**, İstanbul, On İki Levha, 2010, s.234.

³⁶⁵ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, ss.191 – 192; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.18.

Belirlilik ilkesi, hukuki kesinlik ilkesinin vergi hukukundaki izdüşümüdür. Geleneksel anlamda bir vergilendirme ilkesi olan belirlilik, vergiyi doğuran olayın, matrahın, oranların, tarh tahsile ilişkin usullerin mükellef ve idare açısından açık, belirli ve kesin olması anlamına gelmektedir. Bu açıdan vergi kanunlarında kullanılan dilin yalın ve açık olması; tipleştirmenin belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramlar üzerinden yapılmaması; vergi yükünün açık bir şekilde önceden hesaplanabilmesi ve tahmin edilebilmesi gerekmektedir. Kuralların belirgin (açık ve anlaşılır) olması vergilendirmede keyfiliği önlemektedir. Belirlilik ilkesi, bir yandan mükelleflere hukuki güvenlik sağlamakta diğer yandan ise vergi idaresine istikrar kazandırmaktadır. Böylece hukuki güvenlik ilkesinin gerekleri yerine getirilmektedir³⁶⁶.

Belirlilik ilkesi yükümlülere hukuki güvenlik sağlamaktadır. Geleceğin kestirilebilir olması, hukuki işlemlerde keyfiliğin önlenmesi, hukuk düzeninin güvenilir olmasına ve hukuk güvenliğine bağlıdır. Hukukî güvenlik, kişilerin tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranışlarını ve planlamalarını buna göre güven içinde düzenleyebilmesini ifade eder. Kişilerin davranışlarını düzenleyen kurallar onlara güvenlik sağlamalıdır. Bu güvenliğin sağlanabilmesi temelde devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasına bağlıdır³⁶⁷.

Adam Smith'in de üzerinde durduğu³⁶⁸ belirlilik ilkesine göre vergi kanunları kesin, açık ve belirli olmalıdır³⁶⁹. Hukuki güvenlik, hukukun her koşulda

“... aynı şekilde «vergi açıklığı» terimi bildiğime göre ilk olarak açık şekilde Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu için tarafından kaleme alınan vergi ahenkleştirilmesi raporunda kullanılmıştır) iki yönü vardır: Birincisi bireysel vergi borcu mükellefiyetlerinin kesinliğine ilişkindir ve A. Smith'in «certainty» (Kesinlik) prensibinde anlamını bulmuştur, ikincisi genel vergi hukuku normlarının belirliliği ve tek anlamlılığına aittir.”

Fritz Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, Çeviren: İclâl (Feyzioğlu) Cankorel, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1975, s.371.

³⁶⁶ Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.374; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.46.

³⁶⁷ Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.375; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.18; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.45; Aral, **Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları**, s.231.

³⁶⁸ “Smith'e göre, vergilemede belirlilik (kesinlik) ilkesi, eşitlik prensibinden bile daha önemlidir; çünkü söz konusu prensibe uyulmaması, büyük ölçüde bir eşitsizlik («inequality») durumundan bile daha kötü sonuçlara yol açabilir.”

...

“Hiç kuşkusuz, Smith'in vergilemede belirlilik kuralına bu derece önem vermesi üzerinde XVIII. yüzyılın koşulları büyük rol oynamıştır. Gerçekten, vergi idaresinin henüz örgütlenmediği, vergilerin iltizam usulü ile tahsil edildiği ve ahlâk ve eğitim düzeyleri düşük vergi mültezimlerinin her türlü

uygulanmasını ve sürekliliğini gerektirir. Bu şekilde hukukun herkese her koşulda uygulanması, yatay adalet ve biçimsel eşitlik düşüncelerine uygun düşmektedir³⁷⁰.

Hukukun düzen işlevini yerine getirebilmesi ve insan davranışlarına yön verebilmesi için en başta kanunların lafzı açık ve uygulanmaları kesin olmalıdır. Açık kavramlara dayanmalı, uygulayıcıya çok geniş takdir yetkisi bırakmamalı, kuşku ve duraksamaya yer vermemelidir. Hile ile anlamı değiştirilmeye elverişli olmamalı ve meydana gelebilecek her olay için açık bir çözümü içermelidir³⁷¹.

Belirlilik ilkesi biçimsel hukuk yaklaşımının bir uzantısıdır. Çalışmanın önceki bölümünde bahsedildiği üzere biçimsel yaklaşım hukuk kurallarının mantıksal içeriğinden yola çıkmakta ve hukukun düzen işlevini ön plana çıkarmaktadır. Bu şekilde tümden gelim yöntemi ile somut hukuki olayla ilgili hukuki sonuç arasındaki bağlantıya bir kesinlik kazandırmayı hedeflemektedir. Hukuki kesinlik ilkesinin bu dar ve biçimsel uygulaması, adaletin mekanik bir biçimde dağıtılması sonucunu doğurmaktadır³⁷².

Kesinlik, hukukun üstünlüğünün temel değeridir. Genel olarak kesinlik hem kanunu uygulayanlar hem de kanunu yapanlar için dikkate alınması gereken bir ilkedir. Genel kaçınma karşıtı kurallar, bu ilkeden bir sapmadır. Bunları etkili yapan belirsizlikleridir. Belirsiz olmazlarsa etkili olamazlar. Bu özellik, vergi kanununun temel sorunlarıyla ve vergiden kaçınanların genellikle belirsiz olarak değerlendirilen ahlaki duruşlarıyla birlikte kimi yorumcuların kesinliğin genel kaçınma karşıtı

rüşvete açık oldukları bir dönemde vergi yükümlülüklerinin -malîye memurlarına geniş bir takdir hakkı bırakacak kadar- belirsiz oluşu, yükümlülerin çıkarlarına ters düşen durumların ortaya çıkmasını daha da kolaylaştırıyordu. Fakat, Smith'in zamanında ortaya atılmış olduğu bu kuralın günümüz bakımından geçerliliğini tamamen yitirdiğini sanmamak gerekir.”

Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, ss.191 – 192.

³⁶⁹ Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.371.

³⁷⁰ Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, s.3; Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, ss.191 – 192.

³⁷¹ Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.375; Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.22; Aral, **Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları**, s.232.

³⁷² Selahattin Keyman, “Hukuki Pozitivizm”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 35, Sayı 1-4, 1978, s. 54.

kurallarının amaçları açısından uygun bir nitelik olduğunu ileri sürmelerine neden olmaktadır³⁷³.

Vergi kanunlarında çeşitli vergisel kolaylıklar yer alıyorsa, belirlilik ilkesi yükümlünün bu hakları kullanabilmesini gerektirir. Diğer bir ifadeyle belirlilik ilkesi yükümlüye vergi planlaması hakkı sunmaktadır. Diğer yandan vergiden kaçınma ve buna yönelik peçeleme işlemleri, belirlilik ilkesinin vergi hukuku alanında sınırlanabileceği tek durumdur. Diğer bir ifadeyle kanunun kendisine tanıdığı vergi planlaması hakkını kötüye kullanan yükümlü hukukun öngörülebilirliğine dayanamaz. Bu durumda vergi planlaması hakkı ile belirlilik ilkesi arasında bir dengenin kurulması gerekecektir³⁷⁴.

Sıkça belirtildiği üzere ekonomik yaklaşımın vergiden kaçınma özelinde iki yüzü bulunmaktadır.

Bir yandan mükelleflerin (ve danışmanların) saldırgan vergi planlamasına yönelik faaliyetlerini kısıtlamak için güçlü bir araçtır. Ancak bu amaç makul düzeyde bir belirsizlik olmadan karşılanamaz. Açık ve anlaşılır bir vergi kanunun her zaman mükemmel olmaktan uzak kalacağı, yani istenmeyen boşluklara sahip olacağı varsayımıyla kaçınmayı önlemeye yönelik genel kurallarda kullanılan bir veya daha fazla ölçütün belirsizliği adeta bir zorunluluktur³⁷⁵.

Diğer yandan kaçınmayı önlemeye yönelik genel kurallar, hukukun üstünlüğü ilkesinin bir parçası olarak işlemekte ve bu yüzden vergilendirilebilir ve vergilendirilemez olanın açık bir şekilde ayrılmasına katkıda bulunmayı amaçlamaktadır. Bu hukuksal işlev kaçınmayı önlemeye yönelik genel kuralların ve idarenin davranışlarının anayasal sınırlarını çizmektedir. Kaçınmayı önlemeye yönelik genel kuralların geniş, belirsiz ve muğlak ifadelerle sahip olduğu doğrudur. Bununla birlikte kuralların mali güç temelinde adaleti sağlaması gerektiği

³⁷³ Neumark, *Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri*, s.374; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, ss. 47 – 50; s.375; Prebble, Prebble, *Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study*, s.41.

³⁷⁴ Weber, *Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri*, s.240.

³⁷⁵ Neumark, *Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri*, ss. 375 – 376; Reimer, *Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context*, s. 11.

düşünüldüğünde hukuki kesinlikteki bu eksiklik anayasal ilkelere aykırı olarak değerlendirilmeyecektir. Anayasal ikilemden kurtulmanın yolu kaçınmayı önlemeye yönelik kuralların dar bir şekilde deyimsele yöntem ile yorumlanmasıdır. Bunun için de kanun koyucu hangi tipik düzenlemelerin kaçınma niteliğinde olduğunu ve hangilerinin kabul edilebilir planlama olduğunu kanun aracılığı ile beyan etmelidir. Bunun için tipik düzenlemelere yönelik kaçınma karşıtı kuralların kanuni düzeyde oluşturulması, özellikle kaçınmayı önlemeye yönelik özel kuralların oluşturulması ve geliştirilmesi gerekmektedir³⁷⁶.

Kanunların etkinliği, kullanılan ifadelerin anlamlı, anlaşılabilir ve iyi kurgulanmış olmasına bağlıdır. Vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik kuralın etkin bir biçimde uygulanabilmesi için, vergi yükümlülerinin ve vergi idaresinin kuralı uygularken yapacakları işlemleri yansıtıp yansıtmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde asgari bir hukuksal kesinlik sağlanabilmektedir. Aksi durumda vergilendirme ilişkisinin kurulmasında hukuksal belirsizliği artırır. Buna bağlı olarak ekonomik yatırım şartlarının sürekli olarak değişmesi ekonomik planlamada güvensizliği artırır ve ulusal ekonomide kaynak dağılımında etkinlik bozulabilir. Bu nedenle kanun koyucu vergilendirme ilişkisinin öncelikle ekonomik planlamanın güvenliği sağlanacak şekilde kurulduğunun bunun karşısında belirsiz ve açık olmayan kurallar ile ekonomik etkinlikten uzaklaşılmasının farkında olmalıdır³⁷⁷.

Vergi hukuk alanı pek çok kanun, yönetmelik, geçici madde ve mükerrer maddelerle karmaşık bir biçimde örülüdür. Bu ayrıntılı düzenlemelere rağmen yine de belirsizlikler vardır. Bunun temel nedeni vergi doğuran hukuki olayı ifade ederken gelecekteki tüm ekonomik olasılıkları öngörmenin neredeyse imkânsız oluşudur. Vergi danışmanları bunun üzerine, kurumların kullanabileceği ve vergi tasarrufu sağlayacak vergisel düzenleme biçimleri arayışı içindedirler. Buna karşılık vergi idaresi bu biçimi kapsayan bir savunma kuralı arayışı içine girmektedir. Bu arayışa

³⁷⁶ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.19; Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, ss. 6 – 7.

³⁷⁷ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.4; Billur Yaltı, “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak: Adil ve Orantılı bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün müdür?”, **Vergi Sorunları**, Sayı:169, Ekim 2002, (Çevirimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-kacakcilig-i-sucunu-avrupa-toplulugu-butcesi-aleyhine-kacakcilik-sucu-ile-okumak-adil-ve-orantili-bir-ceza-sistemi-yaratmak-mumkun-mudur/7656>. (Erişim Tarihi: 23.05.2016).

karşılık ise danışmanlar düzenlemeyi yeniden biçimlendirmektedir. Belirli bir zaman aralığı içinde vergi idaresi buna uygun yeni bir savunma kuralı üzerinden tepki verir. Zaman içerisinde bir zamanların genel ana kuralının üstü münferit durumlara yönelik kurallar ile tanınmayacak şekilde örtülür. Bu örtü vergi hukukunu karmaşıktır. Bunun temel nedenlerinde biri de vergiden kaçınmaya yönelik olan kurallardır. Hukuk uygulayıcıları, vergi idaresi ve aynı şekilde danışmanlar önemi giderek artan vergiden kaçınma ile mücadele nedeniyle yapılan değişikliklere uyumlarını yitirirler; kanun düzen işlevini yitirir. Aynı zamanda iç içe geçmiş açıklamalar ve ek maddelerle bozulmuş olan kanun metni anlaşılabilir olmaktan uzaklaşır. Vergi danışmanları böyle bir ortamda meşru vergi planlamasının nerede bittiğini ve vergiden kaçınmanın nerede başladığını araştırır. Bu durumda dikkatli olmak zorundadırlar. Çünkü seçilen hukuki biçimin niteliği genellikle vergi incelemesinden sonra ortaya çıkmaktadır³⁷⁸.

Kanun veya mahkeme temelli genel veya özel kaçınma karşıtı kuralların yaygınlığı bu kurallara sahip olmamanın olumsuz sonuçlarının³⁷⁹ ekonomik yaklaşım üzerinden kaçınmanın önlenmesine tercih edildiği sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Ancak, katı bir biçimsel yaklaşım içinde hukuki belirlilik ve kesinlik tercihi hukukun diğer toplumsal amaçlarının arka plana itilmesine yol açabilmektedir. Burada iki yaklaşım ön plana çıkmaktadır. İlk yaklaşım hukuki belirlilik ve kesinliğin ödün vermeksizin korunmasına yöneliktir. İkinci yaklaşım ise hukuki belirlilik ve kesinliğin hukuk sisteminin değerlendirilebileceği ölçütlerden yalnızca biri olduğunu vurgulamaktadır. Bu görüşe göre toplumun hukukun üstünlüğüne uyması tek başına kesin biçimde toplumun refahını artırmayabilir. Benzer şekilde hukuki belirlilik ve kesinliğin ihlali ve adaletin sağlanması da toplumun refahının kesin olarak arttığı sonucunu doğurmayabilir³⁸⁰.

³⁷⁸ Seer, **Gestaltungsmisbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht – Einführung und Rechtfertigung des Themas**, ss.2 – 3; Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.373.

³⁷⁹ Hukukun üstünlüğü ilkesi ihlallerine yönelik.

³⁸⁰ Rawls hukukun üstünlüğünün ihlalinin “kötünün iyisi” olabileceğini söyleyerek çitayı yükseltmektedir.

John Rawls, **A Theory of Justice**, Cambridge, The Belknap Press Of Harvard University Press, 1999, s.242; Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, ss.40 – 41.

Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss. 47 – 50.

Bu çerçevede hukuki belirlilik ilkesinin egemenliği kanunların kesin ve açık olmasını gerektirmektedir. Ancak genel kaçınma karşıtı kurallar bu kesinlik gerekliliğini ihlal edebilmektedir. Mevzuat alanında hangi işlemlerin vergiden kaçınma kapsamına girdiğine ilişkin belirsizlik söz konusudur. Genel kaçınma karşıtı kuralların uygulanması birçok meşru vergi planlaması işlemini de kaçınma kapsamına sokabilmektedir. Genel kaçınma karşıtı kurallar bu nedenle lafzi ifadelerinin ötesinde bir varlığa sahip olmaktadır³⁸¹.

Bu anlamda genel kaçınma karşıtı kurallar gibi belirsiz olan kurallar ciddi eleştirilere konu olmaktadır. Çünkü kişilerin faaliyetlerini planlamak için neye izinli oldukları ve neye olmadıkları hakkında yetersiz bilgi sunmaktadır³⁸².

Rawls'a göre kişiler talep edebilecekleri haklarını tam olarak bilmelidir. Çünkü bu taleplerin esaslarının kesin olmaması halinde kişinin özgürlüğünün sınırları da belirsiz olacaktır. Özgür olmanın önemli bir unsuru ne kadar özgür olduğunu bilmektir. Bu sav altında ekonomik yaklaşıma baktığımızda temel bir eleştiri ortaya çıkmaktadır. Bu eleştiri genel ekonomik yaklaşıma ilişkin kuralların nereye kadar uzandığının belirgin olmamasıdır. Bu çerçevede insanlar hukuki açıdan meşru eylemlere kalkışmaktan geri bırakılmaktadır. Bunun da ötesinde ekonomik yaklaşım ve genel kaçınma karşıtı kurallara ilişkin belirsizlik yatırımcıları ve işletmeleri ekonomik olarak etkili ticari biçimlerden veya düzenlemelerden yararlanmaktan alıkoymaktadır. Bu tür durumlar ekonomik açıdan kaynak dağılımında etkinlikten sapma oluşturabilmektedir³⁸³.

Sınırları belirsiz bir ekonomik yaklaşım kişiler için caydırıcı ancak vergi idaresi için kullanışlıdır. Bu şekilde ekonomik yaklaşıma ilişkin kurallar devletlerin (aksi halde toplayamayacakları) vergi gelirlerini artırma imkânı sağlamaktadır³⁸⁴.

³⁸¹ Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, ss.28 – 29.; Neumark, **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, s.373.

³⁸² Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.30; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 47.

³⁸³ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss. 47 – 50; Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, ss.31 – 32; Rawls, **A Theory of Justice**, s.235.

³⁸⁴ Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.34.

Diğer taraftan ekonomik yaklaşımın gerekli ölçütleri içermemesi etkili şekilde uygulanmasını hazine aleyhine güçleştirebilmektedir. Etkinlikten sapma temelde yaklaşımın anlaşılır bir şekilde uygulanması için fazlaca belirsiz olmasından kaynaklanmaktadır. Bu çerçevede hukuku uygulayacak kişiler yaklaşıma ilişkin ölçüt veya hareket noktası bulamadıklarından ne yapmaları gerektiğini bilememektedirler. Diğer bir ifadeyle ölçütleri olmayan bir kural eninde sonunda etkisiz olacaktır. Belirlilik, hukukun üstünlüğünün temel değeridir. Genel olarak belirlilik ve kesinlik hem kanunu uygulayanlar hem de kanunu yapanlar için dikkate alınması gereken bir ilkedir. Kesin ve belirgin ifadeler kullanıldıkça ve kişiler neyin yapılmasının veya yapılmamasının amaçlandığından emin olduklarında kanunun uygulanması da etkili olmaktadır³⁸⁵.

Bununla birlikte belirlilik ilkesinin katı bir biçimsel yaklaşımla değerlendirilmesi kaçınılmaz olarak kişilerin kanunun amacına aykırı olarak davranmalarına ve kanunları atlatmalarına imkân verecektir³⁸⁶.

Vergiden kaçınma durumunda özellikle kanunun biçime bağlılığından yararlanılmaktadır. Genel olarak hukukun veya özelde vergi hukukunun biçimselliği ve kavramların özel hukuka dayanması vergiden kaçınmaya olanak tanıyan yapay işlemlerin planlanması için temel önkoşuldur. Bunlar genellikle yüksek vergi yüklü kişilerden düşük vergi yüklü kişilere gelir aktarımını; alımların geciktirilmesi veya harcamaların erkene alınmasını sağlayan ve uluslararası arbitrajla gelir veya giderlerin yeniden yapılandırılmasına izin veren işlemlerdir³⁸⁷.

Ekonomik yaklaşım ve genel kaçınma karşıtı kurallar hukukun üstünlüğünün içi boş bir ilke olmadığına işaret etmektedir. Tüm diğer ilkelere gibi hukukun üstünlüğü karşısında başkaca ilkeler baskın çıkabilir. Genel kaçınma karşıtı kurallar bu diğer değerlendirmelerin neler olabileceğine bir örnektir. Dahası genel kaçınma karşıtı kurallar kendilerini haklı çıkarırken aynı zamanda neden belirlilik ilkesine değer verdiğimizizi göstermeleri açısından da faydalıdır. Gelişmiş hukuk sistemlerine

³⁸⁵ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss. 19 – 20; Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, ss.36 – 41.

³⁸⁶ Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.43.

³⁸⁷ Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.45.

sahip çoğu toplum belirlilik ilkesinin sık sık ihlaline eğilimli değildir. Diğer bir ifadeyle genel kaçınma karşıtı kurallar hukuki belirliliğin sağlanması açısından bir zorunluluktur. Diğer taraftan vergiden kaçınma kanununun biçimciliğini kötüye kullanarak hukukun üstünlüğünün kendi değerlerinden faydalanmaktadır. Aslında bu ilkelere değer veriyormuş gibi görünerek saldırmaktadır. Kötüye kullanımı önlemeye yönelik genel bir kaçınma karşıtı kuralın yürürlüğe konması haklı çıkabilir nitelikte bir önlemdir. Burada ortaya çıkan sorun belirlilik temelinde kanunilik ilkesinin hangi ölçüde kamu yararına sınırlandırılabilir³⁸⁸. Diğer bir ifadeyle konu “*adalet ve özgürlük değerleri arasındaki bir siyaset dengesidir*”³⁸⁹. Özgürlüğe ağırlık verilen sistemde vergi mükellefi lehine kişisel koruma sağlanmaktadır. Mali güç temelinde adalete ağırlık verilen bir sistemde ise vergide kaçınma ile daha sert bir mücadeleye girilmektedir³⁹⁰. Burada dikkate alınması ve savunulması gereken; kaçınmaya karşı vergisel kuralın idareinin keyfi uygulamalarına karşı ölçütler içermesidir.

³⁸⁸ “*Verginin ana öğelerine ilişkin olarak yasal düzenlemenin belirli bir noktada durması gerekecektir. Yasa koyucunun bu yetkisini sınırlandıracağı nokta ise oldukça karmaşıktır ve belirsizdir. Yasal düzenlemenin durması gereken noktanın yasal düzenlemenin esasını oluşturan vergiyi kurucu temel ana öğelere ilişkin nokta olmayacağı açıktır. Yani verginin konusu, verginin yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, verginin matrahı, verginin tarifesi, istisnalar, bağışlıklar, indirimler mutlak surette yasalarla düzenlenecektir.*”

....
“*Yükümlüye veya ilgiliye neyi, hangi mercie, ne zaman, nasıl vereceğini, ne gibi bir davranışta bulunacağını belirleyerek bir öngörülebilirlik sağlayan yasa kurallarının yürütmenin düzenleyici işlemleri ile aşılmasına izin vermemek gerekecektir.*”

...
“*O halde denilebilir ki gerek vergiyi kurucu temel öğeler gerekse vergi ödev ve yöntem (usul) ilişkilerini düzenleyen temel öğeler verginin yasallığı ilkesinin egemenliğinde olup bu konulara ilişkin yapılacak ayrımsal düzenlemeler ancak ödevliye gizli vergisel maliyet ya da sosyal ve psikolojik maliyet yüldememek kaydı ile olanaklı olmalıdır. Öyleyse yasal düzenlemenin durabileceği noktalar ödevliye masraf getirmemek, sosyal ve psikolojik maliyet yüklememek koşuluyla uygulamaya, ayrıntıya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konulardır. Ancak burada gözönünde bulundurulması gereken bir nokta da yükümlülerin ya da ödevlilerin güvenliklerinin en yoğun biçimde tehdit gördüğü, en derin biçimde zedelendiği noktaların ayrıntıya, tekniğe ilişkin yönler olduğudur. Ayrıntıya tekniğe ilişkin hususların düzenlenmesinin yönetime bırakılması bunların yükümlülerin güvenlikleriyle ilgili noktalar gibi muamele görmeyeceği anlamına gelmemelidir.*”

Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 151; 153; Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.45; Atiyah, Summers, **Form and Substance in Anglo-American Law A Comparative Study of Legal Reasoning, Legal Theory, and Legal Institutions**, ss.27; 415.

³⁸⁹ Gutmann, **Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması**, s.11.

³⁹⁰ A.e., s.11.

2.3.1.2. Kıyas Yasağı Yönünden Sınır

Kanunilik ilkesi, vergi kuralının yorumunda kanun koyucunun somutlaşan iradesinin aşılmamasını gerektirmektedir³⁹¹.

Kanun koyucunun somutlaşan iradesi çeşitli yorum yöntemleri (deyimisel, sistematik, tarihsel ve amaçsal) aracılığı ile ortaya çıkarılmaya çalışılmaktadır. Kuralın olası anlamı, tüm bu yorum yöntemlerinin sınırını çizmektedir. Bu açıdan kuralın anlamı ne kadar belirgin ve açık ise, sınır da o kadar dar olmaktadır. Kuralın olası anlamını aşan genişletici yorum vergi hukukunun anlam bakımında uygulanmasının sınırının aşılması sonucunu doğurmaktadır³⁹².

Vergi hukukunda tipleştirme kimi durumlarda vergilemede kanunilik ilkesinin sınırlarını zorlayabilmektedir. Bu durum amaçsal yorumun sınırlarında özellikle ekonomik yaklaşımın uygulanmasında ortaya çıkabilir. Örneğin, ücret, serbest meslek kazancı, ziraî kazanç ve benzeri gelir unsularının, hukuki özelliklerinin ve farklılıklarının detaylı bir şekilde belirlenmeden vergi kanunlarında yer alması durumunda amaçsal yorum yöntemi geniş bir uygulama alanı bulacaktır. Bu geniş amaçsal yorum kuralın olası anlam sınırına kadar uzanmaktadır. Bu nedenle kanunilik ilkesinin çizdiği sınırın uygulamada belirginleşmesi için her bir gelir unsurunun hukuki ve ekonomik niteliklerine göre tanımlaması gerekmektedir³⁹³.

Genişletici yorum, hukuk kuralının amacının dikkate alınarak, lafzının ötesinde anlam verilmesidir. Genişletici yorum, kuralın anlamını lafzının ötesine taşımaktadır. Bu açıdan genişletici yorumu ile kıyas farklı kavramlardır. Genişletici yorumda kanunun amacı dikkate alınmaktadır. Diğer bir ifadeyle kanunun sözünü aşan bir anlam verilmektedir. Ancak kıyasta kanun koyucunun iradesi dışına çıkılmaktadır.

Hukuki açıdan kıyas, bir olgu hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve kuruluşları ona benzer olan fakat kanunda düzenlenmemiş diğer bir olguya

³⁹¹ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.107.

³⁹² Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.237; Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.145.

³⁹³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.31.

uygulanmasıdır. Kıyasa kanun boşluklarını doldurması amacı ile başvurulabilmektedir³⁹⁴.

Genişletici yorumda, kanun sınırları içinde kalınmaktadır. Kanun metninin dar ifadesi, kanunun amacı – özü dikkate alınarak genişletilmektedir. Kanun metninin taşıdığı amaç genişletici yorumun sınırını çizmektedir. Genişletici yorum yasağı, yorum faaliyetini kuralda yer alan kelimenin anlamı ile sınırlandırmaktadır. Kuralda yer alan bir kelimeye yüklenmesi mümkün olmayan bir içeriğin yüklenmesi durumunda kanuni sınırların dışına çıkılmaktadır. Diğer bir ifadeyle hukuk uygulayıcısı geniş anlamda yorumun sınırları dışına çıkmaktadır. Bu durumda genişletici yorum; hukuk yaratma, kanunu düzeltme veya tamamlama niteliğindedir. Bu durum hukuk uygulayıcısının kanun çıkarma yetkisine sahip organın tekelinde bulunan bir gücü kullanması anlamına gelmektedir. Vergi hukuku alanında böyle bir yetkinin kullanılması mümkün değildir. Vergi adaleti veya benzeri gerekçelerle de olsa yorum faaliyetinde kurala yüklenmesi mümkün olmayan bir anlam verilmesi ve kanuni sınırların aşılması vergi hukuku alanında kabul edilemez. Vergi hukukunda yorum sadece kanunun çizdiği sınırlar içinde yapılabilir³⁹⁵.

Vergi hukukunda genişletici yorum yasağı sınırı Öncel, Kumrulu, Çağan tarafından verilen aşağıdaki kurgusal örnekte daha somut bir şekilde çizilebilir³⁹⁶.

Balık avcılığının vergilendirilmesine yönelik bir kanun çıkarılmıştır. Buna göre balık üreticiliği, balina avcılığı, midye, istiridye ve istakoz avcılığı da söz konusu kanun kapsamında vergilendirilebilir mi?

Balık üreticiliği, avcılığa kıyasla farklı bir ekonomik faaliyettir. Bu örnekte kanunda yer alan kuralın kelime anlamı “avcılık” lafzı ile sınırlıdır. Bu nedenle üreticiliğin vergilendirilmesi olası kelime anlamını ve genişletici yorumun sınırlarını aşmaktadır. Bu nedenle balık üreticiliği vergilendirilemez. Balık üreticiliğinin

³⁹⁴ Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, s. 504; Esat Şener, **Hukuk Sözlüğü**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2001, s. 446, Selahattin Bağdatlı, **Hukuk Sözlüğü**, İstanbul, Derin Yayınları, 2012, s. 392, Doğrusöz, **Vergi Hukukunda Kıyas Kavramı**.

³⁹⁵ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 52 – 54, 110; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.22; Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.145; Nevzat Saygılıoğlu, “Türk Vergi Hukukunda Yorum Biçimi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 70, Haziran 1987, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=606> (Erişim Tarihi: 25.05.2016).

³⁹⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, ss.23 – 24.

vergilendirilmesi için, bu olgunun kanunda açık bir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir.

Balina avcılığı açısından vergilendirme ilişkisi ele alındığında dar ve geniş yorum yöntemleri bizi farklı sonuçlara ulaştırmaktadır. Balina memeli bir hayvandır, bu açıdan kanunda yer alan balık kelimesi dar anlamda katı bir deyimsel yoruma tabi tutulabilir. Bu durumda; balina (somut olay) memelidir, kanunda balık (soyut olay) kelimesi yer almaktadır. Balina memeli bir hayvan olduğundan soyut olayın kapsamına girmez. Bu açıdan somut olay ile soyut olay örtüşmemektedir. Memeli bir hayvan olan balina balık olmadığından dolayı vergilendirilemez. Bu deyimsel yorum karşısında olaya amaçsal yorum yöntemi ile de yaklaşmak mümkündür. Geniş bir yorumla, kanunun amacının deniz hayvanlarının avlanması faaliyetinin vergilendirilmesi olduğu sonucuna ulaşılabilir³⁹⁷. Bu durumda bir deniz hayvanı olan balina avcılığı soyut norm kapsamına girmekte ve vergilendirilmektedir. Burada geniş bir yorum olarak amaçsal yorum yöntemi kullanılmıştır. Ancak genişletici bir yorum ile kanunun çizdiği lafzi sınırın dışına çıkılmamıştır.

Ekonomik yaklaşımın sınırı ile ilgili olarak belirtilmesi gereken bir diğer konu da kuralların yorumlanmasında, kuralda yer alan ifadeyle örtüşmeyen ve kuralın lafzı ve amacıyla belirlenen iradeye uymayan anlamların kurala yüklenemeyeceğidir. Vergilemede adaletin sağlanması veya benzeri gerekçelerle de olsa yorumda kuralın lafzı ve amacıyla belirlenemeyen anlamların verilmesi kanun sınırlarının aşılması sonucunu doğurmakta ve vergi hukuku alanında kabul edilmemektedir³⁹⁸.

Vergi idaresinin ekonomik yaklaşımın, vergi hukukunda izin verilmeyen hukuk yaratma uygulamalarını haklı çıkarma çabası için kullanılması ilkenin uygulanması ile ilgili temel sorundur. Bu durum ekonomik yaklaşımın amacına aykırıdır. Ekonomik yaklaşım ile yapılan bir yorumda amaçsal yorum ile hukuk yaratma arasında var olan ince sınırı asla aşılmamalıdır. Burada ifade edilmek istenen, ekonomik yorumda, kuralın olası kelime anlamı ile belirlenen sınırın

³⁹⁷ Aynı sonuç, kanun koyucunun görüşmelere ilişkin tutanakların incelenmesi ile çıkartıldığı durumda tarihi yorum yöntemi kullanılmış demektir.

³⁹⁸ Örneğin; GVK m.73'te kiraya verilen mal ve hakların emsal kira bedelinden düşük olamayacağını düzenlenmektedir. Maddede belirtilen emsal kira bedelinin bulunmaması durumunda m.73 hükmünün yorumu suretiyle kanunun sınırlarının dışına çıkarılarak gerçek kira bedelinin vergilemede temel alınmasını adil olarak kabul edilebilmekte ancak kanunilik ilkesine ciddi biçimde aykırılık taşımaktadır. Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.54.

aşılması gerektiğidir. Ekonomik yaklaşım ancak özel şartlar altında kanun boşluklarını doldurulması için kullanılabilir. Ancak bunun için kanunilik ilkesinin egemen olduğu vergi hukukunda, diğer hukuk alanlarına göre çok daha sıkı ölçütler uygulanmalıdır³⁹⁹.

Vergi hukukunda yer alan kanunilik ilkesinin yorum alanında yansıması kıyas yasağıdır⁴⁰⁰. Kıyas yasağı da amaçsal yorumun ve ekonomik yaklaşımın sınırlarını belirlemektedir. Ekonomik yaklaşım ile vergi kuralı olası lafzi ve amaçsal anlamla uyuşmayacak biçimde anlamlandırılması halinde artık yorumun sınırları dışına çıkmış olmakta ve kanunda yer alan kapsam hukuk uygulayıcısı tarafından kıyas yapılarak genişletilmiş olmaktadır. Vergilendirme ilişkisinin temel unsurlarının bu şekilde genişletilmesi ile kanunilik ilkesi ihlal edilmektedir. Çünkü vergilendirilebilir olayların kapsamını ve sınırını belirleme yetkisi yalnızca kanun koyucuya aittir⁴⁰¹.

Vergi kanunlarında yer alan boşlukların ya da eksik kanuni düzenlemelerin kanun ile doldurulması ve tamamlanması gerekmektedir⁴⁰². Bu kapsamda vergi hukukunda kıyas yolu ile yorum yapılması hukukî güvenlik ilkesine ve kanunilik ilkesine aykırıdır⁴⁰³.

Kıyas yasağı vergi hukukunda belirlilik ilkesini tamamlayıcı bir nitelik taşımaktadır. Hukukun üstünlüğü, hukuk devleti, hukuki güvenlik ilkesi, hukuki kesinlik ilkesi ve verginin kanuniliği ilkesi, vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulmasını önlemektedir. Aksi durumda vergi idaresi ve yargısının kanunun ışına çıkarak yeni vergi doğuran olaylar oluşturmaları veya vergi yükünü arttırmaları mümkün olabilir. Bu açıdan kıyas, vergi hukukunda yorumun sınırını çizmektedir⁴⁰⁴.

Kıyas yoluna başvurulması durumunda, kanunda düzenlenmemiş olay, durum ve ilişkilere benzer olaylar için konulmuş kuralların uygulanması söz konusu olmaktadır. Kıyas yoluna başvurulması halinde kanunun lafzının ve amacının ötesine geçilmektedir. Oysaki vergi hukukunda yorum kanunun lafzının ve özünün ötesine geçemez. Yorum ancak kanunun çizdiği sınırlar içinde yapılabilir. Ancak kıyasa başvurulması durumunda kanun koyucunun vergilendirme ilişkisine dâhil etmediği

³⁹⁹ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.184 – 185.

⁴⁰⁰ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.47.

⁴⁰¹ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.164; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.238.

⁴⁰² Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.29.

⁴⁰³ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss.164 – 166; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.29.

⁴⁰⁴ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss.164 – 166; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.46.

olay, durum ve ilişkiler kanun kapsamına dâhil edilmekte ve kanunun lafzının ve özünün ötesine geçilmektedir⁴⁰⁵.

Kıyas sonucu durumunun vergi yükümlüsü lehine veya hazine lehine olması yasağın ve sınırın geçerliliğini etkilememektedir⁴⁰⁶.

2.3.2. Vergiyi Doğuran Olayı Değiştirme Yasağı Yönünden Sınır

Hukukun anlam bakımından uygulanması gerçekleşen somut olay ile hukuk kuralında yer alan soyut olay arasındaki eşleşmeyi saptama sanatıdır. Somut olayın özelliklerinin belirlenmesi olarak ifade edilen nitelendirme işleminde hukuk uygulayıcısı somut maddi olayı değiştiremez. Diğer bir ifadeyle hukuk uygulayıcısı gerçekleşen olay yerine gerçekleşmeyen bir olayı ikame edemez. Gerçekleşen somut maddi olayın değiştirilemezliği ilkesi, nitelendirme işleminin temel sınırını çizmektedir. Akkaya'nın ifadesiyle hukuk uygulayıcısı, nitelendirme işleminde

⁴⁰⁵ Örneğin; Emlak Vergisi Kanununda bina, arazi ve arsa vergi konuları olarak belirtilmiştir. MK m.704'te ise tapu siciline kaydedilen haklar ve madenler de gayrimenkul mülkiyetinin konusuna girmektedir. Bu durumda özel hukuk alanında gayrimenkul mülkiyetinin konusuna giren tapu siciline kaydedilen haklar ve madenlerin emlak vergisi kapsamına sokulması kıyas yöntemi ile emlak vergisinin konusunun genişletmektedir. Bu durumda kanun koyucunun emlak vergisinin kapsamı açısından çizdiği sınırlar aşılmaktadır. Kanun koyucunun vergilendirme ilişkisine dâhil etmediği konular olan tapu siciline kaydedilen haklar ve madenler emlak vergisine konu olmakta ve kanunilik ilkesi ihlal edilmektedir.

⁴⁰⁶ Türk vergi hukukunda kıyas yöntemine ancak kanunun açıkça öngördüğü durumlarda başvurulabilir. Kıyas uygulamasının izin verildiği duruma örnek olarak KVK m.3/4'te gelirin Türkiye'de elde edilmesi, Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması, diğer kazanç ve iratlar deyimlerinin kapsamlarının belirlenmesinde GVK'nin ilgili hükümlerinin (m.7, m.8, m.80, m.82) kıyas yolu ile uygulanacağını belirtilmesi gösterilebilir.

Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.47; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.29.

Danıştay kıyas yasağını titiz bir biçimde uymaktadır. Danıştay'ın kıyas yasağını uyguladığı kararlarına örnek olarak; 5237 sayılı eski Belediye Gelirleri Kanunu m.30'da düzenlenen akaryakıt resmi konuları içinde açık olarak belirtilmediği için likit gaz tüketimi üzerinden bu resmin alınmayacağına (9. Daire, K.1971/2382); Denizcilik Bankasına ait yüzer havuzun, ulaştırma aracı olmaması nedeniyle liman işgal resmine tabi tutulamayacağına (9. Daire, K.1966/1295) ilişkin kararları gösterilebilir. Yükümlü lehine kıyas yasağı içeren karar örneği için Bkz: DŞ. 4. D, E.1984/1294, K. 1984/3160. Aktaran: Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.30.

Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss.164 – 165.

Kıyas yasağının sıkı bir biçimde uygulanmasına karşın Danıştay'ın 9. Dairesinin K. 1976/2853 sayılı kararında kıyas yöntemini uygulamıştır. Kararda; eski Belediye Gelirleri Kanununun, belediye sınırları içinde tüketilen havagazının metreküpü üzerinden belediye meclisi kararı ile resim alınmasını öngören hükmünün (m.6) benzer nitelikte bir gaz olan kok gazı için de geçerli olduğuna karar verilmiştir. Aktaran: Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.30.

maddi olayın özelliklerini saptarken fotoğraf çekmenin ötesinde bir işleve sahip değildir⁴⁰⁷.

Gerçeklesen somut maddi olayın fotoğrafını çekmekle görevli olan hukuk uygulayıcısı aynı zamanda bu fotoğrafı hukuki açıdan değerlendirmek zorundadır. Bu değerlendirme sırasında olayı hiçbir şekilde değiştirmemelidir. Somut olayın değiştirilmemesi için ise somut olaydaki verilerin olduğu gibi yansıtılması gerekmektedir⁴⁰⁸.

Vergilendirmenin kanuniliği ilkesi, vergilendirmenin hukuki olayının varlığı ilkesi ile somutlaşmaktadır. Vergilendirme ilişkisinin kurulabilmesi için kanunda belirtilen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir⁴⁰⁹.

Bu açıdan somut maddi olayın nitelendirilmesi gerekmektedir. Bu nitelendirme işleminde hukuk uygulayıcısı vergi idaresi ve yargısının görevi gerçekleşen olayın saptanması (fotoğrafının çekilmesi) ile sınırlıdır. Saptanan somut olayın hukuki nitelikleri belirlenmektedir. Bu sırada maddi olaya eklemeler yapılması, bazı unsurların yok sayılması veya gerçekleşen olay yerine gerçekleşmeyen başka bir olayın ikame edilmesi mümkün değildir⁴¹⁰.

Gerçekleşen somut maddi olay yerine başka bir olayın ikame edilmesi, vergi hukukunda kanunilik ilkesinin ihlali sonucunu doğurmaktadır⁴¹¹. Vergiyi doğuran olaya bağlı kalınması olarak ifade edilen bu ilkenin ihlali, vergi idaresinin veya mahkemelerin somut olayları gerçekleştenden farklı nitelendirmeleri veya unsurlarını gerçek kapsamlarının ötesinde genişletmeleri durumunda söz konusudur⁴¹².

Örneğin, vergi kurallarında vergilendirme konusu olarak süs köpeğinin belirlendiği bir durumu ele alalım. Eğer bir kişinin bekçi köpeği varsa ve vergi idaresi söz konusu köpeği süs köpeği olarak dikkate alırsa bu durumda gerçekleşen somut maddi olayın değiştirilmesi söz konusudur. Bu durumda gerçekte var olan bekçi köpeği, idare tarafından süs köpeği (varsayımsal olay) ile ikame edilmekte ve vergilendirme ilişkisi kurulmaktadır. Bu durumda somut maddi olaya ilişkin

⁴⁰⁷ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.10.

⁴⁰⁸ Akkaya, **Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu**, s.35; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.72.

⁴⁰⁹ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s. 195.

⁴¹⁰ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.107.

⁴¹¹ A.e., s.80.

⁴¹² Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.198.

nitelendirmede bekçi köpeği yok sayılmakta ve somut olayda yer almayan süs köpeği olaya eklenmektedir. Örnekte görüldüğü üzere somut maddi olayın diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın unsurları değiştirilmektedir. Ancak, vergi hukukuna egemen olan kanunilik ilkesi somut maddi olayın nitelendirilmesinde gerçekleşen somut maddi olayın değiştirilememesini veya yerine varsayımsal bir olayın ikame edilememesini gerektirmektedir⁴¹³.

Vergilendirme ilişkisi, kanunda belirtilen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlıdır⁴¹⁴. Vergilendirmenin hukuki olayının varlığına bağlılığı ilkesinin ihlali, vergi idaresinin veya mahkemelerin olayların unsurlarını gerçek kapsamalarının ötesinde genişletmeleri durumunda söz konusudur. Bu ihlal hukukun üstünlüğü ilkesinin de ihlali niteliğindedir⁴¹⁵. Çünkü bu durumda kanunda yer alan soyut olay ile örtüşmeyen bir somut olay kapsama alınmaktadır. Bu kapsama almanın sonucu olarak kanunda vergilendirilmesi öngörülmeleyen bir somut olay vergilendirilmektedir.

Vergilendirmeye ilişkin somut maddi olayın varlığına bağlılık ilkesi, hem hukuki olayın hem de hukuki sonuçların kanunda açıkça belirlenmiş olmasını gerektirir. Böylece vergilendirme işlemleri sadece adalet düşüncesine dayandırılmaz. Kanunlarda yer alan hükümler de açık ve belirli olmalıdır. Bu koşulların sağlanması durumunda ekonomik yaklaşım, kanun boşluklarını kapatmaya yarabilir. Bununla birlikte kıyas yasağı ilkesi de dikkate alınmalıdır⁴¹⁶.

Ekonomik yaklaşımın temelinde genel hüküm benzeri bir sınırlama söz konusu olmalıdır. Bu hükmün sınırlayıcı ve kısıtlayıcı etkisi altında vergi idaresi ve yargısı ekonomik gerçek ile uyumsuz bir somut maddi olayı gerçekleştirmiş somut maddi olay ile ikame etmeye çalışmamalıdır⁴¹⁷.

Somut maddi olayın değiştirilerek yeniden nitelendirilmesine ilişkin üzerinde sıklıkla durulan bir örnek, İmparatorluk Vergi Mahkemesi'nin 1942 yılında vermiş olduğu Fenik kararıdır. Karara konu uyuşmazlık; bir işverenin çalışanlarına ödediği ücreti kişi başı 499,99 İmparatorluk Markı (Reichsmark) tutarına düşürmesi ve

⁴¹³ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.76.

⁴¹⁴ Tipke, v.d., **Steuerrecht**, s.9.

⁴¹⁵ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.198.

⁴¹⁶ Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.298.

⁴¹⁷ A.e.

böylece çalışanların daha düşük vergi dilimine girmesidir. İmparatorluk Vergi Mahkemesi, mahkemeye taraf olan vergi idaresi ile uzlaşma halinde verdiği kararda, aylık ücretin 1 Fenik düşürülmesinin, taraflar açısından ekonomik anlamda tümüyle anlamsız olduğu şeklinde görüş bildirmiştir. Şikâyete taraf olan kişinin bu davranışını StAnpG m.1 uyarınca vergisel anlamda önemsiz olarak değerlendirmiştir⁴¹⁸.

Buna göre mahkeme somut hukuki olayın nitelendirilmesinde çalışanın aylık 500 İmparatorluk Markı ücret aldığına karar vermiştir. Ancak 9.3.1948 tarihli kararı ile bu durum düzeltilmiş ve içihat değiştirmiştir. İmparatorluk Vergi Mahkemesinin 22.10.1942 tarihli bu kararı, vergiye konu somut maddi olayın sınırlarının ihlali açısından temel bir örnek olmuştur⁴¹⁹.

İmparatorluk Vergi Mahkemesi başka bir kararında ekonomik olarak önemsiz olan hisse oranını % 1 değerine yükseltmiştir. Federal Vergi Mahkemesi, İmparatorluk Vergi Mahkemesinin içtihatlarını devam ettirmiş ve nihai olarak, bu karara karşı endişeler dile getirildikten sonra gerekçe olarak ekonomik yaklaşıma atıfta bulunmuştur⁴²⁰.

Benzer kararlar çerçevesinde ekonomik yaklaşım yoğun ve sert eleştirilere konu olmaktadır. Eleştirilerde, ekonomik yaklaşımın bir nevi sihirli çubuk işlevi gördüğü ve bu sihirli çubukla vergisel açıdan sınırdaki olaylarda vergiyi doğuran olayın kapsamının genişletilmesinin mümkün olduğu belirtilmektedir. Bu kapsamda ekonomik yaklaşım ilkesini vergi idaresinin içini istediği gibi doldurabileceği belirtilmektedir. Bu şekilde ekonomik yaklaşım üzerinden somut maddi olayların vergiyi doğuran olaya karşılık gelen bir olay ile değiştirilmesi mümkün olmaktadır. Bu durum ekonomik yaklaşımın sınırlarının ihlali anlamına gelmektedir⁴²¹.

Ekonomik yaklaşıma sadece kanun anlam sınırları içinde izin verilmelidir⁴²².

⁴¹⁸ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.199.

⁴¹⁹ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.64; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.200.

⁴²⁰ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.64; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, ss.200 – 201.

⁴²¹ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.64; Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.201.

⁴²² Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.100.

Vergi hukukunun uygulanmasında vergi yargısının ve idaresinin sınırları kanunda açık bir şekilde çizilebilirse somut maddi olayın değiştirilme olanağı o kadar zorlaşacaktır. Bu alanda yaşanan çok sayıda hukuki uyuşmazlık önlenilecektir⁴²³.

Somut maddi olayın değiştirilememesi ilkesinin tek istisnası vergiden kaçınmaya yönelik gerçekleştirilen peçeleme işlemleridir. Bu işlemlerde vergilemede gerçekleşen somut olay yerine gerçekleştiği varsayılan somut maddi olay dikkate alınmaktadır⁴²⁴. Bu durum kanunilik ilkesinin ihlaline açık kapı bıraktığından ötürü hangi işlemlerin vergiden kaçınma işlemi olarak nitelendirileceği kanunda açıkça belirtilmelidir.

⁴²³ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.201 – 202.

⁴²⁴ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.80.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNDE EKONOMİK YAKLAŞIM VE EKONOMİK ÖZ İLKELERİ

Ekonomik yaklaşım temelinde vergi hukukunun anlam bakımından uygulanmasının sınırlarında yer alan sorunların çözümlenmesine yönündeki çabalar, beraberinde ülkelerin ulusal mevzuat ve içtihat temelinde oluşan yaklaşımları dikkate alma zorunluğunu beraberinde getirmektedir. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde ana akım ülkelerin ve ulusal mevzuatlara yön veren uluslararası kuruluşların vergi mevzuatlarında ve hukuki düzenlemelerinde yer alan kurallara ve içtihatlarına yer verilmektedir¹. Buradaki temel amaç, önceki ilk iki bölümde ortaya konulan kuramsal temellerin ve uygulama yöntemlerinin farklı ülkelerde ve yetki alanlarında nasıl formüle edildiğini incelemek ve uygulamaya dair daha kesin ve gerçekçi bir kanı oluşturabilmektir².

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ve beraberinde hukuki biçim ve ekonomik öz tartışmalarının altında yatan temel sorun özel hukuk kavramlarından sapan vergi hukuku uygulamalarının oluşturulup oluşturulamayacağı ve bunların sınırının nerede çizileceğidir. Günümüzde bu sorunlar ile ilgili tartışmalar vergiden kaçınma ile ilgili durumlarda yoğunlaşmaktadır. Ancak kuramsal açıklamalarda belirtildiği üzere konu bununla sınırlı değildir. Hukuki biçim – ekonomik öz tartışmaları, hukuka veya ahlaka aykırı işlemler ile hukuki açıdan geçersiz işlemlerin vergilendirilmesinde de yöntemsel açıdan dikkate alınmaktadır³.

Ana akım hukuk sistemlerinde konu ile ilgili düzenlemelere geçmeden önce belirtilmesi gereken temel bir ikili ayırım vardır: Ekonomik yaklaşım ve ekonomik öz öğretileri (veya duruma göre ilkeleri) tıpa tıp aynı olgular değildir. Aralarında kavramsal hatta yöntemsel farklılıklar bulunmaktadır. Ancak söz konusu iki öğretinin vergi hukuku alanında varlık nedeni ortaktır. İki öğretilerde de vergi hukuku

¹ Helmut Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, Frankfurt, Peter Lang, 1987, s.72.

² Frederik Zimmer, Form and Substance in Tax Law: General Report, **IFA Cahiers de Droit Fiscal International**, Volume 87a, 2002, (Çevrimiçi) <https://online.ibfd.org/>, (Erişim tarihi 4.01.2016), s.21.

³ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, ss. 56 – 57.

ve özel hukuk ilişkisi, hukuki biçim ile ekonomik içeriğin uyuşmadığı durumlar ve vergiden kaçınma gibi benzer sorunlar çözüme kavuşturulmaya çalışılmaktadır. Vergi hukukunun uygulanmasına yönelik bu iki öğreti arasındaki farklılık, ortaya çıktıkları tarihsel koşulların, varlık kazandıkları ekonomi ve hukuk sistemlerinin ve yetki ile etki alanlarının farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu çerçevede Alman hukuku egemenliğinde ekonomik yaklaşım ilkesi, benzer şekilde Anglo – Amerikan hukuku egemenliğinde ekonomik öz ilkesi ortaya çıkmıştır. Söz konusu ilkesel niteliğe sahip öğretiler ile çözülmeye çalışılan sorun, hukuki biçim veya ekonomik içeriğin vergilendirme için hangi ölçüde belirleyici olduğudur. Diğer bir ifadeyle özel hukuktaki kavramların ve hukuki biçimlerin vergi hukukunun uygulanmasında hangi ölçüye kadar dikkate alınacağıdır⁴.

Vergi hukukunda özellikle vergiden kaçınma alanında hukuki biçim ve ekonomik öze ilişkin yaklaşım biçimleri ve özün, biçime ne dereceye kadar baskın gelmesine izin verileceği, ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bu sorunlarla mücadelede günümüzde; çeşitli ülkeler kanuna karşı hile yaklaşımını uygularken, bazı ülkeler içtihat temelli öğretileri ve birçok ülke ise kanuna dayalı kuralları uygulamaktadır. Bununla birlikte hukuk sistemlerinde ağırlık verilen yorum yöntemi bir uçta biçim odaklı deyimisel yoruma diğer uçta öz – amaç odaklı ekonomik yoruma kadar fazlasıyla değişiklik göstermektedir. Biçim odaklı deyimisel yorum yöntemi özel hukuk kavramlarına sıkı sıkıya bir bağlılık üzerinden hukukun düzen işlevine ağırlık vermektedir. Bunun karşısında kavramların ve biçimlerin özünü ve amacını hedef alan ekonomik yaklaşım ve benzeri yaklaşımlar hukukun adalet işlevini ön plana çıkarmaktadır⁵.

Bu bölümde ana akım hukuk sistemleri; Alman hukuk çevresi, Güney Avrupa/Latin Amerika çevresi ve Anglo – Amerikan çevresi ülkeleri olarak üçlü bir ayırım altıdan gruplandırılmaktadır.

Hukuk sistemlerine genel olarak bakıldığında, Güney Avrupa çevresi ülkeleri ve Anglo – Amerikan çevresi ülkeleri, vergi hukuku kavramlarının özel hukuk anlamlarına (Alman hukuk çevresi ülkelerine göre) daha bağlı kalmışlardır. Özellikle

⁴ Wolfgang Gassner, Form and Substance in Tax Law: Austria, **IFA Cahiers de Droit Fiscal International**, Volume 87a, 2002, (Çevrimiçi) <https://online.ibfd.org/>, (Erişim tarihi 20.12.2015), s.119.

⁵ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 61.

Fransa'daki biçimci yaklaşımın birçok Güney Avrupa ülkesi üzerinde önemli bir etkisinin olduğu söylenebilir. Bu açıdan Fransız hukuk sisteminde vergi hukukunun uygulanmasında hukuki biçime ağırlık verilmektedir. Bu durumun Napolyon Kanunu (Code Napoléon) döneminden beri süregeldiği vurgulanmaktadır. Fransa'da; kanun koyucunun, özel vergi hukuku kavramlarını içeren vergi kanunları çıkarabilmek için son derece geniş bir özgürlüğü olsa da, yazılı hukukun biçime sıkı biçimde bağlı uygulanması ve mahkemelerin kanuni kavramların özel hukuk anlamlarına öncelik vermeleri söz konusudur. Vergi hukukunun bağımsızlığı ile ilgili tartışmalardan sonra, şu anda mahkemelerin, kanuni kavramların özel hukuk anlamlarına giderek daha da fazla bağlı kalma eğiliminde olduğu ifade edilmektedir⁶. Benzer bir biçimci yaklaşım İtalya, İspanya ve Belçika'da da gözlemlenmektedir. Almanya'da ve aynı çevreye ait diğer ülkelerde (Avusturya, İsviçre ve Türkiye) ise durum yıllar boyunca belirgin bir biçimde değişiklik göstermiştir. Ancak genellikle, 1919'da Almanya'da ekonomik yaklaşım ilkesinin ağırlık kazanmaya başlanmasının da etkisiyle, özel hukuk anlamları hukukun uygulanmasında ikincil plana doğru kaymıştır. Örneğin Avusturya'da, hâkime işlemin gerçek ekonomik içeriğini dikkate alma yetkisini veren geleneksel ekonomik yaklaşım ilkesi geçerlidir. Almanya'da ise geleneksel ekonomik yaklaşım ilkesi 1970'lerde terk edilmiştir. İsviçre'de ise vergi kanunlarının

⁶ Özel hukuk kavramlarından sapan vergi kavramlarının oluşturulup oluşturulamayacağı sorunu Fransa'da tartışılmış ve Anayasa Konseyi, meclisin böyle bir özgürlüğü olduğuna kanaat getirmiştir. Ancak bu özgürlükten sınırlı bir ölçüde yararlanılmasına imkân verilmiş ve vergi hukukunun anlaşılır ve kolay uygulanabilir olması için vergi hukukunun ekonomik kavramlarının gereksiz yere fazlalaştırılmamasını tavsiye etmiştir. Bunun ötesinde Avusturya, Almanya ve İsviçre'de özel hukuk kavramları ile ekonomik kavramlar arasında ayırım vardır. İlk kümede yer alan kavramlarda özel hukuk anlamı baskındır. Diğer kümede ekonomik yaklaşım ilkesi sonucu özel hukukun çok küçük bir belirleyiciliği vardır. Örneğin Avusturya ve Almanya'da çalışan kavramının içeriği ekonomik yaklaşıma dayanarak belirlenir ve bu sebeple özel hukuk anlamı önemsizdir. Ancak Fransa'da Yüksek İdare Mahkemesi, vergi bağlamında, çalışanın iş hukuku alanındaki anlamını kullanmaktadır. Ayrıca belli bir kavramın kullanımında iki veya daha fazla vergi hukuku bağlantısı olabilir. Bu nedenle çalışan kavramına, ekonomik yaklaşıma dayanarak karar verildiği için, aynı içeriğin hem gelir vergisi hem de katma değer vergisinde de kullanılması gerektiği belirtilmektedir. Ancak bu durumun genel olarak kabul gören bir yaklaşım olduğu şüphelidir. Örneğin Norveç'te bu sorun tartışılmış ve en azından bir olayda Yüksek Mahkeme, kavramların gelir vergisi ve katma değer vergisi bağlamında aynı olmadıklarını belirtmiştir. Çeşitli ülkelerdeki yaklaşımlar, vergiden kaçınma davalarındaki benzerdir. Dolayısıyla vergiden kaçınma davalarında özel hukuk kavramlarına sıkı sıkıya bağlı kalan ülkeler, genelde aynı tutumu sergilemeye yatkındır.

Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, ss. 56 – 57; Christian de Lauzainghein, Marie-Hélène Stauble-de Lauzainghein, **Droit Fiscal**, Paris, Dalloz, 2009, ss. 332 – 334.

uygulanmasında kanuna karşı hile söz konusu değilse, özel hukuk anlamından sapılmamaktadır⁷.

Farklı ülkelerdeki kaçınmayı önlemeye yönelik kurallar arasında lafzi açıdan kayda değer çeşitlilik bulunmaktadır⁸. Ancak, bu farklı ifadeler en azından kuramsal açıdan aynı etkiye sahiptir. Genel kurallar vergi idaresine vergi yükümlülüğünü azaltacak düzenlemeleri dikkate almama ve işlemleri vergisel açıdan geçersiz kılma yetkisi vermektedir. Genel kurallar vergi idaresine olayın ekonomik gerçekliğini yansıtmak için işlemi yeniden nitelendirmesine ve mükellefi yeniden yapılandırılmış işlem temelinde vergilendirmesine izin vermektedir⁹.

⁷ Daha yakından bakıldığında Belçika ve Arjantin'in aynı çevre içinde zıt kutupları temsil ettikleri söylenebilir. Belçika'da, vergi hukukunun özel hukuka dayalı olması temel bir ilke olarak kabul görmektedir ve bu da demektir ki; vergi kanunlarında kullanılan kavramlar özel hukuktaki anlamlarına uygun olarak yorumlanmalı ve işlemler özel hukuk prensiplerine uygun olarak nitelendirilmelidir. Arjantin'de ise bunun aksine, kanun koyucunun, vergi kanunlarındaki kavramları, özel hukuk kavramlarından bağımsız bir biçimde şekillendirebilme özgürlüğünün, vergi kanunlarının yorumunda da sonuçlar doğuracağı varsayılmıştır. Ulusal Yüksek Adalet Divanı, vergi kanunlarında özel hukuk hükümleri kullanılmasının, kavramların özel hukuk anlamının geçerli olacağı anlamına gelmeyeceğini belirtmiştir. Aksine bu kavramların içerikleri öncelikle vergi hukuku ve kamu hukuku normlarına dayanarak oluşturulmalı ve ancak son çare olarak özel hukuka başvurulmalıdır. Bu gelişmenin açıklanmasına yönelik olarak, şuna işaret edilmektedir: özel hukuk kuralları ve vergi hukuku kuralları farklı çevrelerde ve farklı amaçlarla uygulanmaktadır.

Kavramların özel hukuk anlamına olan, benzer şekilde bir sıkı bağlılık, Ortak Hukuk ülkeleri arasında ana kuraldır. Bu durum yakın zamanda, Kanada'daki Shell Kanada davasında görülmüş ve Kanada Yüksek Mahkemesi şunu yazmıştır:

“Kanunda aksine hüküm yoksa veya muvazaaya dair bulgu söz konusu değilse, vergi davalarında vergi mükellefinin hukuki ilişkilerine itibar gösterilmelidir. Vergi mükellefi tarafından belirli bir işleme dair yapılan nitelendirme, o işlemin hukuki neticesini doğru bir şekilde yansıtmıyorsa, ancak o zaman yeniden nitelendirmeye izin verilebilir.”

Vergi hukukunda özel hukuk kavramlarına sıkı sıkıya bağlılığın söz konusu olduğu ülkelerde bile, vergi kanunları içerisinde, özel hukuk kavramlarıyla uyumlu olmayan kavramlar bulunabilir veya kanun koyucu tarafından kavramların, özel hukuk ilişkilerinden farklı bir içeriğinin olması gerektiği açıkça belirtilmiş olabilir. Şüphesiz bu gibi durumlarda kavramın özel hukuk içerikleri, vergi hukukunda özel hukuk kavramlarının baskın olduğu ülkelerde bile bağlayıcı veya önemli değildir. Kanun koyucunun bu tür özerk ekonomik kavramlar veya vergi kavramlarıyla kanun çıkarma olasılığı üzerinde az sayıda kısıtlama olduğu söylenebilir. Ancak örneğin Fransa'da görüldüğü gibi, meclis özgürlüğünü az bir dereceye kadar kullanabilmektedir. Bir kavramın özel hukuk mu yoksa vergi hukuku kavramı mı olduğunu anlamak, söz konusu kanunun yorumu meselesidir Almanya. Avusturya gibi diğer yetki alanlarında ise bu tarz bir varsayımın pek önemi yoktur.

Reuven Avi-Yonah, Tax Avoidance, **Global Perspectives on Income Taxation Law**, Reuven Avi-Yonah, Nicola Sartori, Omri Marian, Oxford Scholarship Online, 2011, ss.104 – 106; Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, ss. 25 – 77; 42; 61 – 62.

⁸ Hukuki biçim ile ekonomik öz arasındaki uyumsuzluğu vergiden kaçınma ile mücadele alanına indirgersek, Kara Avrupası Hukuku ile Anglo – Amerikan Hukuku arasında ilkesel ve yöntemsel bir farklılığın ön plana çıktığını ileri sürebiliriz. Bu farklılık esasında söz konusu hukuk sistemleri arasındaki genel farkın bir yansımasıdır. Bu ana akımların her birinin içerisinde de belirli farklılıklar bulunmaktadır.

⁹ Kara Avrupası Hukuku alanına yakından bakıldığında, çoğu ülkede kanuna karşı hile öğretisinin vergi hukukuna egemen olduğu söylenebilir. Vergi kanunu bağlamında kaçınma karşıtı kurallar

Bu kapsamda vergiden kaçınma ile mücadelede Kara Avrupası Hukukunda iki farklı yaklaşım ön plana çıkmaktadır.

Bunlardan ilki, çekirdeğini Almanya, Avusturya ve İsviçre'nin oluşturduğu Alman vergi hukuku yaklaşımıdır.

Diğeri yaklaşım ise Fransa egemenliğinde Güney Avrupa (Belçika dâhil) ülkelerinde uygulama alanı bulmaktadır. Fransa egemenliğindeki Güney Avrupa bölgesinde ağırlıklı olarak hakkın kötüye kullanımı kuralı işlemektedir¹⁰.

vatandaşların ve mükelleflerin eşit şekilde işlem görmesi ilkesi üzerine kuruludur. Bu eşitlik herkesin mali gücüne bağlı olarak adil bir vergi payını ödemesi anlamına gelmektedir. Bazı mükellefler ise vergi yüklerini azaltmak için bu genel ilkeye karşı saldırgan bir vergi planlaması yürütmektedirler. Bu eşitlik kavramı Almanya'da olduğu gibi Anayasayı temel alabilir veya basitçe Çin Halk Cumhuriyeti'nde olduğu gibi ülkenin sosyal ve politik yapısına gömülü temel değerlere dayanabilir. Karen Brown, *Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview*, **A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance**, Ed. Karen Brown, Hollanda, Springer, 2010, s.6 – 7; Rebecca Prebble, John Prebble, “Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study”, **Saint Louis University Law Journal**, C. 55, S.21, 2010, s.25.

¹⁰ Fransa'da, kanuna karşı hile öğretisi vergi hukuku alanında vergiden kaçınma üzerindeki şu etkileri içermektedir:

- Vergiden kaçınmaya yönelik fiillerin kurgusal özelliği vardır
- Bu fiiller sadece mükellefin gerçek durumu veya faaliyetleri göz önünde bulundurulduğunda normalde uygulanması gereken vergi kurallarının kaçınmayı amaçlar. Bu durumda, kavramların veya biçimlerin lafzi uygulaması ile izlenen amaçlar arasındaki çelişkidenden çıkar sağlayarak bir vergi kazanımı türetmesini de gerektirir.

Kanuna karşı hile ile cezai hile arasındaki ayrımın nedeni, bu vergi genel kuralların yanında, ifade tarzı Vergi usul kanunundan çok uzakta olmayan bir cezai genel kuralı öngören Vergi kanunundan doğmaktadır. Para cezası, işbu kanunda öngörülen vergilerin tam veya kısmi kurulumundan veya ödemesinden kanun tarafından öngörülen süre sınırları içerisinde bir iadeyi bildirmekten bilerek imtina ederek veya vergilendirilebilir miktarları bilerek saklayarak veya herhangi bir başka hileli hareketle hileli bir şekilde kaçan veya kaçmaya çalışan herkese uygulanır. Para cezasına çarptırılabilir hareketin bu oldukça geniş tanımı, Fransız ceza mahkemelerinin neden daimi bir kuruluşun varlığını bildirmemenin veya yanlış vergi devri politikasının para cezasına yol açabileceğine hükmetmesini açıklar.

Daniel Gutmann, **Can Tax Planning Be Criminal? Domestic and International Perspective**, (çevrimiçi) <http://www.ibdt.com.br/material/arquivos/Biblioteca/Daniel%20Gutmann.pdf> , (Erişim Tarihi: 01.05.2016), s.4.

Fransız vergi hukukunda; normal olmayan davranış karinesi (présomption d'anormalité) hüküm altına alınmıştır Bu karine, vergi idaresine; gider, zarar ve şirket çıkarına uyumlu olmayan gelirden vazgeçme uygulamalarından kaynaklanan matrah farklarını ekleme yetkisini vermektedir. Genel Vergi Kanunu (Côte Général des Impôts – CGI) m. 57'de ise Fransız şirketlerinin yabancı iştiraklerine aşırı faizlerin ödenmesi durumunda, normal olmayan finansal ilişkileri düzeltme yetkisi vermektedir.

Kanundan doğan hakların kötüye kullanımı ile ilgili kurumları düzenleyen hükümlerin vergi kanunlarında yer aldığı Fransa'da CGI m.64 vergi idaresine, vergisel işlemlerde, kar transferini gizleyen açık ve devamlılık arzeden davranışları dikkate almama yetkisi vermektedir. Kanuna karşı özelliğini taşıyan işlemleri de kapsayan bu hüküm, ispat yükünü vergi idaresine yüklemektedir. Aynı madde hükmüne göre, grup şirketleri arasındaki borçlanma işlemlerinde uygulanmayan indirimleri aşabilmek için peçeleme yoluyla üçüncü bir şirket üzerinden kullandırılan borçların tespiti durumunda ise indirilen tutarların matraha eklenmesi idarenin yetkisindedir.

Saygın Eyüpgiller, “Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması”, **Legal Mali Hukuk**, Aralık 2006 (Çevrimiçi) <http://legalbank.net/belge/mukellef-haklari-ve-hakkin-kotuye-kullanilmasi/824318>,

Ekonomik yaklaşımın incelenmesinde Alman vergi hukuku bölgesi açısından Almanya'daki gelişmeler özel bir önem taşırken, diğer gruptaki birçok ülke için ise Fransa bir örnek teşkil etmektedir. Alman vergi hukuku bölgesinde (Almanya ve Avusturya'da) vergi hukukunda kaçınmanın önlenmesine yönelik (hukuki açıdan önemleri tartışmalı) ekonomik yaklaşım ilkesi temelinde şekillenmiş kurallar yer almaktadır¹¹.

Anglo – Amerikan hukukunun etkin olduğu ülkelerde, vergiden kaçınma ile mücadelede Roma Hukuku kökenli kanuna karşı hile öğretisinin yerini, özün biçime üstünlüğü öğretisi almaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak kara Avrupası Hukukunda yer alan ekonomik yaklaşımın Anglo – Amerikan vergi hukukundaki karşılığının ekonomik öz öğretisi olduğunu savunmak mümkündür. Diğer bir ifadeyle Anglo – Amerikan Hukuku evresinde vergiden kaçınma ile mücadelede uygulama alanı bulan ekonomik öz öğretisi, Enno Becker tarafından ortaya konulan ekonomik yaklaşım ilkesine karşılık gelmektedir¹².

Anglo - Amerikan hukuku alanında ABD mahkemeleri ekonomik öz öğretisi temelinde vergiden kaçınma alanlarında liderlik ve öncülük etmektedir. Birleşik Krallık 'ta ise Ramsay öğretisi aynı doğrultuda kurgulanmış bir öğreti olarak kabul edilmektedir¹³.

(Erişim Tarihi 22.05.2016); Avi-Yonah, **Tax Avoidance, Global Perspectives on Income Taxation Law**, ss.105 – 106.

¹¹ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 23; 42- 43; 61 – 62; Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.27; Avi-Yonah, **Tax Avoidance, Global Perspectives on Income Taxation Law**, ss.105 – 106.

¹² Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, ss. 42 – 43; Roman Seer, Gestaltungsmisbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht – Einführung und Rechtfertigung des Themas, **Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht**, ed. Rainer Hüttemann, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2010, s.7.

¹³ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, ss. 42 – 43; 61 – 62.

3.1. KARA AVRUPASI HUKUKUNDA ULUSAL UYGULAMALAR

Ekonomik yaklaşım ilkesi Kara Avrupası Hukukunda Alman hukukunun egemen olduğu ülkelerin vergi mevzuatlarında yer bulmaktadır. Bu kapsamda özellikle Almanya, Avusturya ve Türkiye’de vergi hukuku sistemlerinde ekonomik yaklaşım ilkesine yer verildiği gözlenmektedir. Üç ülkeye ek olarak İsviçre vergi hukukunda da kısmi bir ekonomik yaklaşım ilkesinden söz etmek mümkündür. İsviçre vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi vergiden kaçınma ile sınırlı bir uygulama alanı bulmaktadır. Bu nedenle çalışmada İsviçre ile ilgili inceleme ikinci bölümde yer alan kaçınma öğretisi kapsamı ile sınırlı tutulmuştur. Ekonomik yaklaşım ilkesinin Türk vergi hukuku kapsamında incelenmesi ise izleyen (dördüncü) bölümün konusudur.

Ekonomik yaklaşım ilkesi yukarıda sayılan nedenlerle Kara Avrupası Hukuku kapsamında Almanya ve Avusturya mevzuatları üzerinden incelenecektir.

3.1.1. Almanya

Alman vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi ile ilgili düzenlemeler, 1 Ocak 1977 tarihinde yürürlüğe giren Alman Vergi Usul Kanununda (Abgabenordnung - AO) yer almaktadır¹⁴. Alman vergi hukukunun önceki düzenlemeleri olan RAO ve StAnpG’de söz konusu olduğu gibi AO m.39, m.40, m.41 ve m.42 ile ekonomik yaklaşım temelinde oluşturulan hükümleri içermektedir. Ancak AO’da geleneksel ekonomik yaklaşıma yönelik kapsayıcı genel bir hüküm yer almamaktadır. Kanun koyucu, ekonomik yaklaşımın genel ilke olarak kanunlarda yer alması gerektiği yönündeki geleneksel anlayışı terk etmiştir. Ekonomik yaklaşımda söz konusu olanın, genel bir yorumlama ilkesi olduğu ve bu ilkenin vergi hukukunda başka hukuk alanlarında olduğu gibi kanunlara dâhil edilmesine gerek olmadığı

¹⁴ Esasen AO’nun hazırlık sürecinde bir yandan vergisel hükümlerin StAnpG m.1/2’ye uygun şekilde ekonomik açıdan yorumlamasını ve diğer yandan olguların StAnpG m.1/3 uyarınca ekonomik açıdan irdelenmesini kanun metnine alma yönünde düzenleme yapılmıştır. Ancak sonuç olarak bundan vazgeçilmiştir. Bu kapsamda Alman vergi hukukunda doğrudan ekonomik yaklaşım lafzı yerine yöntemsel bağlantısı bulunan dört maddeye yer verilmiştir.

görüşü baskın gelmiştir. Alman Federal Vergi Mahkemesi (Bundesfinanzhof) ve vergi hukuku öğretisi de bu tercihi uygun bulmaktadır¹⁵.

Yürürlükte olan düzenlemede AO m.39, m.40, m.41 ve m.42; mali güç temelinde ve ekonomik yaklaşım kapsamında vergisel olguların ekonomik veya diğer gerçek niteliklerinin dikkate alınması yönünde birbirini tamamlayıcı kuralları içermektedir¹⁶.

Bu kapsamda Alman vergi hukukunda ekonomik yaklaşım; mülkiyetin ekonomik açıdan tanımlanmasına ilişkin hükümlerde (AO m.39); kanuna veya ahlaka aykırı işlemlerin ekonomik sonuçlarının dikkate alınmasına yönelik hükümlerde (AO m.40); geçersiz hukuki işlemlere ve muvazaaya yönelik hükümlerde (AO m.41); özel hukuktaki düzenleme olanaklarının vergisel çıkar elde etmek amacıyla kötüye kullanılmasına yönelik hükümlerde (AO m.42) somutlaşmaktadır¹⁷.

3.1.1.1.Malların ve Hakların Mülkiyetinin Ekonomik Açıdan Belirlenmesi AO m.39 (Ekonomik Mülkiyet)

AO m.39 malların mülkiyetinin vergisel açıdan belirlenmesi için genel bir kural içermektedir. Bu kural, münferit vergi kuralının anlamından aksi bir durum ortaya çıkmadığı sürece, tüm vergi türleri için geçerlidir¹⁸.

“Niteleme¹⁹” başlıklı AO madde 39 şu şekildedir²⁰:

¹⁵ Mustafa Akkaya, Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alman Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, s.30; Christian Möller, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungs- und -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, Berlin, Duncker & Humblot, 1997, ss.71 – 72; Martin Schiessl, Form and Substance in Tax Law: Germany, **IFA Cahiers de Droit Fiscal International**, Volume 87a, 2002, (Çevrimiçi) <https://online.ibfd.org/>, 05.02.2016, s.291.

¹⁶ Klaus Tipke; v.d., **Steuerrecht**, Köln, Verlag Dr.OttoSchmidt, 2013, s.196; Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.291.

¹⁷ Moris Lehner, Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm, **Festschrift für Klaus Tipke - Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion**, Ed. Joachim Lang, Köln, Dr. Otto Schmidt KG, 1995, s.243.

¹⁸ Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.205.

¹⁹ Bağlanma

²⁰ § 39 Zurechnung:

(1) Wirtschaftsgüter sind dem Eigentümer zuzurechnen.

(2) Abweichend von Absatz 1 gelten die folgenden Vorschriften:

(1) *Mal ve haklar sahibine atfedilir – bağlanır.*

(2) *1. fıkradaki hüküme bağlı olmaksızın aşağıdaki hükümler uygulanır:*

1. *Ekonomik kullanım ömrü içinde sahibinden başka bir kişi, bir mal üzerinde etkin bir biçimde denetime sahip ise bu durumda kural olarak söz konusu malın mülkiyeti bu kişiye yüklenir. Malın mülkiyeti; güvene dayalı ilişki durumunda ekonomik maldan yararlanan kişiye, malın güvenliğinin sağlanması amacıyla mülkiyetin aktarılması durumunda güvenliği sağlayacak kişiye, asli zilyetlik durumunda ise asli zilyete yüklenir.*

2. *Müşterek mülkiyet halinde, vergilendirme ortakların payları oranında gerçekleşir.*

Malların ve hakların vergi yükümlüsünün mülkiyetine yüklenmesi vergilendirme ilişkisinin kurulmasında belirleyicidir. Bu tür nitelendirmeler mali gücün ve vergiye konu varlığın tespiti için bir bağlantı noktası oluşturmaktadır. Her ne kadar bu kişi özel hukuk açısından malik veya zilyet olmasa da vergi kanunun amacına uygun olarak malın sahibi olarak kabul edilecektir. Ekonomik mülkiyet olarak da adlandırılan bu durum, ekonomik yaklaşımın bir sonucudur²¹.

AO m.39 mülkiyetin ekonomik açıdan belirlenmesinin hukuki açıdan formüle edilmiş şeklidir. AO m.39'da somutlaşmış olan ekonomik açıdan mülkiyet hakkına

1. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. Bei Treuhandverhältnissen sind die Wirtschaftsgüter dem Treugeber, beim Sicherungseigentum dem Sicherungsgeber und beim Eigenbesitz dem Eigenbesitzer zuzurechnen.

2. Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.

(Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/39.html, (Erişim Tarihi: 15.3.2016).

Section 39 Attribution:

(1) Economic goods shall be attributable to the owner.

(2) Notwithstanding the provisions of subsection (1) above, the following provisions shall apply:

1. Where a person other than the owner exercises effective control over an economic good in such a way that he can, as a rule, economically exclude the owner from affecting the economic good during the normal period of its useful life, the economic good shall be attributable to this person. In the case of fiduciary relationships, the economic goods shall be attributable to the beneficiary, in the case of transferred ownerships for security purposes to the security provider, and in the case of proprietary possessions to the proprietary possessor.

2. Economic goods to which several persons are jointly entitled shall be attributable proportionally to the participants insofar as taxation requires separate attribution.

(Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0252 (Erişim Tarihi: 15.3.2016).

²¹ Urbas, **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, s.214; Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.205.

ilişkin vergi hukuku alanında özel (özel hukuktan farklı bir mülkiyet ilişkisi temelinde) bir kuraldır.

AO m.39 malların ve hakların mülkiyetinin başkasına yüklenmesi için önce özel hukuktaki mülkiyet kuralına bağlantı kurmaktadır. Bu kapsamda AO m.39/1 uyarınca mallar ve haklar kural olarak malike özgülenmelidir²².

AO m.39/2 özel hukuk alanında var olan mülkiyet ilişkisini vergi hukuku alanında genişletmektedir. Buna göre eğer bir kişi, malın olağan ekonomik ömrü içerisinde, malikin mal üzerindeki etkisini ekonomik anlamda ortadan kaldıracak şekilde hâkimiyet kurmuşsa, söz konusu malın mülkiyeti bu kişiye yüklenecektir. Burada mülkiyet veya hak vergi hukuku alanında, özel hukuk anlamındaki malikinden başka bir kişiye yüklenmektedir. Bu kişi maldan ekonomik anlamda fayda elde etme olasılığına sahip kişidir. Kanun koyucu bu ifade ile vergi hukuku kapsamında mülkiyet kavramı oluşturmayan, ancak sadece malların nitelendirilmesine ilişkin ekonomik yaklaşımı tanımlayan ve ekonomik mülkiyet olarak ifade edilen hukuki düşünceyi ortaya koymaktadır. Buna göre örneğin malların devri esas olarak ekonomik mülkiyetin devri olarak değerlendirilmelidir ve mallar buna uygun olarak AO m.39/2-1 uyarınca ekonomik malike yüklenmektedir. Özel hukuktaki nitelendirmeden sapma gösteren ekonomik mülkiyette belirleyici olan, ekonomik durumdur. Bu kanuni tipiklik içerisinde Alman vergi yargısı uygulamaya ilişkin olay tiplerini somutlaştırmaktadır.

Finansal kiralama (leasing) durumu, malların ekonomik açıdan özgülenmesine ilişkin tipik bir örnektir. Benzer şekilde nifa hakkı sahipleri ve kiracılara bırakılan malların mülkiyeti vergisel açıdan bunlara yüklenmektedir (ancak duruma göre bunlara elde edilen gelirler dâhil edilmektedir). Bununla birlikte, konut ve yaşam birliği içerisinde sürekli kullanım sözleşmesi durumlarında ekonomik mülkiyetin söz konusu olmadığı ifade edilmektedir. Ancak kiracı, uzun süreli kira ilişkisinin sonunda mülkü veya araziyi piyasa değeri üzerinden satın alabiliyorsa, bu durumda binanın ekonomik maliki olarak kabul edilmektedir²³.

²² Tipke; v.d., **Steuerecht**, s.205.

²³ Tipke; v.d., **Steuerecht**, s.206.

Malın mülkiyeti; güvenliğinin sağlanması amacıyla mülkiyetin aktarılması durumunda güvenliği sağlayana, asli zilyetlikte²⁴ ise asli zilyete yüklenmektedir (AO m.39/2-1)²⁵.

Son olarak, birden fazla kişiye ait olan malların mülkiyeti, eğer vergilendirme açısından ayrı ayrı değerlendirilmeleri gerekiyorsa, hissedarlara payları oranında yüklenmektedir (AO m.39/2-2)²⁶.

3.1.1.2. Hukuka veya Kamu Düzenine Aykırı Davranışlar (AO m.40)

Alman vergi hukukunda, vergiyi doğuran olayı ortaya çıkartan bir davranışın, kanuni bir yasağı ihlal edip etmediği veya kamu düzenine aykırı olup olmadığının vergilendirme ilişkisi açısından bir belirleyiciliği yoktur. Bu durum ile ilgili “Hukuka ya da kamu düzenine aykırı eylemler” başlıklı AO m.40 şu şekildedir²⁷:

Bir işlemin tamamen veya kısmen kanuni düzelmemelere aykırı olması, kanun tarafından yasaklanmış olması veya kamu düzenine aykırı olması vergilendirilmesi için önem taşımamaktadır.

AO m. 40 ekonomik yaklaşımın kuramsal boyutunun ele alındığı çalışmanın ikinci bölümde yer alan hukuka ve ahlaka aykırı işlemlerin vergilendirilmesi temelinde oluşturulmuş bir düzenleme niteliğindedir. AO m.40’tan kanuna veya kamu düzenine aykırı davranışların (vergiyi doğuran olaya neden olması durumunda) vergilendirileceği sonucu çıkmaktadır.

²⁴ Alman Medeni Kanunu m.872.

²⁵ Tipke; v.d., **Steuerrecht**, ss.206 – 207.

²⁶ A.e., s.207.

²⁷ § 40 Gesetz- oder sittenwidriges Handeln

Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.

(Çevirimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/40.html, (Erişim Tarihi: 15.3.2016).

Section 40

Actions contrary to law or public policy

It shall be immaterial for taxation when an action that is completely or partly taxable violates a statutory regulation or prohibition or is contrary to public policy.

(Çevirimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0252, (Erişim Tarihi: 15.3.2016).

AO m.40 ile devletin yasaklanmış veya kamu düzenine aykırı bir işlemi vergilendirerek meşrulaştırdığı yönündeki itirazın önünü kesmeyi amaçlamaktadır. Bu tür işlemlerin ekonomik gerçeklik ile bağlantılarının kurulması yoluyla kanuna ve kamu düzenine uygun davranışların yanında kazanımlı duruma getirilmemesi ve mali gücün eşit şekilde vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Kanuna aykırı faaliyetlerden elde edilen gelire devletin el koyması durumunda geri ödeme veya geri verme yükümlülüğü de ancak (ilgili vergi kanununun sistematığına uygun olarak) dikkate alınabilmektedir²⁸.

AO m.40 bazı özel durumlarda vergi yükümlüsü lehine de etki gösterebilmektedir. Hukuka veya kamu düzenine aykırı davranışla ilişkili giderler, safi gelirin tespitinde gider olarak nitelendirilip vergisel karı azaltıcı yönde etki doğurabilirler. AO m.40 tek taraflı etki göstermez. Mali güç ilkesi uyarınca eşit vergilendirme burada da devreye girmektedir²⁹.

AO m.40 vergi istisnaları alanında da etkili olmaktadır. Buna göre hiç kimse, hukuka veya kamu düzenine aykırı davranışın vergi istisnası olarak kabul edilmesi konusunda hak talep edemez. Bunun temel nedeni vergi istisnalarının toplumsal refaha ilişkin davranışları desteklemek veya ödüllendirmek amacı ile konulmasıdır. Münferit vergi istisnaları da bu amaca uygun olarak değerlendirilmelidir³⁰.

3.1.1.3. Geçersiz Hukuki İşlemler (AO m.41)

AO m.41 işlemlerin hukuki geçerlilikleri ile ekonomik açıdan geçerlilikleri arasında farklılık oluşması durumunda vergilendirmenin hangi esaslara göre yapılacağını düzenlemektedir³¹.

Geçersiz hukuki işlemler başlığını taşıyan AO m. 41 şu şekildedir³²:

²⁸ Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.197.

²⁹ Örnekler; cezai müeyyideye konu davranışlar nedeniyle işletmeye ilişkin tazminat yükümlülüklerine karşılık karı azaltıcı yedekler; Profesyonel futbolda faaliyet gösteren bir oyuncu aracısının olası cezai müeyyideye konu bir sözleşmeye rağmen indirilebilir vergi kesintisi; Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.197.

³⁰ “*Federal Vergi Mahkemesi, yapı hukukuna aykırı yapıların o dönemde geçerli olan konut vergi istisnalarını reddetmiştir* (Federal Vergi Gazetesi 1995, 875)”: Tipke; v.d., **Steuerrecht**, ss.197 – 198.

³¹ Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.195; Walter Hirschmann, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, Nürnberg, Nürnberg Üniversitesi Ekonomi ve Sosyal Bilimler Fakültesi Doktora Tezi, 1958, s.13.

³² § 41 Unwirksame Rechtsgeschäfte

(1) *Hukuki bir işlem geçersiz durumda ise veya sonradan geçersiz duruma gelir ise işlemin ekonomik sonucu meydana geldiği ölçüde bu geçersizlik durumu vergileme açısından bağlayıcı değildir.*

Vergi kanunlarında aksinin öngörüldüğü durumlarda bu hüküm uygulanmaz.

(2) *Danışıklı – muvazaalı işlemler ve eylemler vergileme açısından önemsizdir. Bir danışıklı – muvazaalı işlemin başka bir işlemi gizlemesi durumunda, gizlenen hukuki işlem vergilemede dikkate alınır.*

AO m.41/1 ile hukuki açıdan geçersiz işlem üzerinden sağlanan ekonomik faydanın veya çıkarın vergisel açıdan tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Geçersiz bir hukuki işlemin fiilen gerçekleşmesi, işleme taraf olanların mali güçlerini etkilemektedir. AO m.41/1-1 uyarınca taraflar, geçersiz hukuki işlemlerin ekonomik sonuçlarına (işlemlerin hukuki açıdan geçersiz olmasına rağmen) taraf olur ve gerçekleştirirlerse, bu durumda ve bu ölçüde geçersiz hukuki işlemler vergi hukukunda dikkate alınacaktır. Eğer bir hukuki işlem sonradan geçersiz hale gelirse, örneğin itiraz edilmesi, ortadan kalkmasına neden olan şartın gerçekleşmesi veya işlemi gerektirecek koşulun ortadan kalkması durumlarında da aynı şekilde gerçekleşen ekonomik durum dikkate alınacaktır³³.

(1) Ist ein Rechtsgeschäft unwirksam oder wird es unwirksam, so ist dies für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Dies gilt nicht, soweit sich aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt.

(2) Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind für die Besteuerung unerheblich. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend.

(Çevirimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_41.html, (Erişim Tarihi: 15.3.2016).

Section 41 Invalid legal transactions

(1) Where a legal transaction is or becomes invalid this shall be immaterial for taxation to the extent that and as long as the persons involved nevertheless allow the economic outcome of this legal transaction to occur and to remain. This shall not apply where the tax laws provide otherwise.

(2) Fictitious transactions and actions shall be immaterial for taxation. Where a fictitious transaction conceals another legal transaction, the concealed legal transaction shall be decisive for taxation.

(Çevirimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0252, (Erişim Tarihi: 15.3.2016).

³³ Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.195.

Ancak AO m.41/1-2 uyarınca eğer vergi kanunun aksi yönde bir hüküm içermesi durumunda, ilgili münferit olaylarda AO m.41/1-1 hükmü uygulanmayacaktır³⁴.

Englisch 'e göre AO m.41/1-1 uyarınca, baştan itibaren geçersiz olan veya sonradan geçersiz hale gelen, ancak öncesinde ekonomik olarak gerçekleştirilmiş olan bir hukuki işlemin ekonomik açıdan geri alınması, daha önce doğurmuş olduğu vergi alacağının ortada kalkmasına neden olmaktadır³⁵. Buna göre işlemin ekonomik açıdan geri alınması – özel hukuk etkisinden bağımsız olarak – geçmişe dönük vergisel etkisi olan bir olaydır. Ancak, vergi kanunlarından aksi bir kural ortaya çıkarsa bu sonuç (AO m.41/1-2 uyarınca) geçerli değildir. Bu nedenle, münferit olaylarda vergi kanunlarındaki özel düzenlemelerin AO m.41/1-1'den farklı bir vergisel sonuca götürüp götürmediğinin incelenmesi gerekmektedir³⁶.

AO m.41/2 uyarınca muvazaalı işlemler ekonomik bir etkiye neden olmadıklarından vergi hukuku alanında dikkate alınmazlar. Muvazaalı işlem, tarafların ekonomik faaliyetin ortaya çıkartacağı hukuki sonuçları arzu etmedikleri durumda söz konusudur. Vergisel anlamda dikkate alınmayan işlemler, belirli bir kazanımı sadece kurgulayan eylemlerdir. Ortada gerçek bir ekonomik sonuç yoktur. Ancak kurgusal bir işlem ekonomik sonucu gerçekleştiren başka bir hukuki işlemi gizliyorsa, bu durumda gizlenmiş olan hukuki işlem vergilendirme açısından dikkate alınacaktır³⁷.

Vergilendirme açısından kurgusal işlemlerin hukuki sonuçları ile gerçek ekonomik sonuçları birbirlerinde ayrılmalıdır. Vergi hukukunda dikkate alınacak olan gerçek ekonomik sonuçlardır. Vergi hukuku kurgusal işlemin hukuki boyutu ile bir bağlantı kurmaz. Vergi hukukunda söz konusu olan sahte ve gerçek ticari işlem niyeti arasındaki karşıtlık değil, kurgulanmış ekonomik sonuç ile gerçek ekonomik

³⁴ Englisch buna örnek olarak vergi yükümlülerinin Alman Gelir Vergisi Kanunu m.26 uyarınca sadece Alman medeni hukukuna göre geçerli bir evlilik içerisinde iseler, birlikte değerlendirilebileceğini göstermektedir.

Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.195.

³⁵ Ancak özellikle süreklilik arz eden vergilerde maddi hukuksal olarak gerekli olan vergisel uyarlamalar sürekli geriye dönük olarak gerçekleştirilemez.

³⁶ Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.195.

³⁷ Bu durum, muvazaaya ilişkin medeni hukuktaki uygulamaya karşılık gelmektedir. Gizlenen işlem gere vergi hukuku (ekonomik sonucun ortaya çıkması şartıyla) gerekse medeni hukuk alanında (geçerlilik koşullarını sağlamak şartıyla) geçerlidir.

Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.196.

sonuç arasındaki karşıtlıktır. Bu nedenle AO m.41/2 uyarınca kurgusal veya gizli işlemin yerine ekonomik sonucu gerçekleştirilen hukuki işlem vergisel anlamda dikkate alınmaktadır. Bu durum işlemin AO m.41/1 uyarınca olası özel hukuk alanındaki geçersizliğine etki etmemektedir³⁸.

Bir işlem hukuki açıdan geçerli ancak fiili olarak gerçekleştirilmemişse, bu durumda vergi hukuku açısından önemsizdir. Ekonomik gerçekliğin önemli olduğu yönündeki ilkenin bu sonucu, kanunda bu şekilde ifade edilmemiştir; AO m.41 bu açıdan eleştirilmektedir. Ancak vergi kuralları ekonomik içeriğe değil de hukuki biçimlere bağlandığı durumlarda bu kural uygulama alanı bulmamaktadır³⁹.

Vergilendirme ilişkisinde dikkate alınacak olan ekonomik gerçeklik olduğundan, anlaşmaların önceki bir tarihle düzenlenmesi (yanlış bir tarih vermek) ve anlaşmaların geriye dönük geçerlilik kazanması (geriye dönük etkiyle geçerli olması) vergi hukuku açısından önemsizdir. Eski tarihte veya geriye dönük geçerlilik kazandığı tarihte ekonomik gerçekleşme eksiktir. Vergisel açıdan hukuki işlemin nitelendirilmesinde belirleyici olan, tarafların işlemi gerçekten nasıl uyguladıkları ve ekonomik açıdan fayda elde edip etmedikleridir. Bu temel düşüncenin de AO m.41 belirtilmemiş olması maddeye yönelik bir eleştiridir⁴⁰.

³⁸ Bu durum özellikle karaborsa olarak tabir edilen işlemler için geçerlidir.

Bu kapsamda sahte işlemler ile muvazaa arasındaki ayırımı yapmak gerekebilmektedir. Kuramsal yaklaşımda AO m.41/2 uygulamaları ile vergiden kaçınmaya yönelik AO m.42 uygulamaları birbirlerinin yerine geçebilmektedir. Nispi muvazaa özellikle kötüye kullanılan (özellikle sirküler, karmaşık ve kişilerden oluşan örgü ile yapılandırılmış bir işlem dizisi şeklinde) özel hukuk düzenlemesi üzerinden gerçekleştirilebilmektedir. Oysa sahte işlemde, taraflar anlaşmadaki gerekli sonuçları özellikle elde etmek istememektedirler. Ancak uygulamada, Alman Federal Vergi Mahkemesinin kararı açık bir ayırım yapmayı zorlaştırmaktadır. Buna göre örneğin daha önce yapılmış olan ödemelerin ortak bir planın gerçekleşmesi olarak geri ödenmesi, AO m.41/2 uyarınca ayırım yapılmaksızın olası bir sahte işlem olarak nitelendirilir. Burada önemli olan, geri ödemenin gizli olarak ve her hangi bir hukuksal nedene dayanmaksızın mı yapıldığı (sahte faaliyet) yoksa açık olarak düzenlemeye ilave şekilde eklenmiş özel hukuka ilişkisi (belki de nispi muvazaa) ile mi yapıldığıdır. Doğru şekilde nitelendirme de anlamsız değildir; buna göre örneğin sadece AO m.41/2 aynı zamanda vergi yükümlüsü lehine etki gösterir.

Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.196.

³⁹ Florian Haase, Daniela Steierberg, **German Law Accessible Tax Law in Germany**, München, C.H.Beck, 2016, ss.166 – 173; Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.196.

⁴⁰ Haase, Steierberg, **German Law Accessible Tax Law in Germany**, ss.166 – 173; Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.197.

3.1.1.4. Vergi Planlaması Hakkının Kötüye Kullanılması (AO m.42)

Vergiden kaçınma Alman vergi hukukunda 20. yüzyılın başında itibaren tartışılabilen, bir konudur⁴¹.

Alman vergi hukukunda vergiden kaçınmaya olan bu olağanüstü ilgiyi şu dört durum tetiklemiştir: 2. Dünya Savaşı sonrası vergi yükündeki keskin artış; vergi sistemindeki merkezileşme; vergi idaresinin gelişimi ve vergi alanında uzmanlaşan hâkimler; hepsinin ötesinde oluşturulan ekonomik yaklaşım ve uzantısı olan vergi hukukunda kanuna karşı hilenin önüne geçmeyi amaçlayan düzenlemeler temelinde genel kurallarının oluşturulması⁴². Nitekim 1977 tarihli Alman Vergi Usul Kanunu'nda (AO) kaçınma karşıtı bir kuralın gerekli olduğu sonucuna varılmıştır⁴³.

Vergisel yükümlülükten hukuki düzenleme (vergi planlaması) olanaklarının kötüye kullanılması yoluyla kurtulma, (önceki bölümde ifade edildiği üzere) kanuna karşı hilenin bir alt türüdür. Burada vergi yükümlüsü, bir olayı o şekilde düzenlemektedir ki, vergi kanununun lafzına aykırı bir durum ortaya

⁴¹ Ulrich Palm, Germany, **A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance** Ed. Karen Brown, Hollanda, Springer, 2010, ss.166 – 167.

⁴² Ekonomik yaklaşım ilkesinin çıkış noktası olarak kabul edilen RAO (1919) m.4 şu şekildedir: “*Vergi kanunlarının yorumlanmasında amacı, ekonomik anlamı ve ilişkilerin gelişimi dikkate alınmalıdır.*”

Vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik gene kuralların çıkış noktası olarak kabul edilen RAO (1919) m.5 ise şu şekildedir:

“(1) Vergi yükümlülüğü hukuki biçim ve özgürlüklerin kötüye kullanımı yolu (suiistimali) ile atlatılmaz veya azaltılamaz. (2) 1. Paragraf bağlamında şu durumlarda hakkın kötüye kullanımı (suiistimali) söz konusudur; 1. Ekonomik işlemler, olgular ve durumlar üzerinde uygun düzenlemeler çerçevesinde kanunla vergi tahakkuk ettirildiğinde uygunsuz veya alışılmadık hukuki biçimler tercih edildiğinde veya vergiden kaçınma amacıyla hukuki işlemlere kalkışıldığında ve 2. İşlemin durum, tasarım ve kademelerine göre iştirak edenlerin ekonomik sonucu, ekonomik işlem, olgu veya durumlara uygun bir düzenlemenin tercih edilmiş olması halinde ortaya çıkacak olanla büyük ölçüde aynı olduğunda ve ayrıca 3. Seçilen yöntemin olası hukuki dezavantajları ilgisiz veya az ilgili olduğunda. (3) Hakkın kötüye kullanımı (suiistimal) söz konusu olduğunda seçilen biçimler vergilendirmeye ilgisiz olacaktır. Vergiler ekonomik işlemler, olgular ve durumlara uygun bir düzenlemeyle tahakkuk ettirilecektir. Vergiler, hâlihazırda ilgili olarak değerlendirilen önlemlere göre ödendiğinde ve bu önlemlerin geçersiz olduğu kararı nihai ve sonuç niteliğinde olduğunda başvuruyla geri ödenecektir.”

Deutsches Reichsgesetzblatt, 13 Aralık 1919, (Çevrimiçi) <http://alex.onb.ac.at/cgi-content/alex?aid=dra&datum=1919&page=2196&size=45>, (Erişim Tarihi: 15.3.2016).

⁴³ Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.299; Palm, **Germany**, s. 175; Ekkehart Reimer, “Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context”, **National Report: 2016 Annual Conference of the European Association of Tax Law Professors (EATLP)**, Mart 2016, s. 2, (Çevrimiçi) http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2780120, (Erişim Tarihi: 23.05.2016).

çıkılmamakta ancak kanunun amacına aykırı şekilde kendisi için uygun bir hukuki sonuç oluşmasını sağlamaktadır. İşte AO m.42 bu tür düzenlemeleri amaca uygun bir ekonomik yaklaşım ile engellemeyi ve böylece vergi kanunun amacına uygun olarak vergi yükünün mali güç temelinde adil ve eşit dağılımını güvence altına almayı amaçlamaktadır. Almanya Federal Anayasa Mahkemesi⁴⁴ eşitlik ve mali güç anayasal ilkelerinin egemenliğinde, vergiden kaçınmayla mücadeleyi vergi idaresi için kanuni ve anayasal bir görev olarak belirlemektedir⁴⁵.

Kaçınmanın, amaçsal yorum üzerinden önlenmesi durumunda, genel bir vergiden kaçınma kuralının uygulanmasına gereksinim duyulmamaktadır. AO m.42, genel hüküm olarak vergiden kaçınma eylemini tanımlamakta (soyut olay) ve bu davranışına bağlanan hukuki sonucu içermektedir. Bu esaslar temelinde AO m.42'nin vergi kanunlarının amaçsal yorumlanması yönteminin ötesinde bağımsız bir yöntem geliştirmesinin gerekli olup olmadığı tartışmalara konu olmuştur. Vergiden kaçınmanın amaçsal yorum ile mi, yoksa AO m.42'nin uygulanması ile önlenebileceği yönündeki tartışmalar kanun koyucu tarafından AO m.42 üzerinden sona erdirilmiştir⁴⁶.

Öncelikle vergi idaresi, gerçekleşen somut maddi olayın AO m.42'de yer alan ölçütler temelinde vergiden kaçınmaya yönelik bir işlem olup olmadığını belirlemektedir. Vergi idaresi tarafından vergiden kaçınmanın tespiti durumunda mükellefin vergi mahkemesine itiraz için başvuru hakkı vardır. Vergi planlamasının nerede bittiğinin ve vergiden kaçınmanın nerede başladığının tespiti nihai olarak mahkemenin görevidir. En genel kapsamda hukukun üstünlüğü ilkesi vergi uygulamasında idare ve yargıyı sınırlandıran bir ilkedir. Bu anlamda özellikle temel haklara herhangi bir müdahale kanuni zeminine sahip olmalıdır. Bu kapsamda vergi idaresi ve mahkemeler sadece vergiden kaçınmayı tespit eden kanun yorumcularıdır. Bununla birlikte eşitlik ilkesinin egemenliği temelinde vergi idaresi vergilendirme alanında ayrımcı kararlar almamakla yükümlüdür. Bu nedenle hukuki kesinlik ve

⁴⁴ Bundesverfassungsgericht – BverfG.

⁴⁵ Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.199; Palm, **Germany**, ss. 172 – 173.

⁴⁶ Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.199.

belirlilik ilkleriyle belirlenen kanunun yorumlanma aralığı ve kıyas yasağı idarenin ve yargının yorum ve nitelendirme alanını sınırlamaktadır⁴⁷.

1977 yılında AO'nun oluşturulmasıyla kaçınmanın önlenmesine yönelik 1919 tarihli genel kural da yeniden tasarlanmıştır⁴⁸. Kaçınma ile ilgili maddenin 2008 öncesi yürürlükte olan ilk biçimi şu şekildedir⁴⁹:

(1) Vergi kanunu hukuki özgürlüklerin kötüye kullanımı (suiistimali) yolu ile atlatılmaz (dolanılmaz). Kötüye kullanım (suiistimal) durumunda vergilendirmeye konu işlem ekonomik içeriğe uygun olarak değerlendirilecektir.

(2) Kanunda aksi belirtilmediği sürece birinci fıkra uygulanır.

Ancak AO m.42 bu şekliyle pek çok açıdan eleştirilere konu olmuştur. İlgili kuralın kaçınmanın tespitinde hiçbir ölçütü içermemesi eleştirilerin merkezinde yer almıştır.

AO m.42'de yer alan "kötüye kullanım – suiistimal" ölçütünün içinin doldurulması hukuk bilimine ve uygulamaya bırakılmıştır. Ancak mahkemeler ve vergi idaresi kanunun etkin uygulanması açısından bu görevi yerine getirmede ilk aşamada başarısız olmuştur. Bununla birlikte hükmün, vergiden kaçınmanın önlenmesinde kayda değer bir başarı elde edemediği de eleştiri konusu olmuştur⁵⁰.

Yukarıda belirtilen nedenlerden ötürü söz konusu düzenleme kötüye kullanım kavramının içeriğini doldurma konusunda yetersiz kabul edilmiştir. Kısacası AO m.42'de yer alan kötüye kullanma (suiistimal) kanunda tanımlanmamıştır. Bu nedenle uygulama temelde Federal Mali Mahkeme (BFH) içtihatlarıyla zaman içinde şekillendirilmiştir. BFH; tek başına vergisel çıkarın kötüye kullanım olmadığını belirtmektedir. Kötüye kullanımdan söz edilebilmesi için, mükellefin ana amacının işin olağan akışı açısından uygunsuz – olağan dışı olması gerekmektedir. Bu durumda eğer olağan dışı – uygunsuz hukuki biçim herhangi bir ekonomik içerikten,

⁴⁷ Palm, **Germany**, s. 175; Haase, Steierberg, **German Law Accessible Tax Law in Germany**, ss.166 – 173

⁴⁸ Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, s. 4.

⁴⁹ Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.300; Palm, **Germany**, s. 175.

⁵⁰ Palm, **Germany**, ss. 175 – 176.

özden veya amaçtan yoksun ise ve daha düşük bir vergi yükü ortaya çıkarıyorsa o zaman vergiden kaçınma söz konusudur⁵¹.

Kanun koyucu daha açık ve etkin bir kural ihtiyacını göz önünde bulundurmuş ve 2008’de vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik yeni bir kanuni tanım geliştirmiştir⁵². 2008 yılında Alman Federal Meclisi başarısız olarak değerlendirilen AO m.42’nin yerine BFH içtihatları temelinde şekillenmiş bir kuralı yürürlüğe sokmuştur. Bu kanun hükmü, vergi mükellefi vergi planlamasına yönelik hukuki düzenleme seçeneklerini (vergi planlaması olanaklarını) kötüye kullanarak kanunu dolanmaya – atlatmaya çalıştığı durumlarda uygulanmaktadır. Yeni düzenleme ile birlikte kaçınma eyleminin tespiti çeşitli ölçütlere bağlanmıştır. Kaçınma, vergi mükellefi kanunun amaçlamadığı vergisel çıkarları sağlamak için uygunsuz hukuki biçimleri kullandığında ortaya çıkmaktadır. Hukuki işlemin bu kapsama girmesi halinde vergisel sonuçlar ekonomik içeriğe uygun olarak belirlenecektir. Ancak vergi mükellefinin işlemlerini destekleyen vergi dışı (temelde ekonomik) nedenlerin bulunması, işlem dolambaçlı da olsa AO m.42’nin uygulanmasını engelleyecektir⁵³.

2008 yılında yürürlüğe giren AO m.42’nin güncel hali şu şekildedir⁵⁴:

⁵¹ AO m.42 genellikle dar biçimde yorumlanmaktadır. BFH içtihadı bir daireden diğerine değişiklik göstermektedir. Örneğin 5. daire tüm öznel öğeleri reddederken 1. ve 3. daireler yalnızca kasıtlı bir girişimin değil, vergiden kaçınma niyetinin de kanıtlanmasını gerekli görmüştür.

Palm, **Germany**, ss. 167 – 169.

⁵² Bu tanım AO m.42/2’de yer almaktadır. Buna göre artık uygun hukuki biçime kıyasla vergi mükellefi veya üçüncü şahıs için kanunla amaçlanmayan vergisel çıkara yol açan uygunsuz hukuki seçeneklerin tercih edildiği durumla kaçınma olarak değerlendirilecektir. Ancak bu durum, ilgili olduğu görülen tercih edilen seçenek için mükellefin vergi dışı nedenlere ilişkin kanıt sunduğu durumlarda geçerli olmayacaktır.

Ayrıca vergiden kaçınmanın tanımına eklenen vergisel çıkarlar terimi ayrıca vergi kaçırma ve vergi suçlarının kanun tanımlarında da içerilmektedir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma arasındaki fark yalnızca gelir makamları açısından tarafından değil, kanun koyucu tarafından da giderek daha bulanıklaştırılmakta ve bu konu eleştirilere konu olmaktadır.

Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.300.

⁵³ Palm, **Germany**, ss. 167 – 169; Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.300; Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, s. 4; Brown, **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, s. 9.

⁵⁴ § 42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

(1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

Madde 42: Hukuki düzenleme (vergi planlaması) olanaklarının kötüye kullanılması
(1) Hukuki düzenleme (vergi planlaması) olanaklarının kötüye kullanımı yoluyla vergi kanunundan kaçınılamaz. Eğer hukuki olay, vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik özel bir vergi kanunu hükmünün koşullarını taşımakta ise, hukuki sonuçları ilgili özel hükme göre belirlenir. Aksi durumda 2. fıkra uyarınca kötüye kullanma durumu söz konusuysa, vergi ekonomik işlemlere uygun hukuki düzenlemeler dikkate alınarak tahakkuk eder.

(2) Uygun bir hukuki düzenlemeye kıyasla uygun olmayan (uygunsuz, belirsiz, yapay) bir hukuki düzenlemenin tercih edilmesinin vergi yükümlüsü veya üçüncü kişi lehinde vergisel çıkar ortaya çıkardığı durumlarda, bu vergisel çıkar kanunla amaçlanmamış ise hukuki düzenlemeyi kötüye kullanma söz konusudur. Eğer vergi yükümlüsü, seçilen hukuki düzenleme için koşulların bütünü dikkate alındığında vergi ile ilgili olmayan (vergisel çıkar dışında) önemli gerekçeler ortaya koyarsa bu durumda kötüye kullanma söz konusu değildir.”

(2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

(Çevirimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_42.html, (Erişim Tarihi 18.3.2016)

Section 42 Abuse of tax planning schemes

(1) It shall not be possible to circumvent tax legislation by abusing legal options for tax planning schemes. Where the element of an individual tax law's provision to prevent circumventions of tax has been fulfilled, the legal consequences shall be determined pursuant to that provision. Where this is not the case, the tax claim shall in the event of an abuse within the meaning of subsection (2) below arise in the same manner as it arises through the use of legal options appropriate to the economic transactions concerned.

(2) An abuse shall be deemed to exist where an inappropriate legal option is selected which, in comparison with an appropriate option, leads to tax advantages unintended by law for the taxpayer or a third party. This shall not apply where the taxpayer provides evidence of non-tax reasons for the selected option which are relevant when viewed from an overall perspective.

(Çevirimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0252, (Erişim Tarihi 18.3.2016)

[Bundesgesetzblatt \(BGBI Alman Federal Resmi Gazetesi\) 28.12.2007, Teil I 2007 Nr. 69., Jahressteuergesetz 2008.](#)

(Çevirimiçi)

http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?start=%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl107069.pdf%27%5D#_bgbl_%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl107069.pdf%27%5D_1478540762519,

(Erişim Tarihi 18.3.2016)

Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.26.

Söz konusu 2008 değişikliği kanun koyucunun vergiden kaçınmanın önlenmesinde saldırgan eğiliminin açık bir göstergesi olarak kabul edilmiştir⁵⁵. Bu durum Alman hükümetinin vergiden kaçınmayla mücadeleyi ciddiye aldığı şeklinde yorumlanmaktadır⁵⁶. 2008 yılındaki değişikliğinin ardından AO m.42 ile ilgili yeni bir değişiklik önerisi gündeme gelmemiştir⁵⁷.

Yeni hükümde kötüye kullanmanın (suiistimalin) tanımı belirlenmiş ve ölçütleri sırlanmıştır. Buna göre AO m.42/1-1 uyarınca, hukuki düzenleme olanaklarının kötüye kullanılması ile vergi kanunundan kaçınılamaz. AO m.42/2-1 uyarınca, vergi yükümlüsü veya üçüncü kişiler uygun olmayan hukuki bir düzenleme seçmişler ise ve bu durum uygun düzenlemeye kıyasla kanuni olarak amaçlanmayan bir vergisel çıkar sağlıyor ise ortada bir kötüye kullanım vardır. AO m.42'nin 2008 yılından bu yana geçerli olan yeni şekli mantıksal ve terminolojik açıdan eksik bulunmakta ve kapsamlı ve detaylı bir biçimde düşünülmemiş olması

⁵⁵ Pek çok akademisyene göre kanun koyucu yalnızca birkaç yıl içinde AO m.42'nin uygulanmasını iyileştirmede ikinci kez başarısız olmuştur. Çeşitli ciddi eleştirilere maruz kalan çok daha iddialı orijinal taslağın aksine, BFH Başkanının belirttiği gibi kaçınma kuralının en temel öğeleri değişmemiştir. Orijinal taslaftaki ifadeye göre kaçınma, vergisel çıkara yol açan alışılmadık bir hukuki yapının seçilmiş olduğu durumlarda var kabul edilecektir. Yeni hükümde kötüye kullanmanın (suiistimalin) tanımı değişmiş ve “alışılmadık” terimini “uygunsuz” terimiyle değiştirmiştir. Ancak bu terim açıkça “uygunsuzluk” için henüz açık bir tanım bulamamış olan BFH içtihadından alınmıştır. Ayrıca kimse hangi vergisel çıkarın kanunla amaçlanmadığını bilmemektedir. Bu nedenle AO m. m.42/2'de yer alan kötüye kullanma (suiistimal) teriminin kanuni tanımı mecburiyetten daha fazlası değildir. Hâkimlerin AO m. 42'yi yorumlama görevi belirsiz “uygunsuz” teriminin getirilmesiyle kolaylaştırılmamıştır. Sonuç olarak değişikliğin başlığı “Kuru Gürültü” olarak değerlendirilmektedir. Palm, **Germany**, ss. 177 – 178.

⁵⁶ Bu kapsamda Vergi Kaçakçılığı Mücadele Kanunu (Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz) Temmuz 2009'da yürürlüğe konulmuştu. İlgili yönetmeliği ise Eylül 2009'da düzenlenmiştir. Bu kanunun amacı sınır ötesi durumlarda, özellikle OECD standartları olmayan vergi cennetlerinin dâhil olduğu olaylarda, vergi kaçakçılığı ile mücadeleyi amaçlamaktadır. Ancak bu, vergi sistemini kötüye kullanan ve devleti aldatan küçük mükellef azınlığı arasındaki kedi – fare oyunundan bir sahne olarak kabul edilmektedir. Vergi limanlarını teşvik edenler küreselleşen dünyada mümkün olduğu sürece vergiden kaçınmaya yönelik özel düzenlemelerin kullanılmasına ve değiştirilmesine müdahale eden kanunlarla vergiden kaçınmak için daima yeni yollar bulacaktır. Bu değişen ve gelişen süreç vergi sistemini ciddi şekilde değiştiren ve ekonomik gerçekliği kavramasına olanak veren kapsamlı bir reform uygulanmadığı sürece sona ermeyecektir.

⁵⁷ Alman vergi hukukunda vergiden kaçınmanın kavramlaştırılmasında ve yorumlanmasında iki temel yaklaşımdan söz edilmektedir. İlk yaklaşım vergi idaresinin AO m.42'yi yorumlama şekli ile ilgilidir. Vergi idaresi AO m.42'yi genelde mükellefi caydırmak için kullanma eğilimindedir. Bu çerçevede özellikle tartışmalı konularda AO m.42'yi sıklıkla uygulayabilmektedir. Bu açıdan AO m.42 mükelleflerin aleyhine güçlü bir araç olarak kabul edilmektedir. İkinci yaklaşımda ise AO m.42'nin hukuksal ve yargısal yüzü birbirinden oldukça farklılaşmaktadır. Hâkimler (özellikle Münih esaslı BFH) kuralı dar bir alanda uygulamaktadırlar. Özellikle AO m.42/2'nin yeni tanımını içeren 2008 reformundan sonra bile bir kötüye kullanmanın kabulü konusunda hâkimler son derece çekingen davranmaktadır.

Palm, **Germany**, ss. 175 – 176; 191; Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, ss. 5 – 6.

bakımından eleştirilere konu olmaktadır. English bu kuralın şu açıklamalar temelinde yeniden düzenlenmesinin gerektiğine işaret etmektedir: Bir düzenlemenin uygun olup olmadığı, sadece kendisi tarafından ortaya çıkartılan ekonomik durum ile değerlendirilebilir, ancak burada sadece kaçınılmış olması olası olan kuralın amacına ve vergi yükünün azalmasına neden olan durumlara bakılmaktadır. Bu durum AO m.42/1-1'de yeterince ifade edilmemektedir. Ancak AO m.42/1-3'te ifade edilmektedir. Bütünsel plan ile birbirine bağlı olan zincirleme işlemlerde, uygunluğun çıkış noktası olarak belirleyici olan ekonomik amacın varlığı durumunun tespiti için bunların zincirleme etkileri toplanabilir. Ancak ekonomik davranışın kendisinin uygunluğuna ilişkin denetlenmesi güçtür⁵⁸.

AO m.42'nin uygulanmasında ölçütlere yönelik çeşitli somutlaştırmalar vardır. AO m.42'nin bu kapsamda yorumlanması için yargısal içtihadı ve ilgili bilimsel yazına başvurulmalıdır. Bu iki kaynak temel alınarak, aşağıdaki AO m.42'nin uygulanmasına ilişkin ölçütler ve güncel tartışmalar ortaya konulmaktadır⁵⁹.

3.1.1.4.1. Vergi Planlaması Hakkının Kötüye Kullanımının Ölçütleri

AO m.42 çerçevesinde kaçınmanın varlığı çeşitli ölçütlere bağlanmıştır⁶⁰. Söz konusu ölçütler; düzenlemenin uygunsuz olması, bir vergisel çıkarın varlığı, söz konusu çıkarın kanunun amacına aykırı olması, vergiden kaçınma niyetinin varlığı ve vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik özel kuralın uygulama alanı bulmaması olarak sıralanmaktadır⁶¹.

3.1.1.4.1.1. Uygunsuzluk Ölçütü

AO m.42'nin önceki şeklinin en çok eleştirilen yanı kötüye kullanma çekirdek kavramının tanımını ve ölçütlerini içermemesidir. Bu çerçevede AO

⁵⁸ Tipke; v.d., *Steuerrecht*, s.202.

⁵⁹ Reimer, *Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context*, s. 7.

⁶⁰ AO m.42'nin uygulanmasına ilişkin Federal Maliye Bakanlığı bu ölçütler için önemli olanın ilgili vergi türünün ilkeleri ve alt ilkelerinde içerilen değerler olduğunu ifade etmektedir.

⁶¹ Reimer, *Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context*, s. 7.

m.42/1'in somut maddi olayları kavramada uygun olmayan bir düzenleme içeriğine sahip olduğu ve kuralın sadece vergi yükümlüsünün ahlak anlayışına indirildiğini şeklinde sert eleştirilere konu olmuştur. Diğer yandan bu eleştiriler büyük ölçüde abartılı ve yersiz olarak kabul edilmiştir. Örneğin “hukuki düzenleme”, “uygunsuzluk” ve “vergiden kaçınma”, ve bunların değerlendirilmesi mevcut olayın ekonomik açıdan değerlendirilmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Bu açıdan düzenlemede yer alan hukuki olay özelliklerinin daha ayrıntılı olarak somutlaştırılmamış olması, hukuki açıdan eleştirilmemelidir görüşü ileri sürülmektedir. Çünkü söz konusu soyut hukuki olay özelliklerinin içeriğinin yorumlama ile somut olayda açığa çıkartılması gerekmektedir⁶².

Yeni düzenleme BFH içtihatları ile belirlenen ölçütlerin kaçınmanın tanımına eklenmesi şeklindedir. Önceki düzenlemeye yönelik içtihatlar da bu kapsamda kanuni ölçütlerin yorumlanması için bir kılavuz olarak kullanılabilir. AO m.42'de vergiden kaçınma belirsiz ve uygunsuz⁶³ terimiyle tanımlanmaktadır. Burada cevaplanması gereken soru şudur: Uygunsuz hukuki biçim nedir ve uygun hukuki biçimin ölçütleri nelerdir? Alman vergi hukuku öğretisinin ve yargısının temel uğraş konularından biri bu sorulara yanıt bulmaktır. Kanun koyucu şimdiye kadar uygunsuzluğun açık bir tanımını ortaya koymamıştır. Kayda değer çabalara karşın bilimsel tartışmalar uygunsuzluk için belirli bir tanım geliştirememiştir. BFH'nin çabaları ve yazındaki “uygunsuz” ifadesine yönelik tanımlama girişimleri tatmin edici olmamış veya en azından henüz genel kabul görmemiştir⁶⁴.

Bu tanım belirsizliğine rağmen hukuki düzenlemenin uygunsuzluğu koşulu, vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik kuralın hem eski hem de yeni halinde temel unsuru oluşturmaktadır. Özellikle bu ölçütün açığa kavuşturulması, kanun koyucunun isteğine göre kaçınmanın önlenmesine yönelik hükmünün etkinliğini arttırmaya katkı sağlayacaktır⁶⁵.

⁶² Christos Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, Regensburg Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, Regensburg, 2013, ss.58 – 59.

⁶³ Unangemessen

⁶⁴ Palm, **Germany**, ss. 167 – 169.

⁶⁵ Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, s.62.

Tipke tarafından savunulan uygunluk ölçütüne göre; işlemde vergisel çıkar sağlama amacı yok sayıldığında ortada anlamlı bir ekonomik bütünlük ve amaç varsa işlem uygun ve ölçülü bir işlemdir. Ortada kötüye kullanma yoktur. Bunun karşısında vergisel çıkar sağlama amacı dışarıda tutulduğunda işlemde anlamlı bir ekonomik amaç kalmıyorsa seçilen hukuki biçim uygunsuzdur. Ortada hakkın kötüye kullanımı vardır⁶⁶.

Bu kapsamda vergisel çıkar elde etmeye yönelik tüm hukuki düzenlemeler kendi başına kaçınma niteliğinde değildir. Bu düzenlemelerde uygunsuzluk koşulu için şu somut özellikler aranmalıdır⁶⁷:

- Ekonomik amaçtan yoksun,
- Dolambaçlı, karmaşık külfetli,
- Yapay,
- Gereksiz veya kullanışsız,
- Etkisiz veya verimsiz,

Söz konusu ölçütlerin ötesinde vergi idaresi kaçınma niteliğindeki bir düzenlemenin özelliklerinin belirlenmesi için gösterge olarak çeşitli örnekler oluşturmuştur. Buna göre:

- ✓ İşlem ile ilgisiz, üçüncü bir taraf düzenlemeyi sadece vergisel çıkar sağlamak için yapmamış, ekonomik durumları ve işlemin hedefini ve amacını hesaba katmış olmalıdır,
- ✓ Aile üyeleri veya ilgili diğer kişiler/şirketler arasındaki işlemlerin yalnızca vergisel amaçlarla gerçekleştirilmiş.
- ✓ Kazanımların veya varlıkların üçüncü bir şahsa geçişi veya aktarımı yalnızca vergisel amaçlarla gerçekleştirilmiş.

Vergi idaresinin uygun olmayan işlemlere ilişkin AO m.42 açısından verdiği önem, koşulun yeni düzenlemenin kapsamına dâhil edilmesinin ancak aynı zamanda bir tanımlama içermemesine neden olmuştur. Bunun temelinde yatan amaç, uygun olmayan işlemleri tipikleştirmektir. Kanun koyucu tarafından belirli ekonomik

⁶⁶ Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.203; Akkaya, **Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu**, s.40.

⁶⁷ Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, s. 8.

amaçlara ulaşmak için gerekli şartlara uygun olmayan her bir düzenleme, alışılmadık olarak değerlendirilmektedir. Ancak bu görüşe karşılık şiddetli tepkiler oluşmuştur. Buna ek olarak, bu durumun vergide kaçınma durumunun katılaşmasına neden olacağı ve bu kapsamda hukuk düzeninin gelişimine engel olacağı yönünde bir endişe söz konusu olmuştur⁶⁸.

Uygunsuzluk ölçütünün içeriği, BFH tarafından geliştirilen formül üzerinden de açıklığa kavuşturulmaktadır. Bu formüle göre vergisel düzenleme olanaklarının kötüye kullanılması, eğer seçilen hukuki düzenlemede aşağıdaki koşullar ortaya çıkıyorsa söz konusudur:

- Düzenleme vergisel bir çıkarın elde edilmesine hizmet eder,
- Amaçlanan hedefe ulaşmak için uygun değil,
- Ekonomik veya vergi dışı başka nedenlerle haklı çıkarılması mümkün değil.

Bu nesnel koşulların ötesinde AO m.42'de ve BFH yargı kararlarında ayrıca öznel bir koşulun (kötüye kullanma niyeti) varlığı aranmaktadır⁶⁹.

3.1.1.4.1.2. Vergisel Çıkar Ölçütü

İkinci ölçüt olarak, yukarıda çerçevesi belirlenen uygun olmayan hukuki düzenleme mükellef veya üçüncü bir kişi lehinde vergisel çıkara yol açmalıdır. Bu ölçüt düzenlemenin yukarıda anılan ölçüt ile kavramsallaştırılan kurgusal düzenleme arasında bir eşleştirme gerektirmektedir. Diğer bir ifadeyle düzenlemenin vergisel çıkar ile nedensellik ilişkisi olması gerekmektedir⁷⁰.

AO m.42'nin önceki şeklinde her ne kadar vergisel çıkar sağlama koşulu açıkça yer almamış olsa da, bu koşula kuralın mantıksal çıkarsamasından ulaşılmaktaydı. Vergi yükünün azaltılması olarak anlaşılacak olan bir vergisel çıkar

⁶⁸ Poulakos, *Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht*, ss.64 – 65.

⁶⁹ A.e., s.60.

⁷⁰ Reimer, *Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context*, s. 8.

söz konusu değilse, vergiden kaçınma yoktur. Kanun koyucu yine de vergisel çıkar koşulunu AO m.42/2'ye dâhil etmiştir⁷¹.

Bu ölçüt somut olayın nitelendirilmesi ön plana çıkmaktadır. Her bir olay için ayrı bir değerlendirme yapılmalıdır. Çoğu durumda, vergisel çıkar koşulunun vergi yükümlülerinin lehine etki doğuracağı söylenebilir. Ancak kaçınma düzenlemelerinde sıklıkla karşılaşılan durum, vergisel çıkarın karmaşık ve iç içe geçmiş, karşılıklı, döngüsel veya zincirleme olarak gerçekleştirilmiş olan hukuki işlemler sonucunda başka bir gerçek veya tüzel kişilikte ortaya çıkmasıdır. Kanun koyucu bunu engellemek için AO m.42/2-1 ile kaçınma durumunu vergisel çıkarın üçüncü kişiler lehinde ortaya çıktığı durumları da kapsayacak şekilde genişletmiştir. Vergi idaresinin görüşüne göre, burada söz konusu olan kişiler sadece vergi yükümlüsüne yakın olan veya onunla bir şekilde bağlantılı olan kişilerdir⁷².

3.1.1.4.1.3. Vergisel Çıkarın Kanunun Amacına Uygun Olmaması

Bir işlemin vergiden kaçınma olarak nitelendirilmesi için gereken üçünü koşul işlem sonucu elde edilen vergisel çıkarın kanunun amacına uygun olmamasıdır.

Kaçınmanın ortaya konulabilmesi için vergi yükümlüsü uygun olmayan düzenleme sonucunda kanunda amaçlanmamış bir vergisel çıkar elde etmelidir. Vergi yükümlüsü tarafından uygun olmayan şekilde ortaya çıkartılan ekonomik durum uygun bir düzenleme ile elde edilene kıyasla kanun amacına aykırı olarak vergisel anlamda avantajlı bir işlem niteliğindiyse, vergiden kaçınma durumu söz konusudur. Bu tür bir çıkarım, hem vergi doğuran bir olaydan kaçınılması ile hem de vergi yükümlüsü tarafından vergisel açıdan daha avantajlı bir durum için biçimsel şartların sağlanmasıyla elde edilebilir. Ancak yapılan düzenleme, vergi sistemini taşıyan temel ilkelerle uyumlu ve bu açıdan kanun koyucu tarafından amaçlanmış olan vergisel sonuçlar içeriyorsa, kaçınma durum söz konusu değildir⁷³.

⁷¹ Poulakos, *Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht*, s.61.

⁷² A.e., ss.66 – 68.

⁷³ Tipke; v.d., *Steuerrecht*, s.203; Reimer, *Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context*, s. 8.

Kaçınmanın varlığından bahsedebilmek için, ortaya çıkan vergisel çıkarın vergi kuralının amacına aykırı olması gerekmektedir. Eğer kanun koyucu olası bir vergisel çıkarı amaçlamışsa, bunun kullanılması ile vergisel çıkar elde edilmesi bir kötüye kullanım olarak değerlendirilemez. Olası bir kötüye kullanım, kanun koyucunun belirli bir ekonomik sonucu elde etmek için tipik ve olağan düzenlemeleri kanuna alması ve tipik olmayan ve yapay düzenlemeleri kanun kapsamına almadığı durumlarda söz konusudur. Bu nedenle yargı, seçilen düzenlemenin uygunsuzluğuna ilişkin olarak, bunun sonucunda elde edilmiş olan ekonomik sonucun karmaşık, dolambaçlı, zorlama, anlamsız, gereksiz, şeffaf olmayan veya etkin olmayan şekilde olmasını bir belirti olarak kabul etmektedir. Eğer bir düzenleme alışılmadık ve olağandışı ise, bu da o uygulamanın uygun olmadığına işaret edebilir. Eğer bir düzenleme bütünsel plana göre birbiriyle bağlantılı olan münferit eylemlerin ekonomik etkilerini karşılıklı olarak yok ediyorsa – sıfırlıyorsa, yani vergisel çıkar dışında başka anlamlı bir ekonomik fayda ortaya çıkmıyorsa, esas itibarıyla uygun olmayan bir düzenleme olarak kabul edilmektedir⁷⁴.

AO m.42/2-1 uyarınca bir düzenleme, eğer uygun bir düzenleme ile kıyaslandığında kanunen öngörülmemiş olan bir vergisel çıkara neden oluyorsa, uygun olmayan düzenleme olarak değerlendirilmelidir. Diğer bir ifadeyle kanun koyucunun kabul etmemesi için sadece uygun olmayan bir düzenlemenin tespiti tek başına yeterli değildir. Ancak uygun bir düzenleme ile kıyaslanır ve bunun neticesinde kanuni olarak öngörülmemiş bir vergisel çıkar ortaya çıkarsa, ortada kötüye kullanma vardır. Böylece kuralın uygulanma yöntemi açık bir şekilde belirlenmektedir. Aynı zamanda değerlendirmenin sınırları da açıktır. Anayasada yer alan belirlilik şartı sağlamış olacaktır. Özel hukuk düzenleme olanaklarının kullanımı böylece vergi yükümlüsünün serbest seçimine bırakılmış olur ve kötüye kullanım olarak değerlendirilmesi için ancak açık şekilde ilgili vergi kanunun amacı ile çelişkili olması gerekir⁷⁵.

Vergisel çıkarın amaca aykırı olduğunun tespiti, kuralların amaçlarının açık olarak görülebilir olmasını şart koşar. Mali güç ilkesini ihlal eden vergi istisnalarında

⁷⁴ Tipke; v.d., *Steuerrecht*, s.203.

⁷⁵ Poulakos, *Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht*, ss.67 – 68.

bu durum, gerekçelendirme ile genel olarak tespit edilebilir. Vergi yükünü etkileyen mali amaçlı kurallarda ayrıntılı bir incelemeye gereksinim vardır. Mali güce göre adil bir vergi yükü oluşturma amacı, bu durumlarda kanun koyucu tarafından formüle edilmektedir⁷⁶.

3.1.1.4.1.4. Vergiden Kaçınma Niyetinin Varlığı

Yukarıda belirtilen üç koşulun gerçekleşmesine karşın söz konusu hukuki işlem vergisel çıkar dışında başka bir amaç taşıyorsa ve bu amaç yükümlü tarafında ortaya konulabilirse ortada bir kaçınmadan bahsedilmeyecektir. Diğer bir ifadeyle vergiden kaçınma koşullarına istisna oluşturacak durum, vergi yükümlüsünün gerçekleştirdiği hukuki işlemlerin ekonomik olarak anlamlı bir sonuç ortaya çıkarması durumudur⁷⁷.

AO m.42/2-2 uyarınca, eğer vergi yükümlüsü ilgili düzenlemeyi vergi dışı nedenlerden dolayı seçmiş ise, bu durumda bir kötüye kullanma söz konusu değildir. Bu tespit ile aynı zamanda bir vergiden kaçınma durumu açısından için ispat yükünün AO m.42'ye uygun biçimde dağıtılması amaçlanmıştır. Eğer vergi idaresinin vergiden kaçınmaya yönelik bir hukuki düzenlemenin olduğu yönünde bir savı varsa, bu durumda vergi yükümlüsü kendisine karşı yüklenen vergiden kaçınma yükünden, seçilmiş olan hukuki biçimin ekonomik veya başka vergi dışı nedenlere dayandığını ispatlayarak kurtulabilmektedir. Bu nedenler: ekonomik risklerin giderilmesi, gelir kaybı tehlikesinin önlenmesi ve maliyetlerin azaltılması olarak örneklendirilebilir. Bu özel durumların varlığı, hukuki düzenlemenin üzerinde var olan uygunsuzluk durumunu giderebilmektedir⁷⁸.

AO m.42/2-2 ile birlikte vergi dışı nedenler kaçınmanın tespitine ilişkin ölçütlere dâhil olmuştur. Bu hükme göre vergi yükümlüsü ölçütlerin bütününe göre bakıldığında anlamlı vergi dışı nedenler öne sürüp bunları kanıtlayarak, vergiden kaçınma savlarını ortadan kaldıracaktır. Geçerli olan nedenler olarak yine ekonomik veya kişisel, bir hukuki düzenlemenin uygunsuzluk durumunu ortadan kaldıracaktır

⁷⁶ Tipke; v.d., *Steuerrecht*, ss.203 – 204.

⁷⁷ A.e., s.204.

⁷⁸ Poulakos, *Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht*, ss.68 – 70; Tipke; v.d., *Steuerrecht*, s.204.

olanlar kullanılabilir. Buna karşılık hukuki düzenleme esas olarak vergisel çıkar sağlamak üzere seçiliyorsa, seçilen hukuki biçimin vergiden kaçınma olduğu kabul edilecektir⁷⁹.

AO m.42/2-2 uyarınca karmaşık ve olağandışı düzenleme için öncelikli olarak ekonomik nedenler ancak aynı zamanda kişisel veya başka nedenler de aranmaktadır. Bu ekonomik veya kişisel nedenler, eğer elde edilen vergisel çıkarının yanı sıra yeterli bir faydasal etkiye sahip ise, bu durumda bunlar anlamlı olarak kabul edilir⁸⁰.

Vergi dışı nedenlerin kanıtlanması ve uygunluk incelemesinde ispat yükünün vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasında paylaşmaktadır. Öncelikli olarak vergi idaresi vergiden kaçınmanın gerçekleştiğini kanıtlamak zorundadır. Vergi yükümlüsü, bunu üzerine kaçınma iddiasını ortadan kaldıracak kanıtları sağlamakla yükümlüdür. Yine de vergi hukuku yazınında bazı münferit olaylarda ispat yükünün vergi yükümlüsü aleyhine kayabileceği konusunda bir sonucun ortaya çıkabileceği ifade edilmektedir. Çünkü yeni hukuki duruma göre anlamlı nedenlerin mevcut olduğu durumlarda, ispat yükü vergi yükümlüsünün üzerinde kalmaktadır⁸¹.

Yöntemsel açıdan olgunlaşmış bir vergi hukuku düzeninde, vergiden kaçınma uygulamaları ile mücadele etmek için, AO m.42 benzeri bir genel hükme başvurma ihtiyacı vardır⁸².

⁷⁹ Söz konusu ölçüt ile ilgili içtihatlarda gayrimenkule sahip olan kişinin ortaklıktaki payını gayrimenkul alım satım vergisinden kaçınmak amacıyla değil, üçüncü bir kişinin gayrimenkulle ilgili sahip olduğu bir haktan kaçınmak amacıyla satılması ile ilgili bir davaya işaret edilmektedir. Mahkeme bunu geçerli bir neden olarak kabul etmiştir. Ancak buna rağmen işlemi vergisel açıdan, AO m.42'de yer alan kaçınma kuralına dayanarak yeniden nitelendirmiştir. Genel görüş; vergiden kaçınma niyetinin gerekmemesi ve yükümlünün geçerli bir ticari amacı olsa da, vergisel açıdan işlemin yeniden nitelendirilmesi arasındaki ayrım iyi yapılmalıdır.

Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 45; Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, ss.70 – 71.

⁸⁰ Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.204.

⁸¹ Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, s.71.

⁸² Vergi yükümlüsünün düzenlemeleri uyarınca duruma ilişkin bir düzenleme etkileşimi kapsamında gerçekleşen işlem ve eylemlerin bütününe bakıldığında (kaçınma, düzeltme ve yan işlemler dâhil olmak üzere), kaçınılan hükmün uygulanmamasının kanunun amacına ters düştüğü anlaşıldığında, AO m.42/2-2 esas olarak işlemin vergi hukuku amacına uygun olarak nitelendirilmesine olanak sağlamaktadır. Ancak münferit somut olayı aşan bir bakış açısı, vergisel çıkarın sağlanmasının amaca aykırı olduğunu ortaya çıkartıyorsa, vergisel çıkarın hakkın kötüye kullanımı ile elde edilmesi durumu için de aynı şey söz konusudur. Vergi yükümlüsü işlem veya eylemleri daha önce belirlenmiş bir plan uyarınca gerçekleştiriyor, düzenliyor (araya başka kişilerin alınması) veya kendi etkisi olmadan dahi

Vergiden kaçınmanın tespiti için bir ölçüt olarak öznel unsurun gerekliliği Alman vergi hukuku yazınında tartışılmaktadır. Tespit edilebilirliğine ilişkin güçlükleri bir kenara koyarsak, bu tartışmanın arka planında AO m.42'nin yöntemine ilişkin temsil edilen görüşlerin yer aldığı görülmektedir. Çünkü konu içsel yaklaşım ile değerlendirildiğinde, bu durumda ilke olarak vergi yükümlüsünün niyetinin hiçbir önemi yoktur. Kuralın kanun metninin hem yeni hem de eski şeklinde kötüye kullanma niyetinin bağımsız bir hukuki olay özelliğini içermemesi bu görüşün lehine olmaktadır. Buna karşılık dışsal yaklaşımın savunucuları ise, bir düzenlemenin nihai olarak kötüye kullanma olarak değerlendirilebilmesi için kötüye kullanma niyetinin vazgeçilemez bir koşul olduğunu öne sürmektedirler. BFH'nin AO m.42'ni önceki şekline ilişkin yargı kararlarında olayın nitelendirilmesi açısından bu durum vergi kanunundan kaçınmak için amaca yönelik bir faaliyetin varlığı anlamında sıklıkla öznel bir unsurun gerekliliği şeklinde ortaya çıkmıştır. Buradan, kötüye kullanma niyetinin kanıtlanması ile kötüye kullanma savının varlığı veya vergi yükümlüsü tarafından kötüye kullanmanın nesnel koşullarının ikna edici biçimde çürütülememesi ile eş değer tutulabileceği sonucu doğmaktadır. Örneğin yükümlüsünün eksik hukuki bilgilere sahip olduğu, tecrübesizliği veya beceriksizliği ortaya çıkarsa, bu durumda bu öznel koşullar vergi yükümlüsünün davranışları açısından aklayıcı etki göstermektedir. Diğer bir ifadeyle kötüye kullanma niyetinin var olmadığına işaret etmektedir. Bununla birlikte hukuki olay açısından kötüye kullanmaya yönelik hukuki düzenlemenin varlığı için vergi yükümlüsünün vergi dışı amacının örtülü bir varlığı ile yetinilmektedir. Başka şekilde ifade etmek gerekirse kaçınma niyetinin varlığına ilişkin olarak uygun olmayan hukuki düzenlemenin seçimi halen belirleyici bir ispat ölçütü olmaya devam etmektedir⁸³.

gerçekleşmesi büyük olasılıkla muhtemel olan gelişmeleri hesaba katıyor ise, her durumda gerekli olan bütünsel bakış açısının uygulanması doğrudur. Çünkü düzenlemenin kötüye kullanımı vergi yükümlüsünün kaçınma işlemlerini gizlemek için arasında uzun zaman dilimleri bırakmış olsa bile söz konusu olacaktır. Yani burada belirleyici olan, esas olarak sadece işlemlerin konuya bağlı olarak ilişkili olmasıdır. Ancak işlemlerin arasındaki sürenin kısa olması, konuya ilişkin bir bağlantının olduğunu gösteren bir ipucu olabilir.

Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.201.

⁸³ Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, ss.71 – 73.

3.1.1.4.1.5. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Özel Kuralın Uygulama Alanı Bulmaması

AO m. 42/1-2 uyarınca bir olay, vergide kaçınmanın önlenmesine yönelik özel bir kuralın koşullarını taşıyorsa, ilgili özel kuralın hukuki sonuçları doğacaktır. Aksi durumda bir kötüye kullanım söz konusuysa AO m.42/1-3 uygulama alanı bulacaktır. AO m.42/1-2 ile vergi kanunlarında yer alan vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik özel kuralların genel kuralın önüne geçtiği ifade edilmektedir. Özel kuralların ön koşullarının açık bir şekilde karşılandığı durumlarda hukuki sonuçlar bu özel kuralı takip etmektedir. Bu tür durumlarda genel kaçınma kuralı AO m.42 uygulama alanı bulmamaktadır⁸⁴.

Kural olarak özel kanun genel kanuna göre uygulamada önceliklidir. Kanun koyucu, vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik olan özel kuralların AO m.42'nin yerine geçebileceğini ifade etmektedir. Özel kural AO m.42'de yer alan genel kuralın özel ölçütler ile somutlaştırılmasını teşkil etmektedir. AO m.42 özel düzenlemenin yanında ve uygulama alanında artık özgün bir anlam taşımamaktadır. Böylece vergi kanunları da, eğer kanun koyucu değerlendirmesini belirli özel bir alan için detaylandırmışsa ve özel kanun AO m.42'nin yerine geçer⁸⁵.

3.1.1.4.2. Kaçınmanın Varlığına Bağlanan Sonuç

AO m.42/1-2 uyarınca vergiden kaçınmanın varlığına bağlanan hukuki sonuç vergilendirmenin ekonomik işlemlere uygun şekilde gerçekleştirilmesidir. AO

⁸⁴ Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, s. 33.

⁸⁵ Bu kurala yapılan eleştiriler ise hukuki belirsizliğe sebep olacağı yönündedir. Englisch, 2008 AO değişikliği ile kabul edilen bu kurala göre genel ve özel normlar arasındaki hukuki sonuç sınırlamasının daha belirgin hale gelmediğini belirtmektedir. Uygun ve doğru olan sadece özel norm değil, gerçek mevcut durumun sınırları ötesinde gerçekleşen bir düzenlemenin, içinde bulunduğu amaca göre aynı zamanda AO m.42/2-1 uyarınca artık kötüye kullanım olarak sınıflandırılmayacağı tespit edilmelidir (devredilmiş olan bir ekonomik malın engelleme süresinin dolmasından bir gün sonra alınması). Özel koşul mevcut durum itibarıyla sağlanmamışsa, AO m.42 için bununla birlikte sadece çok dar bir uygulama alanı kalmaktadır.

Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 50; Seer, **Gestaltungsmisbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht – Einführung und Rechtfertigung des Themas**, s.5; Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.202; Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, ss.300 – 301; Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, s. 7.

m.42/1-2 uyarınca önce varsayımsal uygun bir durumun varlığının oluşturulması ve ardından somut olayla ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde kötüye kullanım düzenlemesine ilişkin hukuki sonuca ulaşılabılır⁸⁶.

AO m.42'nin şartlarının sağlandığı yönünde bir tespit yapılması durumunda, kanıtlama yükümlülüğünün vergi idaresinde olduğuna ilişkin genel bir kural yoktur. Bununla birlikte Vergi yükümlüsü, kanuna uygun vergi tahakkukunun tespit edilmesi için vergi idaresinin ihtiyaç duyduğu tüm gerçekleri açıkça ortaya koymak zorundadır. Bu gereklilik, AO m.42 ile ilgili incelemelerin yapılmasını da kapsamaktadır⁸⁷.

Şayet düzenlemenin kötüye kullanımı söz konusu ise, bu durumda vergi alacağı, AO m.42/1-2 uyarınca özel bir kanun ile ortaya konulan kötüye kullanım maddesinin önceliği olmadığı durumda, ekonomik öze uygun hukuki biçim altında ortaya çıkacak vergi alacağına karşılık gelecektir (AO m.42/1-3). Bunun anlamı, gerçek bir durumun yerine uygun varsayımsal bir durumun dikkate alınmasıdır⁸⁸.

AO m.42'nin uygulanmasına ilişkin aşağıdaki örnekler kuralın BFH tarafından nasıl yorumlandığı gösterilmektedir.

⁸⁶ Federal Maliye Bakanlığı 16.3.1987 tarihli bir idari talimat yayınlamıştır ve buna göre AO m.42'nin uygulanması suretiyle borç faizleri örtülü sermayeye karşılık geliyorsa, borç faizlerini örtülü kar dağıtımı olarak nitelendirmiştir. Yaklaşık 5 yıl sonra Federal Maliye Bakanlığı bunun için yeterli bir kanuni altyapı olmadığını fark etmiştir. Buna göre Kurumlar Vergisi Kanununda bir sermaye şirketinin ödenmiş sermayesinin ötesinde ilave bir öz sermaye oranına sahip olması gerektiğini gösteren bir hüküm olmadığını belirtmiştir. Dolayısıyla kötüye kullanma anlamında kaçınılan bir kural söz konusu değildir denilmiştir. Oysa bu yargı kararının bir sonucu olarak sermayesini öz sermaye ile karşılayan sermayedarların vergisel anlamda sadece yabancı sermaye sağlayan sermayedarlara göre daha vergisel anlamda kötü bir konuma düştüğü bir olumsuzluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak senatoya göre AO m.42 uygulayarak vergilemede eşitliği sağlamak mümkün olmamıştır. Bunun yerine hem BFH hem de Federal Maliye Bakanlığı kanun koyucuyu göreve çağırmıştır. Kanun koyucu da fazla tereddüt etmeden özel bir kanun çıkartmıştır. Bunun odağı sınır ötesi düzenlemelere ilişkindir. Ancak AB Yüksek Mahkemesi ilgili kanunun yerleşim özgürlüğünü ihlal ettiğini belirtmiştir. Federal Maliye Bakanlığı bu durumda bir ikilem içinde kalmıştır. Ortakların sermayeyi yabancı kaynaklar ile sağlayarak vergisel düzenleme yapmalarına göz yumacak ya da ilgili kanunu yurt içi konulara da uygulayacaktır. 22.12.2003 tarihli kanun ile son belirtilen durum gerçekleşti. Bu örnekte kaçınmaya yönelik düzenlemelere ait tüm alanı kapsayacak şekilde kapsama almak için bu durumun kanun koyucu için yeterli olmadığını görüyoruz. Her ne kadar hukuki olay anlaşılır şekilde bir kaçınmaya işaret etmese de, kanun öyle olayları kapsamına almaktadır ki, örtülü sermaye hükmünü yazan kişi bile kesinlikle bunları kast etmemiştir.

Seer, **Gestaltungsmisbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht – Einführung und Rechtfertigung des Themas**, ss.3 – 4; Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.200.

⁸⁷ Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.306.

⁸⁸ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 54; Tipke; v.d., **Steuerrecht**, s.205.

Zincirleme bağış⁸⁹ tipik bir vergiden kaçınma olayıdır. Vergi muafiyetinden yararlanmak için baba, malının bir kısmını doğrudan çocuklarına, bir kısmını da yine çocuklarına aktarması için eşine devreder. Çocuklara yapılan ikinci bağışın (babanın isteği üzerine) gerçekleştirilmiş olması durumunda AO m.42 geçerlidir. Gelire ilişkin harcama olduğunu iddia ederek eşit değere sahip iki mülkün karşılıklı finansal kiralama ile planlanmış edinimi – kazanımı kaçınma niteliğinde bir işlemdir⁹⁰.

3.1.2. Avusturya

Ekonomik yaklaşım, Enno Becker'in RAO (1919) m.4'te ortaya koyduğuna benzer bir şekilde Avusturya vergi hukuku alanında egemenliğini koruyan bir ilkedir. Avusturya vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi egemenliğinde, vergilendirmede ekonomik gerçekliğin dikkate alınması sağlanmaktadır. Bu çerçevede vergi hukuku alanında olguların hukuki giysilerine – peçelerine – biçimlerine bakılmaksızın gerçek niteliklerine öncelik verilmektedir. Değerlendirilecek olan somut olgular, hukuki yapılarından veya özel hukuk biçimsel kılıflarından bağımsız olarak değerlendirilmektedir⁹¹.

Bu çerçevede Avusturya Federal Vergi Usul Kanunu (Bundesabgabenordnung – BAO) 21, 22, 23 ve 24. maddeleri ekonomik yaklaşım ilkesini oluşturmaktadır. Söz konusu maddeler vergi hukukunun uygulanması ve vergi hukukunun başka hukuk alanları (özellikle de medeni hukuk) ile olan ilişkisinin düzenlenmesi ile ilgilidir. Her ne kadar bu kanuni düzenlemelerden sadece BAO m.21 ve m. 22 “ekonomik yaklaşım” başlığını taşıyor ve dolayısıyla çalışmanın konusu ile doğrudan ilişkili gibi duruyorsa da, BAO m.23 ve m. 24 de geniş anlamda konuya dâhil olmakta ve ekonomik yaklaşımın kanuni ifadesi olarak kabul edilmektedir. Söz konusu hükümler ekonomik irdeleme kapsamında değerlendirilmektedir⁹².

⁸⁹ Kettenschekung

⁹⁰ Palm, **Germany**, ss. 169 – 170.

⁹¹ Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.121; Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.287.

⁹² Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.124; Nevzat Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:1987/288, 1987, s.98; Hakan Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**,

Kanun sistematüğinde 21. ve 22. maddeler ekonomik yaklaşım başlığı altında konumlanmaktadır. 23. madde; muvazaalı işlemler, şekil şartlarında eksiklik, iptal edilebilir işlemler; 24. madde; niteleme⁹³ başlıkları altında konumlanmaktadır.

Çalışmada söz konusu maddelerden, BAO m.21 Ekonomik Yaklaşım; BAO m.22 Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi; BAO m.23 Hukuki Açından Geçersiz İşlemlerin Vergilendirilmesi ve BAO m.24 Ekonomik Mülkiyet başlıkları altında değerlendirilecektir.

Söz konusu maddeler temelde Alman vergi hukuku birikimine dayanmaktadır. Özellikle BAO m.21 dışındaki maddeler aynı zamanda 1977 tarihli Alman Vergi Usul Kanununda (AO) da benzer şekilde yer almaktadır. Alman ve Avusturya vergi kanunlarının temellerindeki ortaklık, özellikle RAO 1919 ve StAnpG'nin her iki ülkede de ortak uygulanması, mevcut kanunların köklerindeki gelişimin paralelliğı ve sıklıkla aynı kelimelerin kullanılması mevcut düzenlemelerin her seferinde aynı içeriğe sahip olmaları gerektiğı anlamına gelmemektedir. Çünkü ekonomik yaklaşım sadece seçilen kelimeler, amaçlar ve hukukun gelişimi ile değil, aynı zamanda kanunun sistematüğü ve özellikle de arka planda dayandığı Anayasa ile de ilişkilidir. Seçilen kelimelerdeki ve hukuk gelişimindeki farklılıkların yanında özellikle BAO'nun sistematüğü, anayasal ilkeleri ve vergi hukukunun genel hukuk düzeni ile ilişkilerine ilişkin görüşler, Alman hukukuna kıyasla Avusturya vergi hukukunda farklı olan kural içeriklerinin nedeni olabilmektedir⁹⁴.

3.1.2.1. Ekonomik Yaklaşım (BAO m.21)

Avusturya Federal Vergi Usul Kanunu (BAO) m.21 ekonomik yaklaşım ilkesine ilişkin temel kuralı içermektedir. Bu kuralın öncülleri RAO (1919) m.9 ve StAnpG m.1'dir. Söz konusu 21. madde şu şekildedir⁹⁵:

İstanbul, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2001, s.228

⁹³ Bağlanma

⁹⁴ Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.127; Josef Werndl, **Wirtschaftliches Eigentum : grundsätzliche Betrachtungen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Steuerrecht**, Köln, Deubner, 1983, s.30.

⁹⁵ 2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise

§ 21. (1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

(1) Vergi hukukuna ilişkin olguların değerlendirilmesinde ekonomik yaklaşım egemenliğinde, olgunun dışarıya karşı görüldüğü biçimi değil gerçek ekonomik içeriği belirleyicidir.

(2) Aksi yöndeki vergi hukuku ilkeleri karşısında birinci fıkra uygulanmaz.

Söz konusu BAO m.21 somut maddi olay olarak vergiyi doğuran olayın saptanması ve nitelendirilmesine ilişkin temel düzenlemedir. Kuralın temelini geleneksel anlamda ekonomik yaklaşım ilkesini oluşturmaktadır. Olguların nitelendirilmesinde ekonomik içeriğin dikkate alınacağına yönelik bu ilke ekonomik yaklaşım ilkesidir.

BAO m.21 Alman hukukunda yer alan öncül düzenlemeler temelinde, vergi hukukun uygulanmasına yönelik genel bir ilkeyi mi tanımladığı yoksa belirsiz bir hukuk kuralı olarak soyut veya somut olguları yorumlamanın ötesinde genişletme yetkisi veren bir kural mı olduğu konusu halen tartışılmaktadır. BAO m.21'in nasıl değerlendirileceği kuralın yorumlanmasını gerektirmektedir. Bunu yaparken kelime anlamları ve tarihsel gelişimin yanı sıra özellikle düzenlemenin amacı ve sistematik konumu ile anayasa hukukundaki ilkeler dikkate alınmaktadır. Avusturya vergi hukuku öğretisinde egemen olan görüş, bu hükmün, kanunun uygulanmasına yönelik olağan bir ilkenin açığa kavuşturulması şeklindedir. Genel olarak kabul gören görüş BAO m.21'in vergi hukukunda olguların ekonomik niteliklerine odaklanan yoruma ilişkin ilkeleri ifade ettiği yönündedir. BAO m.21 böylece Avusturya'da geçerli olan kaçınma kuralına ilişkin olarak içsel yaklaşımın temelini oturmaktadır. Buna göre vergiden kaçınma, vergi kanunlarının uygulanması çerçevesinde (yorum ve nitelendirme) tanımlanmaktadır. Bu nedenle de kuralın yorumlanmasıyla ve somut maddi olgunun nitelendirilmesi ile karşılanmış olmalıdır⁹⁶.

3.1.2.2. Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi (BAO m.22)

(2) Vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt.
(Çevirimiçi)

<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003940>, (Erişim Tarihi: 20.3.2016).

Wolfgang Gassner, **Interpretation und Anwendung der Steuergesetze: kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts**, Wien, Orac, 1972, s.29.

⁹⁶ Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.142; Gassner, **Interpretation und Anwendung der Steuergesetze: kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts**, s.118.

Çalışmanın önceki kısımlarında ifade edildiği üzere vergiden kaçınma olgusunun kapsamı ve ölçütleri ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bu anlamda Avusturya vergi hukukunda vergiden kaçınmanın ölçütleri ve hukuki sonuçları BAO m.22’de düzenlenmektedir. Avusturya vergi hukukunda, vergiden kaçınma kanuna karşı hilenin bir alt türü olarak kabul edilmektedir. Kanuna karşı hile düzenlemelerine ek olarak Avusturya vergi hukukunda genel bir hükmün 1919 tarihli Alman İmparatorluk Vergi Usul Kanununda (RAO) oluşturulmuş ve buradan da BAO m.22 kapsamına alınmıştır. İlgili BAO m.22 şu şekildedir⁹⁷:

(1) Özel hukukun biçim ve düzenleme olanaklarıyla vergi yükümlülüğünden kaçınılmaz veya bu yükümlülük azaltılamaz.

(2) Eğer bir kötüye kullanım durumu varsa (fıkra 1) bu durumda vergiler, ekonomik gerçeklere ve şartlara uygun hukuki düzenlemeler dikkate alınarak tahakkuk edecektir.

Hukuk düzeninde özel hukukun sağladığı vergi planlaması özgürlüğüne dayanan kaçınma çabalarının tespiti genel olarak ekonomik yaklaşımın uygulanması ile vergisel olguların ekonomik içeriklerinin belirlenmesinin bir sonucudur. Kuramsal açıdan kabul gören bu yaklaşımın Avusturya vergi hukukundaki somutlaşmış şekli BAO m.22’de kendini göstermektedir. BAO m.22 aslında vergi kanunlarının genel uygulama ilkeleri uyarınca herhangi özel bir durum ortaya koymamaktadır. BAO m.22 Alman İmparatorluk Vergi Mahkemesinin kararları esas alınarak geliştirilmiştir. Kural mevcut Alman kaçınma kuralından (AO m.42) farklı bir kuraldır. Temel farklılık AO m.42’de var olan kaçınma ölçütlerinin BAO m.22’de yer almamasıdır. Bu anlamda BAO m.22, AO m.42’ye göre belirsiz bir vergi hukuku kuralı olarak kabul edilmektedir⁹⁸.

⁹⁷ § 22. (1) Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Mißbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

(Çevirimiçi),

<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003940>, (Erişim Tarihi: 20.3.2016).

Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 54; Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.141.

⁹⁸ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 45; Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, ss.142 – 143.

Avusturya vergi hukukunda kaçınma kuralının uygulanması, işlemlerin vergisel çıkar elde etme amacına güdülenmiş olmalarına bağlıdır⁹⁹.

BAO m.22, vergi planlaması hakkının vergiden kaçınma amacıyla kötüye kullanımını önlemeyi amaçlamaktadır. Bu çerçevede vergiden kaçınma durumunda, eğer vergi kanunu özel hukuk ile bağlantılıysa ve ekonomik yaklaşım sonucu uygun olmayan bir davranış söz konusuysa vergi idaresine münferit durumda özel hukuka göre seçilen düzenlemeyi reddetme imkânı tanınmaktadır. Buna göre kanuna karşı hile durumunda tahakkuk edilecek vergiler, ekonomik olgulara ve gerçeklere uygun hukuki düzenleme seçilmiş olması durumunda nasıl tahakkuk edecek idiyse o şekilde tahakkuk ettirilecektir. Ekonomik eylemler, gerçekler ve ilişkiler temelinde uygun hukuki düzenlemenin seçilmemiş olması ise vergiden kaçınma şeklindeki hukuki olayı oluşturmaktadır¹⁰⁰.

“Uygunsuzluk” BAO m.22 kapsamında vergiden kaçınmanın tespiti için belirleyici ölçüttür. Yargı kararları uygunsuzluğun belirlenmesine ilişkin olarak ekonomik yaklaşım, özün biçime önceliği veya ekonomik öz gibi kurallara atıfta bulunmamıştır. Buna karşın vergiden kaçınma çabalarını tespit etmeye yönelik ölçütler ortaya konulmuştur. Buna göre eğer özel hukuk düzenlemesi amaçlanan ekonomik sonuca ulaşmak için olağan dışı ise uygun olmayan bir düzenlemedir. Bunun için belirleyici nitelikler, seçilen düzenlemenin karmaşık, zorlayıcı, gereksiz, anlamsız olması; ekonomik amaçlara dolaylı yollardan ulaşılması; belirli bir yolun seçimi için mantıklı bir ekonomik amaç – neden ortaya konulmaması durumları sıralanmaktadır. Kaçınmanın tespitinde düzenlemenin uygun olmama ölçütüne ek olarak, vergisel çıkar sağlama ölçütünü de eklemek gerekir. Bu şekilde vergisel açıdan kötüye kullanma, ancak olağan dışı – uygun olmayan özel hukuk düzenlemesinin vergisel çıkar sağlama amacıyla seçilmiş olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Burada kötüye kullanma niyetinin kanıtlanması konusundaki yük vergi idaresindedir¹⁰¹.

⁹⁹ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 45; Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.143.

¹⁰⁰ Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.143.

¹⁰¹ Gassner, **Interpretation und Anwendung der Steuergesetze: kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts**, s.74; Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, ss.143 – 144.

3.1.2.3. Hukuki Açıdan Geçersiz İşlemlerin Vergilendirilmesi (BAO m.23)

Federal Vergi Usul Kanunu m.23 hukuki açıdan geçersiz işlemlerin vergilendirilmesine yönelik kuralları içermektedir. Söz konusu madde şu şekildedir¹⁰²:

(1) Muvazaalı işlemler vergi tahakkuku için anlam taşımazlar. Görünürdeki işlem ile başka bir hukuki işlem gizleniyorsa, bu durumda gizlenen hukuki işlem vergi tahakkuku için belirleyicidir.

(2) Vergiye konu hukuki olay şartlarının tamamını veya bir kısmını sağlayan bir olayın (bir faaliyet veya faaliyette bulunmama) kanunlara aykırı olması, yasak olması veya ahlaka aykırı olması, verginin tahakkukunu engellemez.

(3) Bir hukuki işlem, şekil eksiliği veya hukuki dayanağının olmaması veya fiil ehliyetinde eksiklik nedeniyle geçersiz ise, bu geçersizlik, hukuki işleme taraf olan kişilerin bunun ekonomik sonuçlarını gerçekleştirdikleri veya korudukları sürece, verginin tahakkuku açısından dikkate alınmaz.

(4) Bir işlemin hukuki geçerliliğine itiraz edilmesi, itiraz haklı bulununcaya kadar vergilerin tahakkuku açısından dikkate alınmaz.

(5) 2. ve 4. fıkra hükümlerine aykırılık taşıyan vergi kanunu hükümlerinde bu fıkralar uygulama alanı bulmaz.

¹⁰² 3. Scheingeschäfte, Formmängel, Anfechtbarkeit.

§ 23. (1) Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

(2) Die Erhebung einer Abgabe wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß ein Verhalten (ein Handeln oder ein Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.

(3) Ist ein Rechtsgeschäft wegen eines Formmangels oder wegen des Mangels der Rechts- oder Handlungsfähigkeit nichtig, so ist dies für die Erhebung der Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen.

(4) Die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes ist für die Erhebung von Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist.

(5) Von den Anordnungen der Abs. 2 bis 4 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt.

(Çevirimiçi),

<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003940>, (Erişim Tarihi: 20.3.2016).

Avusturya vergi hukukunda, genel kural olarak işlemin hukuki açıdan geçerliliği değil, ekonomik sonuçları dikkate alınmaktadır. BAO m.23 muvazaalı işlemler; kanuna veya ahlaka aykırı işlemler; şekil noksanlığı, hak veya fiil ehliyetinin olmaması nedeniyle geçersiz olan ve iptal edilebilir hukuki işlemlerin vergisel sonuçlarını düzenlemektedir. Her ne kadar düzenleme metinlerinde buna doğrudan değinilmemiş olsa bile, bunlar ekonomik yaklaşım kapsamında yer almaktadır.

BAO m.23/1'de muvazaalı işlemlerin vergisel sonuçlarına ilişkin hükümler yer almaktadır. Ekonomik yaklaşımın kuramsal çerçevesinin çizildiği ikinci bölümde belirtildiği üzere vergi yükümlülükleri tarafından muvazaalı işlemler veya eylemler oluşturulabilmektedir. BAO m.23/1 bu tür muvazaalı işlemlerin ortaya çıkartılması ve vergisel sonuca bağlanması bir anlamda ekonomik yaklaşım uzantısı bir kural niteliğindedir¹⁰³.

Görünürdeki işlemler BAO m.23/1-1 uyarınca vergileme sürecinde dikkate alınmazlar. Örneğin ortaklar tarafından, gerçekte mevcut olmayan ve aslında olması da amaçlanmayan veya gerçekleşmiş başka bir ticari işlemi gizleyen ticari işlemler görünürdeki işlem niteliğindedir. Bunlar zaten medeni hukuk uyarınca da geçerli değildir. Medeni hukuk uyarınca geçerli olan (mevcut olması durumunda) gizlenen işlemidir ve bu da BAO m.23/1-2 uyarınca vergileme alanında dikkate alınır. Bu durumda vergi hukuku için de BAO m. 23/1 uyarınca medeni hukuk için geçerli olan durum aynen geçerlidir. Her iki hukuk alanında da gizlenen işlem hukuki sonuç doğurmaktadır. Aynı durum görünürdeki işlemler için de geçerlidir. Bunlar gerçekten ciddi olarak istenmeyen ve aslında fiilen mevcut olmayan bir hukuki olayı varmış gibi göstermeye çalışan eylemlerdir. Ancak vergilendirme kapsamında tarafların varmış gibi göstermeye çalıştıkları görünürde olanlar değil, gerçekte olanlar belirleyicidir. Bu durum, vergisel olguların medeni hukuk ve ekonomik yaklaşım bağlantılarında da aynı şekilde geçerlidir. Ayrıca dikkate alınması gereken bir diğer konu, görünürdeki bir işlemin üçüncü bir kişiye karşı koruyucu etki doğurabildiğidir.

¹⁰³ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 30; Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.133.

Üçüncü kişilerin buradan kaynaklanan hakları ve bunların ekonomik sonuçları elbette ki vergisel açıdan dikkate alınacaktır¹⁰⁴.

Kanunen yasak veya hukuka aykırı olan veya ahlaka aykırı olan hukuki işlemler, genel anlamda geçersizlik yaptırımına tabidir. Ancak vergiyi doğuran olayın hukuki işlemlerin ekonomik sonuçlarına bağlandığı durumlarda söz konusu işlemler vergi hukuku alanında geçerli olarak kabul edilecektir. BAO m.23/2 kanunlara aykırı, yasaklanmış veya ahlaka aykırı işlemlerin vergilendirme sürecinde dikkate alınacağına ilişkin hukuki sonucu içermektedir¹⁰⁵.

Vergilendirmenin belirli bir ekonomik sonuca bağlandığı durumlarda ekonomik sonucu doğuran hukuki işemin kanuna aykırı olup olmaması veya örf ve adetlere aykırı olup olmaması esas olarak önemli değildir. Bu durum BAOm.23/2'de açıkça ifade edilmektedir. Vergi hukukunun bu etik tarafsızlık durumu, vergilemede adalet, genellik, eşitlik ve mali güç ilkelerine karşılık gelmektedir. Vergilendirmenin dayandığı mali güç, etik veya ahlaki değerlendirmelerin dışında kalan ekonomik bir değerlendirmedir. Yasak veya ahlaka aykırı eylemlerden kaynaklanan vergisel olguları gerçekleştiren bir kişinin vergiden muaf tutulması anlaşılır ve kabul edilebilir değildir. Bu nedenden dolayı BAO m.23/2, eşitlik ilkesine dayalı bir olağanlığı kurallarına dâhil etmektedir. Bu çerçevede vergilendirmenin gider tarafında da işletme giderlerinin veya reklam giderlerinin vergiden düşülmesinde etik veya ahlaki bir değerlendirmenin esas olarak yapılmaması gerektiği, sonucuna ulaşılmaktadır¹⁰⁶.

Kanuna aykırı işlemlerin vergilendirilmesi ile ilgili hukuki sonuç, şekil noksanlığı veya hak veya fiil ehliyetinin olmaması durumunda geçersiz olan hukuki işlemler için de geçerlidir. Eğer vergisel olgular ekonomik sonuçlara bağlanmakta ise, bu durumda vergilendirme için elde edilen ekonomik sonuç, fayda veya çıkar belirleyicidir. Geçerli bir şekle sahip bir hukuki işlemin varlığı böyle olaylarda tespit edilecek ekonomik sonuçların varlığı için en fazla gösterge etkisine sahiptir. Bu kapsamda BAO m.23/3 uyarınca, şekil veya ehliyet eksikliği nedeniyle hukuki işlemin medeni hukuk açısından geçersizliğinin, hukuki işleme taraf olan kişilerin

¹⁰⁴ Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.134.

¹⁰⁵ A.e., s.137.

¹⁰⁶ Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.137.

bunun ekonomik sonuçlarını gerçekleştirdikleri sürece, vergi tahakkuku açısından bir önemi yoktur. Diğer bir ifadeyle vergilendirme hukuki biçim değil ekonomik sonuç belirleyicidir. BAO m.23/4 ve m.23/5 uyarınca iptal edilebilir hukuki işlemler için de benzer durum söz konusudur. Bir hukuki işlemin hile, tehdit veya hata nedeniyle iptal edilebilirliği, itiraz başarılı oluncaya kadar vergilerin tahakkuku açısından anlam taşımaz. Buna göre, ekonomik sonuçları temelinde vergilendirilen olaylarda, daha sonra yapılan itiraz ve hukuki işlemin bozulması verginin tahakkuku için esas itibariyle önemli değildir. Vergisel hukuk olayı ekonomik bağlantıyı izliyorsa, bu durumda itiraz edilebilirlik ve fiili itirazın başarılı olup olmaması doğrudan değil sadece ekonomik sonuçları itibariyle dolaylı olarak önemlidir¹⁰⁷.

Kısacası, BAO m.23/4 ve m.23/5 hükümleri vergi hukukunun hukuki olay oluşumunun kendine özgü ekonomik yapısının sonuçlarıdır¹⁰⁸.

3.1.2.4. Ekonomik Mülkiyet (BAO m.24)

Alman vergi hukukunda yer alan AO m.19'daki düzenlemeye benzer şekilde Avusturya vergi hukuku alanında da vergisel mülkiyetin ekonomik tanımına yer verilmiştir. Mülkiyet ilişkilerinin ekonomik açıdan belirlendiği BAO m.24 şu şekildedir¹⁰⁹:

¹⁰⁷ A.e., ss.138 – 140.

¹⁰⁸ A.e.

¹⁰⁹ 4. Zurechnung.

§ 24. (1) Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

a) Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, werden demjenigen zugerechnet, der die Sicherung einräumt.

b) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

c) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

e) Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, sind diesen so zuzurechnen, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die beteiligten Personen an dem Vermögen ungeteilt berechtigt sind, oder, wenn die Anteile nicht feststellbar sind, nach dem Verhältnis dessen, was den beteiligten Personen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde.

(2) Die Bestimmungen des Abs. 1 gelten auch für wirtschaftliche Einheiten im Sinn des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148.

(1) Vergilendirme kapsamında varlıkların (malların ve hakların) mülkiyetinin tespitinde vergi kanunlarında başkaca özel bir kural uygulama alanı bulmuyorsa aşağıdaki kurallar geçerlidir:

a) Güvenlik veya korunma amacıyla mülkiyeti devredilen varlıklar, güvenliği veya emniyeti sağlayan kişinin mülkiyetinde kabul edilir.

b) Malın güvene dayalı ilişki kapsamında teslimi halinde malın mülkiyeti güvenilen kişinin mülkiyetinde kabul edilir.

c) Bir kişi adına yediemine bırakılmak üzere karar verilen varlıklar, yedieminin mülkiyetinde kabul edilir.

d) Üzerinde malik gibi hüküm sürülen varlıklar, üzerinde hüküm sürenin mülkiyetinde kabul edilir.

e) Paysız olarak birden fazla kişinin ortak mülkiyetinde olan varlıklar, kişiler mal üzerinde paylara sahiplermiş gibi (ortak mülkiyete sahip kişilerin mülkiyetinde) kabul edilir. Payların miktarı, ortak mülkiyete sahip olan kişilerin ortak mülkiyetteki payları oranında dağıtılır eğer payların miktarı belirlenemiyorsa, ortak mülkiyetin ortadan kalkması durumunda bütünden her birine düşecek olan pay oranında belirlenir.

(2) Birinci fıkrada yer alan düzenlemeler, Gayrimenkul Değerlendirme Kanunu 1955, Federal Kanun Gazetesi (Resmi Gazete) No. 148, uyarınca ekonomik birlikler için de geçerlidir.

Vergiden kaçınma ve hukuki açıdan geçersiz işlemlerde olduğu gibi söz konusu BAO m.24'te vergileme ilişkisinde mülkiyet kavramını özel hukuk kapsamının ötesine taşıyarak mülkiyeti ekonomik temellere yerleştirmektedir¹¹⁰.

Çevirimiçi),

<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003940>, (Erişim Tarihi: 20.3.2016).

¹¹⁰ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 30; Gassner, **Form and Substance in Tax Law: Austria**, s.135.

3.2. ANGLO – AMERİKAN HUKUKUNDA ULUSAL UYGULAMALAR

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım Anglo – Amerikan hukuk çevresinde kullanılan bir kavram veya ilke değildir. Anglo – Amerika hukukuna önderlik eden Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Birleşik Krallık’ ta ekonomik yaklaşım ile çözülmeye çalışılan sorunlar farklı ilkeler ve öğretiler temelinde çözülmektedir. Söz konusu hukuk sistemlerinde vergi hukukunda biçim ve ekonomik içerik arasındaki uyumsuzluktan kaynaklanan sorunlar; özün biçime üstünlüğü¹¹¹ ilkesi temelinde geliştirilen ekonomik öz¹¹², ticari amaç¹¹³ ve basamak işlemler¹¹⁴ öğretileri ile Ramsay ilkesi gibi içtihat temelli yaklaşımlar çevresinde çözümlenmektedir. Çalışmada amaçlanan ekonomik yaklaşım, özün biçime üstünlüğü veya ekonomik öz gibi kavramsal ayrılıklara takılıp kalmak yerine vergi hukuku alanında kanunilik ile adalet ilkelerinin uygulamada yansımaları olan biçim ile ekonomik özün uyumsuzluğuna ilişkin sorunsalın ortaya çıkarılması ve çözüm yollarının sunulmasıdır. Burada söz konusu olan, toplumsal hayatta gerçekleşen ekonomik olaylar için uygun bir vergisel yorum ve nitelendirme yapılmasını mümkün kılan ilkelerin ve yöntemlerin ortaya çıkartılmasını sağlama görevidir¹¹⁵.

Bu kapsamda Anglo – Amerikan hukukunun egemen olduğu ülkelerde, mahkemelerin hukuksal olguların biçimlerini yok sayarak ekonomik özlerinin dikkate alınmasına yönelik kurallar oluşturup oluşturamayacağı konusu tartışmalıdır. Temel sorun vergiden kaçınma durumlarında ortaya çıkmaktadır. Buna göre sorun mahkemelerin kaçınmaya önlemeye yönelik kuralları oluşturma olanaklarının olup olmadığıdır. Örneğin ABD’de, kaçınmayı önlemeye yönelik kurallar, ağırlıklı olarak mahkeme kararlarından evrimleşmiştir. Birleşik Krallıkta ise genel kabul mahkemelere söz konusu kuralları oluşturma yolunun kapalı olduğu yönündedir. Ancak Ramsay öğretisi bu genel kabule bir istisna olarak karşımıza çıkmaktadır. Ramsay öğretisinden oluşan yaklaşıma göre mahkemeler mükellefin izlediği belirli adımları göz ardı ederek somut olayın unsurlarını yeniden nitelendirebilmektedir. Bu

¹¹¹ Substance over form

¹¹² Economic substance

¹¹³ Business purpose

¹¹⁴ Step transactions

¹¹⁵ Schiessl, **Form and Substance in Tax Law: Germany**, s.287.

kapsamda mahkeme, işlemlere kanuni hükümleri uygularken (yorumlarken değil), vergi işlemine, tarafların gerçekte uyguladıkları işlemden farklı bir işlem uygulamış gibi karar vermektedir. Son dönemlerde Ramsay ilkesinin temel ölçütleriyle ilgili belirsizliklerin yeniden tartışılması gündeme gelmiştir¹¹⁶.

Aşağıda inceleneceği üzere ABD Kongresi mahkemeler tarafından vergiden kaçınma düzenlemelerini mercek altına almak için kullanılmış olan ekonomik öz (ekonomik işlemlerin gerçek niteliği) öğretisini kanunlaştırarak genel bir kuralı yürürlüğe sokmuştur. Bu kuralın amacı, vergi hukukunda yer alan kaçınma çabaları karşısında, işlemlerin gerçek ekonomik niteliğini vergilendirmede dikkate almaktır¹¹⁷.

Birleşik Krallıkta ise vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik genel bir kanun hükmü bulunmamaktadır. Ancak vergiden kaçınma düzenlemeleri ile ilgili olarak çeşitli öğretiler vardır. Bu kapsamda Westminster Dükü (1936) ve Ramsay davlarında oluşturulan özün biçime öğretisi temel yaklaşımlar olarak ön plana çıkmaktadır¹¹⁸.

3.2.1. Amerika Birleşik Devletleri

ABD vergi hukukunda öz ve biçim uyumsuzluğuna ilişkin tartışmalar vergiden kaçınma alanında yoğunlaşmış bulunmaktadır. Bu kapsamda vergilendirme ilişkisinde ekonomik yaklaşım ilkesi özün biçime önceliği genel öğretisi altında ekonomik öz, ticari amaç ve basamak işlemler öğretileri kapsamında ele alınmaktadır.

ABD’de vergi mükellefleri işlemlerini kanunun sınırları içinde mümkün olduğunca en düşük vergi yükü ortaya çıkaracak şekilde düzenlemekte özgürdürler. Ulusal Gelir İdaresi (IRS¹¹⁹), mükellefin işlemlerinin vergi kanunuyla çelişmesi

¹¹⁶ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 37; Patrick S. Atiyah, Robert S. Summers, **Form and Substance in Anglo-American Law A Comparative Study of Legal Reasoning, Legal Theory, and Legal Institutions**, Oxford, Oxford University Press, 2002, s.1.

¹¹⁷ Brown, **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, s. 2.

¹¹⁸ Roland Ismer, “Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht”, **Beiträge zur Ökonomischen Analyse im Öffentlichen Recht; German Working Papers in Law and Economics**, C. 2002, S.1, s.211; Brown, **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, s. 20.

¹¹⁹ Internal Revenue Service

durumunda devreye girmektedir. Vergi yükümlülüğüne yönelik IRS'in nitelendirmesini kabul etmeyen mükellefler federal bölge mahkemelerine veya vergi mahkemelerine dava açabilmektedir. Bu çerçevede kanunilik ilkesi ABD'de vergiden kaçınma ile vergi kaçırma'yı birbirinden ayıran çizgidir. Kaçınma, mükellefin kanun sınırları içinde ancak kanunun amacına aykırı bir şekilde vergi yükümlülüğünü azaltmaya yönelik faaliyetlerini ifade etmektedir. Kaçınma genelde Ulusal Gelir Kanunu'nu (IRC¹²⁰) veya gelir vergisi düzenlemelerinin amacına aykırı şekilde vergi yükünün azaltılması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Vergi kaçırma ise kanunun lafzının doğrudan ihlaliyle vergi yükünün azaltılmasını ifade etmektedir¹²¹.

ABD vergi hukuku uygulamasında kural olarak işlemin (veya işlemlerden oluşan bir düzenleme zincirinin) vergisel sonuçlarının tespitinde hukuki biçim dikkate alınmaktadır. Ancak özellikle vergiden kaçınma gibi işlemin ekonomik özü ile hukuki biçimi arasında uyumsuzluğun olduğu durumlarda ekonomik öz dikkate alınmaktadır. Bu tür durumlarda özün biçime önceliği öğretisi çerçevesinde IRS ve mahkemeler, işlemin gerçek niteliğine uygun olarak yeniden nitelendirme yoluna başvurma yetkisine sahiptir¹²².

1990'lı yıllarda ABD'de vergiden kaçınma olanaklarının geniş bir şekilde kullanımı muhasebe firmaları, yatırım bankaları ve hukuk firmaları için karlı bir iş alanı haline gelmiştir. Kaçınmaya yönelik düzenleme olanakları özellikle uluslararası vergi alanında yoğunlaşmıştır. Günümüzde ABD'nin uluslararası vergiden kaçınmadan ötürü yıllık vergi gelirlerinde yılda 100 milyar \$ kaybettiği savlarına dikkat çekilmektedir. Kaçınma niteliğindeki vergi sığınaklarının (cennetlerinin – limanlanlarının) maliyeti ABD devleti için sadece gelir kaybettirmemekte, bunların kullanımı aynı zamanda vergi sistemine olan kamusal güveni de zayıflatmaktadır.

¹²⁰ Internal Revenue Code

¹²¹ Tracy Kaye, United States, **A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance**, Ed. Karen Brown, Hollanda, Springer, 2010, ss. 335 – 337; 343; Tracy Kaye, "The Regulation of Corporate Tax Shelters in the United States", **The American Journal of Comparative Law**, Vol. 58, 2010, ss. 585 – 604.

¹²² William P. Streng; Lowell D. Yoder, Form and Substance in Tax Law: United States, **IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 87a**, 2002, (Çevrimiçi) <https://online.ibfd.org/>, (Erişim Tarihi) 20.12.2015, s.608.

Senato Mali Kurulu suiistimal niteliğindeki vergiden kaçınmanın özellikle vergi sığınaklarının ABD'nin en önemli vergisel sorunu olarak ifade etmiştir¹²³.

Bu genel tablo içinde ABD vergi mahkemeleri vergiden kaçınmanın tespitinde saldırgan bir yaklaşım sergilemektedir. Yargı sistemi, kapsamlı bir vergiden kaçınma öğretisi oluşturmuş durumdadır. Bu durum nadiren de olsa yargı gücünün yetkisiz kullanımı olarak değerlendirilmektedir. ABD Kongresi tarafından 2010'da kaçınmanın önlenmesine yönelik genel kuralın kabul edilmesi ile mahkemelerin kurgusal (yapay) ticari faaliyetleri göz ardı etme yetkisi sınırlandırılmıştır. Bu sınırlama, işletmelerin faaliyetlerini kanuna uygun şekilde düzenleme olanaklarını sınırlayan saldırgan yargısal yaklaşımın olası risklerinin farkına varılmasının bir sonucudur¹²⁴.

30 Mart 2010'da Başkan Obama sağlık hizmetleri reformu kapsamında 2010 tarihli Sağlık Hizmetleri ve Eğitimi Uyumlaştırma Kanununu (Health Care and Education Reconciliation Act of 2010 - HCERA) imzalamıştır. Vergide kaçınmanın önlenmesine yönelik ekonomik öz öğretisi söz konusu sağlık reformunun vergi ayağını oluşturmaktadır. Kanunda ekonomik öz öğretilerine ilişkin kuralın 20 Mart 2010'dan sonra gerçekleştirilen işlemlerde uygulanacağı belirtilmiştir. Ekonomik özün tespitine ilişkin düzenleme geçtiğimiz on yılda bu öğretiyi kanunlaştıramaya yönelik birçok teklifin sonucu niteliğindedir. Düzenleme bu temelde uluslararası vergiden kaçınma olanaklarına özün biçime önceliği öğretisi üzerinden verilen bir yanıt niteliğindedir. Bu çerçevede IRC Bölüm 7701(l) IRS'e vergiden kaçınmanın söz konusu olduğu durumlarda işlemi yeniden nitelendirme yetkisi vermektedir¹²⁵.

¹²³ 2001 yılında IRS kaçınma niteliğindeki kurumsal vergi sığınaklarının 30 milyar \$ bildirilmemiş kurumsal gelir vergisinin 10 – 15 milyar \$'lık kısmını oluşturduğunu hesaplamıştır. Böylece büyük geçerli ve yansıtılmış federal bütçe noksanları bu vergi boşluklarını kapatarak ve vergi sığınaklarının daha fazla kısıtlanmasıyla vergi boşluğunu azaltarak gelir sağlamaya yasama ve yürütme kollarında daha fazla ilgi doğurmuştur.

Kaye, **United States**, , ss. 336 – 337.

¹²⁴ Daniel Deak, Macar Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması, (Çeviren: Ar. Gör. Gamze Gümüşkaya), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, s.69; Brown, **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, s. 4; Leandra Lederman, "W(h)ither Economic Substance?", **Iowa Law Review**, 389 - 2010, ss. 396–397.

¹²⁵ Kaye, **United States**, , s. 340.

3.2.1.1. Gregory vs Helvering Kararı (1935)

Verginde kaçınma ile mücadelenin hukuki altyapısını oluşturan özün biçime önceliği öğretisinin vergisel kökleri Gregory vs Helvering davasında yer almaktadır. Burada mahkeme işlemin hukuki biçiminin ötesine gerçek vergilemede ekonomik içeriğe yönelmiştir¹²⁶.

Davaya konu olay şu şekilde özetlenebilir.

Evelyn F. Gregory United Mortgage Corporation (UMC A) şirketinin bütün hisselerine sahiptir. Diğer bir ifadeyle UMC şirketinin tek sahibidir. UMC şirketi ise Monitör Securities Corporation (MSC) şirketinin hisselerine sahiptir. 1928 yılında MSC şirketinin hisselerinin fiyatının yükselmesi ile birlikte Gregory söz konusu şirketin (MSC) tüm hisselerini satma kararı alır. Satış sürecinin olağan işleyişinin şu iki şekilde gerçekleşmesi beklenmektedir. İlk olarak MSC hisseleri UMC şirketine ait olduğundan satış sonucu elde edilen gelir UMC şirketinin geliri olarak nitelendirilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır. Gregory, MSC hisselerinin satışında elde edilen geliri daha sonra UMC şirketi üzerinden kar payı olarak tahsil edecek ve bu aşamada gelir vergisi yükümlülüğü doğacaktır. Görüldüğü üzere MSC şirketinin hisselerinin (olağan şekilde) satışında iki ayrı vergi yükü ortaya çıkmaktadır. İkinci şekilde MSC şirketinin hisseleri kar payı olarak Gregory'ye geçmekte ve gelir vergisi yükü doğmakta ve izleyen adımda Gregory MSC şirketinin hisselerini kendi adı ve hesabına satmakta ve ikincil bir gelir vergisi yükü ortaya çıkmaktadır¹²⁷.

Bu iki seçeneğin dışında Gregory söz konusu vergi yükünü hafifletmek amacıyla satış işlemini olağandan farklı bir hukuki biçimde gerçekleştirmiştir. Gregory gerçekleştirdiği hukuki düzenlemeler şu şekildedir. Gregory'nin ilk olarak Averill Corporation (AC) şirketini kurmuştur. Daha sonra MSC hisselerinin tamamını (1928 tarihli) IRC m.112'de yer alan şirket yapılandırılmaları hakkındaki hükümlere dayandırarak AC'ye devretmiştir. Bu şekilde MSC hisselerinin tümü AC'ye geçmiştir ve AC'nin hisseleri de Gregory'ye aittir. Bu hisse geçişi (1928 tarihli) IRC m.112 hükümlerine göre vergiden muafır. Gregory hisse devrinden

¹²⁶ Streng; Yoder, **Form and Substance in Tax Law: United States**, s.608.

¹²⁷ Assaf Likhovski, "The Duke and the Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication", **Cardozo Law Review**, Vol. 25, Spring 2004, ss.953 – 1018.

birkaç gün sonra AC'yi tasfiye etmiştir. Bu şekilde AC'nin bütün mal varlığı (tüm MSC hisseleri ile birlikte) Gregory'e geçmiştir. AC şirketi kuruluşu ve tasfiyesi arasındaki varlığı sırasında MSC hisselerinin UMC'den alınması dışında hiçbir işlem gerçekleştirilmemiştir. AC'nin tasfiyesi üzerine Gregory, eline geçen MSC hisselerini hemen satmış ve elde ettiği kazancı beyan etmiştir. Bu şekilde işlemlerini sadece sermaye kazancı vergiyi ödeyecek şekilde düzenlemiştir. Vergi yükünü de sadece sermaye kazancı vergisi kazancı ile sınırlamıştır¹²⁸.

Bu kapsamda IRS vergileme sürecinde AC şirketinin yok sayılmasını ve MSC hisselerinin Gregory'ye UMC şirketi üzerinden aktarılmış olarak kabul edilmesi gerektiğini ileri sürmüştür. Bu sav karşısında Gregory işlemlerinin tümünün kanuna uygun olduğu karşı savını ileri sürmüştür. İlk derece mahkemesi kanunun lafzına uygun davranıldığı ve kişilerin işlemlerini vergi yüklerini azaltacak şekilde düzenleme olanaklarının bulunduğu ve hazineye en fazla geliri sağlayacak hukuki biçim ile bağlı olmadıkları gerekçesiyle Gregory'nin savını kabul etmiştir¹²⁹.

Ancak kararın temyiz istemi üzerine Yüksek Mahkeme; mükelleflerin vergi yüklerini en aza indirme haklarına kanunun amacına uyduğu koşulda izin verilebileceği gerekçesiyle ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur. Söz konusu olayda Gregory'nin olağan anlamda bir şirket yapılanmasına gitmediği ve kanunda yer alan muafiyet hükümlerinin kanunun amacına aykırı şekilde vergisel çıkar elde etmek amacıyla ekonomik özden yoksun olarak kullanıldığını belirtmiştir. Söz konusu davada Yüksek Mahkeme şu ifadeleri kullanmıştır¹³⁰:

“Mükellefin kanunun izin verdiği şekilde tahakkuk edecek vergilerin tutarını azaltma hakkından şüphe edilemez. Ancak cevaplanması gereken asıl soru yapılanın vergisel çıkar sağlama güdüsü dışında kanunun amaçladığı şey olup olmadığıdır.

...

¹²⁸ Likhovski, **The Duke and the Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication**, ss.953 – 1018; Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935), (Çevrimiçi: <http://supreme.justia.com/us/293/465/case.html>, (Erişim Tarihi: 22.04.2015)

¹²⁹ Likhovski, **The Duke and the Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication**, ss.953 – 1018.

¹³⁰ John T. Woodruff, “The Limits of Tax Planning”, **International Bar Association Conference**, October 11, 2012 (Çevrimiçi) <https://www.mwe.com/~media/files/thought-leadership/publications/2012/10/the-limits-of-tax-planning/files/international-bar-association-conference-paper2/fileattachment/international-bar-association-conference-paper2.pdf> (Erişim Tarihi: 1.5.2016). s.3; Likhovski, **The Duke and the Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication**, ss.953 – 1018.

Yürütülen girişim aslında yeniden düzenleme altında bilgi gizlemenin detaylı ve dolambaçlı bir biçiminden ibarettir. Aksini düşünmek olguyu gerçeklikten üste çıkarmak ve söz konusu kanun hükmünün amacını yitirmek olacaktır.”

Özetle şirkete aktarılan hissenin tekrar ve tekrar satışından elde edilen kazancın vergilendirilmesinden kaçınmak için kanunun hükümlerinin dolanılması – atlatılması amacıyla şirket kuran bir mükellefe (Gregory) yönelik Gregory vs Helvering kararı vergiden kaçınmaya yönelik ekonomik öz öğretisinin doğuşu olarak kabul edilmektedir.

Gregory vs Helvering karardan iki temel sonuç çıkmaktadır.

- i. Vergi yükünü azaltmak mükellefin bir hakkıdır.
- ii. Mükellef bu hakkını vergi kanunlarının amacına ve özüne aykırı olarak kullanamaz.

3.2.1.2. ABD Hukukunda İşlemlerin Gerçek Niteliğini Tespit Etmede Başvurulan Öğretiler

ABD mahkemeleri Gregory vs Helvering kararı temelinde 1930’lardan (yaklaşık olarak 1929 Büyük Bunalımından) itibaren vergiden kaçınmayla mücadele içindedir. Bu çerçevede mihenk taşı niteliğindeki Gregory vs Helvering kararı ile Yüksek Mahkeme vergisel düzenlemeleri ekonomik amaçları – özleri temelinde dikkate alarak ekonomik öz öğretisinin temellerini atmıştır. Mükellefin meşru olmayan vergiden kaçınma ve meşru vergi planlamasına yönelik davranışlarının değerlendirilmesinde, bu temeller üzerinde geliştirilen başlıca üç öğreti bulunmaktadır. Söz konusu öğretiler kanunun lafzını takip eden ancak amacını ihlal eden mükelleflerin vergiden kaçınmasının engellenmesine yöneliktir. Söz konusu üç öğreti; ekonomik öz, ticari amaç ve basamak işlemler olarak adlandırılmaktadır¹³¹.

Vergi hukukunun anlam bakımından uygulanması da bu üç temel öğreti izlenmektedir. Özellikle ekonomik öz öğretisi 2010 yılında vergi kanunlarına

¹³¹ Avi-Yonah, **Tax Avoidance, Global Perspectives on Income Taxation Law**, s.105; Kaye, **United States**, , ss. 343 – 344. Stephen W. Mazza, Tracy Kaye, “Restricting Legislative Power to Tax in the United States”, **American Journal of Comparative Law**, Vol. 54, No. 641, 2006, ss. 641 – 670; Woodruff, **The Limits of Tax Planning**, s.3.

eklenerek ilkesel boyutunu sağlamlaştırmıştır. Söz konusu üç öğreti iç içe geçmiş ilkelerdir. Birbirleri ile büyük ölçüde örtüşmektedir. Özellikle bu durum IRS'in olguları nitelendirirken “vergiden kaçınma öğretisi menüsünden seçim yapabilmesine” ve olabildiğince fazla öğretiye başvurmasına imkân tanımaktadır. Kuramsal açıdan bu yaklaşımın, hukuki belirsizliğe katkıda bulunup bulunmayacağı şüphelidir. Ancak burada dikkat çekilmesi gereken özellik ABD vergi hukukunda ayrı ilkeler olarak gelişmiş öğretilerin vergiden kaçınma durumlarında tek bir kural olarak uygulanabilmesidir. Temel amaç aynıdır; vergilendirme ilişkisinde gerçek ekonomi durum tespit etmek¹³².

3.2.1.2.1. Ekonomik Öz (Gerçek Nitelik) Öğretisi

Ekonomik öz öğretisi, vergi yükümlülüğünün belirlenmesinde hukuki biçimin değil, işlemin gerçek ekonomik niteliğinin dikkate alınmasını ifade etmektedir. Bu öğreti mükellefin vergi yükünü azaltmak için işlemin hukuki biçimini olduğundan farklı yansıttığı durumları hedef almaktadır¹³³.

Ekonomik öz öğretisinde, işlemin ekonomik amacı ve etkileri ortaya çıkarılmaktadır. Eğer işlemin gerçekleşmesi sonucu ekonomik açıdan elde edilen fayda, vergisel çıkara kıyasla önemsiz kalıyorsa, vergisel çıkar yok sayılır. Bu durumda ekonomik öz vergilemede dikkate alınır. Ekonomik öz öğretisine yönelik temel eleştiri; hangi koşullarda özün biçime baskın geleceğine yönelik ölçütlerin açık bir şekilde ortaya konulmamış olmasıdır. Bu nedenle öğreti uygulamada belirsizliğe neden olabilmektedir¹³⁴.

¹³² Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, ss. 43 – 44.

¹³³ Woodruff, **The Limits of Tax Planning**, s.5; Sabahettin Gülgün, “Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 327, Aralık 2015, ss. 132 – 153.

¹³⁴ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, ss. 48 – 49; Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.27; Brown, **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, s. 4.

3.2.1.2.1.1. Ekonomik Öz Öğretisinin Kapsamı

Ekonomik öz öğretisinin temelinde, bir işlemin ekonomik sonucunun elde edilen vergisel çıkara kıyasla önemsiz olması yatmaktadır. Vergi yükümlüsü tarafından gerçekleştirilen işlemin vergisel çıkar dışında anlamlı bir ekonomik faydasının olup olmadığı incelenmektedir. Bu açıdan işlemlerin vergisel çıkar sağlama amacı dışında anlamlı bir ekonomik amaç taşıması gerekmektedir. Aksi durumda, ekonomik özden yoksun işlemlerden elde edilen vergisel çıkarlar kabul edilmeyecektir¹³⁵.

IRS'in vergiden kaçınma ile mücadele alanında en güçlü araçlarında biri ekonomik öz öğretisidir. Bu öğreti sıklıkla mükellefin elde edilen vergi kazanımlarının dışında ekonomik açıdan olağan olmayan işlemlere giriştiği durumlarda kullanılmaktadır. Öğretinin nesnel ve öznel ölçütleri vardır. Hukuki işlemin vergi tasarrufunun yanında mükellefin net ekonomik durumunda anlamlı ve tatmin edici iyileştirme sağlanması nesnel ölçüt olarak kabul edilmektedir. İşlemin amaca ulaşmada kullanışlı veya vergisel çıkar dışında ekonomik – ticari amaçlarla ilişkili olması durumu ise öznel ölçüt olarak kabul edilmektedir¹³⁶.

Her ne kadar bu ölçütler ayrı ayrı sınıflandırılmakta ise de vergi yargısının eğilimi her iki ölçütü de (gerçek ekonomik nitelik ve ticari amaç) birlikte değerlendirilmesi gerektiği yönündedir¹³⁷.

¹³⁵ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 45; Gülgün, **Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları**, ss. 132 – 153.

¹³⁶ Kaye, **United States**, ss. 344 – 345; Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 45; Christopher M. Pietruszkiewicz, “Economic Substance and the Standard of Review”, **Alabama Law Review**, Vol. 60, 2009, ss.339 – 376.

¹³⁷ Örneğin Beşinci Temyiz Mahkemesi Klamath Strategic Investment Fund ve United States için bağlantılı ekonomik öz öğretisini uygulamış ve şunları ifade etmiştir:

“Çoğunluğun görüşünün Frank Lyon için Yüksek Mahkemenin yönergesini daha doğru yorumladığı sonucuna vardık. Mahkeme temelde bir işlem vergi amaçlarıyla, işlemin (1) ticari veya düzenlemeye ilişkin gerçekliklerinin zorladığı gerçek ekonomik niteliğe sahip olup olmadığı, (2) vergiden bağımsız değerlendirmelerle doldurulup doldurulmadığı ve (3) tümüyle vergiden kaçınma özellikleriyle biçimlendirilip biçimlendirilmediğini içeren ölçütlerle hukuki olarak değerlendirildiği birçok ölçütü düzenlemektedir. Daha önemlisi bu ölçütler bağlantılı olarak ifade edilmiştir, yani bunlardan birinin eksikliği işlemi vergi amaçları açısından geçersiz kılacaktır. Böylece işlemin veya düzenleyici gerçekliklerin gerektirdiği gerçek ekonomik niteliğin işlemde bulunmaması halinde işlem mükellef vergiden kaçınma amaçları olmadan gerçek bir ticari amaç iddiasında bulunsa bile göz ardı edilecektir.”

Kaye, **United States**, ss. 345 – 346.

3.2.1.2.1.2. Ekonomik Öz Öğretisi ile İlgili Mevzuat: IRC m. 7701(o)

Son on yılda ABD’de ekonomik öz öğretisinin kanunlaştırılması için ciddi çaba sarf edilmiş ve bu kapsamda Kongreye çeşitli öneriler sunulmuştur¹³⁸. Yakın tarihli önerilerin amacı ekonomik öz öğretisinin uygulanmasının açıklığa kavuşturulması ve hukuki belirlilik ilkesinin sağlanmasıdır. Vergi idaresi kanadı ise öğretinin kanunlaşması durumunda uygulamada esnekliğini kaybedeceğini ileri sürmekteydi. Bu noktada yeni düzenlemenin vergiden kaçınma olanaklarını hukuken meşrulaştırılacağına yönelik eleştiriler de gündeme getirilmiştir¹³⁹.

Sonuç olarak Mart 2010 tarihinde ekonomik öz öğretisi kanunlaştırılmıştır. Böylece ekonomik öz öğretisinin uygulanmasıyla ilgili temyiz mahkemeleri arasındaki uyuşmazlıklar giderilmiş ve uygulamada hukuki belirlilik sağlanmıştır¹⁴⁰.

Ekonomik özün düzenlendiği “Ekonomik Öz Öğretisinin Açıklanması” başlıklı IRC m. 7701/(o) şu şekildedir:

(o) *Ekonomi Öz Öğretisinin Açıklanması*¹⁴¹

¹³⁸ Obama Yönetiminin 2010 mali yılı gelir önerileri ekonomik öz öğretisinin kanunlaştırılmasına yönelik tasarlanmış bir taslağı içermiştir. Teklif işlemin (1) mükellefin ekonomik konumunu “anamlı bir şekilde (federal vergi etkilerinin dışında) değiştirmesi ve (2) “mükellefin işleme iştirak etmesinde önemli bir amacı olması (federal vergi amacının dışında) hallerinde yalnızca ekonomi öz öğretisini karşıladığını ifade etmiştir. Böylece Yönetimin teklifi kanun olarak yürürlüğe girmesi halinde bağlantılı iki uçlu değerlendirmeyi kanunlaştıracaktır. Teklif ayrıca kâr potansiyelinin, işlemde elde edilen şimdiki net federal vergi kazancıyla ilgili olarak makul beklenen vergilendirme öncesi kârın kayda değer olmaması halinde ekonomik öz için belirleyici olmadığını ifade etmiştir.

¹³⁹ Dennis J. Ventry Jr., “Save the Economic Substance Doctrine from Congress”, **Tax Notes**, Vol. 118, No. 14, 2008, ss. 1405 – 1413; Kaye, **United States**, ss. 348 – 350; Joseph Bankman, “The Economic Substance Doctrine”, **Southern California Law Review**, Vol: 74:5, 2000, ss.5 – 30.

¹⁴⁰ Kaye, **United States**, ss. 350 – 351

¹⁴¹ (o) Clarification of economic substance doctrine

(1) Application of doctrine In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant, such transaction shall be treated as having economic substance only if—

(A) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer’s economic position, and

(B) the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction.

(2) Special rule where taxpayer relies on profit potential

(A) In general

The potential for profit of a transaction shall be taken into account in determining whether the requirements of subparagraphs (A) and (B) of paragraph (1) are met with respect to the transaction only if the present value of the reasonably expected pre-tax profit from the transaction is substantial in relation to the present value of the expected net tax benefits that would be allowed if the transaction were respected.

(B) Treatment of fees and foreign taxes

(1) Öğretinin Uygulanması. Ekonomik öz öğretisi ile ilgili işlem yalnızca şu koşulları taşıması durumunda ekonomi öze sahip kabul edilecektir;

(A) İşlemin vergi mükellefinin ekonomik durumunu önemli ölçüde değiştirmesi (Federal gelir vergisi etkilerinin dışında) ve

(B) Vergi mükellefinin bu işlemi başlatmak için kayda değer bir amacının olması (Federal gelir vergilerinin etkileri dışında)

(2) Vergi mükelleflerinin kar beklentisine dayanması (itimat etmesi) durumuna ilişkin özel kural

(A) Genel olarak

İşleme başlanması durumunda işlemde makul olarak beklenen vergi öncesi kar tutarının (net) bugünkü değerinin, beklenen net vergi getirilerinin (net) bugünkü değerinden fazla olması halinde işlemin gerçekleşmesindeki kar potansiyeli alt paragraflardan (A) ve (B)'deki gerekliliklerin işleme ilişkin olarak karşılanıp karşılanmadığının belirlenmesi sürecinde dikkate alınır.

(B) Yurt dışı vergi ve harçların değerlendirmesi

Harçlar ve işleme ilişkin diğer giderlerin hepsi alt paragraf (A) kapsamında vergi öncesi karın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Sekreter, uygun durumlarda

Fees and other transaction expenses shall be taken into account as expenses in determining pre-tax profit under subparagraph (A). The Secretary shall issue regulations requiring foreign taxes to be treated as expenses in determining pre-tax profit in appropriate cases.

(3) State and local tax benefits

For purposes of paragraph (1), any State or local income tax effect which is related to a Federal income tax effect shall be treated in the same manner as a Federal income tax effect.

(4) Financial accounting benefits

For purposes of paragraph (1)(B), achieving a financial accounting benefit shall not be taken into account as a purpose for entering into a transaction if the origin of such financial accounting benefit is a reduction of Federal income tax.

(5) Definitions and special rules For purposes of this subsection—

(A) Economic substance doctrine

The term “economic substance doctrine” means the common law doctrine under which tax benefits under subtitle A with respect to a transaction are not allowable if the transaction does not have economic substance or lacks a business purpose.

(B) Exception for personal transactions of individuals

In the case of an individual, paragraph (1) shall apply only to transactions entered into in connection with a trade or business or an activity engaged in for the production of income.

(C) Determination of application of doctrine not affected

The determination of whether the economic substance doctrine is relevant to a transaction shall be made in the same manner as if this subsection had never been enacted.

(D) Transaction

The term “transaction” includes a series of transactions.

(Çevirimiçi) <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7701>, (Erişim Tarihi: 30.4.2016).

vergi öncesi karın belirlenmesinde yurt dışı vergilerin gider olarak değerlendirilmesi konusunda gerekli düzenlemeleri yapacaktır.

(3) Ulusal ve yerel vergi kolaylıkları

1 inci paragraf kapsamında, Federal gelir vergisi etkisi olan her türlü ulusal ya da yerel gelir vergisi, Federal gelir vergisinin değerlendirildiği şekilde değerlendirilecektir.

(4) Finansal muhasebe kapsamındaki kolaylıklar

Herhangi bir finansal muhasebe kolaylığı (faydası) Federal gelir vergisinden indirim niteliğinde ise Paragraf 1 (B) kapsamında, bir işlemi başlatmak için gereken amaç kapsamında kabul edilmeyecektir.

(5) Tanımlar ve özel kurallar

Bu alt bölüm kapsamında:

(A) Ekonomik Öz Öğretisi

“Ekonomik öz öğretisi” işlemin ekonomik öze ya da iş amacına sahip olmaması durumunda, alt başlık A’da yer alan işlem türlerine ilişkin vergisel çıkarlara (faydalara) izin verilmediği Ortak Hukuk öğretisi anlamına gelmektedir.

(B) Bireylerin kişisel işlemlerine dair muafiyet

Bireylere ait işlemlerde, paragraf (1) sadece gelir getirecek faaliyetlere, ticaret veya iş amaçlı işlemlere uygulanacaktır.

(C) Etkilenmemiş öğreti uygulamasının belirlenmesi

Ekonomik öz öğretisinin herhangi bir işleme ilişkin olup olmadığı, işbu alt bölüm hiç yokmuş gibi farz edilerek değerlendirilecektir.

(D) İşlem

“İşlem” olarak kullanılan terim, bir dizi işlemi kapsamaktadır.

IRC m. 7701/(o)’da bir işlemin hangi durumlarda vergi hukuku alanında dikkate alınacağı düzenlenmektedir. Buna göre eğer (i) işlem, vergi mükellefinin ekonomik durumunu açık biçimde değiştiriyorsa ve (ii) vergi mükellefinin işlemi gerçekleştirmesi anlamlı bir amaca hizmet ediyorsa (vergi amacı dışında) ortada kaçınmaya yönelik kurgusal bir işlem yoktur.

Kanunda işlemin iki değerlendirmeden geçmesi koşulunda gerçek bir ekonomik öze – içeriğe sahip olarak değerlendirileceği açıktır. Öncelikle işlem mükellefin ekonomik durumunu (Federal gelir vergisi etkilerine ek olarak)

değiştirmelidir. İkinci olarak mükellef işlemi seçmek konusunda kayda değer bir amaca sahip olmalıdır. Kayda değer amaç genel olarak uygun – makul bir kar beklentisi olarak ifade edilmektedir. İşlemin bu iki ölçütü karşılması durumunda gerçek bir ekonomik öze – içeriğe sahip olduğu kabul edilecektir¹⁴².

Eğer bir işlem ekonomik özden yoksunsa, vergi idaresine işlemi gerçek ekonomik içeriğine göre yeniden nitelendirme imkânı verilmektedir. Diğer bir ifadeyle mükellefin gerçekleştirdiği işlem vergisel açıdan dikkate alınmayacak onun yerine vergi ekonomik özü temsil eden işlem dikkate alınarak tahakkuk ettirilecektir. Buna ek olarak, işlemde kaynaklanan ve ödenmesi gerekenden az ödenen her vergi için yüzde 40'lık bir idari para ceza uygulanacaktır.¹⁴³

Madde 7701(o) genel olarak değerlendirildiğinde ekonomik öz öğretisinin açık bir tanımının bulunmaması yönünden eleştirmektedir. Ekonomik öz öğretisinin uygulanmasıyla ilgili olarak Kongrenin hukuki açıdan belirli bir ekonomik öz tanımı ortaya koyduğuna, ancak mahkemelerin esnekliğini değiştirmediklerine ve ekonomik içeriğin belirlenmesinde kullanılan ölçütleri değiştirmediklerine yönelik eleştiriler devam etmektedir. Buna göre kaçınma karşıtı öğretinin kanunlaştırılması ile mahkemelerin rolünün büyük ölçüde değişmediği vurgulanmaktadır. Ancak IRC m.7701(o), ekonomik öz öğretisini açıklığa kavuşturmakta ve ölçütler ortaya koymaktadır¹⁴⁴.

3.2.1.2.2. Ticari Amaç Öğretisi

ABD vergi hukukunda hukuki olguların ekonomi içeriğini dikkate almayı amaçlayan bir diğer yaklaşım ticari amaç öğretisidir. Genel anlamda ticari amaç öğretisi; bir işlemin vergisel açıdan geçerli kabul edilebilmesi için, elde edilen vergisel çıkarın ötesinde gerçek bir iş amacının bulunmasını gerektirmektedir¹⁴⁵.

¹⁴² Avi-Yonah, **Tax Avoidance, Global Perspectives on Income Taxation Law**, ss.105 – 106; Brown, **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, s. 17; Kaye, **United States**, s. 351.

¹⁴³ Avi-Yonah, **Tax Avoidance, Global Perspectives on Income Taxation Law**, ss.105 – 106.

¹⁴⁴ Brown, **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, s. 17; Richard M. Lipton, “Codification” of the Economic Substance Doctrine – Much Ado About Nothing?, **Journal of Taxation**, S. 325, June 2010, ss. 8 – 18; Kaye, **United States**, s. 346; 351; 355; Woodruff, **The Limits of Tax Planning**, s.4.

¹⁴⁵ Avi-Yonah, **Tax Avoidance, Global Perspectives on Income Taxation Law**, s.105.

Ticari amaç öğretisi genellikle şirket faaliyetlerinin yeniden nitelendirilmesine yönelik durumlarda uygulama alanı bulmaktadır. Ancak uygulama alanı bu tür olaylarla sınırlı değildir. Ticari amaç öğretisi; amacı (ana veya tek) vergiden kaçınmanın önlenmesi olan öğretilerle (ekonomik öz ve basamak işlemler) iç içe geçmiştir. Ancak söz konusu diğer öğretilerde vergi mükellefinin vergiden kaçınma amacına odaklanırken, ticari amaç öğretisinde işlemlerin yapılmasındaki ticari amaçlara odaklanılmaktadır. Ticari amaç öğretisinde; işlemlerin vergisel ve ticari amaçlarının dengelenmesi söz konusudur. Ayrıca, yukarıda belirtildiği gibi, işlemlerin olağan – alışageldik olmadığını vurgulayan kurallarla da ilişkilidir. Görünürde yapay olan bir işlemin, ticari nedenlerle gerçekleştirildiği ortaya konulabilirse yapay olarak değerlendirilemeyebilmektedir. Ancak bir işlemin rasyonel, ticari bir kararla yapılmış olması, baskın amacın yine de vergisel çıkar elde etmek olmadığı anlamına gelmemektedir¹⁴⁶.

Ticari amaç öğretisi mükellefin bir işlemi veya işlem dizisini gerçekleştirmek için vergiden kaçınmadan başka bir amacının olmasını gerektirmektedir. Aksi durumda işlem vergi hukuku açısından yeniden nitelendirilmektedir. Ticari amaç öğretisinin temeli hukuki bir düzenlemenin ticari veya kurumsal bir amacı olmadığı gerekçesiyle göz ardı edildiği Gregory ve Helvering davasında atılmıştır. Yukarıda açıklandığı üzere olayda şirketler arası gerçekleştirilen hisse transferi işlemi kanunun lafzına uygundur. Ancak herhangi bir ticari amaç taşımamaktadır ve bu nedenle işlemler vergi hukuku alanında geçersizdir. Yüksek Mahkeme bu konuda şunu ifade etmiştir:

“[Kanun] bir şirketten diğerine varlıkların transferinden bahsettiğinde bu, işletmenin ticari amaçları çerçevesinde yapılmış bir transfer anlamına gelmektedir. Burada sıklıkla karşılaşıldığı gibi işletmeyle hiçbir ticari ilgisi olmayan bir düzenleme (planlama) çerçevesinde bir şirketten diğer bir şirkete transfer değil... İşlemin kendisi kanunun amacının dışında kalmaktadır. Aksini düşünmek gerçeklikten sapmak ve tüm bu ciddi amacın söz konusu kanun hükmünün amacını yitirmek olacaktır.”

¹⁴⁶ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 48.

Ticari amaç öğretisinin uygulamaması, şirket bölünmeleri, nitelikli yeniden düzenlemeler, vergisiz şirket birleşmeleri, bölünmeleri ve bir şirketin yönetiminin ele geçirilmesi gibi çeşitli kurumsal işlemlerde bir gereklilik haline gelmiştir¹⁴⁷.

3.2.1.2.3. Basamaklı İşlemler Öğretisi

Özün biçime üstünlüğü öğretisinin vergi hukuku alanında içtihat temelli uygulamalarından bir diğeri de basamaklı işlem öğretisidir. Basamaklı işlemler öğretisinde birden fazla ayağı olan işlemler, eğer bunların hepsi tek bir ekonomik sonuca odaklıysa, tek bir işlem olarak nitelendirilmektedir. Söz konusu öğretilerde birbirini takip eden işlemlerin ekonomik bir öze sahip olup olmadığı incelenmektedir. Buna göre, yükümlü tarafından gerçekleştirilen bir işlemin biçimsel açıdan bağımsız; ancak ekonomik açıdan bağlantılı aşamaları (ya da zincirleme işlemleri) ayrı ayrı değil, bir bütün olarak dikkate alınmaktadır. Bu işlemler bir bütün olarak değerlendirilerek yükümlünün bağlantılı işlemlerinin yegâne amacının vergisel çıkar elde etmek mi yoksa başkaca bir ekonomik amaca yönelik mi olduğu tespit edilmeye çalışılmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi idaresi ekonomik açıdan herhangi bir anlamı olmayan basamakları göz ardı edip, sonucun bütünüyle yansıtan tek bir işlemi dikkate almaktadır¹⁴⁸.

ABD’de vergiden kaçınmanın önlenmesi ile ilgili davalar çoğu zaman konusunu basamaklı işlemlerin oluşturduğu davalardır¹⁴⁹. Basamaklı işlemler ile ilgili temel soru; iki veya daha fazla işlemin hangi koşullar altında ayrı olarak değil bir bütün olarak değerlendirileceğidir¹⁵⁰.

¹⁴⁷ Kanun §355 düzenlemelerine (Şirket aktiflerinin vergisiz devri veya dağıtım durumları ile ilgili olarak) ayrı, bağımsız bir ekonomik amaç gerekliliği eklenmiştir. Düzenleme §1.355-2(a)(2) ekonomik amacı “dağıtılan şirketin, kontrolü alınan şirketin veya dağıtılan şirketin ait olduğu ... bağlı grubun işleriyle alakalı gerçek ve kayda değer Federal olmayan vergi amacı” olarak ifade etmektedir. Bu düzenlemede pay sahibinin amacının (örn., bir pay sahibinin kişisel vergi planlaması amaçları) kurumsal bir ekonomik amaç olmadığı da ifade edilmektedir. Belirli bir davaya ilişkin olgulara bağlı olarak, bununla birlikte, pay sahibinin işlem yapma amacı ekonomik amaçla aralarında herhangi bir ayırım yapılmasının önüne geçecek ölçüde aynı kapsamda olabilir.

Streng; Yoder, **Form and Substance in Tax Law: United States**, ss.606 – 607.

¹⁴⁸ Avi-Yonah, **Tax Avoidance, Global Perspectives on Income Taxation Law**, s.105; Gülgün, **Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları**, ss. 132 – 153.

¹⁴⁹ Tabii ki bu başlıca ABD öğretilerinden biridir ve Birleşik Krallıkta Ramsay öğretisi (1980’deki Ramsay davasıyla başlayan), basamaklı işlemlerin öğretisi olarak düşünülmüştür.

¹⁵⁰ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 47.

Basamaklı işlemler öğretisinde, işlemlerin bir bütün olarak değerlendirilmesi ve altta yatan ekonomik niteliğin ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır. Minnesota Tea Co. vs Helvering (302 US 609 1938) davasında Yüksek Mahkeme basamaklı işlemler öğretisi için şu formülü ortaya koymuştur: “*Düz bir yolun sonundaki belirli bir sonuca alınılmışın dışında bir yol takip edilerek ulaşıldığı için farklı bir sonucun elde edilmesi.*” ABD mahkemeleri bu çerçevede çeşitli ölçütler oluşturulmuştur. (a) bağlayıcı adanmışlık ölçütü; (b) sonuç ölçütü ve (c) karşılıklı bağımlılık ölçütü. Bağlayıcı adanmışlık ölçütü şu şekilde ifade edilmektedir: farklı işlemlerin tek bir işlem olarak nitelendirilmesi için mükellefin ilk kademe işlemi ile birlikte sonraki kademelere devam etmek için bağlayıcı bir yükümlülük altına girmesi gerekmektedir. Sonuç ölçütünde tarafların amaçlarına odaklanılmaktadır. Karşılıklı bağımlılık ölçütünde ortaya çıkarılmaya çalışılan basamak işlemler ile oluşturulan hukuki ilişkilerin, basamakların yok sayılması durumunda, anlamsız olup olmayacağıdır. Karşılıklı bağımlılık ölçütünde işlemlerin belirli bir amaca ulaşmada birbirine bağımlı olup olmadığını incelemektedir¹⁵¹.

Sonuç olarak, basamaklı işlemler öğretisi ayrı aşamalardan oluşan işlemlerin olayın özelliğine göre birbirine bağımlı ve belirli bir sonuca özgülenmiş olmaları koşulunda birleştirilmesi ve tek bir işlem olarak nitelendirilmesidir. Bununla birlikte mahkemeler, IRS'nin mali açıdan hazine lehine sonuçlar yaratmak için basamak işlemler öğretisinde yer almayan kademeleri türetmeyeceğini belirtmiştir¹⁵².

3.2.1.3. Öğretilerin Hukuki Sonuçları

IRC idari yaptırımlara tabi vergiden kaçınmayla cezai yaptırımların uygulanabileceği vergi kaçırma arasına bir çizgi çekmektedir. Bu kapsamda IRS hukuki düzenleme olanaklarının kullanımı ile vergi yükünü hafifletme çabalarını vergiden kaçınmaya dâhil ederken vergi kaçırma bir hile ve gizleme durumu olarak değerlendirmektedir¹⁵³.

¹⁵¹ Streng; Yoder, **Form and Substance in Tax Law: United States**, s.606; Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 47.

¹⁵² Woodruff, **The Limits of Tax Planning**, s.1.

¹⁵³ Vergi kaçırma m. 7201'de düzenlenmiştir. Yüksek Mahkeme vergi kaçırmanın belirlenebilmesi için üç unsur dile getirmiştir: (a) Kasıt, (b) Vergi eksikliğinin mevcudiyeti ve (c) Vergi kaçırma eylemi

Bu genel tablo içinde vergiden kaçınma ekonomik amaçtan ve içerikten yoksun işlemlerle vergi yükünü azaltma durumu olarak değerlendirmektedir.

Ekonomik öz kuralına aykırı davranışlar karşısında ABD’de idari yaptırımlar yer almaktadır. ABD’de vergi mükellefi; gelir vergisini önemli ölçüde az göstermekten ve gerçeğe aykırı beyanattan dolayı, ihmal veya kurallara veya tüzüklere uymamaktan idari yaptırıma tabi olabilmektedir. Burada esas sorumluluk muhasebeciler ve vergi danışmanlarındadır. Muhasebeciler ve vergi danışmanları usul kurallarına uymazlarsa, vergi idaresi karşısında çalışma haklarını kaybedebilmektedir. Vergi kaçırmanın söz konusu durumlarda bu yaptırımlar daha da ağırlaşmaktadır¹⁵⁴.

ABD’de eğilim vergiden kaçınmaya yönelik işlemlerin erken önlenmesine yöneliktir. Ağır para cezası olasılığı karşısında vergiden kaçınma düzenlemelerine başvuracak vergi mükelleflerinin kendi kendini kısıtlamasının sağlanabileceği düşünülmektedir¹⁵⁵.

Vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kuralın yürürlüğe girmesiyle birlikte yaptırımlarda da değişikliklere gidilmiştir. 2010 kanun değişikliği ile birlikte vergiden kaçınma faaliyetlerine yönelik yaptırımlar da artırılmıştır. Ekonomik öz öğretisinin kanunlaşmasına bağlantılı olarak, bölüm 6662 ekonomik özü bulunmayan bir işlemde ötürü ödenecek verginin düşük gösterilmesine yüzde 20 ceza öngörülmesi kuralı eklenmiştir. İşlemin hiç beyan edilmemesi halinde ceza %40 oranında uygulanmaktadır. Beyan edilmemiş diğer işlemlerle ilgili geçerli neden ve iyi niyet gösteren mükellefler normal olarak ceza almamaktadır. Vergi uygulayıcılarının taleplerine rağmen IRS belirli işlemleri yeni kuralların hüküm alanının dışında tutan bir güvenli liman listesi düzenlemeyi reddetmiştir¹⁵⁶.

Bununla birlikte, kanunlaştırılan ekonomik öz öğretisinin uygulamada kanuni sınırlamalar içermediği ve IRS temsilcilerinin inceleme sırasında ortaya çıkan her sorunda söz konusu öğretiye başvurduğu yönünde eleştiriler gündeme gelmektedir. Bu durum ekonomik öz öğretisinin geniş bir ticari işlem aralığında uygulanması

veya vergi kaçırmaya teşebbüs teşkil eden bir eylem. İsteklilik, sırası geldiğinde, bilinen kanuni bir sorumluluğun kasıtlı ihlalini gerektirmektedir.

Woodruff, **The Limits of Tax Planning**, s.1.

¹⁵⁴ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 54.

¹⁵⁵ Brown, **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, ss. 18 – 19.

¹⁵⁶ Kaye, **United States**, ss. 355 – 356.

sonucu doğruma tehlikesini taşımaktadır Bu açıdan çoğu vergi mükellefinin bu ağır cezayı tetikleyecek işlemlerden nasıl kaçınacağını belirsizleştirdiği ifade edilmektedir¹⁵⁷.

3.2.2. Birleşik Krallık

Birleşik Krallıkta vergi hukukunun anlam bakımında uygulanmasında geleneksel yaklaşım vergilendirmenin kanunun lafzına dayanması şeklindedir. Ancak günümüzde, kanun yorumlanırken, bir bütün olarak lafzına ve amacına bakılmasının gerekli olduğu genel olarak kabul edilmektedir. Vergi kanunlarının yorumlanması veya vergisel olguların nitelendirilmesi için özel geleneksel bir kural yoktur. Bu durum, 1980’li yıllardan itibaren vergisel olguların ekonomik içeriklerini dikkate almaya yönelik yeni bir yaklaşımın gelişmesine yol açmıştır. Söz konusu yıllarda katı deyimsel yorumdan amaçsal yoruma doğru bir geçiş söz konusudur¹⁵⁸.

¹⁵⁷ Vergiden kaçınmanın tespitinde ekonomik öz öğretisinin kullanılması çeşitli kurullarla kısıtlanmıştır.89 Kongre aksi durumda kazançlı olmayabilecek bazı işlemleri teşvik etmek amacıyla mahkemelerin belirli bir işlemin vergiden kaçınma teşkil edip etmediğinin belirlenmesinde vergi mevzuatının amacını göz önünde bulundurmaları gerektiğini ileri sürmektedir. Bu çerçevede örneğin Kongre teşvik sağlayarak vergi mükelleflerinin belirli bir işe yatırım yapmasını veya belirli bir yatırım aracını tercih etmesini tetikleyebilmektedir. Bu durumda mahkemeler Kongrenin belirli bir ekonomik faaliyete teşviki amaçladığı durumlarda sübjektif amaca odaklanan ekonomi öz gibi hukuki öğretileri uygulamayacaktır. Bu durumun IRS’in ve mükelleflerin kanunlaştırılan ekonomik öz hükmü çerçevesinde birlikte yeni bir deneyimi oluşturacağı ifade edilmektedir. Ancak esas olarak söz konusu ceza ile ilgili vergiden kaçınmaya yönelik davranışları önemli ölçüde azaltacağı görüşü savunulmaktadır.

Kaye, **United States**, s. 347; 357.

¹⁵⁸ BK’ta vergi hukukunun anlam bakımında uygulanması üç aşamada ele alınmaktadır.

İlk aşama olguların belirlenmesidir. Olgular “birincil” veya “ikincil” olarak sınıflandırılabilir. Birincil olanlar temelde gerçek dünyaya ait (hukuki dünyanın dışındaki), kimin ne dediği veya yaptığı, kime ve ne zaman yaptığı gibi, olguları içermektedir. İkincil olgular veya hukuk olgular taraflar arasında kurulan hak ve yükümlülükler veya gerçekleştirilen hukuki eylemlerle ilgili olgulardır. Hukuki olgular uygun olduğunda harici kanıtlardan elde edilen (birincil olgular da dâhil olmak üzere) ilgili hukuki belgelerden belirlenebilir.

İkinci aşama hukuki unsurların yorumlanmasıdır. Bu ilk olarak genel amaçlarla yapılır (başka bir deyişle vergi dışı veya vergiye tabi şekilde). Örneğin, hukuki işlem tutarı satışa mı yoksa yalnızca teminatlı bir krediye mi yönelik? Kişi işçi mi yoksa kendi işinde mi çalışıyor? Böylece sonra hukuki unsur vergisel alanda nitelendirilir.

Üçüncü aşama ise vergi kuralının yorumlanmasıdır.

Hukukun anlam bakımından uygulanmasında bu aşamalar birbiri üzerine binmektedir. Yine de bu üç aşamanın her birinde farklı biçim ve öz sorunları ortaya çıkabilmektedir. Bu anlamda örneğin tarafların belgelediği hukuki olgular gerçekleşen olgulardan (konunun özünü yansıtan) farklı olabilir. Hile, bununla ilgili açık bir örnektir. Bu açıdan tarafların kendi hukuksal olgu tanımları konunun ekonomik niteliğiyle çatışma halinde olabilir. Westminster Dükü davası buna örnek olarak verilmektedir. Ramsay davasında ve Furniss vs Dawson davası bu anlamda, mahkemenin olguları vergisel amaçlar temelinde yeniden nitelendirilmesinin başlıca örnekleridir.

Söz konusu “yeni” yaklaşım temelinde, olguların tanımlanmasında, nitelendirilmesinde vergi kanunlarının yorumlanmasında ekonomik içeriklere ağırlık vermeye başlanmıştır. Ancak bu eğilim genel bir yaklaşım düzeyine ulaşmamıştır. Ekonomik içerik temelli bir yaklaşımın, olguların yorumlanması ve nitelendirilmesi alanlarındaki etkisi çok geniş kapsamlı olmamıştır¹⁵⁹.

Söz konusu yaklaşım uzantısında Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC) vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanması kapsamında kaçınmanın tanımını ortaya koymaya çalışmıştır: Bu noktada kaçınma sadece vergi yükümlülüğünü azaltma amacı taşıyan işlemlere yöneliktir. Uygulamada HMRC vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik tali düzenlemeler oluşturabilmektedir. “Vergiden kaçınma düzenlemeleri beyanı” bunlara örnek olarak gösterilebilir. Bunun da ötesinde HMRC hangi tür işlemlerin kabul edilebilir veya kabul edilemez vergi planlaması olarak değerlendirileceğine yönelik rehberlik yapmaktadır. Ancak bu rehberlik sadece vergiden kaçınma ile ilgili olmaktan ziyade vergi hukunun genel olarak uygulanmasına yönelik gerçekleştirilmektedir. Her ne kadar bu rehberlik yargı açısından bağlayıcı değilse de uygulamada mükellef davranışı üzerinde belirleyici bir etkiye sahiptir¹⁶⁰.

Birleşik Krallık'ta vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik genel bir kural bulunmamaktadır. Birleşik Krallık'ta mükellef, kanunun izin verdiği ölçüde vergi yükünü azaltma hakkına sahiptir. Mükellefin sahip olduğu bu vergi planlaması hakkının kötüye kullanımının önlenmesine yönelik olarak Birleşik Krallık'ta mahkemeler tarafından genel bir özün biçime üstünlüğü öğretisi geliştirilmiştir. Bu öğretilerde ekonomik özden yoksun işlemler, vergisel açıdan, geçersiz olarak kabul edilmektedir. Yine de, Westminster Dükü davasında da açıklanacağı üzere, mahkemeler vergi kanunlarını somut gerçeklere uygularken, kanunun lafzına sıkı

Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, ss. 28 – 29; Sandra Eden, United Kingdom, **A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance**, Ed. Karen Brown, Hollanda, Springer, 2010, s.326; Richard M. Ballard; Paul E.M. Davison, **Form and Substance in Tax Law: United Kingdom, IFA IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 87a**, 2002, (Çevirimiçi) <https://online.ibfd.org/>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015), s.570.

¹⁵⁹ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, ss. 28 – 29; Ballard; Davison, **Form and Substance in Tax Law: United Kingdom**, s.570.

¹⁶⁰ Eden, **United Kingdom**, s.316; 324; Tracey Bowler, **Countering tax avoidance in the UK: which way forward?**, Institute for Fiscal Studies Report (DP7), 11 March 2009, (Çevirimiçi) <http://www.ifs.org.uk/publications/4461> (Erişim Tarihi: 30.4.2016).

biçimde bağlı kalmaktadır. Ramsay öğretisi, Birleşik Krallık vergi hukuku çevresinde ekonomik öz temelli nitelendirme öğretisi olarak kabul edilmektedir¹⁶¹.

3.2.2.1. Birleşik Krallık Hukukunda İşlemlerin Gerçek Ekonomik Niteliğinin Tespit Edilmesinde Başvurulan Öğretiler ve Dayanak olan Kararlar

Birleşik Krallık'ta, vergi hukukunun anlam bakımında uygulanmasında, egemen olan yaklaşımda hukuki biçime öncelik verilmektedir. Bu anlamda geleneksel olarak deyimsel yorum egemendir. Bu nedenle hukuki biçimin ve özün ekonomik öze baskın geldiği söylenebilir¹⁶².

Birleşik Krallık içtihat hukukunun son 25 yıldaki gelişimi mercek altında alındığında; ekonomik öz temelinde vergiden kaçınma ile mücadelede belirgin bir yönetsel çerçeve oluşturulmadığı söylenebilir. Vergiden kaçınma ile mücadele özel kurallar temelinde yürütülmektedir. Bu açıdan vergiden kaçınma ile vergi planlaması arasındaki sınırlar özel durumlar açısından açık olmakla birlikte, hukukun genel uygulaması açısından durum belirsizdir. Bu açıdan hâkimler vergide kaçınmanın tespitinde özel durumlarla kısıtlanmaktadır. Kaçınma, özellikli kuralların lafzıyla sınırlanmaktadır¹⁶³.

Birleşik Krallık'ta vergiden kaçınma ile ilgili tartışmaların merkezinde, kanun koyucunun amacının anlaşılması için en doğru yolun ne olduğu sorusu yer almaktadır. Kanunun yorumlanması bu çerçevede parlamentonun amacının anlaşılmasıdır. Ancak bu amacın vergi hukuku alanında belirlenmesi oldukça zordur. Çünkü vergi hukukunda ekonomik amaçların ve sonuçların tespiti geniş anlamda yorumun sınırlarının ihlali sonuçlarını doğurabilmektedir. Bu çerçevede Birleşik

¹⁶¹ Avi-Yonah, **Tax Avoidance, Global Perspectives on Income Taxation Law**, s.106; Deak, **Macar Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması**, s.66; Ballard; Davison, **Form and Substance in Tax Law: United Kingdom**, s.569; Eden, **United Kingdom**, s.319; 323.

¹⁶² Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 30.

¹⁶³ Lord Hoffmann şunu ifade etmiştir: Kanuni hükümler kaçınma veya planlama gibi kelimeleri içermediğinden bunların anlaşılmasına yardımcı olduklarına inanmıyorum. Vergiden kaçınmayla ilgili olarak atılan adımların kabul edilebilir veya kabul edilemez olduğu gerçeği bu davanın olgularına hukuki ifadenin uygulanmasıyla varılan sonuçtur. Bunun uygulanıp uygulanmayacağına karar vermeye yönelik bir değerlendirme değildir.

Judith Freedman, "Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament", **Law Quarterly Review**, Vol. 123, January 2007, ss.53 – 54.

Krallık vergi hukuku öğretisinde vergiden kaçınma “*Parlamentonun açık amacıyla çelişecek şekilde tasarlanmış bir eylem planı*” olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım diğer ülkelerin vergiden kaçınma tanımlarına göre oldukça sınırlı ve dar bir tanımdır. Vergi mevzuatının tutarlı bir vergiden kaçınma politikası içermemesi bu sınırlılığın temel nedeni olarak kabul edilmektedir. Bu boşluğun mevzuata yeni yaklaşımlarla bağlantılı olarak gerçek niteliğin ve ekonomik özün tespitiyle ilgili ölçütleri içeren yeni kuralların koyulması yoluyla doldurulmasının gerektiği belirtilmektedir¹⁶⁴.

Daha önce belirtildiği üzere Birleşik Krallık'ta vergide kaçınmayı önlemeye yönelik genel bir kural bulunmamaktadır. Ancak benzer işleve sahip içtihat hukuku temelinde geliştirilmiş Ramsay öğretisi yer almaktadır. Birleşik Krallık'ta vergiden kaçınmaya ilişkin Ramsay öğretisi iki dava temelinde olgunlaşmıştır. Westminster Dükü (1936) ve Ramsay (1982) davaları bu öğretiye ilişkin iki temel dayanak noktasıdır¹⁶⁵.

John Tiley, Ramsay davasından sonraki yirmi yılı vergiden kaçınmanın önlenmesine ilişkin içtihat oluşturma süreci, deney ve vergi planlamasına yönelik yarı rasyonel sınırlamalar dönemi olarak tanımlamaktadır. Yirmi yıldan uzun süre uygulama alanı bulan Ramsay öğretisi sonrası halen belirli bir yargısal kaçınma kuralı bulunmamaktadır¹⁶⁶.

3.2.2.1.1. Westminster Dükü Kararı

Westminster Dükü davası vergiden kaçınma ile ilgili öğretilerin oluşumunda temel teşkil eden davalardan biridir. Davaya konu uyuşmazlığın esasında sözleşme ile üstlenilen taahhütlerin altında istihdam ilişkisinin gizlenmesi yatmaktadır. Davaya konu olaylar şu şekilde gelişmiştir.

Westminster dükü hizmetinde çalışan kişilere emeklerinin karşılığı olarak düzenli ücret ödemek yerine bu kişilerle bir sözleşme yapmıştır. Sözleşmeye göre

¹⁶⁴ Freedman, *Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament*, ss.54 – 55.

¹⁶⁵ Zimmer, *Form and Substance in Tax Law: General Report*, ss. 35 – 37; Prebble, Prebble, *Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study*, s.26; Freedman, *Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament*, s.56.

¹⁶⁶ Eden, *United Kingdom*, s.329.

çalışanlar dükün ihtiyaçlarını karşılayacak, dük ise bu hizmetlerle ilişkilendirilmeksizin işten ayrıldıklarında kendilerine ödenmek üzere bir ödenek oluşturacak ve bu süre aralığında, çalışanlarının geçimini kesin olarak sağlayacaktır. Sözleşmede, çalışanın maaş hakkına herhangi bir sınırlamanın söz konusu olmadığı belirtilmiştir. Ancak sözleşmede, çalışanın da onayladığı, tali bir beklenti eklenmiş ve çalışanın, ödenek tutarına eşit miktarda maaşından feragat edeceği kararlaştırılmıştır. Dükün çalışanlara ücret ödemek yerine emeklerinin karşılığını ödenek üzerinden ödemesinin vergisel sonuçları farklılık göstermektedir. Şöyle ki ücret olarak yapılan ödemeleri gelir dük vergisinde gider olarak gösterememektedir. Bunun karşısından ödenek yoluyla yapılacak ödeme gelir vergisinin hesaplanmasında indirim unsuru olarak kabul edilmektedir. Bu çerçevede dükün yanında çalışanlara ödenek üzerinden ödeme yapması ona vergisel çıkar sağlamaktadır¹⁶⁷.

Davada üzerinde tartışılan konu; çalışanlara yapılan ödememelerin nasıl nitelendirmesi gerektiği ile ilgilidir¹⁶⁸.

Bu konuda mahkemede iki farklı görüş oluşmuştur. Bir görüş; ödenek üzerinden yapılacak ödemeleri hukuki öz olarak kabul etmiştir. Bu görüşte olanlar somut olayın ödenek üzerinden yapılan ödemeler olduğu görüşü temelinde birleşmişlerdir. Bu kapsamda değerlendirme şu şekilde yapılmıştır: “ *sözleşmeden kaynaklanan bir yükümlülük olarak bu ödemeler maaş ödemesi olarak kabul edilmemektedir ve kabul edilemez. Gerçek hukuki konumla ilgili herhangi bir bağlamda istihdamdan kaynaklandığı düşünülemez.*” Bu görüşe göre vergi hukukunda nitelendirme olgunun ekonomik içeriğinden ziyade hukuki niteliğine göre yapılacaktır. Bu çerçevede Gelir idaresi hukuki nitelik veya taraflar açısından kullanılmayan, ancak daha yüksek bir vergi yüküyle aynı ekonomik etkiyi sağlayacak hukuki olguları dikkate alarak nitelendirme yapmak konusunda yetkili değildir. Bu, görüş Westminster Dükü ilkesi olarak adlandırılmaktadır. Karar ile ilgili

¹⁶⁷ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 35; Ballard; Davison, **Form and Substance in Tax Law: United Kingdom**, s.573.

¹⁶⁸ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 36.

ifade edildiği gibi “kişiler, ilgili kanun çerçevesinde işlemlerini daha az vergi yükü oluşturacak şekilde düzenleme hakkına sahiptir”¹⁶⁹.

Karşıt görüş olarak; ödenek üzerinden yapılacak ödemelerin olayın hukuki özünü yansıtmadığı ileri sürülmüştür. Bu görüşe göre yapılan ödemeler ücret niteliğindedir. Karşıt görüş temelde ekonomik bir yaklaşıma dayanmaktadır. Burada Dükün yaptığı işlemin ekonomik açıdan ücret olarak nitelendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Ancak olayın dış dünyaya yansıyan hukuki biçimi farklıdır¹⁷⁰.

Sonuç olarak mahkeme Dükün ödemeleri ödenek üzerinden yapmasını ve gider olarak indirimini hukuka uygun bulmuştur. Westminster Dükü kararı vergisel açıdan işlemin ekonomik içeriğinden ziyade hukuki niteliğinin dikkate alınması gerektiği sonucunu içermektedir. Westminster Dükü davasında, dükün sözleşme kapsamındaki ödeme yükümlülüğünün ifade edildiği gibi “çalışanın geçmiş hizmetleriyle ilgili” olmadığı da belirtilmiştir. Daha ziyade dük, bu sözleşmeyi taahhüt sözleşmesi çerçevesinde çalışan maaşlarının kısmen sonradan ödenmesine yönelik bir anlaşma şeklinde düzenlenmiştir. Kararda işlemin hukuki niteliğinin vergisel niteliğini belirlemesi gerektiği kabul edilmiştir¹⁷¹.

3.2.2.1.2. Ramsay Öğretisi

Ramsay öğretisi Birleşik Krallık ’ta vergiden kaçınma ile mücadele etmek amacıyla geliştirilen ve hukukun uygulanmasında ekonomik özün hukuki biçime üstün tutulduğu bir yaklaşımdır. Bir süre için bu yeni yaklaşımın hukuki öğretisi olarak veya en azından vergiden kaçınmayla mücadele etmeye çalışan bir ilke olarak yerini sağlamlaştırdığı düşünülmüştür. Ancak günümüzdeki uygulamada Ramsay öğretisinin eski ağırlığı tartışmalıdır¹⁷².

Günümüzde Birleşik Krallık ’ta Ramsay öğretisinin vergiden kaçınmayla mücadelede yetersiz kaldığı ve kanuni bir genel kuralla ikame edilmesi gerektiği şeklindedir¹⁷³.

¹⁶⁹ A.e., s. 35; Ballard; Davison, **Form and Substance in Tax Law: United Kingdom**, ss.573 – 574.

¹⁷⁰ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 35.

¹⁷¹ Ballard; Davison, **Form and Substance in Tax Law: United Kingdom**, ss.574 – 575.

¹⁷² Freedman, **Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament**, s.53.

¹⁷³ Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.27.

3.2.2.1.2.1. Ramsay Öğretisini Ortaya Çıkaran Kararlar

Ramsay öğretisinin temelleri ilk olarak Ramsay (1982) davasında atılmıştır. Öğreti daha sonra Furniss vs Dawson (1984) davası üzerinden geliştirilmiştir¹⁷⁴.

3.2.2.1.2.1.1. Ramsay Kararı (1982)

Dava özet olarak, Ramsay şirketinin, sermaye kazançları vergisinden kaçınma amacıyla yapay olarak gider oluşturan karmaşık ve ekonomik açıdan anlamsız zincirleme işlemler dizisine girmesidir. Bu girişim karşısında mahkeme, bir dizi işlemin vergiden kaçınma dışında hiçbir ekonomik ve ticari amaç olmaksızın (ekonomik özden yoksun olarak), yapay bir şekilde düzenlediği durumlarda, uygun yaklaşımın işlemlerin bir bütün olarak değerlendirilmesi ve vergilendirilmesi olduğu görüşünü ortaya koymuştur.

Dava, Ramsay şirketinin çiftlik satışından elde ettiği gelirin vergilendirilmesi ile ilgilidir. Ramsay şirketi vergi yükünü düşürmek amacıyla ekonomik açıdan irrasyonel ve olağan dışı bir dizi işlem gerçekleştirmiştir. Ramsay çiftliğin satışından elde ettiği gelire eşdeğer bir gider oluşturmak üzere bir dizi işlem gerçekleştirmiştir. Zincirleme işlemler kapsamında şirket yapılandırma ve borç verme üzerinden vergiden istisna gelir elde edilmiş ve vergi matrahı anlamlı ölçüde azaltılmıştır. Ancak işlemlere bir bütün olarak bakıldığında vergisel çıkar dışında genel anlamda bir ekonomik fayda veya kar söz konusu değildir. Burada mahkemenin görüşüne göre muvazaa söz konusu değildir çünkü belgelenen tüm hukuki işlemlerin ekonomik sonuçları gerçekleşmiştir. Mahkeme düzenlemelerin bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğine karar vermiştir. Bu çerçevede ekonomik açıdan sonuçları ortadan kalkan işlemler vergileme açısından dikkate alınmamıştır¹⁷⁵.

Ramsay öğretisi, vergi yükünü azaltmak amacıyla anlamlı bir ekonomik özü veya ticari amacı olmayan (basamak – zincirleme) işlemlerin vergi hukuku alanında

¹⁷⁴ Prebble, Prebble, **Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study**, s.26; Freedman, **Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament**, s.56.

¹⁷⁵ **WT Ramsay Ltd v Inland Revenue Commissioners**, 1982, (Çevrimiçi), <http://www.bailii.org/uk/cases/UKHL/1981/1.html>, (Erişim: 14.04.2016).

tek bir işlem olarak değerlendirilmesi ve ekonomik özden yoksun işlemlerin dikkate alınmamasıdır.

Ramsay öğretisi ile birlikte vergilendirmede kanunların amacına ve işlemlerin özüne ağırlık verilmeye başlanmıştır. Bu anlamda Ramsay öğretisi Westminster Dükü davasından çıkan öğretinin tam tersi bir sonuç içermektedir. Ramsay öğretisinin oluşumu birlikte Birleşik Krallıkta “*Vergiden kaçınma olanakları gelişirken mahkemeler bu duruma sessiz kalmak zorunda değildir*” anlayışı yerleşmeye başlamıştır. Bu değişim özellikle 1980’lerden itibaren küreselleşen ekonomik sistem ile birlikte vergiden kaçınma olanaklarına baş etme gerekliliğinin bir sonucu olarak değerlendirilmektedir¹⁷⁶.

3.2.2.1.2.1.2. Furniss vs Dawson Kararı

İlk olarak Ramsay kararında ortaya çıkan Ramsay öğretisi Furniss vs Dawson kararı ile daha da geliştirilmiştir¹⁷⁷. Ramsay kararı basamak işlemlerin vergisel açıdan dikkate alınmaması ile ilgiliydi. Furniss vs Dawson kararı ise doğrusal işlemlerle ilgilidir. Davaya konu uyuşmazlık şu şekilde özetlenebilir: Dawson ailesi ellerinde bulunan ve değer kazanan hisselerini satmayı planlamış ve sermaye kazancı vergisi yükümlülüklerinden kaçınmayı amaçlamıştır. Bunun için ilk aşamada hisselerini yeni kurdukları bir şirket olan Greenjacket’a, transfer etmişlerdir. İkinci aşamada bu hisseler Greenjacket üzerinden Wood Bastow adlı bir şirkete satılmıştır. Burada amaçlanan hisse takaslarında uygulanan istisnalardan yararlanmaktır. İşlemlerde ikinci kademe ilkinin takip etmiştir. Mahkeme ilk kademenin ikincinin içine geçebileceğini belirtmiştir. Sonuç olarak iki kademe birleştirilmiş ve Dawson ailesinin Wood Bastow tarafından ödenen tutar üzerinden sermaye kazancı vergisine tabi olması gerektiği kararı verilmiştir¹⁷⁸.

¹⁷⁶ Freedman, **Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament**, s.56; Gülgün, **Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları**, ss. 132 – 153; Ballard; Davison, **Form and Substance in Tax Law: United Kingdom**, s.576.

¹⁷⁷ Ayhan Selçuk Özgenç, **Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması: Anlaşma Alışverişi**, İstanbul, On İki Levha, 2016, s.234.

¹⁷⁸ Eden, **United Kingdom**, s.327; Ballard; Davison, **Form and Substance in Tax Law: United Kingdom**, s.579.

3.2.2.1.2.2. Ramsay İlkesinin Uygulanması

Lord Brightman, Furniss vs Dawson davasında, uygulanan öğreti ile ilgili olarak şunları ifade etmiştir¹⁷⁹:

“Öncelikle önceden kurulan bir işlem dizisi veya böyle ifade edilmesi tercih ediliyorsa tek bir bileşik işlem bulunması gerekmektedir. Bileşik işlem ticari (yani işleme ilişkin) bir amacın elde edilmesini içerebilir veya içermeyebilir... İkincisi vergi yükümlülüğünden kaçınmanın dışında ticari (işleme ilişkin) amacı olmayan adımların uygulanması gerekiyordu, “ticari etkisi olmayan” değil. Bu iki unsurun bulunması durumunda atılan adımlar vergisel amaçlarla göz ardı edilebilir. Mahkeme bu durumda sonuca bakmalıdır. Sonucun tam olarak nasıl vergilendirileceği uygulanacak vergi kanunun şartlarına bağlı olacaktır.”

Bu çerçevede Ramsay öğretisi vergi hukukunun anlam bakımından uygulanmasında ekonomik özün dikkate alınmasını gerektirmektedir. Diğer bir ifadeyle hukuki olguların ekonomik içerikleri temelinde nitelendirilmesi gerekmektedir. Millett Ramsay ilkesinin asıl gerekçesini şöyle ifade etmektedir: “Mükellefin vergi yükümlülüğünü azaltmaktan başka ekonomik konumunu anlamlı ölçüde etkilemeyen bir işlemin vergisel açıdan göz ardı edilmesidir¹⁸⁰”.

Yorum ve nitelendirme ilkesi olarak geliştirilmiş olan Ramsay öğretisinin sınırları hakkında belirsizlik vardır. Lord Hoffmann, öğretinin sınırlarının vergi kanunun amacı ile belirlenmesi gerektiğini ifade etmektedir¹⁸¹.

Ramsay öğretisinin ölçütleri konusunda güncel eğilim ABD öğretisi çizgisinde oluşmaktadır Ekonomik öz, ticari amaç ve basamak işlemler öğretileri bu alanda kılavuzluk etmektedir¹⁸².

Ramsay öğretisinin uygulanması için çeşitli koşulların varlığı gerekmektedir. Öncelikle önceden kurulan bir işlemler dizisinin bulunması gerekmektedir¹⁸³. İkincisi

¹⁷⁹ Freedman, **Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament**, s.60.

¹⁸⁰ Daniel Gutmann, **Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması** (Çeviren: Yrd. Doç. Dr. Selçuk Özgenç), Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, s.8; Ballard; Davison, **Form and Substance in Tax Law: United Kingdom**, ss.576 – 579; Freedman, **Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament**, s.59.

¹⁸¹ Ballard; Davison, **Form and Substance in Tax Law: United Kingdom**, ss.576 – 579.

¹⁸² Freedman, **Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament**, s.58.

¹⁸³ Önceden kurgulanan işlemler dizisinin varlığı şu koşullarda öne sürülebilmektedir:

vergi yükümlülüğünden kaçınmanın dışında ticari amacı olmayan ara işlemlerin varlığı gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken ilgili kademelerin etkisi değil, amacıdır. İşlemlerin vergiden kaçınma dışında herhangi bir ekonomik amacının bulunmaması gerekir. Ölçüt vergisel çıkara değil, amaca ilişkindir¹⁸⁴.

3.2.2.2. Ramsay Öğretisinin Olası Hukuki Sonuçları

Ramsay öğretisine aykırı davranışlar doğrudan bir yaptırıma tabi değildir. Ancak beyan yöntemi vergi sisteminin temeli olduğunda eksik beyan durumunda idari para cezası uygulanmaktadır. Bu ceza kişinin vergisel çıkar elde etmesine imkân veren kişilere de uygulanabilmektedir¹⁸⁵.

Ramsay öğretisinin uygulanması için gerekli koşulların oluşumundan ortaya çıkan sonuçlar şu şekilde sıralanabilmektedir:

Önceden belirlenmiş bir işlem dizisi ve vergiden kaçınma dışında ticari amaç olmadan dâhil edilen kademeler, vergisel açıdan göz ardı edilebilir. Mahkeme bu durumda ekonomik sonuca odaklanır. Sonucun tam olarak nasıl vergilendirileceği uygulanacak vergi normunun amacına bağlı olacaktır¹⁸⁶.

-
- (i) İşlem dizisinin ara işlem gerçekleştirildiğinde belirli bir sonucun elde edilmesi için önceden belirlenmiş olması
 - (ii) Önceden planlanmış olayların belirlenen sırayla gerçekleşmesinde, ara işlemin uygulamada bağımsız bir varlığa sahip olarak değerlendirilememesi ve
 - (iii) Önceden belirlenen olayların aslında gerçekleşmemesi
- Ara işlemi takip etmesi gereken kademelerin planlı olması ve bunun uygulanmamasının olağan bir durum olmaması gerekmektedir.

¹⁸⁴ Ballard; Davison, **Form and Substance in Tax Law: United Kingdom**, ss.579 - 582.

¹⁸⁵ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 54; Brown, **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, s. 20.

¹⁸⁶ Sonucun belirlenmesi, düzenlemenin dolaylı veya kendi kendini iptal eden kademeler içerdiği durumlarda daha doğrudan olabilir. Kesinlikle söz konusu kademeler kendi kendini iptal ettiği için, ekonomik sonuç bu kademelere hiç kalkışılmasaydı olacak olanla büyük ölçüde aynı olmalıdır. Örneğin Ramsay'de ekonomik sonuç danışman masrafları için mükellefin cebinden çıkandan daha fazlası değildir; aksi halde konumu düzenlemenin uygulanmasından öncesiyile tam olarak aynı olacaktır. Sermaye kazancı amaçları için, bu nedenle, neticenin vergi sonuçları yoktur. Uygulamada kendi kendini iptal eden kademeler göz ardı edilebilir veya yok sayılabilir. Ballard; Davison, **Form and Substance in Tax Law: United Kingdom**, s.583.

3.3. ULUSLARARASI VE ULUSÜSTÜ HUKUKTA UYGULAMALAR

Küreselleşme ile birlikte, sermayenin uluslararası alandaki hareket serbestisinin artması ülkeleri farklılaşmış vergi uygulamalarına yöneltmiştir. Bununla birlikte sermayenin küresel ölçekte serbest dolaşımı ve mali araçların çeşitlenmesi çok uluslu şirketlere vergi yüklerini azaltmaya yönelik olanakları çeşitlendirmiştir. Bu durum ülkeleri vergiden kaçınmaya karşı bir mücadele alanına sürüklemiştir. Küreselleşmenin çokuluslu şirketlere ve vergi sığınağı (cenneti – limanı) niteliğindeki ülkelere sunduğu olanaklar karşısında çeşitli ülkeler vergi gelirlerini koruma çabası içine girmişlerdir. Bu çabanın ürünü olarak vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik kurallar, güncel gelir vergi sistemlerinin zorunlu bir parçası haline almıştır¹⁸⁷.

Öte yandan vergilendirme geleneksel açıdan devlete mali kaynak sağlamanın bir yolu ve ekonomi politikası aracı olarak algılanırken, günümüzde bunlara ek olarak toplumsal adalete ulaşmanın önemli bir aracı olarak da değerlendirilmektedir. Mevcut ekonomik ve toplumsal krizler bu noktada belirleyici bir rol oynamaktadır. Düşük gelirli ile varlıklı kesim arasında oluşan farklar belli bir sınır ve ölçüye kadar ekonomik sistemin doğal işleyişinin bir sonucu olarak kabul edilebilmektedir. Bunun ötesinde sosyal devlet anlayışı bu uçurumun kapatılmasını gerektirmektedir. Bu alanda da vergi hukuku devletin elinde etkin bir araç olarak varlığını hissettirmektedir¹⁸⁸.

Günümüzde özellikle 2008 Büyük Durgunluğundan sonra ekonomik sistemin işleyişinde devlete yüklenen görevlerde bir artış olduğunu söylemek mümkündür. Bu kapsamda vergilendirme yoluyla, (eşitsizliğin arttığı) gelir dağılımının ve bu eksende adaletin sağlanmasının ötesinde devletin piyasa ekonomisini düzenleme işlevi de

¹⁸⁷ Zimmer, **Form and Substance in Tax Law: General Report**, s. 64; Gutmann, **Can Tax Planning Be Criminal? Domestic and International Perspective**, s.2; Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, s.74; Ersin Nazal, Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Gerçek Sahip (Beneficial Owner) Nedir? (E-Yaklaşım), **E-Yaklaşım**, Sayı: 238, Ekim 2012, (Çevrimiçi), <http://uye.yaklasim.com/dergiler>, (Erişim Tarihi: 30.4.2016); Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta, 1995, ss.288 – 289; Yasemin Taşkın, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012, ss. 5 – 8.

¹⁸⁸ Gutmann, **Can Tax Planning Be Criminal? Domestic and International Perspective**, s.2.

giderek artmaktadır. Devletin artan işlevlerine bağlı oluşan bütçe açıklarının finansmanında üç temel seçenek ortaya çıkmaktadır: büyümeyi tehlikeye atma riski ile vergileri artırmak veya sosyal – refah devletinin küçülmesi pahasına kamu harcamalarını azaltmak. Üçüncü bir seçenek ise vergi sistemlerinin kamu yararına etkinlik ve adalet temelinde yeniden düzenlenmesidir. Bu seçenek vergi planlamasının meşru alanını daraltarak ve buna bağlı olarak vergiden kaçınmanın kapsamını genişleterek etkili olmayı amaçlamış genel bir vergi politikasının da temelini oluşturmaktadır. Bu politika adalet ve mali güç ilkelerine bağlı bir vergi hukuku uygulamasını gerektirmektedir. Vergiden kaçınma, bu temel ilkelerin bir ihlali olarak görülebileceği ölçüde hukuka uygunluğunu yitirmektedir¹⁸⁹.

Mükelleflere daha sert bir yaklaşıma neden olan ve vergiden kaçınmanın alanını genişleten bu politik eğilim, 2008 Büyük Durgunluk sonrası artan bütçe açıkları ve kamu gelirleri ve harcamaları üzerindeki artan baskı sonucu iyice kuvvetlenmiştir¹⁹⁰.

Bu yeni eğilim kanun koyuculara vergi kanunlarının amacının ihlali anlamına gelen vergiden kaçınmanın sınırlarını belirleme görevini yüklemektedir. Bu görev ekonomik öz temelli yaklaşımların veya kaçınmanın önlenmesine yönelik genel ve özel kuralların kanunlaştırılmasıdır. Vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik kuralların kanunlaşması mükellefler veya vergi idaresi için tutarlı, öngörülebilir sonuçlar sunmakta ve beraberinde ekonomik açıdan etkin sonuçlar doğurabilmektedir. Öte yandan ülkeler vergiden kaçınma yollarını değerlendirmek için farklı ölçütler kullandığında mükellefler yalnızca düşük oranlar için değil, ayrıca kaçınmaya daha ılımlı yaklaşan vergi sistemleri için bu ülkelerde toplanmaya teşvik edilmektedir. Vergiden kaçınmaya yönelik (özellikle yargısal) yaklaşımların çeşitliliği önlenemeyebilir ancak bilgilerin beyan edilmesi (ve uyumdan emin olmak

¹⁸⁹ Palm, **Germany**, ss. 168 – 169; Gutmann, **Can Tax Planning Be Criminal? Domestic and International Perspective**, s.2; Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, s.74.

¹⁹⁰ Kara para ile mücadele için tasarlanan hukuki araçların gelişiminin birçok faaliyetin cezai boyutuna dikkat çekmesinin de bu eğilimde payının olduğu olasıdır. Gutmann, **Can Tax Planning Be Criminal? Domestic and International Perspective**, s.1; Poulakos, **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, s.74.

için katı bir ceza rejimi) bilgi paylaşımı yoluyla kaçınmaya yönelik düzenlemelerle mücadelede uluslararası işbirliği artmaktadır¹⁹¹.

Vergiden kaçınma ile mücadelede uluslararası işbirliğinin ve bu alanda uluslararası kuruluşların etkilerinin artması; vergi hukukunda yasama, idari, yargısal ve bilimsel yorum türlerinin yanında uluslararası örgütlerin yorumunun da etkisini artırmaktadır¹⁹².

Özellikle 2008 Büyük Durgunluğundan sonra vergiden kaçınmanın önlenmesine ilişkin ulusüstü (EU) ve uluslararası (OECD, G20) kuruluşların araştırmaları ve önerileri durgunluktan çıkış politikasında bir zorunluluk haline gelmiştir¹⁹³.

Avrupa Birliği (EU) ile Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün (OECD) konuya yaklaşımları, vergiden kaçınma ile ilgili olguların ekonomik gerçeklik veya öz temelinde dikkate alınması şeklindedir. Yaklaşımların ana unsuru, hukuki biçimin kötüye kullanılarak ekonomik gerçekliğin veya özün saptırılması ve bu şekilde vergisel çıkar elde edilmesine yönelik davranışların engellenmesidir¹⁹⁴.

Bu çerçevede EU ulusal mevzuatlara çeşitli vergiden kaçınma ölçütleri tavsiye etmektedir. OECD ise Vergi Model Anlaşması şerhinde paragraf 9.5'te yer alan kılavuz ilke üzerinde kötüye kullanmanın sınırlarını belirlemeye çalışmıştır. OECD ayrıca Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) eylem planı kapsamında ulusal mevzuatların ekonomik öz ilkesi temelinde yapılandırılmasını tavsiye etmektedir.

3.3.1. Uluslararası Hukukta Uygulamalar: OECD

Günümüzde vergisel olguların değerlendirilmesinde ekonomik öze ağırlık veren OECD'nin yaklaşımı hep bu yönde olmamıştır. OECD 1977 tarihli Vergi Model Anlaşması'nda (MA) biçimci bir yaklaşıma ağırlık vermiştir. OECD'nin bu biçimci yaklaşımı 1980'lerde de devam etmiştir. 1992 tarihli Vergi Model Anlaşma

¹⁹¹ Brown, **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, s. 9.

¹⁹² Yeliz Neslihan Akel, "Vergi Hukukunda Yorum Yapan Kaynak Perspektifinde Değişim ve Agresif Vergi Planlaması Üzerine Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları**, Sayı: 337, Ekim 2016, ss. 91 – 109.

¹⁹³ Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, s. 13.

¹⁹⁴ Ali İhsan Özgür Çilingir, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s.279.

ile birlikte OECD yaklaşımında ekonomik özün hukuki biçime üstünlüğü Vergi Model Anlaşma şerhlerinde yer bulmaya başlamıştır. 1995 yılında yayınlanan OECD Transfer Fiyatlandırması Kılavuzu ile birlikte özün biçime üstünlüğü ilkesinin MA m.9 kapsamında vergi idareleri tarafından uygulanabileceği belirtilmiştir. 2003 yılında ise OECD MA m.1 şerhinde vergi anlaşmalarının uygunsuz kullanımına yer verilmiştir. Kısacası OECD'nin 1970'lerdeki biçimci yaklaşımı günümüzde ekonomik öze ağırlık veren bir yaklaşıma evrilmiştir¹⁹⁵.

2013 yılında yayımlanan BEPS Eylem Planı ile birlikte ekonomik öz temelli yaklaşım bir ilke olarak konumunu perçinlenmiştir.

OECD'nin vergi planlaması hakkının kötüye kullanımı kapsamında vergiden kaçınma olgusuna yönelik güncel yaklaşımının temelini hukuki düzenlemelerin yapay olup olmadıklarının tespit edilmesi oluşturmaktadır. Bu yaklaşıma göre eğer düzenlemeler ekonomik özden yoksun değilse yapay olarak değerlendirilmemekte ve vergiden kaçınma amacı dolayısıyla vergiden kaçınma durumunun varlığı söz konusu olmamaktadır. Söz konusu yaklaşımda düzenlemelerinin yapay olup olmadıkları olguların ekonomik özüne göre belirlenmektedir¹⁹⁶.

OECD raporlarında yaygın olarak karşılaşılan vergiden kaçınma durumları şu şekilde belirtilmektedir¹⁹⁷:

i. Elde edilen gelirlerin düşük oranda vergilendirilen veya hiç vergilendirilmeyen bir işletmede toplanması,

¹⁹⁵ Adolfo Martin Jiménez, Ulusal Hukuktaki Genel Vergiden Kaçınmayla Mücadele Hükümleri ve Vergi Anlaşmaları, (Çeviren: Yrd. Doç. Dr. Ertuğrul Akçaoğlu), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, ss.401 – 404; Michael Wichmann, **Key Statements on Compliance Practices in the OECD 1995 Transfer Pricing Guidelines** (Çevrimiçi) <https://www.kluwerlawonline.com/document.php?id=TAXI1996071> (Erişim Tarihi: 20.7.2016); OECD (2015), **Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)**, OECD Publishing. (Çevrimiçi) <https://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>, (Erişim Tarihi:20.6.2016); OECD (2010), **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, OECD Publishing. (Çevrimiçi) http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#.WOX7aKKhmM8#page5, (Erişim Tarihi:20.6.2016).

¹⁹⁶ Çilingir, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.272.

¹⁹⁷ OECD, **International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies**, Paris, Organization for Economic Co-operation and Development Issues in International Taxation No 1, 1987, s.13; Saygın Eyüpgiller, "Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi", **Yaklaşım**, Sayı:113, Mayıs 2002, ss. 148 – 156

- ii. Elde edilen gelir veya kazançların, vergi yükü düşük gelir unsurları olarak nitelendirilmesi,
- iii. Yapay giderlerin oluşturulması,
- iv. Vergi anlaşmalarından sağlanan vergisel çıkarları artırmak ve bu şekilde vergi yükünü azaltmak üzere farklı kaynaklardan elde edilen gelirleri toplamak üzere yapay şirketler kurulması,
- v. “i” ve “iv” durumlarının birlikte varlığı.

3.3.1.1. OECD Vergi Model Anlaşması Şerhinde Yer Alan Kılavuz İlke

OECD Vergi Model Anlaşması m.1 Şerhinin “Vergi Anlaşmalarının Dürüst Olmayan Kullanımı¹⁹⁸” başlığı altında Paragraf 7’de vergiden kaçınmanın önlenmesi vergi anlaşmalarının amacı olarak belirlenmiştir¹⁹⁹.

Bu amaç temelinde OECD MA m.1 Şerhi Paragraf 9,5’te bir klavuz ilkeye yer verilmektedir²⁰⁰:

¹⁹⁸ Improper use of the Convention

¹⁹⁹ Jiménez, **Ulusal Hukuktaki Genel Vergiden Kaçınmayla Mücadele Hükümleri ve Vergi Anlaşmaları**, s. 404; Özgenç, **Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması: Anlaşma Alışverişi**, s.57.

“7. *The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. It is also a purpose of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion.*”

OECD (2015), **Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)**, OECD Publishing. (Çevirimiçi) <https://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>, c(1)-19, (Erişim Tarihi:20.6.2016)

“7. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının öncelikli amacı, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleyerek, mal ve hizmet alışverişini ile sermaye ve kişilerin dolaşımını teşvik etmektir. Vergi anlaşmalarının başka bir amacı da vergiden kaçınmayı ve vergi kaçakçılığını önlemektir.”

Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma (Kısaltılmış Basım) Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015, (Çevirimiçi) http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, (Erişim Tarihi: 20.6.2016), s.55.

²⁰⁰ “9.5 *It is important to note, however, that it should not be lightly assumed that a taxpayer is entering into the type of abusive transactions referred to above. A guiding principle is that the benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions.*”

OECD (2015), **Model Tax Convention on Income and on Capital 2014**, c(1)-21.

9.5. Bununla beraber, bir mükellefin, yukarıda belirtilen kötüye kullanım amaçlı işlemlere giriştiğine kolayca hükmedilmemesi gerektiğinin dikkate alınması önemlidir. Bu bağlamda yol gösterici ilke, belirli işlem ve düzenlemelere girişilmesinin başlıca amacının daha avantajlı bir vergi konumu elde

“9.5. Bununla birlikte, bir mükellefin, yukarıda belirtilen kötüye kullanım amaçlı işlemlere giriştiğine kolayca hükmedilmemesi gerektiğinin dikkate alınması önemlidir. Bu bağlamda yol gösterici ilke, belirli işlem ve düzenlemelerin gerçekleştirilmesinin temel amacının daha lehe bir vergisel durum elde etmek olduğu ve bu durumun bu lehe olan işlemlerin gerçekleştirilmesinin ilgili vergi anlaşması hükümlerinin konusu ve amacına aykırı olduğu durumlarda, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının sağladığı faydalar geçerli olmamalıdır.”

OECD MA m.1 Şerhi p.9,5'te yer alan söz konusu ilke iki temel unsuru içermektedir²⁰¹. Bunlar:

- Temel amaç unsuru: İşlem veya düzenlemelerin temel amacının daha lehe bir vergisel durumu güvenceye almak olması;
- Amaca aykırılık unsuru: Daha lehe olan vergisel durumun ilgili vergi anlaşması hükümlerinin konusu ve amacına aykırı olması.

Temel amaç ölçütü olarak adlandırılan ilk unsur, vergiden kaçınmaya yönelik işlemlerin ekonomik özden yoksun olması veya yapay olması gibi ölçütler içermemektedir. Söz konusu eksiklik kılavuz ilkeyi belirsiz bir anlama sürüklemektedir. Bu nedenle hem kuramsal kaçınma yaklaşımları hem de ülkelerin kaçınmayı önleme mevzuatları ile bir uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır. Bu durum söz konusu ilkeye yönelik temel eleştiri noktasıdır. Daha lehe vergisel durum da çok belirgin bir ölçüt niteliğinde değildir. Bu eleştirilere yönelik öneri olarak ilkenin ekonomik öz veya yapaylık ölçütü ile ilişkilendirilmesi gerektiği görüşü ileri sürülmektedir. Aksi durumda kılavuz ilkenin kabul edilmesi halinde, vergi yükümlülerinin vergi planlama hakkının kapsamı haksız yere ve belirsiz bir şekilde daraltılmış olacaktır. Belirsizli aynı zamanda vergi idaresine, yükümlülerin vergi

etmek olduğu ve bu koşullar altında bu daha avantajlı işlemlerin gerçekleştirilmesinin ilgili hükümlerin amacına aykırı olduğu durumlarda, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının sağladığı menfaatlerin verilmemesi gerektiği kuralıdır.

Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, s.56.

²⁰¹ Jiménez, **Ulusal Hukuktaki Genel Vergiden Kaçınmayla Mücadele Hükümleri ve Vergi Anlaşmaları**, s. 408; Özgenç, **Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması: Anlaşma Alışverişi**, s.70.

yükünü azaltmak amacıyla yaptıkları işlemlere müdahalede bir gerekçe sağlayacaktır²⁰².

Amaca aykırılık ölçütü olarak da adlandırılabilir olan ikinci unsur kötüye kullanma durumunu amaçsal yorum temeline oturtmaktadır. Bu ölçüt çalışmanın ikinci bölümünde elde edilen sonuca uygundur. Olası bir kaçınma – kötüye kullanma durumunun ilgili kuralın amacına aykırı olması gerekmektedir. Ancak söz konusu amaca aykırılık ölçütü vergi anlaşmalarının konusunun ve amacının bütün vergi anlaşmalarında veya ülkelerde her zaman aynı olmamasından dolayı eleştirilere konu olmaktadır²⁰³.

3.3.1.2. OECD BEPS Eylem Planı

Küresel alanda sermaye hareketliliğindeki serbestleşmenin artması ve buna bağlı olarak oluşan krizlerin ülkeleri etkilemesi küresel düzeyde önlemlerin alınmasını gerekli kılmıştır. Bu amaçla G20 ülkeleri küresel anlamda daha geniş bir ekonomik ve mali işbirliği arayışlarına girmiştir. Bu arayışların mali – vergisel ayağı OECD'nin geliştirdiği BEPS eylem planı çerçevesinde oluşmaya başlamıştır. BEPS eylem planı üç ana ilke üzerinde yükselmektedir. Bunlar; uyum, özüm önceliği ve şeffaflıktır. Bu plan kapsamında küresel vergi sorunlarına çözüm arayışları 15 eylem altında toplanmıştır. Bu eylemler şu başlıkla altında yer almaktadır; dijital ekonominin vergilendirilmesi, karma (hibrit - melez) uyumsuzluk düzenlemelerinin etkisiz hale getirilmesi, kontrol edilen yabancı kurum kurallarının güçlendirilmesi, faiz ve diğer finansal ödemelerle matrah aşındırmasının önlenmesi, şeffaflık ve özüm önceliği ilkesi temelinde zararlı vergi uygulamaları ile daha etkin mücadele edilmesi, anlaşmaların kötüye kullanımının engellenmesi, daimi iş yeri statüsünden yapay yollarla kaçınmanın engellenmesi, transfer fiyatlandırması sonuçlarının oluşturulan değer ile uyumlu olmasının sağlanması, gayri maddi varlıklar, riskin ve sermayenin transfer fiyatlandırması sonuçlarının oluşturulan değer ile uyumlu olmasının sağlanması, diğer yüksek riskli işlemlerin transfer fiyatlandırması sonuçlarının

²⁰² Jiménez, **Ulusal Hukuktaki Genel Vergiden Kaçınmayla Mücadele Hükümleri ve Vergi Anlaşmaları**, ss. 408 – 411; 418; 425.

²⁰³ Jiménez, **Ulusal Hukuktaki Genel Vergiden Kaçınmayla Mücadele Hükümleri ve Vergi Anlaşmaları**, s. 413.

oluşturulan değer ile uyumlu olmasının sağlanması, BEPS'e ilişkin bilgilerin toplanması ve analiz edilmesi için yöntemlerin oluşturulması, vergi mükelleflerinin saldırgan vergi planlama ve stratejilerine ilişkin bildirimde bulunma zorunluluğu getirilmesi, transfer fiyatlandırması belgelendirmesinin yeniden gözden geçirilmesinin sağlanması, vergisel uyumsuzluklarını çözen mekanizmaların daha etkin hale getirilmesi, çok taraflı bir aracın geliştirilmesi²⁰⁴.

BEPS eylem planının 5. eylemi “*Şeffaflık ve Öz Dikkate Alınarak Zararlı Vergi Uygulamalarına Karşı Daha Etkin Mücadele*” başlığını taşımaktadır. Söz konusu başlık altında, zararlı vergi uygulamaları ile şeffaflık ve özün önceliği ilkesi temelinde bir mücadele amaçlanmaktadır. BEPS raporunda şeffaflık ve ekonomik öz ölçütleri temelinde zararlı vergi rekabetine karşı daha etkili çözümler üretme önerileri tavsiye edilmektedir. Raporda ayrıca bu amaca ulaşmak için Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu'nun daha etkili çözümler geliştirmek için çalışmalarına yeniden odaklanacağı belirtilmektedir. Bu amaçla ulusal veya uluslararası vergi kurallarının ve gelir unsurlarının geliri temsil eden ekonomik faaliyetlerle uyumlu hale getirilmesi önerilmektedir²⁰⁵.

BEPS eylem planının; 6.,7.,8.,9. ve 10. eylemleri de özün önceliği ilkesi temelinde kurgulanmıştır. Buna göre sırasıyla; Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kötüye kullanımının önlenmesi; daimi işyeri²⁰⁶ durumundan kaçınmanın önüne geçilmesi; transfer fiyatlandırması kurallarının gayri maddi varlıklar yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesinin sağlanması; transfer

²⁰⁴ OECD, **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**, OECD Publishing, 2013, (Çevirimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.6.2016) s.17; Mustafa Cemil Kara, Ersan Öz, “Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS”, **Vergi Dünyası**, Sayı:414, Şubat 2016, ss. 172 – 178; Erdal Aydın, “OECD BEPS Projesi Transfer Fiyatlandırması Eylemlerinin Türkiye Üzerindeki Etkileri ve Proje’ye İlişkin Türkiye’deki Yaklaşım”, **Vergi Dünyası**, Sayı 415, Mart 2016, ss. 204 - 217; Fatih Adanur, “OECD Bünyesinde Gerçekleştirilen Agresif Vergi Planlaması Toplantılarında Ele Alınan Konuların Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 408, Ağustos 2015, ss. 173 – 179; Tunç Köse, “BEPS İle Mücadele Eylem Planı Kapsamında Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 309 Haziran 2014, s. 61; Emrah Ferhatoğlu, “BEPS Projesinin Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araç Sorununa Etkisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 326 Kasım 2015, ss. 17 – 30; Ramazan Biçer; Mehmet Erginay, “OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 326 Kasım 2015, ss. 54 – 68; Serdar Bulut, “Vergide Ülke Sınırlarını Aşmak: FATCA ve BEPS”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 326 Kasım 2015, s. 27; Mustafa Cemil Kara; Ekrem Karayılmazlar, “Zararlı Vergi Rekabetini Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 328 Ocak 2016, s. 92.

²⁰⁵ OECD, **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**, s.17; Kara, Öz, **Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS**, s. 175.

²⁰⁶ Permanent establishment

fiyatlandırması kurallarının risk ve sermaye transferi yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlanması; transfer fiyatlandırması kurallarının diğer yüksek riskli işlemler yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlanmasına yönelik düzenlemelerin temelinde özün biçime üstünlüğü ilkesi yer almaktadır²⁰⁷.

Özün önceliği ilkesi BEPS'in altında yatan temel ilkelerden biridir. Bu açıdan 5. eylemin dışında diğer eylemlerde de gözetilmektedir. BEPS altında özün önceliği ilkesinin temel amacı vergi kanunlarının ekonomik altyapılar ve faaliyetler ile uyumlu bir şekilde oluşturulmasının ve uygulanmasının sağlanmasıdır. Vergi mevzuatının bu çerçevede yapılandırılması tavsiye edilmektedir. Bu kapsamda sorun yaşanan ve yeniden düzenlenmesi gereken temel alanlar; vergide kaçınmanın ölçütlerin belirlenmesi, daimi iş yeri kavramının oluşturulması, gayri maddi varlıkların vergilendirilmesi ve transfer fiyatlandırması kuralları olarak öne çıkmaktadır. Örneğin; maddi olmayan varlıkların vergilendirilmesinin hukuki biçimlerinden öte ekonomik unsurlarına göre gerçekleştirilmesi tavsiye edilmektedir. Bu şekilde vergiye konu gelirlerin, katma değer üretildiği ülkeden başka bir ülkeye kaydırılması önlenerek ve olguların ekonomik özüne uygun bir vergilendirme sağlanacaktır²⁰⁸.

3.3.2. Ulusüstü Hukukta Uygulamalar: (EU)

Avrupa Adalet Divanı²⁰⁹ (ECJ), genel bir vergiden kaçınma kuralı olmaksızın vergiden kaçınmaya yönelik işlemleri hakkın kötüye kullanımını kapsamında davalarına konu etmiştir. Bu açıdan temel tartışma konusu vergisel amaçlarla hakkın kötüye kullanımının önlenmesinde temel özgürlüklerin hangi noktaya kadar kısıtlanmasına izin verileceği ile ilgilidir²¹⁰.

²⁰⁷ Yariv Brauner, "BEPS: An Interim Evaluation", **World Tax Journal**, February 2014, s. 25; Köse, **BEPS İle Mücadele Eylem Planı Kapsamında Transfer Fiyatlandırması**, s. 62.

²⁰⁸ Bulut, **Vergide Ülke Sınırlarını Aşmak: FATCA ve BEPS**, s. 41; Kara; Karayılmazlar, **Zararlı Vergi Rekabetini Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım**, s. 94; Brauner, **BEPS: An Interim Evaluation**, ss. 10 – 39.

²⁰⁹ European Court of Justice – ECJ

²¹⁰ Seer, **Gestaltungsmisbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht – Einführung und Rechtfertigung des Themas**, s.7.

3.3.2.1. Avrupa Adalet Divanı'nın Yaklaşımı Cadbury Schweppes Kararı (C-196/04)

Avrupa Birliği (AB – EU)'ne üye devletlerin kaçınma karşıtı ulusal kurallarından bağımsız ve ayrı olarak ECJ, temel özgürlüklerin vergisel amaçlarla kötüye kullanılmasına, bir sınırlama getirmeye çalışmaktadır. Bu konuda Topluluk hukukunun kötüye kullanımının tespitinde kullanılacak ölçütler nesnel ve öznel ölçütler şeklinde tespit edilmiştir²¹¹:

Nesnel ölçüt (topluluk hukukunda öngörülen amacın gerçekleştirilememesi): Nesnel ölçüte göre, yükümlünün vergisel çıkar sağlamaya yönelik işlem yapma hakkı Topluluk hukukunun amacına aykırı olmamalıdır²¹². Aksi durumda, kötüye kullanmanın varlığından söz edilebilir. Divan bu tür işlemleri yapay biçim oluşturma veya tamamen yapay düzenleme olarak değerlendirmektedir.

Öznel ölçüt (ekonomik gerçeklik ölçütü): Kötüye kullanma iradesinin varlığı olarak kabul edilen öznel ölçüt, çıkar elde etmek amacıyla yapay hukuki biçimler oluşturmak yoluyla çıkar sağlama niyetidir. Bu kapsamda, belirli olguların yapay niteliği çeşitli nesnel koşullar temelinde belirlenmelidir. Weber bu durumu “nesnelleştirilmiş niyet” olarak tanımlamaktadır. Bu durumda işlemin veya kişilerin özenel amacının - niyetinin nesnel ölçütler temelinde incelenmesi gerekmektedir²¹³.

²¹¹ Belirtmekte fayda vardır ki; nesnel kötüye kullanma ölçütü subjektif kötüye kullanma ölçütünden ayırt etmekte büyük güçlükler vardır. Weber, sözleşme serbestileri söz konusu olduğunda bu ölçütlerin büyük oranda birbiri ile örtüştüğünü anladığımız koşulda, bunun anlaşılabilir olduğu sonucuna varmaktadır. Sonuç olarak, nesnel ve öznel kötüye kullanma ölçütleri sözleşme serbestileri altında örtüşmektedir.

Dennis Weber, Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri (Çevirenler: Yrd. Doç. Dr. Gülşen Gedik - Yrd. Doç. Dr. Nuray Aşçı Akıncı), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, ss.249 – 250.

²¹² Örneğin; Nesnel ölçüt bakımından, Birliğin amacının gerçekleştirilmesine hizmet edecek yollardan birisi iç pazar kurmaktır. Bu amaçla sözleşme serbestileri aracılığıyla Birlik içinde ekonomik ve sosyal bütünleşme sağlanmaktadır. Bunun bir kişi için bunun anlamı, Birlik içinde kendi anavatanının haricinde başka Üye Devletlerdeki ekonomik hayata istikrarlı ve sürekli bir şekilde katılabileceği ve orada kar elde edebileceğidir.

Weber, **Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri**, s.249.

²¹³ Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, s. 15; Gutmann, **Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması**, s.4; Weber, **Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri**, ss.240 – 243.

ECJ bu ölçütleri vergi hukuku alanında çeşitli davalarda uygulamıştır. Bu ölçütlerin vergi hukuku alanında uygulamasından çıkan sonuç şudur; Yükümlü kendisi açısından en uygun vergisel düzenlemeleri seçebilir (en lehte mali yol ilkesi). Ancak seçilen düzenlemeler Topluluk hukukunun amacına aykırı olmamalı, yapay olmamalı ve ekonomik gerçekliği yansıtmalıdır. Diğer bir ifadeyle işlemlerin hukuki biçimleri ekonomik özleri ile uyumlu olmalıdır²¹⁴.

Cadbury Schweppes kararı ekonomik gerçekliğin tespitinde Divan'ın en çok dikkat çektiği kararların başında gelmektedir. Davanın konusu yerleşme özgürlüğü hakkı ve Kontrol Edilen Yabancı Kurum mevzuatı ile ilgilidir²¹⁵. Cadbury Schweppes grubu, avantajlı vergi rejiminden yararlanmak için İrlanda'da iki yan kuruluş (yavru şirket) kurmuştur. Yavru şirket karları Birleşik Krallık'ta yerleşik Cadbury Schweppes PLC'ye atfedilmiştir. Birleşik Krallıktaki Ulusal mahkemenin kararında bağlı kuruluşların döviz işlemlerinin vergilendirilmesi ile ilgili Birleşik Krallık vergi hukukunda yer aşan KEYK hükümlerinin uygulanmasının önlenmesi amacıyla İrlanda'da kurulduğu görüşüne yer verilmiştir (uyuşmazlık konusu vergiyi doğuran olaya uygulanacak vergi oranı Birleşik Krallık'ta %33, İrlanda'da ise %10'dur). Bu görüş sonucunda mahkeme Cadbury Schweppes şirketinin Birleşik Krallık'da kurumlar vergisi ödemesi gerektiği kararına varmıştır. Cadbury Schweppes şirketi ise bu karara itiraz etmiştir. Sonuçta karar ECJ'ye taşınmıştır²¹⁶.

²¹⁴ Weber, **Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri**, s.251.

²¹⁵ "Kısaca, bu mevzuat, hisseleri İngiliz Holding şirketlerince tutulan Birleşik Krallık dışında kurulmuş yavru ticari şirketler tarafından elde edilmiş kazançlar üzerinden İngiltere'de kurumlar vergisi alınmasına olanak vermektedir. Bu tür yabancı yavru şirketlerin kazançları İngiltere'de yerleşik ana şirkete atfedilmiş ve kurumlar vergisi ile vergilendirilmiştir (böylelikle yabancı kurumlar vergisi telafi edilmiştir). KEYK mevzuatı, yabancı yavru şirketin başka yerde. Birleşik Krallık vergilendirme düzeyi ile kıyaslandığında "düşük düzeyde vergilendirmeye" tabi tutulması halinde uygulanır. Şayet yabancı vergi, yavru şirketin kazancı üzerinden oluşan Birleşik Krallık vergisinin %75'inden daha az miktarda ödenirse "düşük düzey" vardır. Bu kural, finansal faaliyetlerde bulunan şirketleri özellikle ilgilendirir."

Weber, **Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri**, ss.255; 276 -277.

²¹⁶ (Çevrimiçi), <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-196/04> (Erişim Tarihi: 21.6.2016); Weber, **Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri**, ss.156; 276 -277.

Görülen davada serbest dolaşma ve yerleşme özgürlüğü gündeme gelmiştir. Bu kapsamda ECJ bir şirketin başka bir üye devlette bağlantılı kuruluş kurması faaliyetini sözleşme ve yerleşme özgürlüğünün amacı içinde kabul edilip edilemeyeceğinin incelenmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu bağlamda, kuruluş özgürlüğünü kısıtlayan ulusal tedbirler, söz konusu üye devlet mevzuatının uygulanmasını dolanmak – atlatmak amacıyla yapılan yapay düzenlemeler karşısında haklı gösterilebilecektir. ECJ, yerleşme özgürlüğünün ölçütünü, kuruluşun kaynak ülke dışındaki bir üye ülkede süreklilik ve istikrar içinde faaliyet göstermesi olarak belirtmiştir. Dolayısıyla, bir şirketin, diğer üye ülkedeki kuruluşunun gerçek ekonomik faaliyette bulunması amaçlanmadığı sürece, daha avantajlı bir mevzuattan faydalanmak amacıyla yerleşim özgürlüğü korunmayacaktır. Yerleşme özgürlüğünün sınırlanması ancak bu kapsamda mümkündür²¹⁷.

Cadbury Schweppes davasındaki mihenk taşı niteliğindeki kararda ekonomik yaklaşım ilkesine uygun olarak; sınır ötesi düzenlemelerin, yapay olması ve vergi yükünü hafifletilmesinin amacını içermeleri durumunda vergiden kaçınma niteliğinde olduğu belirtilmiştir. Bu temelde davada yerleşme serbestisinin vergisel çıkar elde etmek amacıyla kötüye kullanıldığına hükmedilmiştir²¹⁸.

Cadbury Schweppes (benzer şekilde Halifax ve Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation kararlarından) kararından çıkan sonuç kapsamında vergi hukukuna ilişkin bir kötüye kullanma karşıtı kuralın iki ölçüt temelinde şekillenmesi gerekmektedir²¹⁹:

²¹⁷ (Çevrimiçi), <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-196/04> (Erişim Tarihi: 21.6.2016).

²¹⁸ Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, s. 16.

²¹⁹ Weber, **Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri**, s.313.

Halifax davası olarak anılan üç ayrı dava ile ilgili karar katma değer vergisi ile ilgilidir. Kararda hakkın kötüye kullanılması halleri ilkesi ortaya konulmuştur. ECJ, Halifax ve iştirakleri, BUPA Hospitals Ltd. ve Huddersfield Üniversitesi'yle ilgili olarak görüştüğü KDV'nden kaçınma ile ilgili üç birleşik dava konusunda kararını 21 Şubat 2006 tarihinde açıklamıştır.

ECJ sözkonusu kararında aşağıdaki konuları belirlemektedir:

- i. Vergiden kaçınma amacıyla girişilen işlemler, mal veya hizmet teslimi ve bir ekonomik faaliyet niteliği taşımakta ise yok sayılmaz.
- ii. Kötüye kullanma durumlarını yasaklamaya ilişkin Avrupa Birliği ilkesi, KDV bağlamında da geçerlidir.

İlk olarak işlemin, ekonomik gerçeği yansıtıp yansıtmadığı tespit edilmelidir. İşlemin ulusal sınırlar içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden ödenecek vergi yükünü azaltmak amacıyla, kurgulanan yapay bir düzeneği yansıtıp yansıtmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu nesnel ölçüttür. Cadbury Schweppes kararında Divan vergisel çıkar elde etmeyi nesnel unsur olarak kabul etmiştir. Buna göre ortada bir kötüye kullanma olabilmesi için vergisel çıkar elde edilmesi gerekmektedir. Ancak bu koşul tek başına yeterli değildir. Bu koşula ek olarak ekonomik gerçekliğin tespitinde personel, bina ve demirbaş açısından bir kurumun varlığının üçüncü kişiler tarafından doğrulanabilir nesnel ölçütlerle belirlenmesi (fiziksel varlık testi) gerektiği belirtilmiştir²²⁰. Bu tespitte şirket politikasının belirlendiği yer ve orda bulunan çalışanların hizmet bakımından yetkinliği ve karar alma – verme yetkisi ve üretim sürecindeki etkileri belirleyici olmaktadır. Örneğin, şirketin politikasının belirlenmesine veya sunduğu hizmetlere yönelik kararlar başka bir yerde alınıyorsa bu durumda ortada yapay bir şirketin varlığından söz etmek mümkündür. Şirket politikasının belirlenmediği ve çalışanların

iii. Mükellefler, kötüye kullanma amacı taşıyan ve işlemlerin başlıca amacının bir vergisel çıkar elde etmek olduğu durumlarda KDV iadesi alamazlar. Bu durum, kötüye kullanma olarak kabul edilir.

iv. Kötüye kullanmanın sözkonusu olduğu durumda, bu işlemler kötüye kullanma halinin yokluğunda ortaya çıkması beklenen vergisel duruma geri döndürülmek üzere tekrar nitelendirilmelidir.

v. Eğer gerçekte hangi mal veya hizmetlerin sağlanacağını belirsiz olduğu durumlarda ön ödemeler sözkonusu ise KDV yönünden bunlar teslim niteliği taşımamaktadır.

Eyüpgiller, **Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması**,

Kararın tam metn için bakınız: (Çevrimiçi) <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=en&submit=rechercher&numaff=C-255/02>, (Erişim Tarihi: 21.6.2016).

²²⁰ Benzer şekilde Halifax davasında, sadece vergiden kaçınma amacıyla gerçekleştirilen işlemlerin ekonomik faaliyetler olmadığına ve vergisel alanda göz ardı edilebileceklerine hükmedilmiştir. ECJ bu kararla, grup içi muvazaalı vergi işleminde ticari işlemin gereği olmayan bir tedarik zincirinin halkasını oluşturan taraflar bağlamında hakkın kötüye kullanımının sözkonusu olduğuna ilişkin görüşü benimsemiştir.

Kararda aşağıdaki ölçütlerin gerçekleşmesi durumunda hakkın kötüye kullanımının varlığına hükmedileceği belirtilmiştir:

i. İşlemlerin KDV konusundaki Altıncı Konsey Yönergesi ve ulusal yönetmeliklerin amacına ters düşen bir vergisel çıkara neden olması,

ii. İşlemlerin asli amacının vergisel çıkar sağlamak olduğunun nesnel ölçütlerden anlaşılması.

Öte yandan ECJ, kötüye kullanma durumunun gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi görevini ulusal mahkemelere bırakmıştır. Divan'ın görevinin ilgili işlemlere ilişkin ölçütler konusunda rehberlik etmek olduğunu belirlemiştir.

Eyüpgiller, **Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması**,

yetkisinin sınırlı olduğu merkezler herhangi bir faaliyetin gerçekleşmediği posta kutusu veya paravan şirket olarak nitelendirilmektedir²²¹.

İkinci olarak ise yükümlüye söz konusu düzenekle ilgili herhangi bir ekonomik – ticari amacın varlığı hakkında delil göstermesi olanağı sunulmalıdır. Burada yükümlünün öznel niyetinin ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır. Burada yükümlü işlemin ekonomik – ticari amaçlarla gerçekleştirdiğini ortaya koyma olanağına sahip olmalıdır. Bu olanak kapsamında yükümlü, ortada tamamen ekonomik özden yoksun ve yapay bir düzeneğin olmadığını, işlemlerinin ekonomik gerçekliği yansıttığını kanıtlamak durumundadır²²².

3.3.2.2. EU Komisyonu Önerisi (C-(2012) 8806)

EU Komisyonunun 2012 tarihli önerisinde üye devletlerin ulusal kanunlarında vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel bir kurala yer verilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu uyumlulaştırılmış ulusal kuralın amacı şu şekilde açıklanmaktadır²²³:

“Vergilendirmeden kaçınma amacıyla gerçekleştirilen ve vergisel çıkar sağlayan yapay bir düzenleme veya yapay düzenlemelerden oluşan bir seri yok sayılmalıdır. Ulusal makamlar bu tür düzenlemeleri vergisel amaçlar ve gerçek ekonomik öze (niteliğe – mahiyete) atıfta bulunarak değerlendirmelidir.”

EU Komisyonu tarafından önerilen kaçınma kuralı; vergisel düzenleme, yapaylık, vergisel çıkar ve ekonomik öz çerçevesinde kurgulanmaktadır. Bu unsurlar çoğunlukla vergiden kaçınmanın kuramsal incelmesinin gerçekleştirildiği önceki bölümde yer alan ölçütlere karşılık gelmektedir. Burada temel odaklanılan konu

²²¹ Weber, *Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri*, ss.246; 259; 313.

²²² Weber, *Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri*, s.291; 313.

²²³ Almanya bu öneriye ulusal kanunlarında bir değişiklikle yanıt vermemiştir. 2001 ve 2008 değişiklikleri hesaba katılarak başka bir değişikliğe gerek duyulmamıştır.

EU Commission, Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, C-(2012) 8806, no. 4.2. (Çevirimiçi)

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf (Erişim Tarihi:22.6.2016); Reimer, *Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context*, s. 17.

düzenlemenin yapay olması, alışılmışın dışında olması, ekonomik bir içerikten - özden yoksun olması ve anlamlı bir vergisel çıkar sağlamasıdır²²⁴.

EU Komisyonu önerisinde kaçınmanın unsurları üzerinde durulmaktadır. Belirleyici ölçütler, düzenlemenin (veya düzenlemelerden oluşan dizinin) uygulanacak vergi hükümlerinin özüne, ruhuna ve amacına aykırı olup olmadığıdır. Bu çerçevede ekonomik özün açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Ancak gerek lafzi olarak gerek yönetsel açıdan öz – içerik terimi açık bir şekilde tanımlanamamaktadır. Özün kavramsal içeriğinin belirlenmesinde madde 4.6’da sunulan yaklaşım faydalıdır²²⁵.

3.3.2.2.1. Düzenleme Unsuru

EU Komisyonu önerisi madde 4.3’te yer alan düzenleme terimi: “*herhangi bir işlem, şema, eylem, operasyon, sözleşme, bağışlama, taahhüt veya benzeri olay*” anlamına gelmektedir. Bir düzenleme birden fazla kademe veya kısımdan oluşabilir²²⁶.

3.3.2.2.2. Yapaylık Unsuru

EU Komisyonu önerisi madde 4.4’te yapaylık unsuruyla ilgili olarak madde 4.2.’de kullanıldığı şekliyle, yani düzenlemenin gerçek ekonomik özden – içerikten yoksun olduğu şeklinde olumsuz bir ölçüt sunmaktadır, Bu ölçüt önerilen kuralın temel çekirdeği olan ekonomik özün önceliğini vurgulamaktadır. Vergi hukukunda ekonomik yaklaşımı şart koşmaktadır.

²²⁴ Serkan Acinöroğlu, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği’nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 379, Mart 2013, ss. 188 – 197; EU Commission, **Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, C-(2012)**.

²²⁵ Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, s. 20; EU Commission, **Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, C-(2012)**.

²²⁶ Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, s. 18; EU Commission, **Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, C-(2012)**.

Aşağıda belirtilen ölçüt listesiyle daha belirgin sınırlar çizilmektedir. Bir düzenlemenin yapay veya ekonomik özden yoksun kabul edilmesi için değerlendirilmesi gereken durumlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- (a) Düzenlemenin içerdiği ayrı kademelerin hukuki özellikleri bir bütün olarak düzenlemenin hukuki içeriğine uymamaktadır;
- (b) Düzenleme veya düzenlemelerden oluşan dizi, makul ticari faaliyet çerçevesinde olağan olarak kullanılması beklenmeyecek bir şekilde gerçekleştirilmiştir;
- (c) Düzenleme veya düzenlemelerden oluşan dizi, birbirini bertaraf veya iptal eden etkiye sahip unsurlar içermektedir;
- (d) Sonuç olarak elde edilen işlemler yapı itibariyle dolaylıdır;
- (e) Düzenleme veya düzenlemelerden oluşan dizi, anlamlı (önemli) bir vergisel çıkara neden olmakta ancak mükellefin yüklediği riskleri yansıtmamaktadır;
- (f) Beklenen vergi öncesi kazanım beklenen vergi kazanımıyla kıyaslandığında önemsizdir.

(f) maddesinde sunulan durum, yani düzenlemenin vergi öncesi kazancı ve vergi sonrası kazancının nicelik açısından karşılaştırılması, yeni bir ölçüttür. Her ne kadar önemsiz sıfatı bir hukuki belirlilik ve kesinlik sunmasa da bu kural gelecekte “tümüyle yapay” gibi kavramları düzenleyebilecek formülün ana hatlarına işaret etmektedir. Tümüyle niteleyici teriminin niceleyici ölçütte vergi sonrası kazancın yüzde x kadarının altındaki vergi öncesi kazanç olarak ifade edilmesi kabul edilebilirken yüzde x’in niceliğinin belirlenmesi ulusal kanun koyuculara ve/veya mahkemelere düşmektedir²²⁷.

3.3.2.2.3. Vergisel Çıkar Unsuru

Öneri madde 4.7.’de vergisel çıkar unsur; söz konusu düzenlemeler sonucu mükellefin ödemesi gereken vergiyle, yapay veya ekonomik özden yoksun düzenlemeler olmadan ödemesi gereken vergi arasındaki fark olarak

²²⁷ Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, s. 19; EU Commission, **Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, C-(2012)**.

tanımlanmaktadır. Madde 4.7'nin ikinci cümlesi vergisel çıkarın tespitine yönelik beş ölçüt sunmaktadır²²⁸;

- (a) vergi matrahının dışında bırakılması,
- (b) vergi matrahından mahsubu,
- (c) vergi amaçlı kayıpların oluşması,
- (d) stopaj vergisinin ötelenmesi,
- (e) yurt dışına ödenen vergilerin ulusal vergilerin önüne geçmesi.

Bu beş ölçüt vergi kazanımları için olası durumları ifade etmektedir²²⁹.

Düzenlemenin bu beş ölçütten bir veya daha fazlasını sağlaması durumunda vergisel çıkar unsuru var kabul edilir. Madde 4.7'nin 2. cümlesindeki listenin ulusal kuralların yorumlanması üzerinde kayda değer etkiye sahip olmayabileceğini de (ve olması gerektiğini) ileri sürmektedir²³⁰.

3.3.2.3. Ulusal Genel Vergiden Kaçınma Kuralları İçin 2016 AB BEPS Önerisi

EU Komisyonunun 2012 önerisine uygun olarak 28 Ocak 2016 tarihli BEPS paketinde uyumlulaştırılmış kural için yeni ve değiştirilmiş bir öneri sunmuştur. BEPS yönergesi ile ilgili önerinin 7. maddesi şu şekildedir:

1. Vergi kurallarının amacını ihlal eden bir vergisel çıkar elde edilmesine yönelik gerçekleştirilen uygun olmayan düzenlemeler veya bunlardan oluşan diziler vergisel amaçlarla yok sayılabilir. Bir düzenleme birden fazla aşama veya kısımdan oluşabilir.

2. Birinci paragraftaki amaçlar çerçevesinde bir düzenleme veya düzenlemelerden oluşan bir dizi ekonomik özü yansıtan geçerli ticari amaçlarla gerçekleştirilmemiş ise uygunsuz olarak değerlendirilecektir.

²²⁸ Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, s. 21; EU Commission, **Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, C-(2012)**.

²²⁹ Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, s. 20; EU Commission, **Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, C-(2012)**.

²³⁰ Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, s. 21; EU Commission, **Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, C-(2012)**.

3. Düzenlemelerin veya bu düzenlemelerden oluşan dizilerin birinci paragrafa uygun olarak yok sayıldığı durumlarda vergi yükümlülüğü ulusal kanuna uygun olarak olguların gerçek ekonomik niteliği dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Birçok benzer özelliğin dışında öneri, 2012 önerisinden farklıdır. En belirgin farklılık, kapsamının kurumlar vergisiyle kısıtlanmasıdır. Ayrıca yönergede yalnızca düzenlemeler terimi yerine uygunsuz düzenlemeler terimi kullanılmaktadır²³¹.



²³¹ Reimer, **Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context**, s. 21.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİ

UYGULAMASI

Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi hukukun anlam bakımından uygulanması ve ispat ile ilgili konuların merkezinde yer almaktadır. Nitekim Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin kanuni dayanağı olarak kabul edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 3.maddesi “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlığını taşımaktadır¹. Bu konumlandırma ekonomik yaklaşımın kuramsal boyutuna uygundur. Çalışmanın ikinci bölümünde belirtildiği üzere ekonomik yaklaşım vergi hukuku kurallarının anılan bakımından uygulanması ve ispat konularını kapsamaktadır.

4.1. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIMIN DAYANAKLARI

Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ile ilgili 2365 Sayılı Kanun'dan önceki dönemde açık bir kanun hükmü bulunmamaktaydı². Kanuni eksikliğe rağmen ekonomik yaklaşım vergi kurallarının yorumlanmasında ve somut maddi olayın nitelendirilmesinde uygulama alanı bulmuştur³. Söz konusu dönemde kanuni dayanaktan yoksun olan ekonomik yaklaşımın uygulanma biçimi Danıştay'ın belirli kararlarında somutlaşmaktadır⁴.

¹ 213 Sayılı VUK, 10.01.1961 tarihli ve 10703 – 10705 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

² Bununla birlikte örneğin Üçüncü Beş Yıllık Plan'da vergi kayıplarını önlemek amacıyla VUK'un gözden geçirileceği ve delil sistemine ekonomik bir anlam kazandırılacağı belirtilmiştir.

Salih Şanver, “Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku”, **İktisat ve Maliye**, Cilt: 23, Sayı:1, Nisan 1976, s.23.

Aslında bu ifadeden ekonomik yaklaşımın mevzuatta yer almamasına karşın uygulama alanı bulan bir ilke olduğu sonucuna ulaşılabilir.

³ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Tıpkı 2. Bası, Ankara, Mali Akademi, 2016, s.38.

⁴ 2365 sayılı Kanun öncesi döneme ilişkin olarak ekonomik yaklaşımın uygulanmasına örnek oluşturabilecek bir karar Danıştay 4. Dairesi tarafından verilmiştir. Karara konu uyumsuzluk, ticari işletmeye ait kamyonun mülkiyeti muhafaza kaydıyla noterde fatura düzenlenmeksizin satışı ile ilgilidir. Vergi idaresi satışta fatura düzenlenmemesi nedeniyle vergi cezası kesmiştir. Buna karşın kamyonu satan ticari işletme sahibi, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışın özel hukuk

1980 sonrası dönemde ise Türk vergi hukukunda vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak özel bir düzenlemeye yer verilmesi amaçlanmış ve bu doğrultuda 213 sayılı VUK'ta değişikliğe gidilmiştir. Bu değişiklik ile birlikte VUK m.3 hükmü ekonomik yaklaşım ilkesine kanuni bir dayanak oluşturmuştur.

4.1.1. Türk Vergi Hukukunun Anlam Bakımından Uygulanması

Türk vergi hukukunda yorum, nitelendirme ve ispat konularının (ve dolayısıyla ekonomik yaklaşım ilkesinin) incelenmesi iki ayrı dönem içinde ele alınabilir.

Söz konusu dönemlerden ilki 1980 öncesi dönemdir. Çağdaş temelleri 1950'li yıllarda atılmış olan Türk vergi hukuku sisteminde yorum ve nitelendirme 1980 yılına kadar kanuni dayanak ve ölçütlerden yoksun kalmıştır. Bu nedenle söz konusu 30 yıllık dönem içinde yorum ve nitelendirme yöntemlerine ilişkin belirli bir eğilimden söz etmek oldukça zordur. Bu dönemde vergi hukukunda yorum ve

anlamında kesin bir satış olarak kabul edilemeyeceği bu nedenle de fatura kesilmesini gerektiren bir işlem olmadığı savunmasında bulunmuş ve kesilen cezaya itiraz etmiştir. Söz konusu uyumsuzlukta Danıştay 4. Dairesi, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışın özel hukuk anlamında kesin bir satış olmadığını kabul edilmiştir. Ancak mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışın ticari ve mali bilanço üzerindeki etkilerinin kesin satış ile aynı olduğunu belirtmiştir. Bu şekilde olaya ekonomik bir bakış açısı ile yaklaşmıştır. Ticari ve mali bilanço üzerindeki etkilerinden dolayı mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışı kesin satış olarak kabul etmiş ve vergi idaresi tarafından verilen cezayı onamıştır. Söz konusu kararda özel hukuk biçimi olarak mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış özel hukuktaki anlam ve içeriğinden bağımsız bir biçimde ekonomik açıdan ticari ve mali bilançolar üzerindeki etkileri dikkate alınarak yorumlanmıştır ve somut maddi olay buna göre nitelendirilmiştir.

Danıştay 4. Daire E:1970/6217 K:1970/6217; **Danıştay Dergisi**, Sayı: 3, Ankara, 1971, s.271.

“Dönemin ekonomik yaklaşım uygulamasına ilişkin Danıştay 13. dairesinin 1.4.1974 tarih, E. 1973/2742, K.1974/1432 62 sayılı ve 7.4.1975 tarih, E.1974/502, K. 1.975/1239 63 sayılı kararları örnek olarak gösterilebilir. Kararlar amortisman uygulaması ile ilgilidir. Kararlar ekonomik ve teknik açıdan bütünlük gösteren alet, edevat, mefruşat vb. malların amortisman ayrılması bakımından ayrı ayrı düşünülemeyeceği yönündedir. Danıştay 13. dairesinin bu yönde vermiş olduğu kararlar daha sonra kanun maddesi haline dönüşmüştür.”

Şükrü Kızılot, Şükrü Avcı, Gelir, **Kurumlar ve Vergi Usul Kanunlarına Ait Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları 1971-1972-1973-1974-1975-1976-1977**, Ankara, D.M.S. Doruk Matbaacılık Sanayii, 1978, ss. 305; 731.

Ekonomik yaklaşımın uygulandığı bir başka karar aynı hizmet karşılığı farklı isimlerle yapılan ödemelerin vergileme bakımından tek ödeme sayılması ile ilgilidir. DŞ. 4.D., E.1979/2583, K. 1979/2546; DŞ. 13.D., E. 1976/264 K. 1976/2925; DŞ. 13.D., E. 1976/1580 K. 1977/1547.

DŞ. 4. D., E. 1978/1414, K. 1979/346 sayılı kararında ise yapılan bağışın gerçekte kira ödemesi niteliğinde olduğu, bu nedenle de matrahtan indirilebileceğini belirtilmektedir.

Danıştay Dergisi, Sayı: 28-29, Ankara, 1978, s.710; **Danıştay Dergisi**, Sayı: 36-37, Ankara, 1980, s.335; **Danıştay Dergisi**, Sayı: 38-39, Ankara, 1980, s.169.

Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.67 – 68.

nitelendirmeye ilişkin özgün bir tanım yapılmamıştır. Bu durum vergi hukukunun uygulanmasında vergi idaresi, vergi yargısı ve mükellefler tarafından farklı değerlendirilmelerin yapılmasına zemin oluşturmuştur. Söz konusu dönemin belirgin özelliği ise vergi kanunlarının uygulanmasının vergi idaresi tarafından çıkarılan tebliğ ve genelgeler temelinde şekillenmesidir⁵.

Vergi hukukunun anlam bakımında uygulanmasına ilişkin olarak kanuni düzenlemelerin eksikliği uygulamada belirsizliğe neden olmuştur. Bunun yanı sıra idarenin ve yargının yorum yaklaşımı da açık ve belirgin değildir. Saygılıoğlu dönemin vergi yargısının ilk iki aşamasının bağımsız yargı niteliğine sahip olmaması (görüş açısından idareye bağımlılığı) nedeniyle verdikleri kararların kuşkuyla karşılanmış olduğunu belirtmektedir. Bu duruma ek olarak üst yargı organı olarak Danıştay'ın ilk iki aşamadaki mahkemelerin verdiği kararları bozması veya değiştirmesi vergi hukukunun uygulanmasında yöntem birliğinin oluşmamış olmasının bir sonucu olarak kabul edilmektedir⁶. Bu dönemde vergi hukuku uygulamalarında uygun bir çözüme ve bir yöntem birliğine ulaşılamamıştır.

Kanunda nitelendirme ve ekonomik yaklaşım ilkesine ilişkin herhangi bir düzenlemenin olmamasına rağmen anayasal ve kanuni vergilendirme ilkeleri ile vergi hukuku ve kamu maliyesi öğretileri ışığında ekonomik irdeleme sınırlı bir uygulama alanı bulmuştur. Erginay, ilgili dönemde Danıştay kararlarında daha çok deyimsel yorumun kullanıldığını belirtmektedir. Bu genel eğilim karşısında Danıştay'ın bazı kararlarında kanunun özüne (ruhuna) ve amacına ulaşmak üzere lafzının aşıldığı hatta kimi durumlarda geniş anlamda ekonomik yorum kullandığı ve bu çerçevede kararlar verdiği de iler sürülmektedir⁷.

İkinci dönem 1980 sonrası dönemdir. 1980 sonrası dönemde Türk vergi hukukunda vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak özel bir düzenlemeye yer verilmesi amaçlanmış ve bu doğrultuda 213 sayılı VUK'ta değişikliğe gidilmiştir. Bu

⁵ Nevzat Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:1987/288, 1987, s.137; Hakan Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, İstanbul, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2001, ss.15 – 16.

⁶ Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.140.

⁷ Salih Şanver, "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama", **Ord. Prof. Dr. Reşat Kaynar'a Armağan**, İstanbul, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Siyasal Bilimler Fakültesi, 1981, ss. 189 – 192; Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.140.

dönemi öncekinden ayıran nokta 2365 sayılı kanun ile VUK'a yorum, nitelendirme ve ispat konuları ile ilgili hükümlerin eklenmesidir. 213 sayılı VUK'un 3. maddesi 30.12.1980 gün ve 2365 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile değiştirilerek vergi hukukunun anlam bakımından uygulanmasında yorum, nitelendirme ve ispatla ilgili ilkeler ve yöntemler getirilmiştir⁸. 1980 yılı sonunda VUK'ta yapılan değişiklikle birlikte yoruma ilişkin yöntem ve ilkelerinin kanunlaşması ile vergi hukuku öğretisinde yorumun ve nitelendirmenin sınırlarının kısmen de olsa belirginleştiği ve bu çerçevede tartışmaların geniş bir yer bulduğu bir döneme girilmiştir⁹.

2365 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile 213 sayılı VUK'un 3. maddesi "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" şeklinde değiştirilmiştir. Madde iki fıkraya (A ile B) bölünmüştür. Maddenin A fıkrası vergi kanunlarının uygulanması, B fıkrası ispat ile ilgilidir¹⁰.

Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat başlıklı yeni düzenleme şu şekildedir:

"Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat

Madde 3

(2365 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle değişen madde)

A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

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

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

⁸ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.37.

⁹ Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, ss. 137 – 140; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, ss.15 – 16.

¹⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 24. bs, Ankara, Turhan Kitabevi, 2015, ss.22 – 23; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.118.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

VUK m.3 ile birlikte vergi hukuku kurallarının anlam bakımından uygulanmasına ilişkin yorum, nitelendirme ve ispat ve delile ilişkin ilkelerin kanuni çerçevesi belirlenmiştir¹¹.

4.1.1.1. Türk Vergi Hukukunun Anlam Bakımından Uygulanmasında Temel Hareket Noktası (VUK m.19)

VUK m.19 vergi hukukunun anlam bakımından uygulanmasında temel hareket noktasıdır. VUK m.19 vergi alacağının doğması için hangi koşulun gerçekleşmesi gerektiğini hükme bağlamaktadır. Şöyle ki vergi alacağının doğması için vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları (vergiyi doğuran) olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun oluşması gerekmektedir¹².

Bu anlamda VUK m.19’te vergi hukukunun uygulanmasında temel hareket noktası açık bir kanuni düzenlemeye konu edilmiştir¹³. Vergilendirme sürecinin başlaması için şu koşulların sağlanması gerekmektedir¹⁴.

i- Kanunilik ilkesinin gereği olarak bir vergi kanunu hükmünün bulunması;

ii- Söz konusu vergi kanunu hükmünün uygulanabilmesi için bütçe ile ön izin verilmiş olması;

¹¹ A.e., s.122.

¹² 213 Sayılı VUK, 10703 Sayılı ve 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Vergiye Doğuran Olay

Madde 19

Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.

Yusuf Karakoç, “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (I) (Gelirin Elde Edilmesi)”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 181, Eylül 1996, ss. 102 – 125.

¹³ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.13.

¹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.87; Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. bs, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s.106; Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 49; Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 8.Baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, s.19.

iii- Kanun hükmünde belirtilen (tanımlanan) vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun oluşması

Belirtilen üç koşulun varlığı durumunda kişi ile devlet arasında somut bir vergi ilişkisi kurulmaktadır.

Bu çerçevede VUK m.19 hükümleri doğrultusunda vergiyi doğuran olayın veya hukuki durumun oluşumu somut vergi ilişkisinin kurulmasında temel hareket noktasını oluşturmaktadır.

Diğer bir ifadeyle vergi alacağının - borcunun doğup doğmadığı, hangi miktarda doğduğu sorularına kanunda yer alan soyut vergiyi doğuran olayla, yaşamda gerçekleşen somut vergiyi doğuran olayın unsurlarının örtüşüp örtüşmediği sonucunda karar verilmektedir¹⁵.

Vergi alacağının doğmasının ve bu şekilde vergilendirme ilişkisinin kurulmasının vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlanması başlıca üç sonucu ortaya çıkarmaktadır:

İlk olarak; vergiyi doğuran olay vergilendirme işleminin sebep unsuru olmaktadır. Verginin sebep unsuru iki bileşenden oluşmaktadır. İlk bileşen olan hukuki sebep, yürürlükteki kanun hükmüdür (soyut vergiyi doğuran olay)¹⁶. İkinci bileşen olan maddi sebep ise (somut) vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. Somut vergiyi doğuran olayın, kanun hükmünde yer alan soyut vergiyi doğuran olay ile örtüşmesi durumunda vergilendirme işleminin sebep unsurları tamamlanmaktadır¹⁷.

İkinci sonuç kanunun zaman bakımından uygulaması ile ilgilidir. Buna göre olaya vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte yürürlükte bulunan kanun hükümleri uygulanacaktır¹⁸.

¹⁵ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 10 – 11.

¹⁶ Vergiyi doğuran olay, çeşitli vergilerde farklı şekillerde tanımlanmıştır. Gelir vergisinde, gerçek kişilerce kazanç ve irat elde edilmesi; kurumlar vergisinde, vergiye tabi kurumlarca kurum kazancının elde edilmesi; katma değer vergisinde, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde, Türkiye'de mal teslim edilmesi, hizmet ifa edilmesi, mal ve hizmet ithal edilmesi ve kanunda sayılan diğer işlemlerin yapılması, vb.'dir.

¹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.87; Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss.106 – 108; Arif Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri**, Ankara, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Koll. Ort., 1953, ss.65 – 101; Salim Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2016, s.108.

¹⁸ Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss.106 – 108; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.108.

Üçüncü sonuç zaman aşımı ile ilgidir. Buna göre, tarh zamanaşımı (tahakkuk zamanaşımı) süreleri vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı izleyen takvim yılının başından itibaren beş yıl olarak hesaplanacaktır¹⁹.

VUK m.19 hükümleri çerçevesinde vergilendirme ilişkisinin doğabilmesi için vergiyi doğuran olayın veya hukuki durumun tespit edilmesi gerekmektedir. Bu gereklilik bizi Türk vergi hukukunda vergilendirme ilişkisinin kurulmasında bir sonraki adıma diğer bir ifadeyle yorum, nitelendirme ve ispat konularına yönlendirmektedir.

4.1.1.2. Türk Vergi Hukukunda Yorum (VUK m.3/A-2)

Türk vergi hukukunda yoruma ilişkin hükümler VUK m.3/A-2’de yer almaktadır. Söz konusu madde şu şekildedir:

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 gözönünde tutularak uygulanır.

VUK m.3/A-2’ye göre vergi kanunları lafızları (sözleri) ve ruhları (özleri) ile hüküm ifade etmektedir. Bu ilke Türk Medeni Kanunu (TMK) m.1²⁰’de yer alan genel ilke doğrultusundadır²¹. Buna göre vergi hukukunun anlam bakımından

¹⁹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss.106 – 108; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.108.

²⁰4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, 24607 Sayılı ve 8.12.2001 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. A. Hukukun uygulanması ve kaynakları

MADDE 1.- Kanun, sözüyle ve özüyle deşindiğı bütün konularda uygulanır.

Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa hâkim, örf ve âdet hukukuna göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir.

Hâkim, karar verirken bilimsel görüşlerden ve yargı kararlarından yararlanır.

Maddede özellikle bir söze göre yorumun yetersizliğine işaret edilmektedir. Aynı zamanda serbest bir yoruma da izin verilmediğı belirtilmektedir. Maddeye göre, özellikle hâkim, yasanın sözü ve özü ile bağılıdır. İhtiyaçlar ne kadar haklı gösterirse gösterebilir, hâkimin kanunu değıştirmeye ve kanuna aykırı bir sonucu kanun hükmü olarak kabul etmeye yetkisi yoktur.

Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.112.

²¹ Karşıt görüş: Öte yandan yeni getirilen bu hüküm ile Türk Medeni Kanunu’nu uygulanmasına ilişkin maddesi arasında ilgi çekici bir benzerliğin bulunduğu iddiasına katılmak olanaksızdır. Zira her iki maddenin hukuk, alanındaki yerinin, uygulama alanlarının ve unsurlarının farklılığı dikkate alınacak olursa durum kendiliğinden ortaya çıkmış olur. VUK m.3 TMK’da yer alan yorum ilke ve yöntemleri ile paralellik göstermekle birlikte, vergi hukukunun medeni hukuktan amaçsal ve ilkesel ayrılığının bir sonucu olarak farklılıklar söz konusudur. Burada her iki madde arasında sadece düzenleme yönünden benzerlik bulunduğu söylenebilir.

Saygıhoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.146.

uygulanmasında da kanunun lâfzı (sözü) ve ruhu (özü) göz önüne alınacaktır²². Sözün ve özü birlikte hüküm ifade etmesi yoruma ilişkin genel bir kuraldır²³.

Kanunun sözünün açık olmaması durumunda hukuk kuralının anlamının araştırılmasında ve ortaya çıkarılmasında başvurulacak olan yorum yöntemleri VUK m.3,A/2'de belirtilmektedir. Buna göre sözün açık olmadığı durumlarda vergi kanunları hükümleri; konuluşundaki amaç, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı dikkate alınarak yorumlanacaktır²⁴.

Bu şekilde VUK m.3,A/2'de vergi hukukunda kullanılacak yorum yöntemlerinin kanuni çerçevesi çizilmektedir. Belirtilen yorum yöntemleri deyimisel, tarihsel, sistematik ve amaçsal yorum yöntemleridir. İlgili madde ile kanun koyucu vergi hukukunun uygulanmasında biçimci yaklaşımların deyimisel, yönteminin yanı sıra amaçsal yaklaşımların amaçsal yorum yöntemini de kabul etmiştir. Amaçsal yorum yöntemi, vergi hukukunun anayasal ilkeleri ile birlikte ekonomik yaklaşımın Türk vergi hukukunda temelini oluşturmaktadır²⁵.

Söz konusu tarihsel, sistematik ve amaçsal yorum yöntemlerin uygulama alanı esas olarak sözün (lafzın) açık olmadığı durumlar ile sınırlıdır Nitekim madde

²² Maddede, norm anlamı tespit edilirken, öncelikle deyimisel yoruma başvurulacağını belirtir. Yorumlanan metinde kullanılan kelimelerin dil bilgisi açısından özellikleri, cümle yapısı diğer bir ifadeyle hükmün lafzı göz önünde bulundurularak normun anlamı belirlenecektir. Ancak deyimisel yorumla belirlenen anlamla yetinilmemeli, aynı zamanda normun anlamı kanunun özüne de uygun olmalıdır. Yargıtay'a göre, kanun normlarının yalnızca lafızlarına dayanılarak, bunların konuluş amaçlarına aykırı sonuçlara varılması hukuka aykırıdır.

YİBK, 4.1.1959, 14/6 sayılı Kararı, Resmi Gazete Yıl:1959, Sayı 10194, aktaran: Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.112.

Yargıtay kararında; kanun metninin uygulanmasında varılacak sonuç, yasanın özüne aykırı düştüğü durumda, metnin göz ardı edilmesinin ve yasanın özü bakımından uygulanmasının yerinde olacağını belirtmiştir: "*Kanunun hükmünün manasını tayin etmekte ilk esas, metnin meydana geldiği sözlerden çıkan manadır ve ancak bu şekilde metne verilmesi gereken mana, hükmün kanuna konulmasıyla güdülen gayeye aykırı neticeler doğuracak olduğu taktirde, lafzından çıkan mana yerine, kanunun ruhundan çıkan manaya göre hüküm verilmesi gerektir.*"

TMK m.1 kanunun özünü araştırma zorunluluğu getirirse de, bunun için gerekli yorum yöntemlerini belirtmemiştir. Kanunun özünün araştırılmasında başvurulması gereken unsurlar; Kanunun sistemi, hazırlık çalışmaları, amacı – ratio legis, yorumun yapıldığı zamanın şartları ve ihtiyaçları şeklindedir.

YİBK, 27.3.1957, 1/3 sayılı kararı, Resmi Gazete Yıl: 1957, Sayı 9640 (çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/yargitay/yd2.htm>, (Erişim Tarihi:22.6.2016).

Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.113; Şener Akyol, **Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanımı Yasağı**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006, s.218.

²³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.23; Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.143; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.121.

²⁴ Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.143; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.46; Selim Kaneti, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:131, Temmuz 1992, ss.39 – 54.

²⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.23; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.122.

gerekçesinde de, yorumlamada ilk olarak olaya ilişkin metin hükmünün dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir²⁶. Zaten sözün açık olduğu durumlarda yorum yöntemlerine ihtiyaç kalmamaktadır. Ancak sözün, somut durumu kavramada ve açıklamada yetersiz kalması durumunda kuralın özünün (ruhunun) açığa çıkartılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle deyimisel yorum yönteminin yetersizliği karşısında tarihsel, sistematik ve amaçsal yorum, yöntemleri uygulama alanı bulmaktadır. Söz konusu yöntemler birbirlerini tamamlayıcı biçimde kullanılmaktadır²⁷.

Kanunda normun anlamının tespitinde öncelikli olarak deyimisel yorum yöntemine başvurulacağı belirtilmektedir. Söz konusu yöntemde kanunda yer alan kelimelerin dil bilgisi açısından özellikleri ve cümle yapıları göz önüne alınarak normun anlamı belirlenecektir. Ancak deyimisel yorum yöntemi normun anlamının belirlenmesinde yetinilecek bir yorum yöntemi değildir. Normun anlamı aynı zamanda normun özüne (ruhuna) de uygun olmalıdır²⁸.

Danıştay'ın vergi uyuşmazlıkları ile ilgili kararları incelendiğinde genel olarak deyimisel yorum yönteminin kullanıldığı gözlemlenmektedir. Danıştay'ın çözümlerinde, sonucu olarak kanunun sözüne sıkı sıkıya bağlı kaldığı görülmektedir²⁹.

Türk vergi hukukunda sistematik yorum yönteminin uygulanması ise 1980 öncesinde ve sonrasında farklılık göstermektedir. Özellikle 1980 öncesi sistematik yorum ile ilgili herhangi bir kanuni düzenleme bulunmadığı için vergi yargısının kararlarında nadiren yer almıştır. 2365 sayılı Kanun ile birlikte sistematik yorum yöntemine başvurulabileceği açıkça belirtilmiştir³⁰.

²⁶ Milli Güvenlik Konseyi 1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe - Plan Komisyonu Raporu – Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler İle İlgili Genel Gerekeçe (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf, (Erişim Tarihi: 20.6.2016).

²⁷ Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, ss.143 – 146.

²⁸ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.112.

²⁹ Danıştay'ın vergi uyuşmazlıklarının çözümde deyimisel yorum yöntemini kullanarak vermiş olduğu çeşitli kararlar için bakınız:

DŞ 7.D., 5.3.1980, E.1979/575, K.1980/389 (**Danıştay Dergisi**, S. 40-41, Ankara, 1981, s. 238); DŞ 7.D., 9.2.1983, E.1981/2542, K.1983/217 (**Danıştay Dergisi**, S. 52-53, Ankara, 1984 ss. 316 – 318); DŞ 7.D., 24.6.1993, E.1989/2003, K.1993/2773 (**Danıştay Dergisi**, S. 89, Ankara, 1995,s. 113)

Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.112.

³⁰ Sistematik yorum yönteminin kullanımı 2365 sayılı Kanun ile birlikte yaygınlaşmıştır. Ancak 1980 öncesi Danıştay'ın sistematik yorum yöntemi ile vermiş olduğu önemli kararlar vardır. Öncel –

Türk vergi hukukunda tarihsel yorum özellikle kanunun hazırlık çalışmaları ile ilgili olarak kanun tasarı ve taslakları, gerekçe, meclis komisyonlarındaki ve genel kuruldaki görüşmelere dair tutanaklar üzerinde yapılmaktadır³¹.

2365 sayılı Kanun öncesi tarihi yorum yönteminin uygulanma şekli ve ölçütlerine ilişkin hüküm yoktu. Bu nedenle yönteminin uygulanma şekli ve ölçütleri belirsizdi. 2635 sayılı Kanun ile birlikte vergi kanunlarının hükümlerinin, konuluştaki amacın, göz önünde tutularak uygulanacağı hükmü vergi kanunlarının uygulanmasında tarihsel yorum yönteminin dayanağı olarak kabul edilmektedir³².

Kumrulu – Çağan'ın belirttiği üzere aşağıda belirtilen iki örnek karar bu yönde özel bir öneme sahiptir:

“Sistematik yorumu açıklamada Danıştay kararlarına da konu olmuş bir örnek üzerinde durulacaktır. Vergi Usul Kanununa göre (m. 371), yükümlüler işledikleri vergi suçlarından pişman oldukları takdirde, bu suçlar henüz vergi idaresinin bilgisi dışında iken haber verilerse yasada öngörülen koşullar altında kendilerine vergi cezası kesilmez. Yükümlüler, Vergi Usul Kanununun bu hükmünü emlak vergisi ve bugün yürürlükten kaldırılmış bulunan gayrimenkul kıymet artışı vergisi uygulamasında kötüye kullanıyorlardı. Gayrimenkul kıymet artışı vergisi gayrimenkullerin satımında satış bedeli ile iktisap maliyeti arasındaki fark üzerinden alınan bir vergi idi. Yükümlüler gayrimenkullerini satmadan önce pişmanlık dilekçesini vererek rayiç bedel bildirimlerini yükseltiyorlar ve böylece gayrimenkul kıymet artışı vergisinin matrahını azaltıyorlardı. Danıştay önüne gelen uyuşmazlıklarda Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Gayrimenkul Kıymet artışı Vergisini düzenleyen Finansman Kanunu hükümlerini topluca göz önüne alarak emlak vergisinde Vergi Usul Kanununun pişmanlık hükümlerinin uygulanmayacağına karar verdi. Danıştay'ın sistematik yorumla vardığı sonuç doğrultusunda Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesi değiştirilerek bu maddenin emlak vergisi bakımından uygulanmayacağı açık olarak hükme bağlandı. Vergi hukukunda sistematik yorumu şu örnekle daha iyi açıklayabiliriz: Değerli Kâğıtlar Kanununda değişiklik yapılmadan önce, faturalar değerli kâğıt sayılmakta idi. Öte yandan Vergi Usul Kanunu (m. 235), müstahsil makbuzunun fatura yerine geçeceğini belirtmektedir. Dolayısıyla müstahsil makbuzunu değerli kâğıt sayarak mali yükümlülüğe tabi tutmak vergilendirmede kıyas yoluna başvurmak değil, sistematik yorum yapmak anlamım taşıyordu.”

Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.156.

Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, ss.21 – 21.

Danıştay kararlarında sistematik yoruma ilişkin örnekler için bakınız: DŞ., 9.D., E.75/2280, K. 77/1489, 25.4.1977 (DD., S. 28-29, Ankara, 1978 ss. 528-531); DŞ., 4. D, E. 1983/2007, K. 1984/1043, 13.3.1984 (DD, S. 56-57, Ankara, 1985 s. 154); DŞ. 7.D., E. 1982/3974, K. 1983/3191, 15.11.1983 (DD. S. 54-55, Ankara, 1984., s. 258)

Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.152.

2365 Sayılı Kanun'dan sonra sistematik yorum yöntemi ile ilgili çeşitli Danıştay kararları:

Danıştay 7. D. 15.11.1983 gün ve E. 1982/3974, K. 1933/3191 (**Danıştay Dergisi**, S. 54 - 55, Ankara, 1984., s. 257 - 260); Danıştay 9. D. 3.11.1982 gün ve E. 1981/4183, K. 1982/4598 (**Danıştay Dergisi**, S. 50 - 51, Ankara, 1983, s. 368); Danıştay 4, D. 13.3.1984 gün ve E. 1983/2007, K. 1984/1043 (**Danıştay Dergisi**, S. 56 - 57, Ankara, 1985, s. 154); Danıştay 9, D. 29.11.1979 gün ve E. 1979/578, K. 1979/3983 (**Danıştay Dergisi**, S. 38 – 39, Ankara, 1980, s. 294); Danıştay 13. D. 22.5.1979 gün ve E. 1978/3657, K. 1979/1374 (**Danıştay Dergisi**, S. 36 – 37, Ankara, 1980, s. 664); Danıştay 4. D. 23.2.1982 gün ve E. 1981/553, K. 1982/225. (**Danıştay Dergisi**, S. 48 – 49, Ankara, 1983, s. 87-89).

³¹ Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.144; Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.125.

³² Danıştay 9. Dairesi 26.2.1981 tarih ve E. 1980/1193, K. 1981/1144 sayılı kararında gayrimenkul kıymet artışı vergisinde iktisap maliyeti kavramının açıklanabilmesi için kanunun gerekçesine başvurarak tarihsel yorum yöntemini kullanmıştır. Tarihsel yorum yöntemi kullanılarak konudaki gelişmeleri net bir biçimde izleyebilmek için Meclis Tutanak Dergisine başvurmuştur. Danıştay 9. D.,

Türk vergi hukukunda iki tür amaçsal yorumdan söz etmek mümkündür. Amaçsal yorumun ilk türü öznel (sübjektif) kurama dayanmaktadır. VUK m.3/A-2,'nin ikinci cümlesinde yer aldığı şekliyle yorumda ağırlık verilmesi gereken başlıca yöntem vergi kanunlarının konuluşundaki amaçtır. Burada amaç kanun koyucunun kuralı oluşturduğu zamanda geçerli olan iradedir. Yöntem bu şekliyle tarihsel bir amaçsal nitelik içermektedir. Bu nedenle tarihsel yorum yöntemine daha yakındır³³.

Amaçsal yorumun ikinci türü nesnel (objektif) teoriye dayanmaktadır. Bu yöntemde hedeflenen kanun koyucunun öznel iradesinin değil kanunun kendisinin nesnel amacının saptanmasıdır. Kanun yürürlüğe girdikten sonra kanun koyucunun öznel iradesinden bağımsızlaşmakta ve nesnel amaç temelinde bir anlam kazanmaktadır. Bu şekliyle amaçsal yorum kanunun nesnel anlamının tespitidir. VUK m.3/A-2'nin birinci cümlesinde yer alan vergi kanunlarının ruhu (özü) ile hüküm ifade edeceği hükmü ile nesnel amaçsal (ruhsal, öze uygun) yorum yönteminin uygulanmasına olanak tanımaktadır. Bu yöntem ile değişen toplumsal ve ekonomik verilerinden yararlanarak vergi kanunlarının nesnel anlamı tespit edilmektedir. Bu şekilde vergi kanunlarının ekonomik gelişmeler sonucu uygulamaya konu oldukları dönemde kazandığı anlam tespit edilmektedir³⁴.

Türkiye Cumhuriyeti (T.C.) Anayasasında m.72'te belirtildiği üzere vergi kanunlarının konuluşundaki genel amaç kamu giderlerinin finansmanının sağlanmasıdır. Söz konusu finansman belirli bir ekonomik etkinlikten veya ekonomik varlıktan zorunlu bir biçimde alınan paydır. Amaçsal yorum yönteminde devletin hangi ekonomik olgudan (etkinlik veya varlık) hangi ölçütlere göre pay almayı amaçladığının tespit edilmesi gerekir. Diğer bir ifadeyle amaçsal yorum yöntemi kanunun sözünün ötesine çıkılarak kanunun özünün sınırları içinde ekonomik olguların vergilendirilmesinde devletin almak istediği payın hangi ölçütlere göre tespit edileceğinin saptanmasıdır. Burada üzerinde durulması gereken

26.2.1981, E: 1980/1193, K: 1981/1144 (DD., S. 44-45, ss. 445-448); Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.126.

³³ Öznel amaçsal yöntemde; kanun koyucunun iradesi tarihsel yorum yönteminde olduğu gibi gerekçeler, tutanaklar gibi çeşitli tarihi yorum araçlarından yararlanılarak ortaya konulabilir. Oktar, **Vergi Hukuku**, s.56; Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.145; Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.145.

³⁴ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.56; Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.145; Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, ss.130- 131.

konu amacın ödenecek vergi miktarını en fazla düzeye çıkartmak olmadığıdır. Tespit edilmesi gereken amaç hangi ekonomik olguların hangi gerekçelerle vergi kapsamına alındığıdır³⁵.

T.C. Anayasası m.73'te yer alan vergi kanunlarının genel mali amacının yanı sıra, vergi hukuku kurallarının ekonomik veya sosyal amacı da bulunabilmektedir³⁶. Bu anlamda T.C. Anayasası m.73'te vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacı olarak belirtilmektedir.

Danıştay 4. Dairenin 17.2.1986 tarihli ve 4117/4056 sayılı kararında GVK m.30'da yer alan sergi ve panayır istisnası uluslararası sanat festivallerini de kapsayacak amaçsal yorum yöntemi kullanılarak yorumlanmıştır. Kararda mahkeme, sergi ve panayır istisnasını günümüzün toplumsal, kültürel ve sanatsal gelişmelerini de kapsayacak biçimde maddenin konuluş amacına dayanarak yorumlamış ve uluslararası sanat festivallerinin de söz konusu kanunun konuluş amacından gerekli istisna kapsamında yorumlanması gerektiğini belirtmiştir³⁷.

4.1.1.3. Türk Vergi Hukukunda Nitelendirme (VUK m.3/B)

VUK m.3/B hukuki olguların nitelendirilmesi ile ilgili olarak şu temel ilkeye yer vermektedir; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek nitelikleri esastır. Öğretide ve yargı kararlarında söz konusu ilke vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilgili işlemlerin nitelendirilmesinde ekonomik bir yaklaşımın izlenmesi olarak ifade edilmektedir. Bu kapsamda Türk vergi hukukunda, olguların gerçek mahiyetinin – niteliğinin – özünün ekonomik alanda olduğu bu

³⁵ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.46; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.131.

³⁶ Örneğin, ülke hayvancılığının geliştirilmesi amacıyla GVK'da tarımı teşvik etmek için verilen ikramiyeler vergiden istisna edilmiştir. GVK'da hayvancılık tarımsal bir faaliyet olarak kabul edilmekte ve vergilendirilmektedir. Bu durumda yarış atı sahiplerinin at yarışları sonunda elde ettiği ikramiyenin (tarımsal kazanç) teşvik istisnasında yararlanılamayacağı konusunda amaçsal yorumun yapılması gerekmektedir. Kanunun istisna hükmünün amacını ülke hayvancılığının geliştirilmesi olarak tespit edilmesi durumunda; yarış atı yetiştiricilerinin bu amaç kapsamında düşünülmemeyeceği ve istisnadan yararlandırılmaması gerektiği sonucuna ulaşılabilecektir. Amaçsal yorum yönteminin bu şekilde daraltıcı uygulamasına ek olarak yarış atı yetiştiriciliğinin teşvik edilmesinin de ülke hayvancılığını geliştireceği bu nedenle de yarış atı sahiplerinin at yarışları sonunda elde ettiği ikramiyenin teşvik hükümlerinden yararlanabilecekleri söylemek de mümkündür.

Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.24.

³⁷ **Danıştay Dergisi**, Sayı: 66 – 67, Ankara, 1987, ss.199 – 202.

nedenle de vergisel olguların hukuki biçimlerinin ötesinde yatan ekonomik içerikleri temelinde nitelendirilmesi gerektiği görüşü egemendir³⁸.

Bu görüş üzerinde çalışmanın ilerleyen kısmında ayrıntılı bir şekilde üzerinde durulacağı için burada kısaca VUK'ta nitelendirmede ekonomik yaklaşım ilkesinin benimsendiğini söylemek yeterlidir.

4.1.1.4. Türk Vergi Hukukunda İspat (VUK m.3/B)

2365 sayılı kanun ile birlikte Türk vergi hukukunda ispat ve deliller ile ilgili genel hükümler ve ilkeler kanunun 3. maddesinin ispat konulu B bendinde yer almaktadır³⁹.

VUK m.3/B'ye ek olarak vergilendirme ilişkisinde ispat ve delille ilgili olarak 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanununda⁴⁰ (İYUK) re'sen araştırma ilkesi (m. 20), geç ibraz olunan belgeler (m. 21) ve dava açıldıktan sonra delil tespiti (m. 58) ile ilgili hükümler yer almaktadır.

Söz konusu hükümlere ek olarak vergi hukukunda ispat ve delille ilgili düzenlemelere ilişkin İYUK m.31/2⁴¹, üzerinden 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununa (HMK) açıkça atıfta bulunmaktadır. Buna göre HMK'da yer alan bilirkişi keşif ve delil tespiti konuları vergi hukukunun uygulanması alanında da geçerli olmaktadır⁴².

İYUK kapsamında saklı tutulan durumlar dışında VUK'un ispat ve delil ile ilgili hükümlerinin vergisel uyuşmazlıklar ile ilgili yargılamalarda temel

³⁸ Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss.48 – 49.

³⁹ 2365 Sayılı 4.1.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 17207 – 31.12.1980

Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.201; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.54.

⁴⁰ 2577 Sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu; Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 17580 – 20.1.1982.

⁴¹ Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun Uygulanacağı Haller

Madde 31

1. Bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından re'sen yapılır.

2. Bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

⁴² 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 27836 – 4.2.2011

alınmaktadır. VUK m.3/B kapsamında vergilendirme ilişkisinde ispat ve delile ile ilgili genel ilkeler üç unsurdan oluşmaktadır⁴³.

İlk olarak VUK m.3/B-2’de vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliklerin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği belirtilmektedir⁴⁴.

İkinci olarak VUK m.3/B-2’nin ikinci cümlesinde delil serbestisine ilişkin olarak bir sınırlandırmaya yer verilmektedir. Buna göre vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal (alışılmış) olmayan ve açık bulunmayan tanık ifadesinin ispatlama aracı olarak kullanılmayacağı belirtilmektedir. Diğer bir bakış açısıyla tanık ifadesinin delil olarak kabul edilebilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgisinin doğal (alışılmış) ve açık olması gerekmektedir⁴⁵.

Üçüncü olarak VUK m.3/B-3’te ispat yükü düzenlenmektedir. İlgili düzenlemede ekonomik, ticari ve teknik gereklere uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve alışılmış olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde ispat yükünün bunu iddia eden tarafa ait olacağı belirtilmektedir⁴⁶.

4.1.2. Türk Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Dayanakları

Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin hukuki dayanaklarının temeli T.C. Anayasasında yer almaktadır. Bu temel üzerinde vergi hukukunun uygulanmasına ilişkin ilkeler VUK’ta yer almaktadır. Bu kapsamda temelleri T.C. Anayasasında yer alan yaklaşıma ilişkin uygulamaya yönelik kanun hükümleri VUK’ta yer almaktadır.

Bu kapsamda 1980 sonrası döneme ilişkin Türk Vergi Hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin hukuki dayanakları anayasal ve kanuni dayanaklar olmak üzere ikili bir sınıflandırma altında incelenecektir.

⁴³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.200; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.63.

⁴⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.201; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.63.

⁴⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.201; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.63.

⁴⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.201; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.63.

4.1.2.1. Anayasal Dayanak

Vergilendirmede ilişkisinin ilkesel temelleri genellikle anayasalarda yer almaktadır. Bu çerçevede yorum, nitelendirme ve ispat yöntemlerine ilişkin kanuni ilkeler anayasada yer bulan ilkelerin bir uzantısı şeklindedir⁴⁷.

1982 Anayasasının 2. maddesine göre, “*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir*” .

1982 Anayasasının 2. maddesinin gerekçesinde sosyal hukuk devleti; devletin koyduğu hukuk kurallarına uyduğu, çalışan, çalıştığı halde elde ettiği ürün ile mutlu olabilmek için tasarladığı maddî ve manevî değerlere sahip olamayan kişilerin yardımcısı olan bir devlet olarak tanımlanmıştır. Anayasa mahkemesi ise sosyal hukuk devletini; insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, kişilerin huzur ve refahını gerçekleştiren ve güvence altına alan, kişi ve toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli bir şekilde düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, ekonomik ve malî önlemler olarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve millî gelirin adalete uygun biçimde dağıtılmasını sağlayan tedbirleri alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlet olarak tanımlanmıştır. Anayasa mahkemesi bir başka kararında ise sosyal hukuk devletini “... *güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet*” olarak tanımlanmıştır⁴⁸.

T.C. Anayasa m.10’da ise vergilendirmeye yön veren ikinci bir ilke olan kanun önünde eşitlik ilkesi yer almaktadır. Söz konusu ilkeye göre herkes, ayırım

⁴⁷ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 9.11.1982 Tarih ve 17863 Sayılı Resmî Gazetede yayınlanmıştır.

⁴⁸ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.29; Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Tıpkı Bası, İstanbul, On İki Levha, 2014, ss. 120 – 122; Gülsen Güneş, “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 237, Haziran 2008, ss. 163 – 237.

Anayasa Mahkemesi, 27.9.1967 tarihli ve 336/29 sayılı kararı Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı 6, Ankara, 1992, s. 26. Anayasa Mahkemesi, 25.2.1975 tarihli ve 38/23 sayılı kararı: 17.10.1972 tarihli ve 16/49 sayılı kararı; Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı 10, Ankara, 1992, s. 539.

gözetilmeksizin kanun önünde eşittir⁴⁹. Söz konusu ilke uyarınca devletin ayrımcılığa ve önceliğe yer vermeksizin herkese eşit (aynı) biçimde davranması gerekmektedir. Anayasa mahkemesi kanun önünde eşitlik ilkesini; benzer koşullar içinde olan, özdeş nitelikte bulunan durumların kanunlarca aynı işleme uyruk tutulmasının sağlanması olarak açıklamaktadır. Kanun önünde eşitlik hukuksal durumları ve nitelikleri benzer olan durumlar veya kişiler için söz konusudur. Diğer bir ifadeyle burada sağlanan yatay eşitliktir⁵⁰.

Sosyal hukuk devleti düzeninin doğrudan vergilendirmeye ilişkin temel ilkeleri T.C. Anayasasının Temel Haklar ve Ödevler kısmının, Siyasî Haklar ve Ödevler başlıklı dördüncü bölümünde, Vergi ödevi başlığı taşıyan 73. maddede yer almaktadır. Söz konusu madde şu şekildedir⁵¹:

“DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Siyasî Haklar ve Ödevler

...

VI. Vergi ödevi

MADDE 73- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

⁴⁹ X. Kanun önünde eşitlik

MADDE 10- Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.

⁵⁰ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss.126 – 127; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, ss.109 – 110.

Anayasa Mahkemesi, 13.4.1976, E. 1976/3, K. 1976/23, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Ankara 1977, S. 14, ss. 161-162.

⁵¹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 9.11.1982 Tarih ve 17863 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Bu dört fıkrada yer alan ilkeler beş ana başlık altında toplanabilir⁵²:

- i. Verginin genelliği ilkesi (m.73/I)
- ii. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesi (m.73/I)
- iii. Verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülmesi ilkesi (m.73/I)
- iv. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi (m.73/II)
- v. Verginin kanuniliği ilkesi (m.73/III ve IV).

Söz konusu ilkelerden kanunilik ilkesi hukuk devleti düzeninin vergilemedeki yansıması olarak kabul edilmektedir. Mali güce göre vergileme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri ise sosyal devlet düzeninin vergilemedeki yansımalarıdır. 1982 Anayasasında yer alan düzenlemelerde, herkes ve mali güce göre ifadelerine yer verilerek, herkesten mali gücüne göre vergi alınması anayasal bir ilke olarak belirlenmiştir.

Herkes ifadesinde somutlaşan genellik ilkesi, vergi yükünün belirli bireylere veya toplumsal kesimlere yüklenmeyerek, vatandaşların ve yurtda yaşayan yabancıların tümüne dağıtılması olarak ifade edilmektedir⁵³.

Mali güç ilkesi, kişilerin gelir, servet ve tüketimleri temelinde vergilendirilmesidir. Mali güç ilkesi bir anlamda vergilerin konularını belirlemektedir. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesi aynı zamanda mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise farklı oranlarda vergilendirilmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu durum vergilemede eşitliğin farklı bir boyunu (dikey eşitlik) temsil etmektedir⁵⁴.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ise sosyal hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucudur. Bu ilke ile devlet vergilendirme alanındaki sosyal ödevlerini yerine getirmektedir. Vergi adaletinin sağlanması ile sosyal adalet ve

⁵² Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.30; Güneş, **Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler**, ss. 163 – 237.

⁵³ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.113; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.31; Güneş, **Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler**, ss. 163 – 237.

⁵⁴ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.114; Güneş, **Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler**, ss. 163 – 237; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.110.

Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, E. 1995/6, K. 1995/29, Resmi Gazete Tarih: 10.2.1996; Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, E. 1995/4, K. 1995/28, Resmi Gazete Tarih 2.2.1996.

sosyal yarar üzerinden ekonomik dengenin sağlanması ve toplumsal refahın artması amaçlanmaktadır⁵⁵.

Adalet, genellik eşitlik ve mali güç vergilemenin Anayasada yer alan temel ilkeleridir. Bu nedenle vergi kanunlarının hazırlanmasında ve uygulanmasında söz konusu ilkelere uygun şekilde düzenlemelerin yapılması ve yöntemlerin uygulanması gerekmektedir⁵⁶.

Söz konusu ilkeler çalışmanın birinci bölümünde ekonomik yaklaşımın temelleri olarak belirtilmiştir. Bu önerme ışığında ve adalet, eşitlik, genellik ve mali güç ilkelerinin egemenliği altında Türk vergi hukuku kanunlarının hazırlanmasında ve uygulanmasında ekonomik yaklaşımın Anayasal zemininin oluştuğunu söylemek mümkündür⁵⁷.

4.1.2.2. Kanuni Dayanaklar

Türk vergi hukukunda VUK m.3 ekonomik yaklaşıma ilkesel bir nitelik kazandırmaktadır.

Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin dikkate alınmasını gerektiren VUK m.3 hükmü biçim yerine içeriğe - öze

⁵⁵ Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss.35 – 36; Güneş, **Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler**, ss. 163 – 237; Billur Yaltı Soydan “Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, İstanbul, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 2000, s. 86.

Anayasa Komisyonu sözcüsü Şener Akyol'un 1982 Anayasası'nın vergi ödeviyle ilgili maddesinin görüşülmesi sırasındaki açıklaması için bakınız: Danışma Meclisi, Tutanak Dergisi, cilt 9, B: 143, 4.9.1982, ss. 551-552.

⁵⁶ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.116; Elif Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, İstanbul, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1997, s.111; Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.107.

⁵⁷ AYM, 6.7.1995, 80/27 Resmi Gazete:2.2.1996: “... vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirme yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa’da öngörülen “verginin mali güce göre ödenmesi”, “herkesin vergi ödemesi” ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğunu gösterir ve sosyal devletin en yetkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir...”

öncelik vermekte ve vergi hukuku alanında ekonomik yaklaşım ilkesinin soyut hukuk kuralını var etmektedir⁵⁸.

Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat başlığını taşıyan madde şu şekildedir:

“Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat

Madde 3

(2365 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen madde) A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

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

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

VUK m.3 genel bir hükümdür bu nedenle VUK kapsamına giren vergi, resim ve harç kanunlarının tümünde uygulama alanı bulmaktadır. Bu nedenle Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Damga Vergisi, Harçlar, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi kanunlarının uygulanmasında kanunların lafız ve ruhu birlikte dikkate alınarak belirtilen ilke temelinde yorumlanacak ve uygulanacaktır⁵⁹.

VUK'un 3'üncü maddesinin B bendindeki *“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”* hükmü, vergi

⁵⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, ss.203 – 204; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.37 – 38.

⁵⁹ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.121.

hukukunun uygulanma sürecinde somut maddi olayın ve hukuki olguların nitelendirilmesinde, sadece hukuki dış görünümünün ve biçimlerin değil, aynı zamanda bunların ekonomik içeriklerinin de dikkate alınmasına olanak sağlamaktadır. Düzenlemenin temel mantığı, vergilendirmede hukuki biçimlerin ötesine geçilerek, gerçek ekonomik boyutun dikkate alınmasıdır⁶⁰.

Türk vergi hukukunda VUK m.3'e 2365 sayılı Kanun ile eklenen ekonomik yaklaşım ilesinin açıklanmasına geçmeden önce kanunun genel gerekçesinde belirtilen görüşlere ve dayanaklara yer vermek ve böylece vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili belirlemeleri ortaya koymak yararlı olacaktır⁶¹.

2365 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK'un değiştirilmesi başlıca iki gerekçeye dayandırılmıştır. İlk gerekçe 1950 vergi reformu ile birlikte dönemin koşullarına göre oluşturulan 213 sayılı VUK'un izleyen dönemlerin sosyal – ekonomik şartlarına ve yapıya uymamasıdır. İkinci gerekçe ise hükümet programında kamu kesiminin mali ihtiyaçlarının sağlıklı kaynaklarla karşılanması, vergi kaybının önlenmesi ve vergi yönetiminde verimliliğin sağlanması amacıdır.

Belirtilen amaçlarla mevcut vergilerin verim ve etkinliğinin artırılması vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerle birlikte uygulama kanunu olan VUK temelinde uygulamanın iyileştirilmesi yoluyla vergi gelirlerinin artırılmasını sağlayıcı nitelikte değişiklikler yapılması öngörülmüştür. Özellikle vergi kanunlarının uygulanması ve yonteme ilişkin ilkeleri içeren VUK'da kanun maddelerinin hangi ilkelerle uygulanması gerektiği konusuna yol gösteren bir hükmünün bulunmadığı gerekçe gösterilerek 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun ile vergi kanunlarının ne şekilde uygulanacağına yönelik ilkeler ortaya konulmuştur⁶².

2365 sayılı Kanun'un gerekçesinde yeni ilkesel hükümlere ilişkin olarak Batı ülkelerine özellikle Almanya'ya göndermede bulunulmuştur. Gerekçede Alman Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesinde yer alan yorum kuralının referans alındığı

⁶⁰ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.77 – 79.

⁶¹ Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.141.

⁶² Milli Güvenlik Konseyi 1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe - Plan Komisyonu Raporu – Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler İle İlgili Genel Gerekçe (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf, (Erişim Tarihi: 20.6.2016).

belirtilmiştir. Bu çerçevede 2365 sayılı kanun VUK 3. maddenin A fıkrasına önemli bir yenilik getirmiştir. Getirilen yenilik vergi kanunlarının yorumlanmasında bilimsel yorum yöntemlerinin kurallaştırılmasıdır⁶³.

VUK m.3 ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir diğer konu, madde ile vergi hukukunun uygulamasına ilişkin ilkelerin ortaya konulduğudur. Dikkat edilmesi gereken konu, maddede vergilendirme ilkeleri değil vergi hukukunun uygulamasına ilişkin ilkelerin ortaya konulmuş olmasıdır. Bu şekilde VUK vergilendirme ilkelerini hayata geçirmede uygulama ilkelerini belirlemekte ve onlara işlerlik kazandırmaktadır⁶⁴.

Gereğince şekli delil sistemine dayanan vergi usul hukukunda vergiyi doğuran olayın tespitinde büyük güçlüklerle karşılaşılmasının önemli ölçüde vergi kaybına neden olduğu da belirtilmektedir. Bu eksende 2365 sayılı kanun ile getirilen yeni delil sisteminin vergisel olguların tespitinde her türlü delilin serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine izin verildiği belirtilmektedir. Bu temelde vergi kanunlarının uygulanmasında vergi güvenliğinin ve vergi adaletinin sağlanacağı ifade edilmektedir. Bu amaç çerçevesinde VUK m.3'te, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin esas alınacağı hükme bağlanmaktadır⁶⁵.

Ekonomik yaklaşımdan açık bir şekilde söz etmemesine rağmen VUK m.3 Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin kanuni dayanağı olarak kabul edilmektedir. VUK m.3 vergi kanunlarının yorumlanmasında, vergisel olguların nitelendirilmesinde ve ispat alanlarında ekonomik yaklaşım ilkesine öncelik vermiş bulunmaktadır⁶⁶.

Türk vergi hukukunda ekonomik yorum yöntemi VUK m.3A/2'de yer alan vergi kanunlarının lafzı ve ruhu (özü) ile hüküm ifade edeceği ve lafzın açık

⁶³ Şanver, **Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama**, s. 183; Milli Güvenlik Konseyi 1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe - Plan Komisyonu Raporu – Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler İle İlgili Genel Gerekeç (Çevrimiçi)

https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf, (Erişim Tarihi: 20.6.2016).

⁶⁴ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.47; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.122.

⁶⁵ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra NO: 143 16.07.1981 tarihli ve 17402 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.25; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.37 – 38; 110 – 111.

olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümlerinin, konuluşundaki amaç göz önünde tutularak uygulanacağı temel ilkesine dayanmaktadır. Bu şekliyle ekonomik yorum amaçsal yorum yönteminin ekonomik amaçsal yorum olarak bir alt türü şeklinde varlık kazanmaktadır⁶⁷.

VUK m.3'ün ispat konulu B fıkrasında yer alan “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmü ekonomik irdelemeye ilişkin birincil ve temel kanuni dayanağı oluşturmaktadır. İlgili hükümde “gerçek mahiyet” kavramı kullanılmasına karşın Türk vergi hukuku yazınında “ekonomik irdeleme” kavramının tercih edilmesinin nedeni, vergilendirme ilişkisinde somut maddi olayı temsil eden vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğinin ekonomik içeriği ile aynı anlama geldiğinin kabul edilmesidir. Diğer bir ifadeyle yazında gerçek nitelik aynı zamanda ekonomik nitelik olarak kabul edilmektedir. Bu açıdan VUK m.3/B-1’ de yer alan; hüküm vergilendirmede gerçeklik ilkesinin dolayısıyla ekonomik irdelemenin somut bir ifadesidir. Söz konusu hüküm hukuk uygulayıcısına; vergilemede somut maddi olayın gerçek boyutunu temel alma yetkisi verirken diğer yandan somut maddi olayı değiştirmeme görevini de yüklemektedir⁶⁸.

Somut maddi olay olarak vergiyi doğuran olayın gerçek ekonomik niteliğinin temel alınmasına ilişkin kurallar VUK m.3 ile sınırlı değildir. VUK m.3’te yer alan genel ilke dışında VUK m.9/2’de yer alan vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağı hükmü ekonomik irdelemenin ikinci kanuni dayanağını oluşturmaktadır⁶⁹.

Vergi ehliyeti başlıklı VUK m.9 şu şekildedir:

“*Vergi Ehliyeti*

Madde 9

Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.

Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.”

⁶⁷ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.46; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.131.

⁶⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.25; 201; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.134; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.75, 77 – 79; Mustafa Akkaya, Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, s.34.

⁶⁹ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.78.

VUK m.3'ün ve m.9'un yanı sıra, vergi kanunlarında ekonomik yaklaşımın uygulaması sayılabilecek özel hükümler de yer almaktadır. Bunlar; Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesindeki kontrol edilen yabancı kurumlara yönelik düzenlemeler, KVK m.12'de yer alan örtülü sermaye düzenlemesi, KVK m.12'de yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesi ve Damga Vergisi Kanununun 4. maddesinde⁷⁰ yer alan ve damga vergisinin belirlenmesinde kâğıdın niteliğinin dikkate alınmasını öngören düzenleme, olarak sıralanabilir⁷¹.

VUK m.3/B-1'de yer alan ekonomik yaklaşım ilkesinin doğal bir sonucu olarak, VUK m.3/B-2'de delil serbestliği ilkesi benimsenmiştir. Söz konusu delil serbestisi ilkesi ve VUK m.3/B-2'de yer alan "iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir" hükmü ekonomik yaklaşımın ispat boyutunun kanuni dayanaklarını oluşturmaktadır⁷².

⁷⁰ "Kağıtların Mahiyetlerinin Tayini
Madde 4

Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur.

Kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır.

Mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınır."

⁷¹ VUK m.3/B ve VUK m.9/2'ye ek olarak vergilendirmede somut maddi olayın gerçek ekonomik niteliğinin dikkate alınacağına veya diğer bir ifadeyle ekonomik irdelemeye dayanak olabilecek diğer hükümlere örnek olarak:

Re'sen vergi tarhiyatın düzenlendiği VUK m.30'un 6. fıkrasında gerçek durumdan söz edilmektedir. İlgili maddede; tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunduğu durumda vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edileceği ve re'sen vergi tarhiyatının yapılacağı düzenlenmektedir.

Tevsiki (belgelenmesi) Zaruri (zorunlu) Olmayan Kayıtlar başlığını taşıyan VUK m. 228'te örf ve teamüle göre bir belgeye dayanması olağan olmayan dağılık giderlerin ve belgenin teminine imkân olmayan giderlerin, gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve niteliğine uygun bulunması şartıyla ispat edici kâğıt aranmayacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu maddede 1. ve 2. fıkralarda belirleyen giderlere ilişkin belge aranmaması durumu söz konusu giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi koşuluna bağlanmaktadır.

Kaçakçılık suçunun düzenlendiği VUK m.359 'un A fıkrasının 1. bendinde gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar kaçakçılık suçunun kapsamında yer almaktadır. Maddenin A fıkrasında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte bu işlem veya durumu nitelik (mahiyet) veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu maddenin B fıkrasında ise; gerçek bir işlem veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belge olarak tanımlanmaktadır.

VUK m.264 'te tasarruf değeri; "bir iktisadi kıymetin değerlendirilme gününde sahibi için arzettiği gerçek değer" olarak tanımlanmaktadır.

⁷² Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.59.

4.2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIMIN HUKUKİ UYGULAMALARI

Ekonomik yaklaşımın, vergi hukukunun uygulanmasına ilişkin temel kanun olan VUK'un 3. maddesi ile kanuni bir dayanağa sahip olması, söz konusu yaklaşımın vergilendirme ilişkisi ve vergi hukukunun uygulanması kapsamında yorum, nitelendirme ve ispata ilişkin temel bir ilkeye dönüşmesi sonucunu doğurmaktadır. Diğer bir ifadeyle 2365 sayılı kanun ile birlikte VUK m.3 ekonomik yaklaşımı vergi hukukunun anlam bakımından uygulanmasında gözetilecek bir ilkeye dönüştürmektedir.

4.2.1. Türk Vergi Hukukunda Ekonomik Yorum

VUK m.3'te yer alan hüküm vergi kanunlarının uygulanmasında kanunun özünün ve konuluştaki amacın göz önüne alınmasını gerektirmektedir. Söz konusu madde temelinde yükselen ekonomik yorum; en genel anlamıyla vergi kanunlarının konuluştaki ekonomik amacın – özün göz önünde tutulmasıdır⁷³.

Vergi hukukunun temel ekonomik amacı T.C. Anayasa m.73'te yer almaktadır. Söz konusu temel amaç kamu giderlerini karşılamaktır. Kamu giderlerinin karşılanması genel amacı, vergi kanunlarında yer alan kavramların ekonomik açıdan yorumlanmasında kılavuz olarak kullanılacaktır. Ancak bu amaç her durumda kamu gelirini en fazlaştırmak şeklinde anlaşılmalıdır. Söz konusu genel amacın yanında vergi hukuku kurallarının tekil amaçları da söz konusudur. Ekonomik yorumun bir gereği olarak bu tekil ekonomik amaçların her kuralın yorumlanmasında dikkate alınması gerekmektedir.

4.2.1.1. Ekonomik Yorumun Kapsamı

Ekonomik yorum tüm vergi kurallarının yorumlanmasında söz konusu değildir. Ekonomik yorumun uygulanması kuralın yapısının ve amacının gerektirdiği

⁷³ Selahattin Tuncer, "Vergi Hukukunda Muvazaa-II", **Yaklaşım**, Sayı: 81, Eylül 1999, ss. 9-16; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.46.

durumlarla sınırlıdır. Örneğin; vergi hukukunda uygulanan bir özel hukuk kavramına ekonomik içeriğinden ötürü sonuçlar bağlamış ise ekonomik yorum uygulama alanı bulacaktır. Ancak özel hukuk kavramına ekonomik bir içerik yüklenmemiş ise veya özel hukuktaki kullanım biçimi ile vergi kuralında yer alan amaç örtüşüyor ise ekonomik yoruma gidilemeyecektir⁷⁴.

Vergi hukuku alanında özel hukuktaki anlamları ve içerikleri ile geçerli olan kavramlarda ekonomik yorum uygulama alanı bulmamaktadır. Özel hukuktaki anlamının vergi hukuku alanında geçerli olacağı bu tür durumlara örnek olarak Türk vergi kanunlarında yer alan ikametgâh, gerçek kişi, nafaka, evlenme, eş, çocuk ve kanuni mirasçı kavramları gösterilebilir. Örneğin GVK m.3'te yer alan gerçek kişi⁷⁵, GVK m.25'te yer alan nafaka kavramları vergi hukuku alanında özel hukuk anlamları ile geçerli olmaktadır. Bu tür kavramlarda ekonomik yorum uygulama alanı bulmamaktadır. Ancak ekonomik irdelemenin koşullarını taşımaları durumunda nitelendirme ekonomik öz temelinde gerçekleştirilebilmektedir.

Diğer yandan vergi hukukuna özgü ekonomik içeriklerin yüklediği kavramlarda ekonomik yorum uygulama alanı bulmaktadır Bu tür kavramlar vergi kanunlarında genellikle özel hukuk anlamları ile de birlikte yer alabilmektedir. Kavramlara özel hukuk anlamından bağımsız bir şekilde ekonomik veya mali (vergisel) anlamları ve amaçları temelinde bir anlam yüklenebilmektedir⁷⁶.

⁷⁴ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.65.

⁷⁵ Mükellefler

Madde 3

Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

2. Resmî daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)

⁷⁶ "Bilindiği gibi faiz; ekonomik açıdan, "paranın fiatı"dır. Herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim adı altında olursa olsun, belli bir süre kullandığı, paranın asıl sahibine "faiz" ödemek zorundadır". Bu tanımlama yukarıdan beri işaret ettiğimiz gibi, gecikme faizinin bir vergi veya vergi cezası niteliğinde bir mali yükümlülük olmadığını, Devlete ödenmesi gereken vergi borucunu zamanında ödemeyen yükümlünün bu parayı başka amaçlarla kullanmasının karşılığı olarak ve Devlete vergi borcunun geç ödenmesinin gerek yatırım harcamalarında gerekse cari giderlerde meydana gelen kaybın giderilmesini sağlamak amacıyla yönelik olduğunu ortaya koymaktadır."

Danıştay Büyük Genel Kurul E:1988/5, K:1989/3 No.'lu kararı (çevrimiçi) <http://emsal.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi:25.6.2016).

4.2.1.2. Ekonomi Yorumun Uygulanması

Ekonomik yorum vergi hukukunun kendi ilkeleri ve amaçları temelinde tanımladığı kavramlarda uygulama alanı bulmaktadır. Bu nedenle özel vergi hukukunun alanı olarak kabul edilen gelir, harcama ve servet vergileri ile ilgili kanunların yorumlanmasında ekonomik yorum genel bir uygulama alanı bulmaktadır.

“Ailenin ekonomik ve mali bir bütün olması ve bu nedenle fedakarlıkta eşittik prensibinden hareketle gelir vergisi bakımından ailenin bir kül olarak ele alınması, böylece vergi adaleti yönünden de yüksek dilimlerden vergilendirilmenin temin edilebilmesi için getirilen aile reisi beyanında, kanunda açık bir hüküm bulunmamasına karşın, hayat standardı temel göstergesinin, asgari bir vergi matrahı kabul edilerek ticari, zirai ve mesleki kazancı bulunan her bir aile bireyi için ayrı ayrı uygulanması; kanun hükümlerine uyarlık göstermediği gibi hiçbir açıklamaya yer vermemesi ve ek gelir elde etmek veya mesleki amaçlarını tatmin etmek isteyen serbest meslek mensubu eşlerin varlığı nedeniyle aile birliğini mali gücü ötesinde vergi ödemeye zorlaması, yâ da eşin bu yükten kurtulmak için çalışmamayı tercih etmesi sonucunu doğurması yönünden açıkça Anayasanın mali güce göre vergilendirme, çalışma Özgürlüğü, sosyal devlet ilkelerine de aykırı olacaktır.”

Büyük Genel Kurul E:1990/4, K:1993/1 (Çevrimiçi)
<http://emsal.danistay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, (Erişim Tarihi: 25.6.2016)

“Bütün bu açıklamaların ışığında olayı irdelediğimizde, ilk olarak 2970 sayılı Yasa ile KVK.na eklenen geçici 10. madde ile kanun koyucu, işletmelerin ellerinde bulunan sabit değerlerin enflasyon nedeniyle önemli derecede değer kazanmaları nedeniyle bu işletmelerin nakit sıkıntılarına rağmen taşınmazlarını elden çıkarmaktan kaçınmalarını, vergi avantajı sağlayarak engellemeyi, böylece bu kurumların mali yapılarının güçlendirilmesini ve finansman gereksinmelerini gidermeyi amaçlamıştır.”

DŞ. 3. D., E: 2000/2335, K: 2000/3877, (Çevrimiçi)
<http://emsal.danistay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet?dokumanTurleriString=DANISTAYKARAR.&aranan=ekonomik&aramaG=sdsorRxP&baslangic=20&son=40&dokumanTuruAdi=DANISTAYKARAR&fromSonucSayfasindan=TRUE&sonucSayfasi=yeniTasarim/aramaSonuc.jsp&sirala=3&mevzuatAdi=&mevzuatNo=&mevzuatMadde> (Erişim Tarihi 20.6.2016).

Benzer şekilde bakınız: DŞ. 3. D., E: 2000/2387, K: 2000/3881, (Çevrimiçi)
<http://emsal.danistay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet?dokumanTurleriString=DANISTAYKARAR.&aranan=ekonomik&aramaG=sdsorRxP&baslangic=20&son=40&dokumanTuruAdi=DANISTAYKARAR&fromSonucSayfasindan=TRUE&sonucSayfasi=yeniTasarim/aramaSonuc.jsp&sirala=3&mevzuatAdi=&mevzuatNo=&mevzuatMadde> (Erişim Tarihi 20.6.2016).

DŞ. 3. D., E:2000/3612, K: 2001/4291, (Çevrimiçi)
<http://emsal.danistay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet?dokumanTurleriString=DANISTAYKARAR.&aranan=ekonomik&aramaG=sdsorRxP&baslangic=20&son=40&dokumanTuruAdi=DANISTAYKARAR&fromSonucSayfasindan=TRUE&sonucSayfasi=yeniTasarim/aramaSonuc.jsp&sirala=3&mevzuatAdi=&mevzuatNo=&mevzuatMadde> (Erişim Tarihi 20.6.2016).

DŞ. 3. D., E: 2000/3826, K: 2002/2588, (Çevrimiçi)
<http://emsal.danistay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet?dokumanTurleriString=DANISTAYKARAR.&aranan=ekonomik&aramaG=sdsorRxP&baslangic=20&son=40&dokumanTuruAdi=DANISTAYKARAR&fromSonucSayfasindan=TRUE&sonucSayfasi=yeniTasarim/aramaSonuc.jsp&sirala=3&mevzuatAdi=&mevzuatNo=&mevzuatMadde> (Erişim Tarihi 20.6.2016).

Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.65 – 66.

Vergi sistemlerinde gelir, harcama ve servet mali gücünün kavrandığı ve üzerinden verginin yükümlendirildiği ekonomik ölçütler – büyüklüklerdir. Ekonomik olguların hukuki açıdan ifadesi ve hukuki niteliklerinin çözümlenmesi kuramsal açıdan sorunlu bir konu olarak değerlendirilmektedir. Bu sorunlar kuramsal boyutun ötesinde vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanmasında da aksamalara neden olabilmektedir⁷⁷.

Bu sorun temelinde Türk vergi hukukunda ekonomik yorumun uygulanması 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan gelir unsurları (ücret, ticari kazanç, zirai kazanç, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar) kapsamında ortaya konulacaktır⁷⁸.

4.2.1.2.1. Ücret Kavramının Yorumlanması

Ekonomik açıdan ücret, üretim faktörü olarak emeğin üretim sürecine katılması karşılığında elde ettiği kazanç getirisiidir. Genel anlamda ücret emeğin geliridir. Bu kapsamda serbest meslek faaliyeti bedeli de memurların aldığı bedel de ekonomik açıdan ücret olarak kabul edilmektedir⁷⁹.

T.C. Anayasası m.55'te ücret; emeğin karşılığı olarak tanımlanmaktadır⁸⁰.

Özel hukuk kapsamında ücrete ilişkin iki tanım vardır. İlk tanım Türk Borçlar Kanunu'nda hizmet sözleşmesi kapsamında yer alan bir tanımdır. TBK

⁷⁷ Örneğin gelir bir ekonomi kavramıdır. Kişilerin üretime katkıları karşılığında elde ettikleri değerlerdir. Milli gelir arttıkça devletin söz konusu gelirden aldığı pay da artmaktadır. Bu çerçevede devlet daha fazla harcama yapabilmekte ve daha fazla hizmet sunabilmektedir. Bu açıdan ekonomi kavramlarına ve kurallarına uygun bir şekilde tasarlanmış bir vergi sistemi ekonomik gelişmelere uyumlu olacak, yurttaşlar gelirleri arttıkça vergilerin de artacağına bilincine varacaklardır. Bu şekilde vergi toplumsal hayatın bir parçası niteliğine bürünecektir. Bu nedenle gelir unsurlarının kanunlaştırılmasının ve yorumunun ekonomi bilimine dayanması bir gerekliliktir.

Bulutoglu, **Türk Vergi Sistemi**, ss.12 – 13.; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.238.

⁷⁸ Söz konusu gelir unsurları:

1.Ticari kazançlar, 2.Zirai kazançlar, 3.Ücretler, 4.Serbest meslek kazançları, 5.Gayrimenkul sermaye iratları, 6.Menkul sermaye iratları, 7.Diğer kazanç ve iratlar.

⁷⁹ Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 211; Salim Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2016, ss.51 – 52.

⁸⁰ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 9.11.1982 Tarih ve 17863 Sayılı Resmî Gazetede yayınlanmıştır.

VII. Ücrette adalet sağlanması

MADDE 55- Ücret emeğin karşılığıdır.

Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır.

Asgari ücretin tespitinde çalışanların geçim şartları ile ülkenin ekonomik durumu da gözönünde bulundurulur.

m.393'e göre "*Hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle işgörmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.*"⁸¹ Bu tanımdan yola çıkarak ücreti tanımlamak mümkündür. Şöyle ki ücret; hizmet sözleşmesi kapsamında işverene bağımlı olarak iş görmenin karşılığı olan ödemedir⁸².

Özel hukuk alanında ikinci tanım 4857 sayılı İş Kanununun üzerinden yapılabilir. İK m.32'de ücret; bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutar olarak tanımlanmaktadır⁸³. İlgili maddeye göre ücret, bir iş karşılığında çalışan kimselerin aldığı bir karşılıktır. Bu tanım kapsamında ücret kârdan pay alma, komisyon, ikramiye ve prim biçiminde ortaya çıkabilir⁸⁴.

Türk vergi hukuku açısından ise ücret kavramı, özel hukukta yer alan ücret kavramından farklıdır. Söz konusu farklılık vergi hukukunun olguları ekonomik ve vergisel açıdan kavramsallaştırmasından kaynaklanmaktadır. Ücret kavramının kapsamının belirlenmesinde vergi hukukunun temel amacı hangi çıkar ilişkilerinin ücret kapsamında kabul edilip vergilendirileceğinin belirlenmesidir. Özel hukuk alanından farklı olarak hizmet sözleşmesinin veya işveren ile iş görenin karşılıklı sorumluluklarının belirlenmesi vergi hukukunun amacına girmemektedir⁸⁵.

Gelir Vergisi Kanunu madde 61'de ücret şu şekilde tanımlanmaktadır: "*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağımlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*"

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez."⁸⁶

⁸¹ 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Yayımlandığı Resmi Gazete; Tarih: 4.2.2011 Sayı: 27836

⁸² Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 211; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.51; Ünal Tekinalp, "Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku", **İktisat ve Maliye**, Cilt: 23, Sayı:1, Nisan 1976, s.30.

⁸³ 4857 Sayılı İş Kanunu Yayımlandığı Resmi Gazete; Tarih: 10.6.2003 Sayı: 25134

⁸⁴ Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 211; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.51; Tekinalp, **Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku**, s.30.

⁸⁵ Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, ss.51 – 52; Yasemin Taşkın, "İstisna Sınırını Aşan Personel Yemek Giderlerinin Vergisel Durumu", **Mali Çözüm**, Sayı 131, Eylül – Ekim 2015, s. 35.

⁸⁶ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10700 Sayılı ve 6.0.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Vergi hukuku alanında ücret kavramı gerek ekonomik gerekse özel hukuk açısından ücret kavramından farklılaşmaktadır.

Ekonomik anlamda ücret emeğin gelirdir. Ancak Türk vergi hukukunda ücret, üretim faktörü olarak saf emeğin belirli bir işverene bağımlılık ilişkisi kapsamında üretim sürecinde yer alması karşılığında elde ettiği gelirdir. Örneğin doktorluk gibi uzmanlık gerektiren ve ruhsata dayanarak gerçekleştirilen bir serbest meslek faaliyetinin işverene bağlı şekilde icra edilmemesi durumunda söz konusu kazanç emek ve sermayenin ortak karşılığı olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle ekonomik açıdan emeğin karşılığı olmasına rağmen vergisel açıdan ücretten farklılaşmakta ve serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir⁸⁷.

Borçlar hukuku anlamında ücret gelirin söz konusu olabilmesi için ortada bir sözleşmenin var olması gerekmektedir. Ancak vergi hukuku açısından bu gerekli değildir. Vergi hukuku açısından tespit edilmesi gereken durum işverene olan ekonomik bağılıktır. İşverene olan ekonomik bağılılık ise emeğin üretim sürecinde kullanılması ile oluşmaktadır⁸⁸.

İş Kanununa göre parasal olması gereken ücret kapsamı, vergi hukuku alanında parasal, aynı ödemeler ve para ile temsil edilebilen çıkarları da kapsamaktadır. İş Kanununda işverenin dışında üçüncü kişiler tarafından yapılan ödemeler de ücret kapsamındadır. Bunun karşısında vergisel açıdan sadece işveren tarafından yapılan ödemeler, ücret kapsamında kabul edilmektedir. Ücretin başka

Maddenin devamı şu şekildedir:

...

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

1. 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları;
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
5. (3239 sayılı Kanunun 53'üncü maddesiyle değişen bent) Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.”

⁸⁷ Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 212; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, ss.51 – 52; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.328.

⁸⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.287.

biçimler altında ödenmesi ise vergisel açıdan onun niteliğini ve özünü değiştirmemektedir. Diğer bir ifadeyle ödeme; işverene veya belirli bir işyerine bağlılık ilişkisi temelinde, bir hizmet karşılığı olmak üzere yapılması durumunda ücret olarak değerlendirilecektir. Söz konusu koşulları taşıyan bir ödemenin ücretten farklı bir hukuki biçimde ortaya çıkması veya çıkartılması onun vergisel açıdan ücret olma özelliğini değiştirmeyecektir. Bu açıdan vergisel anlamda bir ödemenin ücret olarak kabul edilip edilemeyeceği ödemenin ekonomik içeriğine göre belirlenmektedir⁸⁹.

İşçilerin verimini artırmak için işveren tarafından kardan verilen pay benzeri çeşitli ödemeler yapılabilir. Bu tür prim, zam ve benzeri ödemeler de ücret niteliğindedir. Çünkü bu tür ödemeler belirli bir üretim ilişkisine dayanmakta ve emeğin karşılığı olarak yapılmaktadır. Ancak işçinin şirketin kar payına sahip olması dolayısıyla elde ettiği gelir ücret niteliğinde değildir. Çünkü bu durumda emeğin üretim sürecine girmesi söz konusu değildir. Söz konusu olan bir sermaye geliridir. Örneğin işveren tarafından işçilerin çalışma arzusunu artırmak için verdiği hisse senetleri, verildiği dönemdeki değerleri üzerinden ücret olarak hesaplanacaktır. Ancak söz konusu hisse senetleri üzerinde yapılan kar payı dağıtımı sermaye kazancı olarak değerlendirilecektir⁹⁰.

Özetle elde edilen gelirin GVK anlamında ücret olarak değerlendirilebilmesi için; saf emek faktörünün üretim sürecine katılması sonucu, işverene bağlılık ilişkisi içinde ve bu ilişki temelinde bir faaliyetten bir hizmet karşılığı olarak elde edilmesi gerekmektedir.

Türk vergi hukukunda ücret kavramının yorumlanması ile ilgili olarak Türkiye’de tam mükellef T... İ... Bankası A.Ş.’nin gerçekleştirdiği ödemeler ile ilgili bir uyuşmazlık Anayasa yargısına kadar taşınmıştır. Uyuşmazlık, bankanın şubeleri üzerinden, T... İ... Bankası A.Ş. Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfına (Vakıf) yaptığı katkı payı ödemelerinin vergi müfettişleri tarafından ücret olarak yorumlanması ve nitelendirilmesi sonucu ortaya çıkmıştır. Bu nitelendirme sonucu banka adına damga ve gelir vergisi tarh edilmiş ve

⁸⁹ Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, ss.51 – 52; Personel yemek giderlerinin ücret olarak nitelendirilmesine ilişkin olarak bakınız: Yasemin Taşkın, “İstisna Sınırını Aşan Personel Yemek Giderlerinin Vergisel Durumu”, **Mali Çözüm**, Sayı 131, Eylül – Ekim 2015, ss. 33 – 40.

⁹⁰ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, ss.46 – 47.

vergi ziyai cezası kesilmiştir. İlgili banka söz konusu tarhiyat ve vergi ziyai cezasına karşı dava yoluna gitmiştir. Ancak açtığı dava reddedilmiştir. Bunun üzerine ilgili banka mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiği iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi ise uyuşmazlığa konu olayları şu şekilde sıralamıştır⁹¹:

Banka gözetiminde yapılan vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi tekniği raporunda; “*Munzam Sandık Vakfının 506 sayılı Kanun'un geçici 20. maddesine göre kurulmadığı, Bankaya ait geçici 20. maddeye göre kurulan başka bir sandığın bulunduğu, dolayısıyla Munzam Sandığın bu sandığın sağladığı haklara ek haklar sağladığı ve bu sebeple özel sigorta fonksiyonu gördüğü, Munzam Sandığın ana finansman kaynağının çalışanlardan ve Bankadan sağlanan katkı payları olduğu, dolayısıyla Vakıf tarafından çalışanlara sağlanan menfaatlerin bir kısmının Banka tarafından finanse edildiği, bu yönüyle Banka katkı payının işçilere sağlanan menfaatlere ilişkin işveren payı olarak algılanması gerektiği, Banka katkı payının hesabında çalışanların emekliliğe esas maaş ve ikramiye paylarının dikkate alındığı ve bundaki amacın her bir çalışanın elde edeceği menfaatin net tutarını belirlemek olduğu, Banka katkı payı ödemelerinden esas yararlananın çalışanlar olduğu Munzam Sandığın sadece buna aracılık ettiği” gerekçeleriyle Bankanın muhtelif şubeleri tarafından yapılan ödemelerin ücret mahiyetinde olduğu ve bu ödemelerin ve bu ödemelerin 31/12/1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde yazılı şartlan taşımaması nedeniyle ücret matrahından indirilemeyeceği sonucuna varılarak, bu ödemeler üzerinden gelir vergisi kesilerek beyan edilip ödenmediği gerekçesiyle cezalı gelir vergisi tarhiyatları ve bu katılım payları ödemelere ilişkin belgelerde gösterilmediğinden damga vergisi matrahının eksik hesaplandığı gerekçesiyle de cezalı damga vergisi tarhiyatları yapılarak Bankanın muhtelif şubelerine tebliğ” edildiği belirtilmektedir.*

Banka tarafından bu tarhiyatlara karşı, ödenen katkı paylarının ücret olarak değerlendirilemeyeceği savıyla vergi mahkemelerinde çok sayıda dava açılmıştır. Ancak bu davaların çoğu reddedilmiştir. Vergi mahkemelerince kabul edilen davalar da bölge idare mahkemelerince bozularak esastan reddedilmiş veya Danıştay Üçüncü

⁹¹ Anayasa Mahkemesinin 21.2.2015 tarih ve 29274 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 12.11.2014 günlü ve 2014/6192 sayılı kararı.

ve Dördüncü Dairelerince verilen kararlarda, esastan reddedilmeleri gerektiği gerekçesiyle bozulmuştur⁹².

Bu aşamaya kadar ki yargısal süreçte iki farklı yaklaşım ortaya konulmuştur.

Banka tarafından yapılan ödemeleri ücret olarak yorumlayan yaklaşımın temel dayanağı: "*Kanunun vergiyi doğuran olay olarak nitelendirdiği hukuki durumun özel hukuk işlemi veya tasarrufuyla değiştirilemeyeceği, Banka tarafından Vakfa aktarılan paraların Vakıfta kalmayıp çalışanlara menfaat olarak yansıtıldığı, Vakfın bu işlemde aracılık ettiği, Vakıf tarafından sunulan menfaatlerin bir kısmının Banka tarafından finanse edildiği, Banka katılım payının çalışanların maaş ve ikramiyelerinin belli bir oranı olarak hesaplanması suretiyle her çalışanın elde edeceği menfaatin net tutarının belirlendiği, kayıtların personel bazında tutulduğu ve sağlanan maddi menfaatin bu kişilere münhasır kılındığı, menfaat anlık olarak sunulmasa bile Banka tarafından yapılan ödemelerin kişi bazında izlendiği ve sonuçta koşullar gerçekleştiğinde kişiye ödeme yapıldığı, dolayısıyla ödeme ile kişisel bazda menfaat sağlandığı, Bankanın vakfa ödenen işçi paylarından stopaj yoluyla vergi kestiği bu nedenle tasarruf hakkının bulunduğu, iç ilişkide Bankanın sorumluluğunun çalışana karşı değil de Vakfa karşı olmasının sonucu değiştirmeyeceği, (başvuranlar tarafından aksi yönde Danıştay kararları bulunduğu iddiasına ilişkin olarak) aksi yönde Danıştay kararları bulunsa da, içtihadı birleştirme kararları dışındaki kararların olaya özgü ve tarafları bağlayıcı olduğu, (aksi yönde Maliye Bakanlığı muktezalari bulunduğu iddiasına ilişkin olarak ise) Maliye Bakanlığı muktezalarının mahkemeler açısından bağlayıcılığının bulunmadığı, (Bankanın sosyal güvenlik sistemindeki emeklilik sonrası düzenlemeler dikkate alındığında yapılan stopajın mükerrer vergilemeye sebep olacağı iddiasına ilişkin olarak) farklı dönemlerde farklı vergileme uygulamaları nedeniyle mükerrer vergilemeden söz edilemeyeceği" şeklinde ortaya konulmaktadır.*

Banka tarafından yapılan ödemelerin ücret olarak kabul edilemeyeceğine yönelik yaklaşımın temel dayanağı ise: "*katkı payı ödemesinin kaynağının Vakıf senedi olduğu, Vakfın fonksiyonunun çeşitli sosyal güvenlik yardımlarının sağlanması olduğu, koşulların gerçekleşmesi halinde çalışanlara sağlanan faydanın*

⁹² Anayasa Mahkemesinin 21.2.2015 tarih ve 29274 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 12.11.2014 günlü ve 2014/6192 sayılı kararı.

ücret olarak değerlendirilemeyeceği, katkı payının hesaplanmasında işçi ücretlerinin temel alınmasının bir sigorta primi hesaplama tekniği olup bu şekilde hesaplama yapılmasının katkı payının ücret olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmayacağı, çalışanlara Vakıfça menfaat sağlanmasının tek başına ödemenin ücret olduğunun kabulünü gerektirmeyeceği, sağlanan menfaat üzerinde hukuki ve fiili tasarrufun ne zaman gerçekleştiğinin tespit edilmesi gerektiği oysa menfaatin hangi çalışana ne zaman sağlandığının belli olmadığı, ödemenin yapıldığı tarih itibariyle çalışanın hukuki ve fiili tasarrufunun bulunmadığı, dolayısıyla Banka çalışanlarına doğrudan bir menfaat sağlanmadığı, menfaatin Banka ile çalışan arasındaki iş aktine göre değil, Vakıf ile yararlanan arasındaki hukuki bağa göre sağlandığı, hangi çalışana hangi tutarda menfaat sağlandığı tespit edilemeyeceğinden, menfaatin parayla temsil edilme kabiliyetinin bulunmadığı, Vakfın sağladığı menfaatlerden sadece ücretli olarak çalışanlar değil, Bankanın vakıflarında çalışanlar ve görevinden ayrılanların da yararlandığı, Bankanın katkı payını önce bordroya ekleyip vergi kesmesi sonra da Vakfa ödemesi hususunda yasal bir zorunluluk bulunmadığı, kıyas veya genişletici yorum yoluyla vergi konusunun genişletmeyeceği, aksinin kabulü halinde vergiyi doğuran olayın mahiyetine ve verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu” şeklinde ortaya konulmaktadır.

Anayasa Mahkemesine başvuran taraf söz konusu ödemelerin aşağıda belirtilen gerekçelerle ücret olarak değerlendirilemeyeceğini savunmuştur.

İlk olarak vakfa yapılan katkı payı ödemeleri üzerinde çalışanların tasarruf yetkisi bulunmamaktadır. Bu çerçevede gelirin vergilendirilmesi için gereken elde edilmiş olma koşulunu taşımamaktadır.

İkinci olarak, munzam sandık vakıflarının temel amacı emeklilik sonrası emekli aylığı ödemektir. Söz konusu ödemelerle ilgili 193 sayılı GVK’da farklı düzenlemeler yer almaktadır. Bu çerçevede emeklilik veya maluliyet koşulları gerçekleşmeden yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi mükerrer vergilemeye neden olacaktır.

Yukarıda belirtilen gerekçelerle T.C. Anayasası m.36'da yer alan⁹³ adil yargılanma hakkının; ilgili kanunda ücret kapsamına alınmayan bir ödemenin ücret kapsamında vergilendirilmesi dolayısıyla T.C. Anayasası m.73'de yer alan verginin kanuniliği ilkesinin ihlal edilmesi ve hukuka aykırı bir şekilde vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesi nedeniyle de T.C. Anayasası m.35'de yer alan⁹⁴ mülkiyet hakkının ihlal edildiği ileri sürülmüştür.

Somut olayda uyuşmazlık, Banka tarafından Vakfa ödenen katkı paylarının ücret olarak yorumlanmasının mümkün olup olmadığı sorunundan kaynaklanmaktadır. Bu çerçevede uyuşmazlığın çözümünde, katkı paylarının GVK m.61. kapsamına alınarak ücret olarak yorumlanmasının mümkün olup olmadığının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Söz konusu ödemelerin GVK kapsamında yorumlanabilmesi için çeşitli koşulların sağlanması gerekmektedir. İlk olarak gelirin elde edilmiş olması gerekmektedir. İkinci olarak ise gelir unsurlarından ücretin kapsamına alınması gerekmektedir. Bunun için ise ödemenin; bir işverene bağımlılık kapsamında, belirli bir hizmet karşılığında yapılması, menfaat sağlaması ve para ile temsil edilebilir olması gerekmektedir. Ücretin başka biçimler altında ödenmesi ise vergisel açıdan onun niteliğini – özünü değiştirmemektedir. Söz konusu koşulları taşıyan bir ödeme ücretten farklı bir hukuki biçimde ortaya çıkması veya çıkartılması ödemenin vergisel açıdan ücret olma özelliğini değiştirmeyecektir.

Uyuşmazlığa konu somut maddi olayda ise vakıf, banka çalışanlarına para ile temsil edilen menfaat sağlamaktadır. Söz konusu menfaatin bir kısmı Bankanın katkı

⁹³ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Kanun Numarası: 2709, 9.11.1982 Tarih ve 17863 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

XIII. Hakların korunması ile ilgili hükümler

A. Hak arama hürriyeti

MADDE 36- (Değişik: 3/10/2001-4709/14 md.) Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.

Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz.

⁹⁴ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Kanun Numarası: 2709, 9.11.1982 Tarih ve 17863 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

XII. Mülkiyet hakkı

MADDE 35- Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.

payları ile karşılanmaktadır. Menfaat belirli koşulların gerçekleşmesi durumunda emekli aylığı ödenmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Somut maddi olayda Bankanın vakfa yaptığı ödemeler doğrudan çalışanlara aktarılmamaktadır. Diğer bir ifadeyle çalışanın hukuki ve fiili tasarrufu altında girmemektedir. Vakfa ödenen katkı payları üzerinde çalışanların tasarruf hakkı bulunmamaktadır. Bu açıdan gelirin elde edilmiş olması koşulu sağlanmamaktadır.

İkinci olarak yapılan ödemeler vakıf ile yararlanan arasındaki hukuki bağa göre belirlenmektedir. Bu anlamda sağlanan menfaat bir işverene bağımlılık kapsamında belirli bir hizmet karşılığında değildir. Diğer bir ifadeyle doğrudan üretim sürecine katılmanın bir karşılığı değildir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi kararında da söz konusu katkı payı ödemelerinin ücret kapsamında değerlendirilerek vergilendirilemeyeceği ve vergilendirme işlemleri dolayısıyla başvuruçunun mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşılmıştır⁹⁵.

4.2.1.2.2. Serbest Meslek Kazancı Kavramının Yorumlanması

Serbest meslek kazançları emek ve kısmen de olsa sermaye üretim faktörlerinin üretim sürecinde aldığı paydır. Serbest meslek kazancı nitelik olarak emek geliridir. Burada saf emeğin geliri olan ücretten farklılaşan unsur emeğin kendi nam ve hesabına çalışması ve üretim sürecinde sermaye ile birlikte yer almasıdır. Diğer bir ifadeyle serbest meslek kazancını, ücretten ayıran unsur belirli bir iş yerine bağlılığın olmaması ve bu bağımsızlığın nitelikli – uzmanlaşmış emek ve belirli bir sermaye ile sağlanmasıdır⁹⁶.

⁹⁵ Anayasa Mahkemesinin 21.2.2015 tarih ve 29274 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 12.11.2014 günlü ve 2014/6192 sayılı kararı üzerine bu dava hakkında kararın düzeltilmesi istemi ile açılan davaya Danıştay 4. Dairesi karar düzeltme dilekçesinde ileri sürülen iddiaların, Kanunda belirtilen hallerden hiçbirine uymadığı gerekçesi ile kararın düzeltilmesi isteminin reddine karar vermiştir. Danıştay 4.D E:2014/3670, K.2015/678; (çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi:22.6.2016).

⁹⁶ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, ss.57 – 58; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, ss.56 – 57; Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss.328 – 329; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.294.

Bu çerçevede ücret emek faktörünün bir iş yerine bağlı olarak üretimden aldığı paydır. Serbest meslek kazancı ise emek faktörünün bir iş yerine bağlı olmaksızın (“serbest” olarak) üretim süreci sonucunda elde ettiği gelirdir⁹⁷.

Gelirin serbest meslek kazancı olarak kabul edilebilmesi için ticari kazanç niteliklerini taşımaması gerekmektedir. Burada ekonomik açıdan bir sınır çizilmektedir. Safi emeğin yanına diğer üretim faktörlerinin eklenmesi ve piyasaya sürülen hizmetin kişinin bireysel emeği ve sorumluluğundan çıkması faaliyeti ticari faaliyete dönüştürmektedir. Diğer bir ifadeyle yapılan, faaliyette sermayenin payı emeğin payı karşısında ağırlık kazanmakta ise faaliyet ticari bir niteliğe bürünmektedir⁹⁸.

Serbest meslek faaliyeti ile ticari kazanç arasındaki sınır kolektif şirket faaliyetlerinde somutlaşmaktadır. Serbest meslek faaliyetinde bulunan birden fazla kişinin (örneğin birden çok avukat) tek bir çatı olarak kolektif şirket altında

⁹⁷ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, ss.57 – 58; Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss. 328 – 329; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.294.

⁹⁸ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10700 sayılı ve 06.01.1961 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Serbest Meslek Erbabı

Madde 66

Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.

Bu maddenin uygulanmasında:

1. Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;
2. Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;
3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;
- 4.(4842 sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle değişen bent Yürürlük; 01.01.2004) Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;
5. (4369 sayılı Kanunun 36'ncı maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1.1.1999) Vergi Usul Kanunu'nun 155' inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.)

Bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.

Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, ss.57 – 58; Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss. 328 – 329; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.296.

örgütlenmeleri durumunda, işin hacmi ticari faaliyet boyutuna ulaşmadığı sürece elde ettikleri gelir serbest meslek kazancı olarak nitelendirilecektir⁹⁹.

Serbest meslek faaliyetinin devamlılık taşıması durumunda ise elde edilen kazanç arızı meslek kazancı olarak kabul edilmektedir.

4.2.1.2.3. Ticari Kazanç Kavramının Yorumlanması

Ekonomi biliminde girişimcinin geliri kar olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre kar, üreticinin ürünlerin satışından elde ettiği gelirden, üretim için kullandığı üretim faktörleri ve kaynaklar için yaptığı harcamalar düşüldükten sonra kalan artık değerdir. Bu açıdan kar üretim faktörlerini bir araya getirerek gerekli hammaddeleri temin etmenin ve bunları bir üretim sürecine dâhil etmenin karşılığıdır. Bu kapsamda ticari kazanç bağımsız bir girişimcinin elde ettiği gelirdir¹⁰⁰.

GVK m.37’de her türlü ticari faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç sayılacağı ifade edilmektedir. GVK’da ticari kazancın genel bir kapsamının belirlenmesinin yanında niteliği konusunda tereddüt oluşabilecek durumlar açıkça ticari kazanç olarak belirtilmektedir.¹⁰¹ Ancak söz konusu maddede ticari ve sınai

⁹⁹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10700 sayılı ve 06.01.1961 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Serbest Meslek Kazancının Tarifi

Madde 65

Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır.

¹⁰⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.261; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, ss.13 – 14; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.28.

¹⁰¹ İlgili madde:

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10700 sayılı ve 06.01.1961 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Ticari Kazancın Tarifi

Madde 37

Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır:

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
2. Coberlik işlerinden;
3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;

faaliyetlerin anlamı yer almamaktadır. Bununla birlikte Türk Ticaret Kanunu'na da atıfta bulunulmamaktadır. Bu şekilde hangi işlemlerin ticari ve sınai faaliyet kapsamında değerlendirileceği yorum ile ilgili bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁰².

Ticari faaliyetin nitelik ve sınırlarının belirlenmesinde ekonomi biliminden ve Türk Ticaret Kanunu'ndan (TTK) yararlanılabilir¹⁰³.

TTK m.3'te bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari iş kapsamına alınmaktadır. Aynı kanunun 11. ve 12. maddelerinde ise ticari işletmenin kapsamı belirtilmektedir¹⁰⁴. Buna göre esnaf işletmesi sınırını aşan ve ticarethane,

5. (202 sayılı Kanunun 17'nci maddesiyle değişen bent) Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;

6. (202 sayılı Kanunun 17'nci maddesiyle değişen bent) Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.

7.(4842 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 01.01.2004) Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.

Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. (66'ncı madde hükmü mahfuzdur.)

Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esas) veya (4369 sayılı Kanunun 81/C-2 maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1.1.1999) basit(*) usullere göre tespit edilir.

Özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işleten serbest meslek erbabı, serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarına ithal edebilirler.

¹⁰² Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.261; Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 169; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, ss.28 – 29.

¹⁰³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.261; Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 169; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, ss.28 – 29.

¹⁰⁴ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kanun Kabul Tarihi: 13.1.2011 Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 14.2.2011

A) Ticari işletme

1. Bütünlük ilkesi

MADDE 11- (1) Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.

(2) Ticari işletme ile esnaf işletmesi arasındaki sınır, Bakanlar Kurulunca çıkarılacak kararnamede gösterilir.

(3) Ticari işletme, içerdiği malvarlığı unsurlarının devri için zorunlu tasarruf işlemlerinin ayrı ayrı yapılmasına gerek olmaksızın bir bütün hâlinde devredilebilir ve diğer hukuki işlemlere konu olabilir. Aksi öngörülmemişse, devir sözleşmesinin duran malvarlığını, işletme değerini, kiracılık hakkını, ticaret unvanı ile diğer fikrî mülkiyet haklarını ve sürekli olarak işletmeye özgülenen malvarlığı unsurlarını içerdiği kabul olunur. Bu devir sözleşmesiyle ticari işletmeyi bir bütün hâlinde konu alan diğer sözleşmeler yazılı olarak yapılır, ticaret siciline tescil ve ilan edilir.

B) Tacir

I - Gerçek kişiler

1. Genel olarak

MADDE 12- (1) Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir.

(2) Bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimse, fiilen işletmeye başlamamış olsa bile tacir sayılır.

fabrika ya da ticarî şekilde işletilen bir işletmeye bağlı olarak yürütülen işler ticarî iş kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak Şanver GVK'da, TTK'ya açık bir atıf bulunmadığı gerekçesiyle TTK'ya dayanılarak ticari faaliyetin kapsamını belirlenmesinin doğru olmadığı görüşünü ileri sürmektedir¹⁰⁵.

Ticari ve sınai faaliyetin ekonomik açıdan yorumlanması da mümkündür. Sınai faaliyet maddelerin üretim süreci içinde kimyasal veya fiziki değişimlerden geçirilerek, işlenerek, taşınarak veya saklanarak insanların ihtiyaçlarını tatmin edecek niteliğe getirilmesidir. Diğer bir ifadeyle sınai faaliyet kaynakların ihtiyaçları karşılayacak nitelikte piyasaya sunulmasıdır. Ticari faaliyet ise hammaddelerin, insan ihtiyaçlarını karşılamak üzere üretilmiş olan malların veya hizmetlerin yer ve zaman bakımından ihtiyaç sahiplerine sunulmasıdır. Ürünlerin pazarlanmasına yönelik bankacılık, reklâm gibi hizmetler de ticarî faaliyet kapsamına girmektedir¹⁰⁶.

GVK'da yer alan ticari kazanç kavramı ekonomik işletme kavramına dayanmaktadır. İşletme, içinde mal ve hizmet üretilen ekonomik birimdir¹⁰⁷. Vergi kanununda ticari kazanç girişim niteliğindeki ekonomik faaliyetten doğmaktadır. Ekonomik anlamda ticari ve sınai faaliyet bir veya birden fazla üretim faktörünün bir araya getirilerek insan ihtiyaçlarını tatmin edecek mal veya hizmetlerin üretilmesi veya sunulmasıdır. Örneğin doktorun tek başına hasta muayene etmesi serbest meslek kazancı iken birden fazla doktorun bir işletme altında hasta muayene etmesi sonucu elde edilen gelir ticari kazançtır¹⁰⁸.

GVK' da ticari kazanç faaliyetin devamlılığına diğer bir ifadeyle girişimcinin işi sürdürme niyetine dayanmaktadır. Danıştay 3. Daire devamlılık koşulunu; işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi veya önceki vergilendirme

(3) Bir ticari işletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunan kimse, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olur.

¹⁰⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.262; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, ss.28 – 29; Şanver, Şanver, **Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku**, s.22; Karşıt görüş için bakınız: Reha Poroy, “Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku”, **İktisat ve Maliye**, Cilt: 23, Sayı:1, Nisan 1976, ss. 27 – 29.

¹⁰⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, ss.261 – 262; Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 170; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.14.

¹⁰⁷ Selahattin Tuncer, “İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına”, **Yaklaşım**, Sayı: 181, Ocak 2008, (çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/dergiler>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015).

¹⁰⁸ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.14; Şanver, **Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku**, s.22; Poroy, **Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku**, s.27.

döneminde de yapılmış olmasına göre belirleneceğini belirtmektedir¹⁰⁹. Buna göre maddi ve şekli anlamda belirgin bir ticari kuruluşun olması durumu devamlılık koşulunu belirleyen en nesnel ölçüdür. Bu çerçevede devamlılık koşulunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığının ispat yükü mükellefe düşmektedir. Örneğin, kişinin satışları kazanç sağlamak amacıyla değil de, borçlarını ödeyememesi nedeniyle yapılan icra takiplerine konu olan yüklerden kurtulmak amacıyla yapması durumunda devamlılık koşulu sağlanmamaktadır. Ticari veya sınai faaliyetin sürekli kazanç sağlama amacına dayanmaması durumunda elde edilen kazanç arızı (düzensiz) kazanç olarak nitelendirilir. Yani GVK açısından ticari kazanç üretim faktörlerinin düzenli kazanç sağlamak amacıyla bir araya getirilmesi sonucu elde edilen kazançtır. Örneğin, veraset yoluyla kazanılan arsa üzerinde gerçekleştirilen inşaata ait bağımsız bölümlerin satışı ticari faaliyet niteliğinde değildir¹¹⁰.

Özetle elde edilen gelirin GVK anlamında ticari kazanç olarak değerlendirilebilmesi için; faaliyette bulunanın üretim faktörlerinden bir veya birkaçını bir araya getirmek suretiyle ekonomik üretim sürecine katılması, ekonomik sonuç yaratan bir faaliyette bulunulması (insan ihtiyaçlarını tatmin edecek mal veya hizmetlerin üretimi veya sunumu), faaliyetin bağımsız nitelikte olması, faaliyetin sürekli olması, faaliyetin kazanç elde etme amacını taşıması¹¹¹ gerekmektedir¹¹².

Dernek ve vakıfların olağan faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazancın ticari kazanç olarak dikkate alınıp alınmayacağı ile ilgili olarak içtihadın birleştirilmesi yoluna gidilmiştir. Bu çerçevede Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 16.6.1994 tarih ve E: 1992/2; K:1994/2 sayılı kararında; derneklere bağlı iktisadi işletmelerin kar elde etme amaçlarının bulunup bulunmamasının ve yürütülen faaliyetin kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasının, iktisadi işletmelerin vergiye tabi tutulmalarına engel teşkil etmeyeceğini belirtmiştir. Kararda, derneklere bağlı

¹⁰⁹ DŞ. 3. Daire, E. 2001/3189, K. 2003/5116, (çevirimiçi) <http://emsal.danistay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelistimisDokumanAraServlet?dokumanTurleriSt ring=DANISTAYKARAR,&aranan=ekonomik&aramaG=sdsorRxP&baslangic=0&son=20&dokuma nTuruAdi=DANISTAYKARAR&fromSonucSayfasindan=TRUE&sonucSayfasi=yeniTasarim/arama Sonuc.jsp&sirala=3&mevzuatAdi=&mevzuatNo=&mevzuatMadde=>, (Erişim Tarihi:25.6.2016).

¹¹⁰ Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 170; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.15.

¹¹¹ ve faaliyetin ziraat ya da serbest meslek faaliyeti niteliğini taşıması...

¹¹² Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 322.

iktisadi işletmelerin, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının da, mükellefiyetlerini etkilemeyeceği gerekçe olarak gösterilmiş ve aykırı içtihatların bu yönde birleştirilmesine karar verilmiştir¹¹³. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun vermiş olduğu bu karar olguların hukuki biçimlerinin ötesine geçilerek ekonomik niteliklerinin dikkate alınmasına bir örnek teşkil etmektedir¹¹⁴.

4.2.1.2.4. Zirai Kazanç Kavramının Yorumlanması

Ekonominin birinci(l) kesimi olarak ifade edilen doğal kaynaklardan sağlanan gelirler iki alt türe ayrılmaktadır. Bunlardan ilki biyolojik (bitkisel ve hayvansal) doğal kaynaklardan elde edilen tarımsal gelir türüdür. İkinci tür ise biyolojik olmayan maden, rüzgâr ve benzeri doğal kaynaklardan elde edilen gelirdir. Bu tür gelir ticari kazanç niteliğine haizdir¹¹⁵.

Bu çerçevede zirai kazanç biyolojik doğal kaynaklardan faydalanılarak elde edilen gelirdir.

GVK'da zirai kazanç zirai faaliyet üzerinden tanımlanmaktadır. Kanunda zirai faaliyet arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya doğadan yararlanmak yoluyla bitki, orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerini üretimini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından korunmasını, aklanmasını taşınmasını, satılmasını veya bu ürünlerden başka bir şekilde faydalanılmasını ifade etmektedir. Kanunda ayrıca niteliği konusunda kararsızlık oluşabilecek durumlar açıkça zirai faaliyet olarak belirlenmiştir¹¹⁶.

¹¹³ Sonuç : 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri karşısında içtihatların. Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun, Türkiye'ye geçici olarak gelen taşıtların triptik belgelerini düzenlemek, Türkiye'den geçici olarak çıkarılan taşıtların gümrük çıkış karnelerini vermek suretiyle ücret karşılığı yaptığı hizmetlerin, yabancı dil kursları düzenleyen ve bununla ilgili kitap satışı yapan derneklerin bu faaliyetlerinin, bir spor kulübünün işlettiği kafeterya, büfe, düğün salonu ve fotoğrafçılık faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle elde ettikleri gelirlerinden dolayı kurumlar vergisi mükellefi olmaları gerektiği sonucuna varan Danıştay Dördüncü ve Üçüncü Dairesi kararları doğrultusunda birleştirilmesine 16.6.1994 gününde üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verildi.

¹¹⁴ Büyük Genel Kurul E.1992/2, K.1994/2, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, (Erişim Tarihi:25.6.2016)

¹¹⁵ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, ss.38 – 39; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.44.

¹¹⁶ Zirai Kazanç, Zirai Faaliyet, Zirai İşletme, Çiftçi ve Mahsulün Tarifi

Zirai faaliyetin işletme bünyesinde yapılması durumunda elde edilen kazanç ticari kazançtır. Bununla birlikte zirai faaliyet kapsamındaki üretim işleminin sınai üretim boyutlarına ulaşması durumunda da söz konusu kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Sınai üretimin boyutları takdiridir. Örneğin, zeytinleri işleyen bir zeytinyağı ve sabun imalathanesi, sadece işletme sahibinin arazisinin ürünlerini işlese dahi, faaliyet sınai faaliyet boyutuna ulaşabilir ve geliri ticari kazanç olarak değerlendirilir. Tarımsal ve ticari faaliyet arasındaki bu belirsiz sınır kötüye kullanıma açıktır. Mükellefler vergiden kaçınma amacıyla büyük ölçekli tarımsal üretimlerini zirai kazanç olarak gösterebilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken konu üretimin ölçeğinin sınai ölçekte gerçekleşip gerçekleşmediğidir¹¹⁷.

Tarımsal faaliyette doğal kaynakların veriminden faydalanılmaktadır. Bu açıdan üretimin doğa içinde yapılıp yapılmaması önemli değildir. Örneğin besi

Madde 52

(202 sayılı Kanununun 21'inci maddesiyle değişen madde) Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır. Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.

Bazı nebat ve hayvan nevelerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.

Aşım yaptırmak maksadiyle erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır.

Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadiyle ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüz'ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.

Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzu münhasır kalmak şartıyla dükkan ve mağaza sayılmaz.

Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (Adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de mahsul denir.

Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağımlılık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılır.

¹¹⁷ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.39; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.44; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 326; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.282.

hayvancılığı, arıcılık ve tavukçuluk gibi faaliyetlerin doğal ortamları dışında üretim tesislerinde yapılması da zirai bir faaliyet olarak kabul edilmektedir¹¹⁸.

Diğer taraftan biyolojik doğal kaynakların tarımsal üretimin dışında kullanılması durumunda ortada zirai bir faaliyet söz konusu değildir. Örneğin yarış atı yetiştirilmesi, koşturulması ve satılması sonucu elde edilen gelirler zirai kazanç kapsamında değerlendirilmemelidir. Benzer şekilde biyolojik doğal kaynaklardan elde edilen faydanın turistik amaçlarla üretim sürecine sokulmaları durumunda (lokantalar, tur ve geziler) ortada ticari faaliyet söz konusudur¹¹⁹.

Tarım arazisinin tarımsal üründen pay karşılığı kiraya verilmesi durumunda ise ortada ortak tarım işletmeciliği söz konusu olacağından zirai kazancın varlığından söz edilebilir. Çünkü bu durumda ürün verimi riski kiracı ve kiralayan arasında bölüşülmektedir. Farklı bir durum olarak arazinin mutlak bir miktar üzerinde kiraya verilmesi durumunda ise gayrimenkul sermaye iradı söz konusudur¹²⁰.

4.2.1.2.5. Gayrimenkul Sermaye İradı Kavramının Yorumlanması

Üretim faktörlerinden sermayenin geliri faizidir. Ancak gelir vergisi açısından sermaye taşınır (menkul) sermaye ve taşınmaz (gayrimenkul) sermaye olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Buna bağlı olarak iki farklı sermaye türünün geliri farklı biçimde tanımlanmaktadır. Her iki gelir unsurunun ortak özelliği saf sermaye üretim faktörünün geliri olmasıdır¹²¹.

Gayrimenkul niteliğindeki sermayenin bir ticari amaç kapsamında kurulan üretim sürecinde kullanılması durumunda elde edilen gelir kar olarak değerlendirilir. Söz konusu gelir ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Ancak gayrimenkul niteliğindeki sermayenin üretim sürecine doğrudan dâhil edilmeksizin başkalarının

¹¹⁸ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.39; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.44; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.282.

¹¹⁹ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.39; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.282.

¹²⁰ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.40; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.283.

¹²¹ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.61; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.61.

kullanımına verilmesi sonucu bir gelir elde edilmekte ise bu gelir genel anlamda kira olarak adlandırılır. Bu şekilde elde edilen gelir ise gayrimenkul sermaye iradidir¹²².

Kira geliri olarak adlandırabileceğimiz gayrimenkul sermaye iradı taşınmaz malların, hakların, taşınır fiziki malların, kullanılması, ürünlerinin alınması veya işletme haklarının devredilmesinin bir karşılığı olarak elde edilen ekonomik fayda olarak tanımlanabilir. Burada fiziki malların ve hakların kullanma ve yararlanma hakkının devri karşılığında elde edilen bir ekonomik fayda (değer) söz konusudur¹²³.

GVK m.70'te gayrimenkul sermaye iradı kavramı tanımlanmaktadır. Maddede yer aldığı şekliyle medeni hukukta yer alan gayrimenkul kavramı ile vergi hukukunun gayrimenkul kavramı birbirinden farklıdır. TMK m.704'te yer alan gayrimenkul kavramı arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyetine konu olan bağımsız bölümleri kapsamaktadır. GVK m.70'te yer alan vergisel gayrimenkul kavramının ise kapsamı daha geniştir¹²⁴. Bu

¹²² Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.301.

¹²³ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.61.

¹²⁴ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10700 Sayılı ve 6.0.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. GVK m.70'te aşağıda belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;
2. Voli mahalleri ve dalyanlar;
3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;
4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;
5. (3239 sayılı Kanununun 55'inci maddesiyle değişen bent) Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralananmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alamenti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);
6. (202 sayılı Kanununun 35'inci maddesiyle değişen bent) Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralananmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);
7. (202 sayılı Kanununun 35'inci maddesiyle değişen bent) Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;
8. (3239 sayılı Kanununun 55'inci maddesiyle değişen bent) Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

TMK m.704:

A. Taşınmaz mülkiyetinin konusu

MADDE 704.- Taşınmaz mülkiyetinin konusu şunlardır:

1. Arazi,
2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler.

durum, medeni hukukun taşınmaz kavramı ile vergi hukukunun gayrimenkul kavramının birbirinden farklı olmasının bir sonucudur¹²⁵.

Örneğin GVK m.70'te özel hukuk açısından gayrimenkul kapsamına girmeyen gemi ve motorlu taşıtlar vergisel açıdan gayrimenkul kapsamına girmektedir¹²⁶. Vergisel açıdan gayrimenkul olarak kabul edilen gemi ve motorlu taşıtların kiraya verilmesinden elde edilen gelir de gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. Ancak maddede yer alan kira kavramının özel hukuk anlamının mı yoksa ekonomik içeriğinin mi dikkate alınması gerektiğine ilişkin bir açıklık yoktur. Bu durumda maddenin ekonomik yorumu sonucunda kira kavramına özel hukuktaki kullanımından farklı olarak “*mal ve hakların başkalarının kullanımına bırakma karşılığı kazanç elde etme*” anlamını yüklemek mümkündür¹²⁷.

Yukarıdaki açıklamalar genelinde gayrimenkul kapsamında değerlendirilen bir eşyanın veya hakkın bedelsiz olarak kiraya verilmesi durumu ekonomik açıdan kabul edilebilir veya anlamlı değildir. Ekonomik açıdan sağlanan (elde edilen) fayda veya menfaat ölçüsünde kira geliri elde edildiği varsayılmakta ve kabul edilmektedir. Bu durumda sağlanan fayda veya menfaat ölçüsü emsal bedel üzerinden somutlaştırılmaktadır. Burada emsal bedel Emlak Vergi Değeri üzerinden belirlenmektedir. Emlak Vergi Değeri'nin gerçek ekonomik nitelikten farklı olması durumu ise ekonomik yaklaşım ilkesine bir istisna teşkil etmektedir. Bedelsiz kiralama ancak GVK m.73 hükümleri çerçevesinde mümkündür¹²⁸.

¹²⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.20, 302; Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.122; Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 234; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.61.

¹²⁶ Vergi anlaşmalarının uygulanmasında uçak ve gayrimenkul kavramlarının yorumuna dikkat çeken bir çalışma için bakınız: Billur Yaltı, “Vergi Anlaşması Uygulamasında Uçak Kiralama Bedellerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı 325, Ekim 2015, ss.49 – 63.

¹²⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.302; Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 234; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 330; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.65 – 66.

¹²⁸ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10700 Sayılı ve 6.0.1961 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Emsal Kira Bedeli Esası

Madde 73

(3239 sayılı Kanununun 56'ncı maddesiyle değişen fıkra)Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifama bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

4.2.1.2.6. Menkul Kıymet Sermaye İradı Kavramının Yorumlanması

Menkul sermaye iradı, genel anlamda paranın kiralanması gibi mali bir yatırım sonucu elde edilen gelirdir. Bu anlamda mali sermaye doğrudan bir üretim sürecine sokulmaksızın bir fayda (gelir) elde edilmektedir. Bu noktada gayrimenkul sermaye iradıyla benzerlik taşımakla birlikte kullanım hakkının devri fiziksel malların kullanım hakkının devrinden farklıdır. Mali sermayenin kullanım hakkının ödünç şeklinde borç olarak devri durumunda faiz geliri, ortaklık payı olarak devri durumunda ise kar payı geliri söz konusudur¹²⁹.

Burada söz konusu olan ekonomik ilişkide kişiler üretim sürecine doğrudan katılmadan mali sermayelerini üretim sürecinde yer alan aktörlere kiralamak yoluyla gelir (fayda) elde etmektedir. Bu anlamda üretim sürecine edilgen bir katılımı borç verme durumunda faiz; ortaklık durumunda ise kar payı geliri ortaya çıkmaktadır. Her iki gelir de menkul sermaye iradı olarak sınıflandırılmaktadır. GVK'da hangi parasal değerlerin menkul kıymet kapsamında kabul edileceği ayrıca sıralanmaktadır¹³⁰.

1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadiyle bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;
2. (3239 sayılı Kanununun 56'ncı maddesiyle değişen bent) Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûru ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.);
3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi.
4. (3239 sayılı Kanununun 56'ncı maddesiyle eklenen bent) Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.

Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.303.

¹²⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.308; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.62; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.66; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 331.

¹³⁰ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.66; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.308.

193 Sayılı GVK Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 10700 - 06/01/1961

Tarifi

Madde 75

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir.

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları...
2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar...

Menkul sermaye iradının iki alt türü arasında temel bir ekonomik farklılık bulunmaktadır. Şöyle ki menkul sermayenin şirkete hisse payı üzerinden aktarılması durumunda ödünç veren kişi şirketin karına ortak olmakla birlikte riskleri de üstlenmektedir. Örneğin şirketin ilgili dönem kar elde edememesi durumunda kar payından mahrum kalmaktadır. Menkul sermayenin şirkete borç olarak verilmesinde ise işletmenin kar durumu (iflas durumu haricinde) ödünç verenin faiz gelirini etkilememektedir¹³¹.

Kirasız ev olamayacağı gibi faizsiz ödünç işlemi de ekonomik açıdan anlamlı değildir. Danıştay borcun hangi koşullarda faizsiz olabileceği konusunda yerleşmiş kararları vardır. Bulutoğlu bu koşulları; borcun miktarının düşük olması, miktarın yüksek olması durumunda ise borcun yakın bir akrabaya verilmiş olması veya borcun

-
3. Kurumların idare Meclisi Başkanı ve üyelerine verilen kar payları;
 4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,
 5. Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi...
 6. Her nevi alacak faizleri...
 7. Mevduat faizleri...
 8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen bedeller;
 9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve aylar;
 10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri;
 12. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.
 14. Menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler
 15. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından;
 - a) On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarları,
 - b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları.
 16. Bireysel emeklilik sisteminden;
 - a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),
 - b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),
 - c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.)."
 - ...
 17. Yukarıdaki bentlerde sayılanlar dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler.

¹³¹ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.67; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.308.

bir alışverişin ödenmemiş kısmının karşılığı olarak verilmesi şeklinde ifade etmektedir¹³².

4.2.1.2.7. Diğer Kazanç ve İrat Kavramının Yorumlanması

Diğer kazanç ve iratlar genel anlamda GVK'da sıralanan altı gelir unsuru ile ilişkilendirilemeyen gelirlere dir.

Diğer kazanç ve irat kapsamında (ilk altı gelir unsurunda temel alınan kaynak kuramından farklı olarak) safi artış kuramı temelinde gelir kavranmaya çalışılmaktadır¹³³. Diğer kazanç ve iratlar unsuru ile gelir kavramının kaynak kuramından safi artış kuramına genişlemesinin sınırı kanunda çizilmektedir. Buna göre diğer kazanç ve iratlar kanunda açık bir şekilde tanımlanmakta ve sıralanmaktadır¹³⁴.

Diğer kazanç ve iratlar, değer artışı kazançları ve geçici (arızı) kazançlar olmak üzere iki alt sınıfa ayrılmaktadır.

Elde tutulan sermaye piyasası araçlarının veya kanunda belirtilen hakların satışı yoluyla elde edilen gelir değer artış kazancıdır. Değer artış kazançları düzensiz kazançlardır. Kar payı ve faiz gibi dönemsel gelir kaynağı değildir. Daha çok mali varlıkların satışından doğmaktadır¹³⁵.

Geçici kazançlar ise ilk altı gelir unsurunda belirtilen faaliyetlerin geçici olarak veya sürekli olarak yapılmaması sonucu elde edilen gelirdir.

¹³² Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, ss. 9-16; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.71.

¹³³ “Alman iktisatçısı von Hermann tarafından ortaya atılan ve Alman vergi hukukçularından Fuisting tarafından geliştirilen kaynak teorisine göre gelir, bir kaynaktan (üretim faktöründen) düzenli olarak sağlanan ücret, faiz, rant ve kâr şeklindeki değerler akımıdır. Kaynağın (üretim faktörünün) kendi değerindeki artışlar bu teoriye göre gelir olarak kabul edilmez. Alman iktisatçısı G. Schanz tarafından geliştirilen safi artış teorisine göre ise, servette safi bir artış sağlayan her türlü kazanç ve irat mali gelir kavramının kapsamı içinde yer almaktadır.”

Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.3.

¹³⁴ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.75; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.71; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.312.

¹³⁵ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.75; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.72; Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss. 332 – 333; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.312.

4.2.2. Türk Vergi Hukukunda Ekonomik İrdeleme

VUK m.3/B ekonomik yaklaşım ilkesinin nitelendirme boyutunu oluşturan ekonomik irdelemeye yer vermektedir. Söz konusu ilke vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliklerinin temel alınacağı yönündedir. Bu ilkenin anlamı vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilgili işlemlerin nitelendirilmesinde ekonomik bir yaklaşımın, ekonomik irdelemenin izlenmesidir. Ekonomik yaklaşımın kuramsal açıdan incelendiği çalışmanın ikinci bölümünde belirtildiği üzere vergilendirme ilişkisi ile ilgili olguların gerçek niteliğinin ekonomik alanda araması gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle vergisel olguların gerçek niteliği onların genel olarak ekonomik içeriği ile ilgilidir. Vergisel olguların nitelendirilmesinde ekonomik irdeleme ilkesinin kabul edilmesinin sonucu olarak vergisel olgunun gerçek niteliği tespit edilirken hukuki biçimi değil, gerçek niteliği olarak kabul edilen ekonomik içeriği, özü dikkate alınacaktır. Bu kapsamda vergi hukuku açısından ekonomik içerik – öz, hukuki biçimsel kalıptan – peçeden öncelikli bir konuma gelmektedir¹³⁶.

Ekonomik irdelemeye ilişkin en belirgin örneklerden biri gayrimenkul satış vaa-dinin satış ile eşdeğer – aynı ekonomik sonuçlar doğurması durumunda vergilendirme açısından satış olarak nitelendirilmesine yönelik Danıştay içtihadıdır¹³⁷. Özel hukuk alanında gayrimenkul satış vaadi satıştan farklı ve bağımsız bir nitelik taşımaktadır. Satış vaadi, sözleşme yapma vadini içeren bir ön sözleşme niteliğindedir. Vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay satış işlemine bağlanmıştır. Ancak taraflar satış vaadi yapmakla birlikte satışın bütün ekonomik sonuçlarını gerçekleştirmişlerse ekonomik yaklaşım ilkesinin egemenliği sonucu vergi hukuku açısından satış vaadi satış olarak nitelendirilmekte ve vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilmektedir. Danıştay 4. Dairesinin satış vadini, satış olarak nitelendirdiği kararlarında; vergi hukukunda işlemlerin ekonomik yönünün önemli olduğu belirtilerek vergiyi doğuran olayın medeni hukukun katı şekil

¹³⁶ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 48; Billur Yaltı, “VUK, 3b’nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 262, Temmuz 2010, ss.7 – 20.

¹³⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.26; Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss. 13; 48 – 49.

şartlarına bağlanmasının vergi hukuku ilkeleriyle bağdaşmayacağı ifade edilmektedir¹³⁸.

VUK m.3/B gereği, vergilendirme alanında bir olgunun gerçek niteliği belirlenirken, onun biçimsel kalıbının değil, gerçek ekonomik içeriğinin dikkate alınması gerekmektedir¹³⁹. Diğer bir ifadeyle özel hukuk alanında tanımlanmış bir olguyu vergi hukuku alanında farklı bir şekilde değerlendirebileceği gibi özel hukuk açısından geçersiz sayılacak işlemlere bazı vergisel sonuçlar bağlayabilmektedir. Örnek olarak Türk Medeni Kanununa göre resmi senetle gösterilen bedel üzerinden bir gayrimenkulün tapuda tescil yoluyla kazanımı geçerli sayılsa dahi gayrimenkul satım sözleşmesinin unsurlarından biri olan satış bedelinin vergi hukuku açısından tapuda gösterilen bedel olarak kabulü zorunlu değildir. Nitekim benzer şekilde, Harçlar Kanununa göre düşük harç ödeme düşüncesi ile alım bedelinin gerçek değerden düşük gösterilmiş olması gelir vergisi açısından gerçek bedelin araştırılmasına engel teşkil etmemektedir¹⁴⁰.

Vergiye doğuran olay ve ilişkili işlemlerin büründüğü hukuki biçimin ötesine geçilerek gerçek ekonomik niteliğinin vergilendirmede dikkate alınmasının ön koşulu, vergisel sonucun olguların hukuki biçimlerine değil, ekonomik içeriklerine bağlanmasıdır. Vergilendirme ilişkisinde ekonomik irdeleme vergisel olgunun (işlem veya durum) hukuki biçimiyle gerçek ekonomik içeriğinin örtüşmediği ve vergi hukukunun ekonomik içeriği temel aldığı durumlar ile sınırlı olarak uygulama alanı bulmaktadır. Bu açıdan Türk Vergi Hukukunda ekonomik irdelemenin kapsamı kuramsal incelemede yer alan sınıflandırma paralelinde üç ana başlık altında incelenecektir¹⁴¹.

- 1) Geçersiz işlemlerin vergilendirilmesi (VUK m.3/B)
- 2) Hukuka aykırı işlemlerin vergilendirilmesi (VUK m.9/2)
- 3) Vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemlerinin vergilendirilmesi (VUK m.3/B)

¹³⁸ DŞ. 4. D., E. 1977/1196, K. 1978/7, 10.1,1978, Danıştay Dergisi, Sayı: 32-33, Ankara, 1979, s.363 Aksi yöndeki karar için bakınız 9.D, E. 1982/5021, K. 1983/1601, 9.3.1983 Danıştay Dergisi, Sayı: 52-53, Ankara, 1984, ss.418 – 421. Aktaran: Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 13

¹³⁹ Yaltı, **VUK, 3b'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**, ss.7 – 20.

¹⁴⁰ Danıştay 3 D. E:1990/2057 K:1990/3199; **Danıştay Dergisi**, Sayı: 82-83, Ankara, 1992, s.225.

¹⁴¹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss. 51 – 52; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.79 – 80.

4.2.2.1. Geçersiz İşlemlerin Vergilendirilmesi

Türk Hukuk Sisteminde işlemlerin hukuki açıdan geçersiz olarak kabul edilip edilemeyeceğine ilişkin genel hükümler Borçlar Kanunu'nda düzenlenmektedir. Söz konusu geçerlilik koşulları ehliyetin varlığı¹⁴², şekle uygunluk¹⁴³, irade bozukluğunun bulunmaması¹⁴⁴ ile hukuka ve ahlaka uygunluk¹⁴⁵ olarak sıralanmaktadır¹⁴⁶.

¹⁴² 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, 24607 Sayılı ve 8.12.2001 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

III. Fiil ehliyetsizliği

1. Genel olarak

Madde 14- Ayırt etme gücü bulunmayanların, küçüklerin ve kısıtlıların fiil ehliyeti yoktur.

2. Ayırt etme gücünün bulunmaması

Madde 15- Kanunda gösterilen ayırık durumlar saklı kalmak üzere, ayırt etme gücü bulunmayan kimsenin fiilleri hukukî sonuç doğurmaz.

3. Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar

Madde 16- Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar, yasal temsilcilerinin rızası olmadıkça, kendi işlemleriyle borç altına giremezler. Karşılıksız kazanmada ve kişiye sıkı sıkıya bağlı hakları kullanmada bu rıza gerekli değildir.

Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar haksız fiillerinden sorumludurlar.

¹⁴³ 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 27836 Sayılı ve 4.2.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

B. Sözleşmelerin şekli

I. Genel kural

MADDE 12- Sözleşmelerin geçerliliği, kanunda aksi öngörülmedikçe, hiçbir şekle bağlı değildir.

Kanunda sözleşmeler için öngörülen şekil, kural olarak geçerlilik şeklidir. Öngörülen şekle uyulmaksızın kurulan sözleşmeler hüküm doğurmaz.

¹⁴⁴ 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 27836 Sayılı ve 4.2.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

G. İrade bozuklukları

I. Yanılma

1. Yanılmanın hükümleri

MADDE 30- Sözleşme kurulurken esaslı yanılmaya düşen taraf, sözleşme ile bağlı olmaz.

2. Yanılma hâlleri

a. Açıklamada yanılma

MADDE 31- Özellikle aşağıda sayılan yanılma hâlleri esaslıdır:

1. Yanılan, kurulmasını istediği sözleşmeden başka bir sözleşme için iradesini açıklamışsa.

2. Yanılan, istediğinden başka bir konu için iradesini açıklamışsa.

3. Yanılan, sözleşme yapma iradesini, gerçekte sözleşme yapmak istediği kişiden başkasına açıklamışsa.

4. Yanılan, sözleşmeyi yaparken belirli nitelikleri olan bir kişiyi dikkate almasına karşın başka bir kişi için iradesini açıklamışsa.

5. Yanılan, gerçekte üstlenmek istediğinden önemli ölçüde fazla bir edim için veya gerçekte istediğinden önemli ölçüde az bir karşı edim için iradesini açıklamışsa.

Basit hesap yanlışlıkları sözleşmenin geçerliliğini etkilemez; bunların düzeltilmesi ile yetinilir.

b. Saikte yanılma

MADDE 32- Saikte yanılma, esaslı yanılma sayılmaz. Yanılanın, yanıldığı saiki sözleşmenin temeli sayması ve bunun da iş ilişkilerinde geçerli dürüstlük kurallarına uygun olması hâlinde yanılma esaslı sayılır. Ancak bu durumun karşı tarafça da bilinebilir olması gerekir.

c. İletmede yanılma

MADDE 33- Sözleşmenin kurulmasına yönelik iradenin haberci veya çevirmen gibi bir aracı ya da bir araç tarafından yanlış iletilmiş olması hâlinde de yanılma hükümleri uygulanır.

3. Yanılmada dürüstlük kuralları

MADDE 34- Yanılan, yanıldığını dürüstlük kurallarına aykırı olarak ileri süremez.

Özellikle diğer tarafın, sözleşmenin yanılanın kasdettiği anlamda kurulmasına razı olduğunu bildirmesi durumunda, sözleşme bu anlamda kurulmuş sayılır.

4. Yanılmada kusur

MADDE 35- Yanılan, yanılmasında kusurlu ise, sözleşmenin hükümsüzlüğünden doğan zararı gidermekle yükümlüdür. Ancak, diğer taraf yanılmayı biliyor veya bilmesi gerekiyorsa, tazminat istenemez.

Hâkim, hakkaniyetin gerektirdiği durumlarda, ifadan beklenen yararı aşmamak kaydıyla, daha fazla tazminata hükmedebilir.

II. Aldatma

MADDE 36- Taraflardan biri, diğerinin aldatması sonucu bir sözleşme yapmışsa, yanılması esaslı olmasa bile, sözleşmeyle bağlı değildir.

Üçüncü bir kişinin aldatması sonucu bir sözleşme yapan taraf, sözleşmenin yapıldığı sırada karşı tarafın aldatmayı bilmesi veya bilecek durumda olması hâlinde, sözleşmeyle bağlı değildir.

III. Korkutma

1. Hükümü

MADDE 37- Taraflardan biri, diğerinin veya üçüncü bir kişinin korkutması sonucu bir sözleşme yapmışsa, sözleşmeyle bağlı değildir.

Korkutan bir üçüncü kişi olup da diğer taraf korkutmayı bilmiyorsa veya bilecek durumda değilse, sözleşmeyle bağlı kalmak istemeyen korkutulan, hakkaniyet gerektiriyorsa, diğer tarafa tazminat ödemekle yükümlüdür.

2. Koşulları

MADDE 38- Korkutulan, içinde bulunduğu durum bakımından kendisinin veya yakınlarından birinin kişilik haklarına ya da malvarlığına yönelik ağır ve yakın bir zarar tehlikesinin doğduğuna inanmakta haklı ise, korkutma gerçekleşmiş sayılır.

Bir hakkın veya kanundan doğan bir yetkinin kullanılacağı korkutmasıyla sözleşme yapıldığında, bu hakkı veya yetkiyi kullanacağını açıklayanın, diğer tarafın zor durumda kalmasından aşırı bir menfaat sağlamış olması hâlinde, korkutmanın varlığı kabul edilir.

IV. İrade bozukluğunun giderilmesi

MADDE 39- Yanılma veya aldatma sebebiyle ya da korkutulma sonucunda sözleşme yapan taraf, yanılma veya aldatmayı öğrendiği ya da korkutmanın etkisinin ortadan kalktığı andan başlayarak bir yıl içinde sözleşme ile bağlı olmadığını bildirmez veya verdiği şeyi geri istemezse, sözleşmeyi onamış sayılır.

Aldatma veya korkutmadan dolayı bağlayıcılığı olmayan bir sözleşmenin onanmış sayılması, tazminat hakkını ortadan kaldırmaz.

D. Sözleşmelerin yorumu, muvazaalı işlemler

MADDE 19- Bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında, tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradeleri esas alınır.

Borçlu, yazılı bir borç tanınmasına güvenerek alacağı kazanmış olan üçüncü kişiye karşı, bu işlemin muvazaalı olduğu savunmasında bulunamaz.

¹⁴⁵ 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 27836 Sayılı ve 4.2.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

F. Sözleşmenin içeriği

I. Sözleşme özgürlüğü

MADDE 26- Taraflar, bir sözleşmenin içeriğini kanunda öngörülen sınırlar içinde özgürce belirleyebilirler.

II. Kesin hükümsüzlük

MADDE 27- Kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür.

Söz konusu koşullar esasen özel hukuk alanında incelenmektedir. Geçersizlik koşullarını taşıyan işlemlerin vergilendirme ilişkisi kapsamında dikkate alınıp alınmayacakları sorunu ise vergi hukukunun alanına girmektedir.

4.2.2.1.1. Genel Açıklama

Türk vergi hukukunda hukuki geçersizlik koşullarını taşıyan özel hukuk işlemleri ile ilgili sorunlar, VUK m.3/B’de yer alan ekonomik yaklaşım ilkesi temelinde çözümlenmektedir. VUK m.3/B’ de yer alan ekonomik yaklaşım ilkesinin bir gereği olarak işlemin hukuki açıdan geçersiz olması vergisel sorumluluğu ortadan kaldırmamaktadır¹⁴⁷.

Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi vergilendirme ilişkisinin tespitinde hukuki işlemlerin özel hukuk açısından geçerliliğinin değil işleme taraf olan kişilerin ekonomik davranışlarının dikkate alınmasını gerektirmektedir. Diğer bir ifadeyle geçersiz hukuki işlemin ekonomik sonuçları gerçekleşmiş, varlığını korumakta veya halen sürdürülmekte ise işlem ilke olarak vergilendirmeye konu olacaktır. Buna karşın işlemin hukuki açıdan geçersizliğinin yanında tarafların ekonomik sonuçları gerçekleştirmemesi durumunda vergilendirme söz konusu olmayacaktır. Yargı kararı sonucu satış işleminin hükümsüz sayılarak iptal edilmesinin vergiyi doğuran olayın dayanağını ve yükümlülüğün ortadan kalkacağını ifade eden Danıştay 9. Dairenin kararı da bu yöndedir¹⁴⁸. Kısacası geçersiz hukuki işlemlerin vergilendirilmesi işlemlerin ekonomik sonuçlarının gerçekleşip gerçekleşmediğine bağlıdır. Taraflar işlemlerin ekonomik sonuçlarını yerine

Sözleşmenin içerdiği hükümlerden bir kısmının hükümsüz olması, diğerlerinin geçerliliğini etkilemez. Ancak, bu hükümler olmaksızın sözleşmenin yapılmayacağı açıkça anlaşılırsa, sözleşmenin tamamı kesin olarak hükümsüz olur.

¹⁴⁶ Rona Serozan, **Medeni Hukuk**, Genel Bölüm Kişiler Hukuku, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2015, ss. 373 – 395; Haluk Nomer, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul, Beta, 2012, ss.46 – 98; Hüseyin Hatemi, Emre Gökyayla, **Borçlar Hukuku Genel Bölüm**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2015, ss.71 – 89.

¹⁴⁷ Kaneti, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi**, ss.39 – 54 Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.81.

¹⁴⁸ Danıştay 9. D. 14.1.1983 ve 497/136 sayılı kararı; Danıştay Dergisi, Sayı: 52-53, Ankara, 1984, ss.405 – 407.

getirmişlerse ekonomik yaklaşım ilkesi gereği hukuki biçimin ötesine geçilerek vergilendirmenin ekonomik sonuçlar dikkate alınarak yapılması gerekmektedir¹⁴⁹.

Kanunlarda öngörülen şekil şartlarına uyulmaksızın yapılan işlemler; tam ehliyetsiz ve sınırlı ehliyetsiz kişilerin yaptıkları işlemler, irade ile beyan arasında uyumsuzluğun bulunduğu işlemler ve kanuna – ahlaka işlemler hukuki açıdan geçersizdir. Ancak VUK m.3/B gereği, geçersiz hukuki işleme ilişkin ekonomik sonucun ortaya çıkması durumunda vergisel sorumluluk doğacaktır. Ancak (hukuki muamele vergilerinde olduğu gibi) vergiyi doğuran olayın işlemin ekonomik sonucundan bağımsız bir şekilde işlemin belgelenmesi veya tesciline bağlandığı durumlarda vergisel sorumluluk doğmayacaktır¹⁵⁰.

Belirtilen hukuki geçersizlik nedenlerinden irade bozukluğu durumları içinden muvazaa vergi hukuku açısından diğer durumlara göre daha ön plana çıkmaktadır. Bunun temel nedeni kişilerin vergiden kaçınmak amacıyla muvazaalı işlemlere yönelme eğilimleridir. Bu eğilim bazı durumlarda, hukuki işlemin muvazaa olarak mı yoksa peçeleme olarak mı nitelendirilmesi gerektiği sorununa neden olmaktadır.

Türk vergi mevzuatında muvazaanın tanımına ve hukuki sonucuna yer verilmemiştir. Muvazaanın vergisel açıdan tanımının olmamasının yanında vergisel sonuçları da özel bir düzenlemeye konu olmamıştır¹⁵¹. Bu nedenle muvazaa kavramı TBK m.19’de yer aldığı anlamıyla vergi hukukunda geçerlilik kazanmaktadır¹⁵².

¹⁴⁹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 52; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.81; Kaneti, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi**, ss.39 – 54.

¹⁵⁰ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.88.

¹⁵¹ Bu nedenle muvazaa ile ilgili vergi hukuku uygulamasındaki sorunlar, genel hukuk kuralları ve özel hukukun ilkeleri ile çözümlenmeye çalışılmıştır.

¹⁵² D. Sözleşmelerin yorumu, muvazaalı işlemler

MADDE 19- Bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında, tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradeleri esas alınır.

Borçlu, yazılı bir borç tanınmasına güvenerek alacağı kazanmış olan üçüncü kişiye karşı, bu işlemin muvazaalı olduğu savunmasında bulunamaz.

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 27836 Sayılı ve 4.2.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Madde hükmüne göre sözleşmedeki işlem, tarafların gerçek iradelerine uygun olduğu ölçüde geçerli kabul edilecektir. Görünürdeki sözleşme, tarafların iradesi ile çeliştiği, onunla uyumsuzluk halinde bulunduğu ölçüde batıldır.

“Bu konuda en tipik örnek;

Bazen taraflar çeşitli düşüncelerle, yaptıkları sözleşmenin sadece göstermelik olduğunu, gerçekte hiçbir hüküm ifade etmeyeceğini kararlaştırırlar, şeklindedir. Burada muvazaa tanımlamadan çok açıklanmaya çalışılmıştır.

Muvazaanın düzenlendiği TBK m.19 ile VUK m.3/B arasında yakın bir benzerlik vardır. Her iki maddede de nitelendirme gerçek nitelik üzerinden gerçekleştirilmektedir¹⁵³. Türk vergi mevzuatı açısından muvazaalı işlemlerin vergilendirilmesi ekonomik yaklaşım ilkesi egemenliğinde ekonomik irdeleme sonucunda gerçekleştirilmektedir. VUK m.3/B’de yer alan hüküm gereği, muvazaalı işlemin görünüşteki hukuki biçiminin ötesine geçilerek somut maddi olayın gerçek ekonomik niteliği temelinde vergilendirilmesi gerektiği genel olarak kabul edilmektedir¹⁵⁴.

Türk vergi mevzuatında muvazaa ile dolaylı bağlantısı olan bir diğer hüküm VUK m.8/3’te yer alan hükümdür¹⁵⁵. Söz konusu hükme göre, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller dışında, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamaz. Bu hüküm vergi kanunlarının belirlediği mükellefiyetin ve vergi sorumluluğunun taraflar arasında yapılacak sözleşmeler ile değiştirilemeyeceğini ve bu yolla vergi borcunun başkasına devrinin mümkün olmadığı sonucunu içermektedir. Bu sonuç bir anlamda vergi yükünü hafifletmek amacıyla yapılan sözleşmeleri önleme işlevini taşımaktadır¹⁵⁶.

Hukuki işlemin geçersizliğinin muvazaadan kaynaklandığı durumlarda vergilendirme ilişkisi şu şekillerde kurgulanabilir.

Bazen, taraflar, yaptıkları sözleşmenin hüküm ifade etmeyeceğinde değil, mahiyet ve sonuçlarının başkılığı hususunda anlaşılırlar. Bunun en bilinen örneği, tarafların bağış hususunda uyummuş buldukları halde başkalarına karşı bir satış sözleşmesi yapmış olmalıdır.”

Selahattin Tuncer, “Vergi Hukukunda Muvazaa-I”, **Yaklaşım**, Sayı: 80, Ağustos 1999, s. 18 – 24

¹⁵³ Yargıtay 1. Hukuk Dairesinin, E.1990/5637, K.1990/12618 sayılı kararında muvazaanın tanımını, “bir hukuki işlemde yanların gerçek iradeleri ile beyanları arasındaki üçüncü kişileri aldatmak için bilerek ve isteyerek yarattıkları uyumsuzluk” olarak yapmıştır.

Söz konusu kararın devamı; “... açıklanan biçimde, taşınmaz mülkiyetinin aktarılması halinde görünürdeki işlem tarafların gerçek iradelerini yansıtmadığı ve gizlenen bağış da biçim koşulundan yoksun olduğu için geçersizdir.”

Mesut Koyuncu, “Muvazaa Müessesesi Müessesenin Örtülü Sermaye Ve Örtülü Kazanç Dağıtımını Müesseseleri ile Karşılaştırılması –I”, **Yaklaşım**, Sayı: 129, Eylül, 2003, ss.54 – 59.

¹⁵⁴ Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-I**, ss. 18-24; Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, s. 9-16; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.88 – 89.

¹⁵⁵ Mükellef ve Vergi Sorumlusu

Madde 8

Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzelkişidir.

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.

Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.

¹⁵⁶ Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, s. 9-16; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss. 168 – 169.

İlk olarak, muvazaada taraflar sadece bir görünüş – hukuki biçim oluşturmuş ve söz konusu hukuki biçimin altında gizli bir işlemi gerçekleştirmemiş olabilirler. Bu durumda muvazaadan kaynaklanan hukuki biçime – işleme bağlı olan ekonomik sonuç gerçekleşmişse vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olarak kabul edilecektir. Hukuki işlem ile ilgili ekonomik bir sonucun ortaya çıkmaması durumunda ise vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiş kabul edilecek ve vergisel sorumluluk doğmayacaktır¹⁵⁷.

İkinci olarak görünürdeki işlemin altında yatan gizli bir işlemin olabilir. Görünürdeki işlemin altında gizli bir işlemin saklanması (mevsuf nitelikli muvazaa) durumunda vergilendirme yine aynı temel ilke doğrultusunda gerçekleştirilecektir. Bu durumda vergilendirme açısından dikkate alınacak olan işlem ekonomik sonuçları gerçekleştirilmiş olan işlemdir. Bu işlem genellikle gizli işlem olmaktadır. Taraflar gizli işlem ile bağlantılı ekonomik sonuçları gerçekleştirmişler ise vergisel sorumluluk doğacaktır¹⁵⁸.

Vergi mevzuatında açık bir şekilde yer bulmayan muvazaalı işlemlerle ilgili yargı kararları, vergi hukuku açısından önem taşımakta öğretiyeye ve uygulamaya ışık tutmaktadır¹⁵⁹.

Danıştay 7. Daire pay sahibi kişinin bulunduğu anonim şirketteki hisselerinin alımı için gerekli paranın borçlandırılmak suretiyle babası tarafından verildiği, ancak yükümlünün olay tarihinde 9 aylık bebek olması karşısında ortada ivazsız bir intikalin bulunduğu ileri sürülerek tarhiyatın yapılmasından doğan bir uyuşmazlık ile ilgili kararında kaçınma ve muvazaa kavramlarını bir arada kullanmıştır. Söz konusu uyuşmazlıkta çözüm noktası, borç verme işleminin ivazsız olup olmadığının tespiti. Bu kapsamda Danıştay 7. Daire; “*olayda, velayet altında bulunan yükümlünün hisse devri nedeniyle babasına karşı borçlandırılmasına karşın, bu işleme bir kayımanın iştirak etmediği ve hakim onayına da sunulmadığı hususları ihtilafsız olduğu gibi, Borçlar Kanununun yukarıda anılan 18. maddesi*¹⁶⁰ uyarınca

¹⁵⁷ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 52.

¹⁵⁸ A.e., s. 52.

¹⁵⁹ Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, s. 9-16

¹⁶⁰ Borçlar Kanununun 18. maddesinin 1. fıkrasında ise “Bir akdin şekil ve şartlarını tayinde, iki tarafın gerek sehven, gerek akitteki hakiki maksatlarını gizlemek için kullandıkları tabirlere ve isimlere bakılmayarak onların hakiki ve müşterek maksatlarını aramak lazımdır” denilmek suretiyle akitlerin yorumunda asıl ilkenin tarafların gerçek irade beyanlarını tespit olduğu açıklanmaktadır.

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” varmıştır¹⁶¹.

Akrabalık bağı nedeniyle yardım ödevi bulunan kişilerin arasındaki ölünceye kadar bakım sözleşmesinin vergilendirme açısından ivazsız bir sözleşme olarak kabul edilmesi ve söz konusu sözleşmeye göre intikal ettirilen eşyaların veraset ve intikal vergisi kapsamında değerlendirilebilmesi de muvazaalı işlemlere örnek oluşturmaktadır. Ölünceye kadar bakma sözleşmesi altına bağış sözleşmesinin gizlenmesi durumunda vergilendirme açısından dikkate alınacak işlem tarafların ekonomik sonuçlarını amaçlayıp gerçekleştirdikleri bağış işlemidir. Bu durumda vergilendirme açısından bağış işlemi temel alınacağından vergilendirme işlemi veraset ve intikal vergisi kapsamında yürütülecektir. VUK m.3/B kapsamında gerçek niteliğin bu şekilde olması gerekir. Kişiler aralarında ölünceye kadar bakım sözleşmesi yapmışlar ancak gerçek amaçları olarak bir bağış işlemi yürütmüşler ise (vergiden kaçınma amacı olsun veya olmasın) vergilendirme ekonomik sonuç hangi işlemde kaynaklanmakta ise o işlem temelinde gerçekleşecektir. Kişiler ölünceye kadar bakım sözleşmesi altında eşyaları ivazsız biçimde intikal ettirmişler ise veraset ve intikal vergisi açısından bir sorumluluk doğacaktır¹⁶².

Bir diğer Danıştay kararından miras bırakan ile mirasçı arasında veraset ve intikal vergisinden kaçınmak amacıyla muvazaalı bir hukuki ilişkinin varlığı durumunda özel hukuk biçiminin ötesine geçilerek vergilendirme işleminin yapılması gerektiği görüşü ileri sürülmüştür. Bu durumda gizli işlemin şekil şartlarına uyulmamasından dolayı geçersiz olması, işlemin ekonomik sonuçları olduğundan dolayı vergilendirmeye engel oluşturmayacaktır¹⁶³. Söz konusu kararda

¹⁶¹ DŞ. 7. D. E. 1992/8205 K. 1994/4596 T. 6.10.1994 (çevrimiçi)

<http://emsal.danistay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelistirmisDokumanAraServlet?dokumanTurleriString=DANISTAYKARAR.&aranan=ekonomik&aramaG=sdsorRxP&baslangic=40&son=60&dokumanTuruAdi=DANISTAYKARAR&fromSonucSayfasindan=TRUE&sonucSayfasi=yeniTasarim/aramaSonuc.jsp&sirala=3&mevzuatAdi=&mevzuatNo=&mevzuatMadde>, (Erişim Tarihi:25.6.2016).

¹⁶² Danıştay, 7.D., 13.1.1987, 164/2, aktaran: Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 52

¹⁶³ Danıştay, 7. D., 4.2.1986, 2894/286, aktaran: Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 53

vergilendirme işleminin ekonomik sonuç temelinde bağlantı kurulan hukuki işlem dikkate alınarak yapılması uygun bulunmuştur. Ancak vergiden kaçınma ile muvazaa arasında bir ilişki kurulması ve bu bağlamda ekonomik sonuca vergiden kaçınma temelinde ulaşılması uygun olmamıştır¹⁶⁴.

Danıştay'ın muvazaalı işlemlerin vergilendirilmesi ile ilgili kararlarında dikkat çeken konu muvazaa ile kaçınma arasında bir bağlantı kurma çabalarıdır. Bu durum yukarıda belirtilen ekonomik yaklaşım ilkesinin temel işleyişi ile çelişmektedir. Şöyle ki vergilendirme açısından muvazaalı işlemlerde saptanması gereken ilk özellik herhangi bir ekonomik sonucun, çıkarın veya faydanın var olup olmadığıdır. Saptanması gereken ikinci özellik ise ekonomik sonucun hangi hukuki işlem ile bağlantılı olduğudur. Söz konusu iki özelliğin belirlenmesinden sonra ekonomik sonuçtan hukuki işleme, hukuki işlemde vergiyi doğuran olaya, vergiyi doğuran olaydan ise vergilendirme ilişkisinin kurulmasına gidilecektir. Bu ilişkinin kurulmasında vergiden kaçınma amacının varlığının herhangi bir etkisi yoktur. Vergiden kaçınma muvazaalı işlemlerin değil peçeleme işlemlerinin vergilendirilmesi ile ilgili temel bir ölçüttür. Zira muvazaada esas olan öz irade ile dış beyan arasında bir uyumsuzluktur. Bu uyumsuzluk vergi yükünün azaltılması amacı ile oluşturulabileceği gibi başkaca amaçlarla da oluşturulabilir. Ancak VUK m.3/B genel bir kötüye kullanımı önleme hükmü niteliğindedir. Bu açıdan hem peçeleme işlemlerini, hem de muvazaayı kapsamaktadır¹⁶⁵.

Türk vergi hukukunda muvazaa niteliği taşıyan tipik bir örnek de tapu harcından kaçınmak için resmi senette yer alan satış bedelini gerçek satış bedelinden

¹⁶⁴ Bir başka kararda ise: “*mirasçılar, müteveffaya ait hayali borç senetleri düzenleyerek veraset vergisi matrahını düşürmek istemişlerdir. Vergi idaresi bu senetlerin gerçek olmayıp muvazaalı bulunduğunu tespit etmiş ve buna göre ek tarhiyata gitmiştir. Olay yargıya intikal etmiş ve Danıştay Yedinci Dairesi vermiş olduğu 04.02.1986 gün ve E.2894/286 sayılı kararında, muvazaalı bir alacak borç ilişkisinin yaratılmış olduğu sonucuna varmış ve bu ilişkinin yani alacağı ve borcu temsil eden senedin hükümsüz sayılmasına ve matrahtan indirilmemesine karar vermiştir.*”

Bir diğer kararda ise; “*Bir kişi sağlığında maliki bulunduğu gayrimenkulün kuru mülkiyetini, intifa hakkı kendisinde kalmak koşulu ile çocuklarına satış şeklinde tapuda tescil ettirmiştir. Olay daha sonra anlaşılmış ve bu işlemin veraset ve intikal vergisinden kaçınmak amacıyla yönelik olduğu anlaşılmıştır. Danıştay Yedinci Dairesi 07.06.1985 tarih ve E. 2539/1354 sayılı kararında olayı muvazaa şeklinde değerlendirmiş ve murisin ölümünde veraset ve intikal vergisinin doğacağını kabul etmiştir.*”

Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, s. 9-16

¹⁶⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.26; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.49; Yaltı, **VUK, 3b'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**, ss.7 – 20.

daha düşük gösterilmesidir. Bu durumda işlemin gerek ekonomik niteliği (gizli işlem) ile hukuki biçimi (görünürdeki işlem) farklılaşmaktadır. Tapu harcından kaçınmak için resmi senette gösterilen satış bedelinin gerçekte karşılaştırılan bedelden düşük olması durumunda ekonomik yaklaşım gereği vergilendirme gerçek bedel üzerinden yapılacaktır. Diğer taraftan kişi bina yapacağı arsanın maliyetini yüksek göstermek için resmi senette yer alan satış bedelini gerçek satış bedelinden daha yüksek gösterme çabası içine de girebilmektedir. Bu durumda kişinin amacı maliyet bedelini yüksek göstermek yoluyla ileride yapılacak satışta safi (net) geliri düşürüp gelir vergisi yükünü azaltmaktır. Bu durumda da VUK m.3/B gereği vergilendirmede gerçek ekonomik nitelik dikkate alınacaktır¹⁶⁶.

4.2.2.1.2. Vergiyi Doğuran Olayın Geçmişe Etkili İptalinin Vergisel Sonuçları

Kanunda yer alan hukuki geçersizlik nedenleriyle veya taraflarca karşılaştırılmış (fesih, dönme, geri çekilme) nedenlerle özel hukuk işleminin geçmişe etkili olarak ortadan kaldırılmasının vergisel sonuçları Türk vergi hukukunda belirsiz ve tartışmalı bir konudur. Konunun merkezinde vergiyi doğuran olay olarak hukuki işlemin geçmişe etkili biçimde iptalinin, vergiyi doğuran olayı ve beraberinde vergisel sorumluluğu da geçmişe etkili biçimde kaldırıp kaldırmayacağı sorunu yer almaktadır¹⁶⁷.

Sorun özel hukuk alanında geçmişe etkili olarak ortadan kalkan işlemlerin vergi hukuku alanında nasıl nitelendirileceği ile ilgilidir. Bu noktada ekonomik

¹⁶⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı B.07.1.GİB.0.52-5200.39-2 sayılı Özel Tüketim Vergisi Sirkülerinde: “Teslim edilen araç ile ilgili olarak müşterinin vekalet vermek suretiyle satıcı firmaya yaptırdığı trafik kayıt ve tescil işlemleri ile plaka çıkarılmasına ilişkin hizmet bedelinin müşteriye yansıtılmasında ÖTV uygulanmaması gerekir. Çünkü bu hizmet, aracın bedelinden bağımsız olarak alıcının isteğine bağlı verilen bir takip ve kayıt hizmetidir.

Ancak mükelleflerin, söz konusu hizmet bedeli için rayicine göre yüksek bedel göstermek suretiyle araç bedelini, dolayısıyla ÖTV matrahını azaltması halinde, bu işlemlerin muvazaa olarak değerlendirileceği ve Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi uyarınca işlem yapılacağı” belirtilmektedir.

(çevrimiçi) <http://gib.gov.tr/gibmevzuat>. (Erişim Tarihi:22.6.2016)

Bülent Şişman, “Tapu Harcını Eksik Ödeme Yoluyla Peçeleme ve Zararları”, **Yaklaşım**, Sayı: 111, 2002, ss. 91 – 94.

¹⁶⁷ Mustafa Akkaya; İbrahim Bayar, “Özel Hukuk İşlemlerinin Geçmişe Etkili Biçimde Ortadan Kaldırılmasının Vergisel Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 385, 2013, ss.13 – 14.

yaklaşım ilkesi, hukuki açıdan geçersiz işlemlerin vergilendirilmesinde izlenecek yöntemi belirlemektedir. Geçersiz olan hukuki işlemin ekonomik sonuçları varlığını sürdürüyorsa işlem vergi hukuku alanında geçerli olarak nitelendirilecek ve vergilendirme ilişkisi varlığını koruyacaktır. Bunun yanında hukuki işlemle ilgili ekonomik sonuçlar doğmamışsa vergisel sorumluluk da doğmayacaktır. Ancak işlemin geçmişe etkili biçimde geçersizliğinde ise durum biraz farklıdır. Şöyle ki işlem ile ilgili ekonomik sonuç gerçekleşmiştir. Buna bağlı olarak vergilendirme ilişkisi kurulmuş ve hatta vergi borcu mükellef veya sorumlu tarafından ödenmiştir. Bu durumda hukuki işlemin geçmişe etkili biçimde ortadan kalkması durumunda iki olasılık söz konusudur¹⁶⁸.

İlk olarak geçmişe etkili olacak biçimde iptal edilen hukuki işleme ilişkin ekonomik sonuç geçmişe etkili olarak iptal edilmemiş olabilir. Diğer bir ifadeyle iptal edilen hukuki işleme ilişkin ekonomik sonuç varlığını sürdürmektedir. Bu durumda VUK m.3/B gereği ekonomik sonuç vergilendirme açısından dikkate alınacaktır. Hukuki işlemin geçmişe etkili biçimde iptalinin vergilendirme ilişkisi üzerinde hiçbir bir etkisi olmayacaktır.

Asıl sorunu oluşturan ikinci olasılık, geçmişe etkili biçimde iptal edilen hukuki işlem ile ilişkili ekonomik sonucun da geçmişe etkili biçimde ortadan kaldırılmasıdır. Bu durumda ödenmiş vergilerin geri alınıp alınamayacağı ve tarhiyatın kaldırılıp kaldırılmayacağı sorusunun cevabı Türk vergi mevzuatı kapsamında açık değildir. Sorun özellikle dönemsellik ilkesini taşıyan vergilerde ön plana çıkmaktadır. Belirli bir dönemi kapsayan ekonomik sonuçların vergilendirildiği gelir ve kurumlar vergisinde özel hukuk işlemlerin ve ekonomik sonuçlarının ilgili vergi dönemi içinde ortadan kalması durumunda ortada bir sorun yoktur. Ancak hukuki işlemin gerçekleştiği vergi dönemini izleyen yıllarda geçmişe etkili biçimde ortadan kalması ve buna bağlı olarak ekonomik sonucun da ortadan kaldırılması durumunda sorun ortaya çıkmaktadır¹⁶⁹. Şöyle ki önceki dönemde (iptal edilen)

¹⁶⁸ Akkaya; Bayar, **Özel Hukuk İşlemlerinin Geçmişe Etkili Biçimde Ortadan Kaldırılmasının Vergisel Sonuçları**, s.14.

¹⁶⁹ Akkaya; Bayar, **Özel Hukuk İşlemlerinin Geçmişe Etkili Biçimde Ortadan Kaldırılmasının Vergisel Sonuçları**, s.14; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.83.

hukuki işlem ve ekonomik sonuca bağlı olarak ödenen vergi geri alınabilecek midir? Veya söz konusu hukuki işleme bağlı olan tarhiyat iptal edilebilecek midir¹⁷⁰?

Türk vergi hukukunda, vergiyi doğuran olayın geçmişe etkili olarak iptali sonucunda ortadan kalkan vergiyi doğuran olay ile ilişkili ödenmiş vergilerin geri alınıp alınmayacağına veya tarhiyatın kaldırılıp kaldırılmayacağına ilişkin açık bir kanuni düzenleme yoktur. Akkaya kanun koyucunun bu konuda kasıtlı bir suskunluk içinde olduğuna dikkat çekmektedir¹⁷¹.

Özel kanuni düzenlemelerin eksikliğinde uyuşmazlık; vergiyi doğuran olay (VUK m.19) ve hata düzeltme (VUK m.116, m.117, m.118) hükümleri temelinde çözüme kavuşturulabilmektedir.

Sorunun çözümüne yönelik yöntemlerden ilki VUK m.19' a dayandırılmaktadır. Ancak VUK m.19 hukuki işlemlerin geçmişe etkili iptalinin vergisel sonuçları ile ilgili doğrudan açık bir hüküm içermemektedir. VUK m.19 genel olarak vergi alacağına hangi koşullarda doğacağını kurala bağlamaktadır. VUK m.19 hükmüne göre, vergi alacağı vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğmaktadır. Hüküm bu açıdan vergi borcunu değişmezliği ilkesi olarak da adlandırılmaktadır¹⁷². Bu anlamda vergiyi doğuran olay gerçekleştikten ve vergi

¹⁷⁰ Danıştay 11. Daire 24.6.1975 tarih E. 1974/2911 K. 1975/4757 sayılı kararında bir kamyonun satış senedi ile satın alınarak taşıt alım vergisi ödendikten sonra kamyonun bir borçtan dolayı hacizli olması nedeniyle satış işleminin feshedilmesi üzerine ödenen verginin iade edilemeyeceği hükmüne varmıştır.

Danıştay 11. Daire E. 1974/2911 K. 1975/4757 T. 24.6.1975 (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi: 25.6.2016).

¹⁷¹ Akkaya; Bayar, **Özel Hukuk İşlemlerinin Geçmişe Etkili Biçimde Ortadan Kaldırılmasının Vergisel Sonuçları**, s.15.

¹⁷² Akkaya vergi borcunun değişmezliği ilkesinin istisnaları olarak VİVK m.21 ile m.22 ve KDVK m.35 i göstermektedir. VİVK'nin "Gabin Zuhuru" başlıklı m.21 ve "Mirasçılıkları Hükmen Sabit Olanlar" başlıklı m.22 gaip mirasçının veya gaip murisin ortaya çıkması veya veraset ve intikal vergisinin ödenmesinden sonra malın vergi verenden başkasına ait olduğunun mahkeme kararıyla hüküm altına alınması durumlarında vergi borcunun değiştirilmesine, ortadan kaldırılmasına, ödenmiş verginin iadesine izi vermektedir. Akkaya; Bayar, **Özel Hukuk İşlemlerinin Geçmişe Etkili Biçimde Ortadan Kaldırılmasının Vergisel Sonuçları**, s.15.

Ödenen verginin iadesi ile ilgili olarak bakınız: 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 10231 Sayılı ve 15.6.1959 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Gaibin Zuhuru

Madde 21

a) Gaip mirasçının zuhuru:

Gaip mirasçının zuhuru dolayısıyla evvelce tahakkuk eden Veraset ve İntikal Vergisinin tadili icabettiği takdirde zuhur eden mirasçının vereceği beyannameye veya vergi dairesince yapılacak idare tahkikata göre sabit olacak matrah üzerinden vergi düzeltilir.

b) Gaip murisin zuhuru:

borcu doğduktan sonra vergiyi doğuran olayı temsil eden hukuki işlemin geçmişe etkili biçimde iptali vergilendirme ilişkisini etkilemeyecektir. Çünkü vergi alacağının doğması açısından gerekli olan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olmasıdır. Akkaya VUK m.19 temelinde ulaşılan sonucu kanuni düzenlemeler açısından uygun bulmakla birlikte hukuki açıdan tartışılması gerektiğini belirtilmektedir¹⁷³.

Hukuki işlemin ve ekonomik sonuçlarının geçmişe etkili biçimde ortadan kalkmasının vergilendirme ilişkisine etkisini VUK m.19 hükümleri ile sınırlandırmak Anayasa m.73'te yer alan mali güce göre vergilendirme ilkesine ve uzantısı niteliğindeki VUK m.3/B'de yer alan ekonomik yaklaşım ilkesine aykırılık oluşturabilmektedir. VUK m.3/B gerçek ekonomik niteliğin vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Gerçek ekonomik niteliğin tespiti sadece vergiden kaçınma durumları ile sınırlı değildir. Vergiyi doğuran olayın bağlandığı ekonomik sonucun geçmişe etkili biçimde ortadan kalkması, ekonomik sonucu hedef alan vergilendirme ilişkisinin de geçmişe etkili olarak ortadan kalkmasını gerektirir.

Söz konusu gereklilik kanunilik ilkesinin egemen olduğu vergi hukuku alanında kanuni bir dayanağa oturtulmadan bir çözüm niteliğine kavuşamaz. VUK m.19 ile egemen olan vergi borcunun değişmezliği ilkesinin karşısında vergiyi doğuran olayın hukuki biçiminin ve ekonomik sonuçlarının geçmişe etkili biçimde

Gaip muris zuhur ettiği takdirde nüfustaki ölüm kaybının terkinini müteakip, evvelce alınmış olan vergiler talep üzerine mükellefe geri verilir.

Mirasçılıkları Hükmen Sabit Olanlar

Madde 22

Veraset ve İntikal Vergisinin ödenmesinden sonra bir malın vergi verenden başka bir şahsa ait olduğu mahkeme kararıyla sabit olur ve ilamın katileşmesinden sonra bir sene içinde müracaat edilirse fazla alınan vergi, verene iade ve hakiki mükelleften tahsil olunur.

“Matrah ve indirim miktarlarının değişmesi” başlıklı KDVK m.35'te ise özel hukuk işlemlerindeki geçmişe etkili değişikliklerin vergisel bakımdan dikkate alınmasını mümkün kılmaktadır. Akkaya; Bayar, **Özel Hukuk İşlemlerinin Geçmişe Etkili Biçimde Ortadan Kaldırılmasının Vergisel Sonuçları**, s.15.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 18563 Sayılı ve 2.11.1984 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi

Madde 35

Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.

¹⁷³ Akkaya; Bayar, **Özel Hukuk İşlemlerinin Geçmişe Etkili Biçimde Ortadan Kaldırılmasının Vergisel Sonuçları**, ss.14 – 16.

ortadan kalkması durumunda vergilendirme işleminin ekonomik sonuç temelinde gerçekleştirileceği yönünde bir istisnanın eklenmesi kanunilik ve mali güç ilkelerine uygun olacaktır¹⁷⁴.

Konu ile ilgili uyuşmazlıklarda sorun ikinci bir yöntem olarak hata düzeltme hükümleri temelinde de çözümlenebilir. Ancak bu durum vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık taşımakta ve kanuna aykırı uygulamalara neden olabilmektedir. Bu açıdan hukuki işlemlerin geçmişe etkili iptalinin vergisel sonuçları ile ilgili Danıştay kararlarını iki grup altında toplamak mümkündür. Bir kısım kararda hukuki işlemin geçmişe etkili olarak iptali vergisel sorumluluğu kaldırırken¹⁷⁵, bir kısım kararda ise vergisel sorumluluk devam ettirilmektedir¹⁷⁶. Vergi yargısının vergiyi doğuran olayın geçmişe yönelik iptali ve ekonomik sonuçların ortadan kaldırılmasının vergisel sorumluluğu geçişe etkili olarak kaldırması yönündeki çözümü vergilendirmede

¹⁷⁴ Akkaya; Bayar, **Özel Hukuk İşlemlerinin Geçmişe Etkili Biçimde Ortadan Kaldırılmasının Vergisel Sonuçları**, s.14.

¹⁷⁵ Bu tür kararlara ilişkin olarak; İcrada, ihalenin iptali nedeniyle ihale yoluyla satılan gayrimenkul nedeniyle ödenen damga vergisinin, iadesine(Danıştay 11. Daire, E. 1970/2312, K. 1971/603; **Danıştay Dergisi**, Sayı 4, s. 367 vd.); Düzenlendiği tarihte, damga vergisine tabi kâğıt niteliğini kaybetmiş belge nedeniyle ödenen damga vergisinin iadesine (Danıştay 7. Daire,22.03.1995 Tarih, E. 1993/649, K.1995/1183); Şufa hakkının kullanılması nedeniyle düşen gayrimenkul satışında ödenen emlak alım vergisinin iadesine (Danıştay 9. Daire, E. 1971/1068, K. 1971/2671; **Danıştay Dergisi**, Sayı 6-7, s. 344 vd.); Gabin nedeniyle iptal edilen gayrimenkul satışında ödenen emlak alım vergisinin iadesine (Danıştay 9. Daire, E. 1970/408, K. 1970/1365; **Danıştay Dergisi**, Sayı 6-7, s. 257 vd.); Satışın yargı kararıyla iptalinde satış sırasında ödenen tapu harcının iadesine (Danıştay 9. Daire, E.1986/1601, K. 1987/2597; **Danıştay Dergisi**, Sayı 70-71, s.488 vd.); Satın alınan taşıtın ayıplı, eski borcundan dolayı hacizli, mahkeme kararıyla devrinin engellenişi, bir kısım taksitlerin ödenmemiş olması nedenleriyle satışın geçmişe etkili ortadan kaldırıldığı hallerde ödenmiş taşıt alım vergilerinin iadesi (Danıştay 11. Daire, E.1971/2904, K. 1972/177; Danıştay 11. Daire, E. 1974/2911, K. 1975/757 (**Danıştay Dergisi**, Sayı 22-23, s.453 vd.); Danıştay 7. Daire, E. 1984/3180, K. 1986/600 (**Danıştay Dergisi**, Sayı 64-65, s.281 vd.); Danıştay 7. Daire, E. 1984/3279, K.1986/1297 (**Danıştay Dergisi**, Sayı 64-65, s.283 vd.)

Kararları örnek olarak gösterilebilir. Aktaran: Akkaya; Bayar, **Özel Hukuk İşlemlerinin Geçmişe Etkili Biçimde Ortadan Kaldırılmasının Vergisel Sonuçları**, s.14.

¹⁷⁶ Bu tür kararlara ilişkin olarak; yeğene veraset yoluyla intikal eden mirasın açılan tenkis davası sonucunda mahfuz hisseye karşılık gelen eden kısmı için ödenen veraset ve intikal vergisinin matrahtan indirilemeyeceğine (Danıştay 9. Daire, E.1989/1636, K. 1989/3197 (**Danıştay Dergisi**, Sayı 78-79, s.454 vd.); İvazsız intikal nedeniyle yapılan kayıt ve tescilin mahkeme kararıyla iptalinin verginin kaldırılması sonucunu doğurmayacağına (Danıştay 7. Daire, E. 1985/3360, K. 1987/2390 (**Danıştay Dergisi**, Sayı 72-73, s.247 vd.); Danıştay 7. Daire, E. 1985/3183, K. 1987/2444 (**Danıştay Dergisi**, Sayı 70-71, s. 324 vd.) yönelik kararlar örnek olarak gösterilebilir. Aktaran: Akkaya; Bayar, **Özel Hukuk İşlemlerinin Geçmişe Etkili Biçimde Ortadan Kaldırılmasının Vergisel Sonuçları**, s.14.

Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.83.

adalet ilkesine geçmişe etkili iptalin özel hukuktaki etkilerinin vergi hukukunda da dikkate alınmasının gerekliliğine dayandırılmaktadır¹⁷⁷.

Sorun ile ilgili olarak bir üçüncü çözüm yöntemi geçmişe etkili iptalinin idari işlem olan vergisel işlemin sebep unsurunu ortadan kaldırması ile ilgilidir. Vergiyi doğuran hukuki işlemin geçmişe etkili iptali ve ilişkili ekonomik sonucu ortadan kaldırılmasının vergilendirilme işlemi üzerine etkisi idari işlemin sebep yönünden iptali temelinde çözüme kavuşturulabilir.

Vergi tarhı idari işleminin sebep unsuru vergiyi doğuran olaydır. Konu unsuru ise idari işlemin doğurduğu hukuki sonuçtur. Bu anlamda sebep unsuru soyut kanun hükmü ve somut maddi olay olarak iki alt unsura ayrılabilir. Somut maddi olayın soyut maddi olay ile örtüşmemesi durumunda, tarh işlemi sebep unsuru bakımından hukuka aykırı olmaktadır¹⁷⁸. Sorun bu açıdan ele alındığında somut vergiyi doğuran olayın hukuki ve ekonomik açıdan geçmişe yönelik iptalinin sebep ve konu unsurunu hukuka duruma konuma getireceği ileri sürülebilir. Ancak vergi hukukunda ve muhasebe sisteminde geçerli olan dönemsellik ilkesi gereği düzeltme işleminin vergiyi doğuran olayın ve vergilendirme işleminin gerçekleştiği dönemden farklı bir dönemde yapılması gerekebilir. Bu durumda ilgili vergi borcu başkaca bir kamu alacağına mahsup veya gider olarak kayıt altında alınıp ekonomik durum ile hukuki durum arasındaki uyumsuzluk giderilebilir.

Vergilendirme ilişkisi idare ile kişi arasında bir ilişkidir. İlişkinin taraflarından biri idare olduğundan ötürü kamusal nitelikli bir ilişkidir. Verginin tarh işlemi de bu nedenle bir idari işlemdir. Bu nedenle idare hukukunun idari işlemler ile ilgili çözümlenmeleri tarh işlemi için de geçerlidir¹⁷⁹. Her idari işlem gibi tarh işleminin de sebep, yetki, şekil, konu ve amaç unsurları vardır. Söz konusu unsurlarda eksiklik idari işlemin hukuka aykırı olması sonucunu doğurabilmektedir.

Vergilendirme ilişkisinin temelini oluşturan tarh işleminin sebep unsuru vergiyi doğuran olaydır. Bu nedenle vergilendirme ilişkisi ve tarh işlemi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlıdır.

¹⁷⁷ Akkaya; Bayar, **Özel Hukuk İşlemlerinin Geçmişe Etkili Biçimde Ortadan Kaldırılmasının Vergisel Sonuçları**, s.16.

¹⁷⁸ Oktar, **Vergi Hukuku**, ss.392 – 393; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.89.

¹⁷⁹ Akif Erginay, **Vergi Hukuku İlkeler - Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Savaş Yayınları, 1990, s.80; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.109.

Vergiye doğuran olayın hukuki ve ekonomik sonuçları ile geçmişe yönelik iptali aynı zamanda verginin sebep unsurunun da ortadan kalması anlamına gelmektedir. İdari işlem olan vergilendirme işleminin sebebinin ortadan kalkması vergilendirme işlemini sebep yönünden hukuka aykırı duruma getirmektedir. Bu durum ise vergilendirme idari işleminin iptalini gerektirmektedir¹⁸⁰.

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmediğinin tespiti durumunda vergilendirme işleminin sebep yönünden hukuka aykırı kabul edilerek iptal edilmesi gibi vergiyi doğuran olayın hukuki ve ekonomik sonuçları ile geçmişe etkili biçimde ortadan kalkması durumunda da ekonomik yaklaşım ilkesi gereği vergilendirme işlemi geçmişe etkili biçimde iptal edilmelidir. Söz konusu iptalin bir sonucu olarak vergilendirme işleminin sebep unsurunun ortadan kalkması gerekçe gösterilerek verginin iadesi yönünde karar verilmelidir. Ancak bu vergisel iptal, vergi türüne ve vergi dönemine ilişkin farklı sonuçlar ortaya çıkarmalıdır.

Sonuç olarak belirli bir mali gücü içeren, verginin konusunu ve vergiyi doğuran olayı temsil eden özel hukuk işlemlerinin ekonomik sonuçlarının geçmişe etkili biçimde iptalinin vergisel açıdan dikkate alınması Anayasal mali güç ilkesi temelinde bir zorunluluktur. İşlemlerin hukuki ve ekonomik sonuçları ile iptalinin vergilendirme ilişkisine etkisinin ekonomik yaklaşım, VUK m.19 veya VUK m. 116, m.117, m.118 temelinde çözülmesi amaçsal yorumun sınırlarını aşmakta ve Anayasal bir ilke olan kanunilik ilkesine aykırılık taşımaktadır.

Sorunun mali güç ve kanunilik Anayasal ilkelerine ve ekonomik yaklaşım ilkesine uygun bir çözümü için iki öneri gündeme getirilebilir.

İlk çözüm olarak VUK m.119'da yer alan vergi borcunun değişmezliği kuralına işlemlerin hukuki ve ekonomik sonuçlarının geçmişe etkili biçimde iptalinin vergi borcuna etkisi yönünde istisna niteliğinde bir hüküm konulabilir.

İkinci çözüm olarak Alman Vergi Mevzuatında olduğu gibi geçersiz hukuki işlemlerin ve söz konusu işlemlerin geçmişe etkili bir biçimde iptalinin vergisel sonuçları ile ilgili ayrı bir madde konulabilir.

¹⁸⁰ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.392; Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.42.

4.2.2.2. Hukuka Aykırı İşlemlerin Vergilendirilmesi (VUK m.9/2)

Hukuka veya ahlaka aykırı işlemlerin vergilendirilmesi, VUK m. 3/B’de yer alan ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucudur. Olgular ekonomik sonuçları nedeniyle vergilendirmeyi gerektiriyorsa, bunların hukuka ya da genel ahlaka aykırı olması vergilendirme dışında kalmaları sonucunu doğurmayacaktır¹⁸¹.

Özel hukuk sözleşmeleri ile ilgili olarak 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu m.27 uyarınca; kanunun emredici hükümlerine aykırı olan, konusu imkânsız olan, kamu düzenine, ahlâka ve kişilik haklarına aykırı sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür¹⁸². Özel hukuk alanındaki bu hükümsüzlük durumunun vergisel konumu gerek Alman gerekse Türk vergi mevzuatlarında kanun koyucu tarafından açıkça düzenlenmiştir. Bu kapsamda özel hukuk alanında sözleşme serbestisinin sınırlarını çizen ve kesin hükümsüzlük yaptırımına tabi belirli durumlar VUK m.9/2 hükümlerine göre vergilendirme ilişkisine dâhildir¹⁸³.

Vergi ehliyeti başlıklı VUK m.9’da; mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin şart olmadığı ve vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağı veya sona erdirmeyeceği hükme bağlanmıştır¹⁸⁴.

VUK m.9/2 hükmüne göre vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi durumunda, söz konusu işlem veya durumun hukuka aykırı, yasaklanmış veya izin verilmemiş

¹⁸¹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss. 50 – 51;Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, ss. 9-16; Mesut Koyuncu, “Muvazaa Müessesesi Müessesenin Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtım Müesseseleri ile Karşılaştırılması –II”, **Yaklaşım**, Sayı: 130, Ekim, 2003, ss. 56 – 62.

¹⁸² 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 27836 Sayılı ve 4.2.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

II. Kesin hükümsüzlük

MADDE 27- Kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür.

Sözleşmenin içerdiği hükümlerden bir kısmının hükümsüz olması, diğerlerinin geçerliliğini etkilemez. Ancak, bu hükümler olmaksızın sözleşmenin yapılmayacağı açıkça anlaşılırsa, sözleşmenin tamamı kesin olarak hükümsüz olur.

¹⁸³ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.84 – 85.

¹⁸⁴ Vergi Ehliyeti

Madde 9

Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.

Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.

Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 54; Gülsen Güneş, “Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, **Selim Kaneti’ye Armağan**, İstanbul 1996, s.246.

olması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu etkilemeyecektir. Bu hüküm, ekonomik yaklaşım genel ilkesini (VUK m.3/B) hukuka aykırı ve konusu suç oluşturan işlemleri de kapsayacak şekilde genişletmektedir. Bu durum ekonomik yaklaşım ilkesinin ekonomik irdeleme boyutunun bir sonucudur. Olguların ekonomik içeriği vergilendirilebilecek nitelikte ise (vergiyi doğuran olay ile örtüşüyorsa) hukuka veya genel ahlaka aykırılık durumu söz konusu olguyu vergilendirme ilişkisi dışına çıkarmayacaktır¹⁸⁵.

Örnek olarak; bir kimsenin tıp mesleğinin yürütülmesine ilişkin kanuna aykırı olarak dişçilik ile uğraşması kişinin mükellefiyetini ve vergisel sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Benzer şekilde kişinin tıp diploması olmamasına rağmen kanuna aykırı biçimde serbest meslek faaliyeti olarak hekimlik faaliyetinde bulunmasının vergisel sonuçları olacaktır. Yine benzer şekilde, kaçakçılık yapmak suretiyle ülkeye kaçak çay ve kahve sokulması, kumarhane işleterek kazanç elde edilmesi veya silah kaçakçılığı yoluyla kazanç sağlanması durumları da kanuna aykırı olmakla birlikte ekonomik sonuçları meydana geldiği ölçüde vergi hukuku açısından dikkate alınacaktır¹⁸⁶.

4.2.2.2.1. Hukuka ve Ahlaka Aykırı İşlemlerin Vergilendirilmesi İçin Gereken Koşullar

Faaliyetin vergisel anlamda bir mükellefiyet veya sorumluluk doğurması için hukuka aykırı olması tek başına yeterli bir koşul değildir. Söz konusu hukuka aykırı durumun vergilendirilebilmesi belirli koşulların varlığına bağlıdır.

Koşullardan ilki somut maddi olay olarak hukuka aykırı faaliyetin özel vergi kanunlarında tanımlanmış vergiyi doğuran olayla örtüşmesidir. Hukuka aykırı faaliyet vergiyi doğuran olay ile örtüştüğü koşulda vergilendirme ilişkisi

¹⁸⁵ Kaneti, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi**, ss.39 – 54; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 54; Nami Çağan, “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, **Prof. Dr. Bülent N. Esen'e Armağan**, Ankara, 1977, s. 97; Güneş, **Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s.241; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.78.

¹⁸⁶ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 54; Kaneti, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi**, ss.39 – 54, 78; Kamer Genç; v.d., **Mali Yargılama Usulü Ve Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları**, Ankara Ayyıldız Matbaası, 1976, ss.336;341 – 342; Danıştay, 4. D., 10.3.1973, 3257/1114; Danıştay 4. D., 5.4.1973, 2845/1816; Danıştay, 3.D., 16.9.1987, 670/1843; **Danıştay Dergisi**, sayı 70 – 71, ss. 138 – 140; aktaran: Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 54; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.79.

kurulmaktadır. Diğer bir ifadeyle faaliyetin ekonomik ve hukuki niteliğinin vergiyi doğuran olay olarak vergi kanunlarında belirtilmiş olması gerekmektedir. Çünkü vergilendirme ilişkisinin kurulabilmesi kişinin kanunlarda belirtilen vergi konuları ile bir bağlılık ve ilişki içinde bulunmasını gerektirmektedir. Bu koşul T.C. Anayasa m.73'te yer alan vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucudur. Vergilendirme ilişkisinin doğabilmesi için vergiyi doğuran olayın ilgili vergi kanununda açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Bu koşul aynı zamanda sosyal hukuk devleti ilkesinin de bir sonucudur. Sosyal hukuk devleti yasak bir faaliyet sonucu gerçekleşmiş vergiyi doğuran olay karşısında devlete harekete geçip bu vergiyi tahsil etme görev ve yetkisini yüklemektedir¹⁸⁷.

Kanuna aykırı faaliyetlerin sonucunda ise kişilerin malvarlıklarında bir artış olmakla birlikte bu artış vergiyi doğuran olay kapsamında (vergisel – mali anlamda gelir olarak) nitelendirilemediği için vergilendirme dışında kalmaktadır. Örneğin, bir kişinin şantaj yaparak para alması Türk Ceza Kanunu (TCK) kapsamında bir suçtur. Ancak şantaj yoluyla elde edilen bu kazanç ekonomik anlamda gerçek bir gelir olarak kabul edilebilse dahi GVK'da belirtilen gelir unsurlarından herhangi birinin kapsamına girmemektedir. Bu nedenle vergisel anlamda bir gelir değildir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak kanuna aykırı bir faaliyet olarak şantaj sonucu elde edilen ve GVK'da belirtilen gelir unsurlarından herhangi birinin kapsamına girmeyen bu kazanç gelir vergisi mükellefiyeti doğurmayacaktır¹⁸⁸.

Benzer şekilde rüşvet almak yoluyla suç işleyen kişilerin faaliyetleri de gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay kapsamında değildir¹⁸⁹. Benzer şekilde TCK kapsamında işlenen hırsızlık, zimmet, irtikâp ve yağma vb. suçlarda ekonomik açıdan bir gelir ortaya çıkmasına ve suçu işleyen kişinin malvarlığında bir artış meydana gelmesine rağmen ekonomik anlamda oluşan bu gelir GVK'da yer alan

¹⁸⁷ Çağan, **Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler**, s. 97; Güneş, **Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, ss.246 – 249.

¹⁸⁸ Güneş, **Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, ss.241 – 242; Özhan Uluatam; Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001, s.118.

¹⁸⁹ Kanuna ve ahlaka uygun bir vergiyi doğuran olay sonucu gelir elde eden bir kişiden vergi alınmasına karşın; kanuna ve ahlaka bir faaliyet olan rüşvetin vergilendirilmemesi vergi adaletine ve eşitliğe aykırı olacağı düşünülmektedir. Bu nedenle kimi yazarlarca rüşvet ile elde edilen kazancın da vergilendirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir.

Umur Tosun; İbrahim Nihat Bayar, "Türk Vergi Hukuku Açısından Uluslararası İşlemlerde Rüşvetin Önlenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 54, Sayı 1, 2005, ss. 205 – 223.

soyut vergi doğuran olaylar ile örtüşmediği için gelir vergisi kapsamına alınamayacaktır¹⁹⁰.

Vergisel sorumluluk gelir vergisi ile sınırlı değildir. Örneğin kumar oynanmasına imkân sağlanması sonucu elde edilen gelir 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin 3. fıkrasının b bendinde yer alan hüküm kapsamında değerlendirilebilir¹⁹¹. Bu kapsamda KDV açısından bir mükellefiyet doğmaktadır.

Hukuka aykırı işlemin vergilendirilebilmesi koşullarından ikincisi hukuki işlem vergilerinde olduğu gibi vergiyi doğuran olayın özel hukuk işleminin ekonomik içeriğinden bağımsız olarak işlemin belgelenmesine veya yetkinleşmesine bağlanmamasıdır. Örneğin kesin hükümsüzlük sonucu başlangıcından itibaren

¹⁹⁰ Çağan, **Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler**, s. 97; Güneş, **Hukuka veya Ahlakla Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, ss.242.

¹⁹¹ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 18563 Sayılı ve 2.11.1984 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler
Madde 1

Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:
 - a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
 - b) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması, (1)
 - c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
 - d) (5904 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişen alt bent. Yürürlük; 03.07.2009) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi, (*)
 - e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
 - f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,
 - g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri,
 - h) Rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.

Bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukukî statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmaması, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanunî merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.

İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez.

geçersiz olan işlemlerde damga vergisi yükümlülüğünün doğmayacağı yönünde bir saptama yapmak mümkündür. Belgeleme konusu yapılan kâğıtta kanuna veya ahlâka aykırılığın açık biçimde anlaşılması durumunda vergi yükümlülüğünün doğmayacağını kabul etmek, Damga Vergisi Kanununun bütününe ve amacına egemen olan mantığa uygun düşmektedir¹⁹².

Üçüncü koşul ise vergiyi doğuran olay ile örtüşen faaliyetin ekonomik sonuçlarının taraflarca yerine getirilmesidir. Böylece kanunda ekonomik sonuç veya duruma bağlanmış olan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi vergilendirme ilişkisini doğuracaktır¹⁹³.

Hukuka aykırı bir faaliyet sonucu elde edilen gelire ilişkin yukarıda belirtilen üç koşulun sağlandığı durumlarda ilgili faaliyetin vergilendirilmesi gerekmektedir. Türk vergi hukukunun anlam bakımından uygulamasında bu konuda herhangi bir duraksama ve tereddüt yoktur. Ancak hangi yasak faaliyetlerin hangi vergiyi doğuran olayın kapsamına girdiği, hangi gelir unsuru kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ve yasak faaliyette bulunanlara uygulanacak yaptırımlar ve cezaların türleri konusunda vergi yargısında bir içtihat birliğinin bulunduğunu söylemek güçtür¹⁹⁴.

4.2.2.2.2. Türk Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Faaliyetlerin Kapsamı

Faaliyetin yasaklanma biçiminin belirlenmesi hukuka aykırılığın kapsamını belirleme açısından kılavuz niteliğindedir. Burada temel sorun kanuni düzenlemelerin ötesinde diğer hukuksal düzenlemelerle getirilen yasakların da hukuka aykırı faaliyet kapsamı içerisine girip girmediğidir¹⁹⁵.

VUK hükümlerinde genişletici yorumun uygulanabileceğinin kabulü altında hukuki bağlayıcılığı kanundan daha zayıf olan düzenlemelere aykırı faaliyetlerin de mükellefiyeti ve sorumluluğu kaldırmayacağı ileri sürülebilir. Bu savın temel desteği, faaliyetin ahlak kurallarına aykırı olmasının vergiyi doğuran olayın

¹⁹² Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, s.85.

¹⁹³ A.e.

¹⁹⁴ Çağan, *Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler*, s. 84.

¹⁹⁵ Güneş, *Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi*, s.248.

mükellefiyet ve sorumluluk yükleyici niteliğini ortadan kaldırmamasıdır. Nitekim vergi hukuku kendi kapsamına giren olgunun sadece hukuki boyutu ile ilgilenmemekte aynı zamanda diğer hukuk dallarının onamaları ya da yasaklamalarının da ötesine geçerek gerçek ekonomik nitelik ile ilgilenmektedir (VUK m.3/B)¹⁹⁶.

Bu koşullar altında vergiyi doğuran olayın kanun, tüzük, yönetmelik, bakanlar kurulu kararnameleri veya bakanlık kararlarıyla yasaklanabileceği gibi ahlak kuralları ile de yasaklanmış olması vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi koşuluyla, mükellefiyet ve sorumluluğa ilişkin sonuçların ortaya çıkmasını ve vergilendirilmesini önleyemeyecektir. Bu nedenle hukuka veya genel ahlaka aykırı davranışlarda bulunan kişiler, vergi yükümlülükleri açısından bu yasaklamaları vergi yükümlülüğünden kurtulmak amacıyla hukuksal dayanak olarak ileri süremeyeceklerdir¹⁹⁷.

Türk Vergi Hukukunda, hangi hukuka veya ahlaka aykırı faaliyetlerin vergilendirme kapsamı içine girdiğine ilişkin özellikle vergi yargısı kararlarına konu olmuş faaliyetler ve bu konuda öğretide üzerinde durulan tipik durumlar üzerinde durulacaktır. Burada dikkat çekilecek olan olayın somut özelliğinin incelenmesidir. İlgili vergi kanunlarında belirtilen vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediğinin saptanması gerekmektedir. Gerekli koşulların ortaya çıkması durumunda vergiyi doğuran olaya neden olan faaliyetin vergi hukuku dışındaki hukuk alanlarında kanunen yasaklanması veya suç sayılması mükellefiyeti ve sorumluluğu ortadan kaldırmayacaktır¹⁹⁸.

VUK m.9/2 kapsamındaki kanuna aykırı faaliyetlerin kapsamı üç alt başlık altında ele alınacaktır. İlk olarak faaliyet doğrudan kanuna aykırı olabilir. İkinci olarak yapılması düzenleyici işlemlerle ruhsata, diplomaya veya izne bağlanmış faaliyetlerin izinsiz veya yetkisiz olarak yapılması söz konusu olabilir. Üçüncü

¹⁹⁶ Çağan, **Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler**, s. 95; Güneş, **Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s.248; Selim Kaneti, “Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 123, 1991, s. 38.

¹⁹⁷ Güneş, **Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s.248.

¹⁹⁸ Çağan, **Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler**, ss. 85 – 86; Güneş, **Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s.248.

olarak belirli kişi veya kuruluşların hukuk kuralları ile sınırlandırılmış faaliyet alanlarının dışına çıkmaları durumu söz konusu olabilir¹⁹⁹.

4.2.2.2.1. Yapılması Doğrudan Kanuna Aykırı Olan Faaliyetler

Yapılması doğrudan kanuna aykırı olan faaliyetlerle ilgili en belirgin örneklerinden biri kumar faaliyetidir. Kumar oynanması için imkân sağlamak TCK m.228'e göre suçtur²⁰⁰. Ceza hukuku kapsamında kumar; kazanç amacıyla icra edilen ve kâr ve zararın talihe bağlı olduğu oyun olarak tanımlanmaktadır. Ticari işin genel olarak, bir girişimci tarafından ekonomik çıkar sağlamak amacıyla emek ve sermayenin bir araya getirilmesi olarak tanımlanması durumunda ise kumar oynatmak ile ticari faaliyet arasında bir bağlantı kurulmaktadır. Bu açıdan, kumar oynatmak TTK m.3²⁰¹ kapsamında bir ticari faaliyet olarak kabul edilebilir. Bu durumda söz konusu faaliyet GVK m.37²⁰²'ye göre vergiye tabi bir kazançtır. Faaliyetin kanuna aykırı olması gelir veya kurumlar vergisi sorumluluğunun doğmasını engellemeyecektir²⁰³.

¹⁹⁹ Çağan, **Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler**, ss. 87 – 91; Güneş, **Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s.248.

²⁰⁰ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 5237 Sayılı ve 12.10.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Kumar oynanması için yer ve imkân sağlama
MADDE 228. - (1) Kumar oynanması için yer ve imkân sağlayan kişi, bir yıla kadar hapis ve adli para cezası ile cezalandırılır.

(2) Çocukların kumar oynaması için yer ve imkân sağlanması hâlinde, verilecek ceza bir katı oranında artırılır.

(3) Bu suçtan dolayı, tüzel kişiler hakkında bunlara özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunur.

(4) Ceza Kanununun uygulanmasında kumar, kazanç amacıyla icra edilen ve kâr ve zararın talihe bağlı olduğu oyunlardır.

²⁰¹ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 27846 Sayılı ve 14.2.2001 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

TTK m.3: "Bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir".

²⁰² 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10700 Sayılı ve 6.0.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

GVK m.37: Her türlü ticari ve sınaî faaliyetten doğan kazançlar ticari kazançtır.

²⁰³ "Yasa dışı yollardan yurda kaçak kahve ve oyun kağıdı sokmak suretiyle ya da yasa dışı olarak genelev veya kumarhane işleterek kazanç sağlamak, silah kaçakçılığı yapmak da gelir vergisi kapsamına giren faaliyet olarak kabul edilmiştir. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin vermiş olduğu benzer kararlarla durum iyice kesinleşmiştir."

Sadık Kırbas, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015, s.80; Güneş, **Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s.250; Selahattin Tuncer, "Vergi Hukukunda Muvazaa-III", **Yaklaşım**, Sayı: 82, Ekim 1999, ss.23 – 30.

Kumarhane işletilmesi sonucunda elde edilen kazanç, işletmenin sahibinin hukuki niteliğine göre gelir veya kurumlar vergisine konu olacaktır. İşletmenin sahibi ticaretle uğraşan bir kurum ise, elde edilen kazanç Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri kapsamında kurum kazancı olarak değerlendirilecektir. İşletme sahibinin gerçek kişi, adi ortaklık, kollektif ya da adi komandit şirket olması durumunda ise GVK uyarınca gelir vergisine tabi olacaktır. Kumar oynamak faaliyetinin ticari kazanç olarak nitelendirilmesi durumunda KDVK m.1/1 uyarınca katma değer vergisi mükellefiyeti de doğacaktır. Kumar oynamaya yönelik ticari faaliyetin devamlılık unsurunu taşımaması durumunda GVK m.82/1 kapsamında arazi ticari kazanç olarak nitelendirilecek ve vergiye tabi tutulacaktır²⁰⁴.

Kumar oynamak yoluyla elde edilen kazancın vergisel durumu kumar oynamak yoluyla elde edilen kazancın durumundan farklıdır. Kumar oynanması için imkân sağlamak suçu TCK kapsamında yer almaktadır. Kumar oynamak ise kabahat olarak düzenlenmektedir. Anayasa m.58’de yer alan “*Devlet, gençleri alkol düşkünlüğünden, uyuşturucu maddelerden, suçluluk, kumar ve benzeri kötü alışkanlıklardan ve cehaletten korumak için gerekli tedbirleri alır.*” düzenlemesinin bir uzantısı olarak 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 34. maddesinde²⁰⁵ kumar kabahat olarak belirtilmektedir. Kumar oynayarak kazanç sağlayan kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin üç temel yaklaşım söz konusudur.

İlk olarak; kumar oynamak suretiyle kazanç elde edilmesi faaliyetinin GVK’da yer alan gelir unsurlarından hiçbirine uymadığı gerekçesi ile vergilendirilmeyeceği savunulmaktadır. Bu görüşe göre kumar kazancı ekonomik anlamda bir gelir olsa dahi vergisel anlamda bir gelir değildir. GVK kapsamında yer

²⁰⁴ Çağan, **Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler**, s. 95; Mehmet Erol Çamur, “Yasa Dışı Kazançların Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 159, Kasım 1994 (Çevrimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1405> (Erişim Tarihi: 22.6.2016) Murat Kaya, “Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu”, **Uzman Bakış Dergisi**, Sayı: 1, 2013, ss. 116 –127.

²⁰⁵ 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu, 25772 Sayılı ve 31.3.2005 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Kumar

Madde 34 - (1) Kumar oynayan kişiye, yüz Türk Lirası idarî para cezası verilir. Ayrıca, kumardan elde edilen gelire elkonularak mülkiyetin kamuya geçirilmesine karar verilir.

(2) Bu kabahat dolayısıyla idarî para cezasına ve elkoymaya kolluk görevlileri, mülkiyetin kamuya geçirilmesine mülkî amir karar verir.

alan gelir kapsamına girmediğinden vergiyi doğuran olay gerçekleşmemekte ve vergisel sorumluluk doğmamaktadır²⁰⁶.

İkinci olarak kumar oynama faaliyeti şahsi mesaiye ve beceriye dayanarak yapılan bir faaliyet olarak kabul edilebilir. Bu durumda GVK'nın serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirme söz konusu olacaktır. Buna göre kumar oynama faaliyetinin, belirli bir işverene bağlı olmaksızın kendi nam ve hesabına, kişisel beceriye bağlı olarak ve bir takvim yılı içerisinde en az 2 defa icra edilmesi durumunda serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir²⁰⁷.

Üçüncü yaklaşımda kumar kazancı serbest meslek kazancının taşıması gereken devamlılık unsurunu taşımadığı ileri sürülmektedir. Kumar oynama faaliyetinin beceri gerektirdiği, ticari nitelikte olmadığı, oynayanın kendi adı ve hesabına gerçekleştiği kabul edilse dahi, serbest meslek kazancı olarak nitelendirilmenin koşullarından olan süreklilik koşulunu sağlayamadığı ileri sürülebilir. Hangi koşullarda faaliyete ilişkin sürekliliğin sağlanacağı konusu GVK'da açık değildir. Süreklilik unsuru 221 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'nde faaliyetinin mutad olarak ifa edilmesi durumu ile açıklanmaktadır. Bu konuda tebliğde verilen örnekler kapsamında üniversitede kadrolu öğretim görevlisi olarak çalışan Bay (A)'nın atölyede zaman zaman heykel yapıp satması, faaliyetin mutad olarak gerçekleşmemesi anlamına gelmektedir²⁰⁸. Tebliğe göre mutad meslek faaliyetin meslek haline getirilerek yapılması ve bir ölçüde faaliyet sonucu elde edilen gelirle kişinin geçiminin sağlanmasıdır. Bu anlamda kişinin kumar oynama faaliyeti sonucu elde ettiği kazanç ile geçiminin sağlamaması durumunda süreklilik koşulu gerçekleşmemektedir. Kumar faaliyetinin süreklilik taşımadığı durumda kumardan elde edilen kazanç GVK m.82/4 kapsamında arızı serbest meslek kazancı

²⁰⁶ Çağan, **Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler**, ss. 85 – 86; 95; Kaya, **Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu**, ss. 116 – 127.

²⁰⁷ Bu görüşün doğal bir sonucu olarak serbest meslek kazancı olarak kabul edilen kumar faaliyetinden elde edilen gelirin KDVK m.1/1 uyarınca KDV'ye de tabi tutulması gerekmektedir. Bu kabulün karşısında; diğer taraftan eğer aynı faaliyet bir işverene bağlı olarak, işverenin gösterdiği yerde ve işyerindeki hiyerarşi içerisine dâhil olarak yapılıyorsa faaliyetten elde edilen gelir yönetilen açısından ücret olarak vergilendirilecektir.

Kaya, **Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu**, ss. 116 – 127; Halil Yılmaz, İhsan Çilingir, "Suçla Mücadelede Vergisel Enstrümanlar", **Polis Dergisi**, Sayı 30, Ocak – Şubat – Mart 2002, ss.43 – 48.

²⁰⁸ . Benzer bir örnekte devlet memurunun amatör olarak çektiği fotoğrafları, gazete ve dergilere göndererek, yayınlanan fotoğraflar karşılığında gelir etmesi, faaliyetin mutad olarak şekilde değerlendirilmektedir.

olarak kabul edilerek arızı kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Bu durumda mükellefin katma değer vergisi yükümlülüğü ortaya çıkmayacaktır²⁰⁹.

4.2.2.2.2. Yapılması Düzenleyici İşlemlerle İzne Bağlanmış Faaliyetlerin İzinsiz Olarak Yapılması

TCK m. 188'de uyuşturucu maddelerin ruhsatsız veya ruhsata aykırı olarak üretim ve ticareti ile bu fiillere teşebbüsün cezalandırılmasına yönelik hüküm yer almaktadır²¹⁰. Ancak kişinin uyuşturucu maddeleri ruhsatsız veya ruhsata aykırı

²⁰⁹ 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği Resmi Gazete Tarihi: 19/02/1999 (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (Erişim Tarihi 22.6.2016)

07.01.2003 tarihli ve 4783 sayılı Kanun'un 7. maddesi ile GVK'da değişikliğe gidilmeden ve GVK m.82/4'te arızı serbest meslek kazancı düzenlenmeden önceki döneme ilişkin Danıştay 7. Dairesi'nin 15.04.1999 tarihli ve E. 1998/96, K. 1999/1502 sayılı kararı dördüncü bir yaklaşım olarak belirtilebilir. Danıştay 7. Dairesi ilgili kararında, kumarın belli bir düzeyde maharet, beceri ve teknik bilgiyi gerektirmesi, belli bir bedelin ortaya konması, bu bedelin riske atılması ve emek sarf edilmesi sebebiyle kumar kazancının ivazsız bir intikal sayılamayacağı iddiası karşısında kumar kazancını, serbest meslek kazancı değil; ivazsız intikal olarak kabul edilmiş ve veraset ve intikal vergisine tabi tutmuştur.

Danıştay 7. Dairesi'nin 15.04.1999 tarihli ve E. 1998/96, K. 1999/1502 sayılı kararı: (çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi:22.6.2016).

Kaya, **Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu**, ss. 116 – 127.

²¹⁰ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 5237 Sayılı ve 12.10.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti

MADDE 188. - (1) Uyuşturucu veya uyarıcı maddeleri ruhsatsız veya ruhsata aykırı olarak imal, ithal veya ihraç eden kişi, on yıldan az olmamak üzere hapis ve yirmibin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

(2) Uyuşturucu veya uyarıcı madde ihracı fiilinin diğer ülke açısından ithal olarak nitelendirilmesi dolayısıyla bu ülkede yapılan yargılama sonucunda hükmolunan cezanın infaz edilen kısmı, Türkiye'de uyuşturucu veya uyarıcı madde ihracı dolayısıyla yapılacak yargılama sonucunda hükmolunan cezadan mahsup edilir.

(3) Uyuşturucu veya uyarıcı maddeleri ruhsatsız veya ruhsata aykırı olarak ülke içinde satan, satışa arz eden, başkalarına veren, nakleden, depolayan, satın alan, kabul eden, bulunduran kişi, beş yıldan onbeş yıla kadar hapis ve yirmibin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

(4) Uyuşturucu maddenin eroin, kokain, morfin veya bazmorfin olması hâlinde, yukarıdaki fıkralara göre verilecek ceza yarı oranında artırılır.

(5) Yukarıdaki fıkralarda gösterilen suçların, suç işlemek için teşkil edilmiş bir örgütün faaliyeti çerçevesinde işlenmesi hâlinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır.

(6) Üretimi resmi makamların iznine veya satışı yetkili tabip tarafından düzenlenen reçeteye bağlı olan ve uyuşturucu veya uyarıcı madde etkisi doğuran her türlü madde açısından da yukarıdaki fıkralar hükümleri uygulanır.

(7) Uyuşturucu veya uyarıcı etki doğurmamakla birlikte, uyuşturucu veya uyarıcı madde üretiminde kullanılan ve ithal veya imali resmî makamların iznine bağlı olan maddeyi ülkeye ithal eden, imal eden, satan, satın alan, nakleden, depolayan veya ihraç eden kişi, dört yıldan az olmamak üzere hapis ve yirmibin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

(8) Bu maddede tanımlanan suçların tabip, diş tabibi, eczacı, kimyager, veteriner, sağlık memuru, laborant, ebe, hemşire, diş teknisyeni, hastabakıcı, sağlık hizmeti veren, kimyacıyla veya ecza ticareti ile iştil eden kişi tarafından işlenmesi hâlinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır.

olarak imal, ithal ve ihraç etmesi vergi mükellefiyetini engellemektedir. Uyuşturucu maddelerin alım satımı faaliyeti sonucu elde edilen kazançlar da GVK kapsamında ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Gelir vergisi yükümlülüğünün yanında koşulların gerçekleşmesiyle KDV yükümlülüğü de doğabilmektedir²¹¹.

Diploma ve özel uzmanlık gerektiren hekimlik, eczacılık ve avukatlık gibi bazı faaliyet alanlarında diplomasız veya ruhsatsız faaliyette bulunulması durumunda de elde edilen kazançlar vergi kanunları kapsamında vergilendirilecektir. 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun'un 1. maddesi hükümlerine göre Türkiye'de hekimlik yapabilmek için tıp fakültelerinden diploma sahibi olmak şarttır. Buna göre tıp fakültesi diploması sahibi olmadan hekimlik mesleğini icra etmek kanuna aykırı bir faaliyettir. Ancak bu aykırılık VUK m.9/2 uyarınca söz konusu faaliyet sonucu elde edilen gelirin vergilendirilmesine engel değildir²¹².

Yapılması düzenleyici işlemlerle izne bağlanmış faaliyetlere ilişkin ödünç para verme işleri örnek olarak gösterilebilir²¹³. 6361 sayılı Finansal Kiralama,

²¹¹ Çağan, **Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler**, s. 90; Güneş, **Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s.250.

²¹² 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun 863 Sayılı ve 4.4.1928 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

11/10/2011 tarihinde değişmeden önce 1219 sayılı Kanun'un 1. maddesinde hekimlik yapabilmek için Türk vatandaşı olmak şartı da yer almaktaydı. Bu konuda Danıştay bir kararında yabancı uyruklu bir yükümlünün seyyar olarak dişçilik yapmasının fakülte mevzuatına ve Tababet İcrasına Dair Yasanın hükümlerine aykırı olsa bile VUK m.9 hükmü gereği vergilendirileceğini belirtmiştir.

Güneş, **Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s.250; Danıştay 4.D., 10.3.1973, E:3257/1114, K:3259/1115; Genç, v.d., **Mali Yargılama Usulü Ve Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları**, ss.341 – 342.

Çağan, **Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler**, ss. 89 – 90.

²¹³ Ödünç para verme işleri ile uğraşanların faaliyetleri ve denetlenmelerine ilişkin ilkeler, 6361 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılmadan önce 90 Sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (ÖPVİHKHK) ile düzenlenmekteydi. Söz konusu KHK'nın amacı 1.maddesinde; "Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı, faiz veya her ne ad altında olursa olsun bir ivaz karşılığı veya ipotek almak suretiyle sürekli olarak ödünç para verme işleriyle uğraşan gerçek kişilerin ve finansman şirketleri ile faktoring şirketlerinin düzenlenmesi ve denetlenmesidir" olarak ifade edilmiştir. Ödünç para verme işleriyle uğraşanlar, işi izinli ve kayıtlı yapıp yapmamalarına bağlı olarak, ikrazatçı ve tefeci olarak sınıflandırılmaktadır. 90 Sayılı ÖPVİHKHK'da ikrazatçı; "devamlı ve mutad meslek halinde, faiz veya her ne ad altında olursa olsun bir ivaz karşılığı veya ipotek almak suretiyle ödünç para verme işleriyle uğraşan veya ödünç para verme işlerine aracılık eden ve kendilerine faaliyet izni verilen gerçek kişiler" olarak tanımlanmaktadır.

Aynı KHK'da tefeci: "Bu Kanun Hükmünde Kararname uyarınca ikrazatçılık yapmak üzere izin alınmadan faiz veya her ne ad altında olursa olsun, bir ivaz karşılığı veya ipotek almak suretiyle ödünç para verme işlemlerinin yapılması veya bu işlerin meslek itihaz edilmesi veya Kanun Hükmünde

Faktöring ve Finansman Şirketleri Kanunu geçici madde 5'te ikrazatçılarla ilgili hükümler yer almaktadır. İlgili maddeye göre, 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameden aldıkları yetkiye dayanarak ikrazatçılık faaliyetinde bulunan kişiler Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'ndan (BDDK) gerekli izinleri almak yoluyla faaliyetlerine faktöring, finansal kiralama veya finansman şirketi olarak devam edebilmektedirler²¹⁴. BDDK'dan gerekli izinleri al(a)mayanların ikrazatçılık faaliyet izinleri başka bir işleme gerek kalmaksızın kendiliğinden sona erecektir. Buna göre ikrazatçılık işi ile uğraşacak kişilerin BDDK'dan faaliyet izni alma zorunluluğu vardır. Bu şekilde 6361 sayılı kanun ile birlikte gerçek kişilerin ikrazatçılık ile uğraşmasının yolu da kapanmıştır²¹⁵. Diğer taraftan izin belgesi olmaksızın ödünç para verilmesi faaliyeti ile uğraşanlar TCK m.241 uyarınca tefecilik kapsamında cezalandırılmaktadır²¹⁶.

Ödünç verme işi ile uğraşanlar faaliyetlerine faktoring, finansal kiralama veya finansman şirketi olarak devam etmek zorunda olduklarından elde ettikleri kazanç

Kararname uyarınca alınan ikrazatçılık izni iptal edildiği halde ödünç para verme işlerine devam edilmesi, tefecilik sayılır.”

²¹⁴ 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu, 28496 Sayılı ve 13.12.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Ödünç para verme işleri ile uğraşanların faaliyetleri ve denetlenmelerine ilişkin esaslar 5.4.1983 tarih ve 2810 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu'nca 30.9.1983 tarihinde kararlaştırılmıştır.

²¹⁵ 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu, 28496 Sayılı ve 13.12.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İzinsiz faaliyette bulunmak

MADDE 46 – (1) Bu Kanuna göre alınması gereken izinleri almaksızın finansal kiralama, faktoring ve finansman faaliyetlerinde bulunan kişiler, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu suçun yararına olarak işlendiği tüzel kişi hakkında tüzel kişilere özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunur. Ayrıca, bu suçun bir iş yeri bünyesinde işlenmesi hâlinde bu iş yerlerinin bir aydan bir yıla kadar, tekerrür hâlinde ise sürekli olarak kapatılmasına karar verilebilir.

(2) Bu Kanuna göre alınması gereken izinleri almaksızın ticaret unvanlarında, her türlü belge, ilan ve reklamlarında veya kamuoyuna yaptıkları açıklamalarda şirket gibi faaliyet gösterdikleri izlenimini uyandıracak söz ve deyimleri kullanan kişiler, üç aydan bir yıla kadar hapis ve bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Ayrıca, bu iş yerlerinin bir aydan bir yıla kadar, tekerrür hâlinde ise sürekli olarak kapatılmasına karar verilebilir.

(3) Birinci ve ikinci fıkralara aykırılık hâlinde Cumhuriyet başsavcılığının talebi üzerine, sulh ceza hâkimince, dava açılması hâlinde davaya bakan mahkemece iş yerlerinin faaliyetleri ve reklamları geçici olarak durdurulur, ilanları toplatılır. Bu tedbirler, hâkim kararıyla kaldırılıncaya kadar devam eder. Bu kararlara karşı itiraz yolu açıktır.

²¹⁶ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 5237 Sayılı ve 12.10.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Tefecilik

MADDE 241. - (1) Kazanç elde etmek amacıyla başkasına ödünç para veren kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

Kemal Bahar, **Ödünç Para Verme (İkrazatçılık, Tefecilik ve Pos Tefecilik) İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Ordu, SMMMO Yayınları, 2014, s.13.

kurumlar vergisine tabi olacaktır. Kazanç GVK m.37²¹⁷ kapsamında ticari kazanç hükümleri çerçevesinde tespit edilecektir²¹⁸. Buna ek olarak ikrazatçılık faaliyeti 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu m.28²¹⁹ kapsamında banka ve sigorta muameleleri vergisine de konu olmaktadır. Ödünç para verme işlerinin izinsiz bir biçimde mutad meslek faaliyeti olarak yapılması durumunda elde edilen kazançlar GVK m.37²²⁰ kapsamında ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

²¹⁷ GVK m.37’de her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak kabul edilmektedir. Türk Ticaret Kanunu, sarraflık ve bankacılık işlerini ticari faaliyet olarak saymıştır. Bu nedenle ödünç para verme işlerini mutad meslek faaliyeti olarak yapanların kazançları da ticari kazanç sayılır. Bu konuda bir kimse, bir yılda birden fazla kişiye veya bir yılda bir kişiye birden fazla veya birkaç yıl üst üste her seferinde başka birine borç para vermişse faaliyeti mutad ve kazancı ticari kazanç sayılır biçiminde Danıştay’ın yerleşik içtihatları vardır. Ödünç verme faaliyeti bir kişiye bir yılda yalnız bir kere ödünç para verme şeklinde gerçekleşmiş ise ise faaliyeti mutad değildir ve kazanç menkul sermaye iradı sayılır. DŞ. D.13 24.4.1975. E.1974/1617, K.1975/1532; DŞ. D. 3 17.11.1987 E.1986/3575. K.1987/ 2588: (çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi:22.6.2016).

Yargıtay 7. Ceza Dairesi’nin Kararı: “Aralarında yakın akrabalık ve iş ilişkisi bulunmayanların birbirlerine karşılıksız borç para vermesi düşünülemeyeceğinden sanığın birden fazla kişiye sürekli ve sistemli bir biçimde çıkar karşılığı ödünç para verme eylemini gerçekleştirdiği gözetilerek atılı suçtan mahkumiyetine karar verilmesi gerekir”

Yargıtay 7. Ceza Dairesi’nin 11.4.2007 tarih ve E.2004/17311, K.2007/3525 sayılı Kararı:

(çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/yargitay/yd100.htm>, (Erişim Tarihi:22.6.2016).

²¹⁸ DŞ. D.13 21.4.1975 E.1974/852, K.1975/1427; (çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi:22.6.2016).

²¹⁹ 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 9362 Sayılı ve 23.7.1956 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

I - Mevzu, vergiyi doğuran olay

Madde 28 – (Değişik birinci fıkra: 3/6/1986 - 3297/16 md.) Banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.

(Değişik ikinci fıkra: 17/4/1981 - 2447/6 md.) Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım-satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dahil) da banka muameleleri vergisine tabidir.

(Değişik üçüncü fıkra: 23/7/2010-6009/1 md.) 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas işgal konusu olarak yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılırlar. Bir şahsın münhasıran altın alım ve satımı ile uğraşması banker sayılmasını gerektirmez.

²²⁰ GVK m.37’de her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak kabul edilmektedir. Türk Ticaret Kanunu, sarraflık ve bankacılık işlerini ticari faaliyet olarak saymıştır. Bu nedenle ödünç para verme işlerini mutad meslek faaliyeti olarak yapanların kazançları da ticari kazanç sayılır. Bu konuda bir kimse, bir yılda birden fazla kişiye veya bir yılda bir kişiye birden fazla veya birkaç yıl üst üste her seferinde başka birine borç para vermişse faaliyeti mutad ve kazancı ticari kazanç sayılır biçiminde Danıştay’ın yerleşik içtihatları vardır. Ödünç verme faaliyeti bir kişiye bir yılda yalnız bir kere ödünç para verme şeklinde gerçekleşmiş ise ise faaliyeti mutad değildir ve kazanç menkul sermaye iradı sayılır. DŞ. D.13 24.4.1975 E.1974/1617, K.1975/1532; DŞ. D.3. 17.11.1987,

Faaliyetin devamlılık niteliği yoksa diğer bir ifadeyle mutad meslek faaliyeti olarak yürütülüyorsa, arızı olarak yapılıyor ise vergiye konu gelir GVK m.75²²¹ kapsamında menkul sermaye iradı hükümleri çerçevesinde tespit edilecektir²²². Tefecilerin diğer bir ifadeyle faaliyet izni almadan ödünç para verme işi ile uğraşanların VUK m.9/2 uyarınca aynı ikrazatçılar gibi gelir ve banka ve sigorta muameleleri vergileri yükümlülükleri bulunmaktadır²²³.

Tefecilik faaliyeti özellikle son yıllarda POS cihazının²²⁴ kullanımının yaygınlaşması ile birlikte farklı bir yöntemde gerçekleştirilmektedir. Söz konusu yöntem POS tefeciliği olarak da adlandırılmaktadır. Tefecilik faaliyetinde bulunan kişiler, gerçek bir satış yapılmış gibi göstererek borç alacak kişinin kredi kartından taksitle para çekmekte ve bunun karşılığında kişilere nakit olarak borç vermektedirler. Bu şekilde tefeciler (borç alacak kişinin kredi kartından taksitle para çekerek) alacaklarını güvence altına almakta ve bunun karşılığında nakit olarak

E.1986/3575, K1987/ 2588: (çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi:22.6.2016).

²²¹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10700 Sayılı ve 6.0.1961 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Tarifi

Madde 75

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

...

6. (3239 sayılı Kanununun 57’nci maddesiyle değişen bent) Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla carî hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzelkişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)

7. (4761 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 01.07.2002)Mevduat faizleri (Bankalara, bankalara, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.);

...

²²² Ödünç para verme işinin mutad meslek haline getirilmesine ilişkin koşul; Herhangi bir kimsenin, birden fazla yılda tek şahsa veya bir yılda aynı satış veya muhtelif şahıslara borç para vermesidir. Bu kişinin ikrazatçılık işini mutad meslek halinde yapmış olduğu kabul edilir.

²²³ Kırbaç, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, s.81; Güneş, **Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s.249.

²²⁴ Point of Sale: “Pos cihazları kredi kartlarından para çekilip ödeme yapılacak hesaba aktarma yapmaya yarayan, satış noktası olarak da tanımlanabilecek makinelerdir. Bankalar firmalarla özel bir sözleşme yaparak pos makinelerini kullanırlar. İki taraf arasında imzalanan sözleşmelerde pos makinası kullanılırken firmaların yükümlülükleri belirtilmektedir.”

Ayşe Nil Tosun, “POS Cihazlarının Satış Dışı Amaçlarla Kullanılmasının Vergisel Boyutu”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 206, Şubat 2010, (çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/dergiler>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015).

ödünç para vermektedirler. Ödünç para verme işlemi şu şekilde gerçekleşmektedir. Tefeci (görünüşte malı satan kişi) POS cihazı ile kredi kartından çekim yapmakta, karşılığında ise nakit olarak borç vermekte ve çekim karşılığında gerçek bir mal veya hizmet alışverişi yapılmış gibi göstermektedir. Tefeci nakit paraya ihtiyacı olan kişi için kişinin kredi kartı ile tefecinin POS cihazı üzerinden örneğin 15.000TL kadar çekim yapmakta. Tefeci işletmesi adına satış yapılmış gibi kişiye fatura veya fiş kesmektedir. Bu durumda tefeci kişiye 10.000TL tutarında nakit vermekte. 5.000 TL tefeciye komisyon olarak kalmaktadır. Kişi ise tefeciye olan borcunu çekim yapılan kredi kartı üzerinden (genellikle) taksitlendirerek ödemektedir²²⁵.

POS cihazı üzerinden yürütülen tefecilik faaliyetinde, gerçek bir mal veya hizmet alışverişi yapılmış gibi gösterilmekte ve belgelenmekte ancak işlemin gerçek niteliği ödünç verme işlemi olarak gerçekleşmektedir. Bu durum karşısında hem VUK m.3/B hem de VUK m.9/2 uygulama alanı bulmaktadır. İlk olarak VUK m.3/B üzerinden olayın gerçek niteliğinin saptanması gerekmektedir. Olayın gerçek niteliği kontör alım – satımı değildir. Olayın gerçek niteliği ödünç para alınıp verilmesidir. İzinsiz olarak yapılan ödünç para verme işi tefecilik olarak adlandırılmakta ve gerek Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu gerekse TCK kapsamında suç olarak kabul edilmektedir.

VUK m.9/2 uyarınca faaliyetin kanuna aykırı olması vergisel sorumluluğu etkilememektedir. Bu nedenle yukarıda yer alan ilişkinin tespiti ve ispatı halinde tefecilik faaliyeti sonucu elde edilen komisyon (5.000 TL) ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Gelir vergisine ek olarak söz konusu kazanç üzerinden Banka ve sigorta muameleleri vergisi tarh edilecektir. VUK hükümlerine göre vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları da uygulama alanı bulacaktır²²⁶.

²²⁵ POS cihazı yoluyla tefecilik faaliyetinde, tefecinin ödünç verme işlemini genellikle altın veya kontör satışı hukuki biçimi altında gerçekleştirmektedir. Bunun temel nedeni altın teslimi ve kontör satışı işlemlerinin KDVK m.23'te yer alan ve özel matrah şekline tabi olması nedeniyle nihai tüketiciye satış aşamasında KDV hesaplanmaması olarak ifade edilmektedir.

Kaya, Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu, ss. 116 – 127; Bahar, **Ödünç Para Verme (İkrazatçılık, Tefecilik ve Pos Tefecilik) İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, ss.60 – 63; Tosun, **POS Cihazlarının Satış Dışı Amaçlarla Kullanılmasının Vergisel Boyutu**.

²²⁶ Yapılması düzenleyici işlemlerle izne bağlanmış faaliyetlerin izinsiz olarak yapılması başlığı altında incelenebilecek benzer başkaca durumlara örnek olarak izinsiz genelev ve randevuevi işletmelerin sağladıkları kazançlar ticarî kazanç olarak gelir vergisine tâbi olacaktır.

4.2.2.2.3. Belirli Kişi veya Kuruluşların Sınırlandırılmış Faaliyet Alanlarının Dışına Çıkmaları

Belirli kişi veya kuruluşların hukuk kuralları ile sınırlandırılmış faaliyet alanlarının dışına çıkmaları ile ilgili olarak Devlet Memurları Kanunu'na göre, memurların TTK'ya göre tacir veya esnaf sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunamayacağı durumu örnek olarak gösterilebilir. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu m.28 uyarınca memurların, tacir veya esnaf sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunmaları; ticaret ve sanayi kuruluşlarında görev almaları; ticari mümessil veya ticari vekil veya kollektif şirketlerde ortak veya kollektif şirketlerde ortak veya komandit şirketlerde komandite ortak olmaları; mesleki faaliyette veya serbest meslek icrasında bulunmak üzere ofis, büro, muayenehane ve benzeri yerler açmaları; gerçek kişilere, özel hukuk tüzel kişilerine veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait herhangi bir iş yerinde veya vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışmaları yasaklanmaktadır²²⁷.

Devlet memurlarının, kanuna aykırı olarak ticari faaliyette veya serbest meslek faaliyetinde bulunmaları durumunda gelir vergisi ve yerine göre katma değer vergisi yükümlülükleri doğacaktır. Faaliyetin mutad olarak yapılmaması durumunda

Çağan, **Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler**, s. 89; Bahar, **Ödünç Para Verme (İkrazatçılık, Tefecilik ve Pos Tefecilik) İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, ss.60 – 63; Kaya, **Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu**, ss. 116 – 127.

²²⁷ Madde 28 – (Değişik: 30/5/1974 - KHK - 12; Değiştirilerek kabul: 15/5/1975 - 1897/1 md.)

Memurlar Türk Ticaret Kanununa göre (Tacir) veya (Esnaf) sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunamaz, ticaret ve sanayi müesseselerinde görev alamaz, ticari mümessil veya ticari vekil veya kollektif şirketlerde ortak veya komandit şirkette komandite ortak olamazlar. (Görevli oldukları kurumların iştiraklerinde kurumlarını temsilen alacakları görevler hariç). (Ek cümle: 8/8/2011-KHK-650/38 md.; İptal cümle: Anayasa Mahkemesi'nin 18/7/2012 tarihli ve E.: 2011/113, K.: 2012/108 sayılı Kararı ile.; (...)) (1) Yeniden düzenleme son cümle: 2/1/2014-6514/9 md.) Memurlar, mesleki faaliyette veya serbest meslek icrasında bulunmak üzere ofis, büro, muayenehane ve benzeri yerler açamaz; gerçek kişilere, özel hukuk tüzel kişilerine veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait herhangi bir iş yerinde veya vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışamaz.

(Değişik ikinci fıkra: 8/8/2011-KHK-650/38 md.; İptal ikinci fıkra: Anayasa Mahkemesi'nin 18/7/2012 tarihli ve E.: 2011/113 K.: 2012/108 sayılı Kararı ile. (1) Yeniden düzenleme: 2/1/2014-6514/9 md.) Memurların üyesi oldukları yapı, kalkınma ve tüketim kooperatifleri, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve kanunla kurulmuş yardım sandıklarının yönetim, denetim ve disiplin kurulları üyelikleri ile özel kanunlarda belirtilen görevler bu yasaklamanın dışındadır.

Eşleri, reşit olmayan veya mahcur olan çocukları, yasaklanan faaliyetlerde bulunan memurlar bu durumu 15 gün içinde bağlı oldukları kuruma bildirmekle yükümlüdürler,

ise elde edilen kazanç, arızî serbest meslek kazançlarına ilişkin hükümlere göre vergilendirilecektir²²⁸.

Bu konuya ilişkin bir başka örnek bankaların ticari amaçla gayrimenkul alım – satımı faaliyetleri ile uğraşmaları durumudur. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu m.57’de bankaların, ticaret amacıyla gayrimenkul veya emtia alım ve satımı ile uğraşması ve ipotekli konut finansmanı kuruluşu ve gayrimenkul yatırım ortaklıkları hariç olmak üzere ana faaliyet konusu gayrimenkul ticareti olan ortaklıklara katılmaları yasaklanmıştır²²⁹. Bankaların m.57’de belirtilen yasak faaliyetlerden kazanç sağlamaları durumunda söz konusu kazançlar kurumlar vergisi kapsamında değerlendirilecektir. Buna ek olarak Gider Vergileri Kanunu m.28/1 hükümleri uyarınca Banka Sigorta Muamele Vergisi sorumluluğu da söz konusu olacaktır²³⁰.

4.2.2.2.3. Kazanç Müsaderesi Uygulamasının Yasak Faaliyetlerin Vergilendirmesine Etkisi

²²⁸ Çağan, **Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler**, s. 92; Güneş, **Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, ss.250 – 251.

²²⁹ 5411 sayılı bankacılık kanunu Kabul Tarihi: 19.10.2005 Resmi Gazete Tarihi: 01.11.2005

Gayrimenkul ve emtia üzerine işlemler

MADDE 57. — Bankaların gayrimenkullerinin net defter değerleri toplamı özkaynaklarının yüzde ellisini aşamaz. Bu hesaplamada, değerlendirme veya enflasyon düzeltmesine bağlı olarak oluşan ve gayrimenkul hesabına eklenen değer artışları yüzde elli oranında dikkate alınır.

Bankalar, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında gayrimenkul ve emtiayı esas alan sözleşmeler ile Kurulca uygun görülecek kıymetli madenlerin alım ve satımı hariç olmak üzere ticaret amacıyla gayrimenkul ve emtianın alım ve satımı ile uğraşamaz, ipotekli konut finansmanı kuruluşu ve gayrimenkul yatırım ortaklıkları hariç olmak üzere ana faaliyet konusu gayrimenkul ticareti olan ortaklıklara katılamazlar.

Katılım bankaları tarafından gayrimenkul, ekipman veya emtia temini veya finansal kiralama, kâr ve zarar ortaklığı, ortak yatırımlar yoluyla finansman sağlanması ve benzer faaliyetler nedeniyle üstlenilen yükümlülüklerden dolayı gayrimenkul ve emtia üzerine yapılan işlemler, bu madde ile yasaklanan ve sınırlanan faaliyetler kapsamında değerlendirilmez.

Alacaklardan dolayı edinilmek zorunda kalınan emtia ve gayrimenkullerin elden çıkarılmasına ilişkin usûl ve esaslar Kurul tarafından belirlenir.

²³⁰ 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 9362 Sayılı ve 23.7.1956 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Gider Vergileri Kanununun banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin 28 inci maddesinin 1 inci fıkrasında ise, banka ve sigorta şirketlerinin her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paraların vergiye tâbi tutulacağı öngörülmüştür. Görüldüğü gibi bu hükümler bankaların ve sigorta şirketlerinin tek tek hangi işlemlerinin vergiye tâbi olacağı belirtilmemiş bütün işlemleri vergilendirme kapsamı içine almıştır. Bu nedenle bankaların ve sigorta şirketlerinin kendileri için yasak olan faaliyetlerde bulunmaları karşılığında aldıkları paralar da banka ve sigorta muameleleri vergisine tâbi tutulur.

Çağan, **Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler**, s. 92.

Müsadere, “işlenen bir suç karşılığı olarak suçlunun mal varlığının tamamını veya bir kısmı üzerindeki mülkiyetinin ortadan kaldırılması ve kamusal karakter gösteren bir kuruluşa devredilmesi”, “mahkumiyetin sonucu olarak, bir eşyanın veya kazancın mülkiyetinin devlete geçmesi” veya “kanunda belirtilen koşulların gerçekleşmesiyle, bir eşyanın veya kazancın malikinden alınarak devlet mülkiyetine geçirilmesi” olarak tanımlanmaktadır²³¹.

Bir hukuki güvenlik tedbiri olarak TCK m.54’te eşya müsadere, TCK m.55’te ise kazanç müsadereğine ilişkin hükümler yer almaktadır²³².

TCK m.54’te düzenlenen eşya müsadereğinin ölçütleri şu şekildedir:

- 1) Kasıtlı bir suçun işlenmiş olması
- 2) Suç ile bağlantılı bir eşyanın bulunması (suçun işlenmesinde kullanılan veya suçun işlenmesine tahsis edilen ya da suçtan meydana gelen)
- 3) Eşyanın iyiniyetli üçüncü kişilere ait olmaması

Eşyanın, ortadan kaldırılması, elden çıkarılması, tüketilmesi veya müsadereğinin başka bir şekilde imkânsız kılınması durumunda; bu eşyanın değeri kadar para

²³¹ Nur Centel; Hamide Zafer; Özlem Çakmut, Türk Ceza Hukukuna Giriş, 9. Bası, İstanbul **Beta**, 2016, s.749; Abdullah Batuhan Baytaç, **Türk Ceza Hukukunda Müsadere (TCK M. 54 - 55)**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku ABD Kamu Hukuku Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2009, s.8.

²³² 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 5237 Sayılı ve 12.10.2004 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Eşya müsadereği

MADDE 54. - (1) İyiniyetli üçüncü kişilere ait olmamak koşuluyla, kasıtlı bir suçun işlenmesinde kullanılan veya suçun işlenmesine tahsis edilen ya da suçtan meydana gelen eşyanın müsadereğine hükümlenir. Suçun işlenmesinde kullanılmak üzere hazırlanan eşya, kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlâk açısından tehlikeli olması durumunda müsadere edilir.

(2) Birinci fıkraya kapsama giren eşyanın, ortadan kaldırılması, elden çıkarılması, tüketilmesi veya müsadereğinin başka bir surette imkânsız kılınması hâlinde; bu eşyanın değeri kadar para tutarının müsadereğine karar verilir.

(3) Suçta kullanılan eşyanın müsadere edilmesinin işlenen suçta nazaran daha ağır sonuçlar doğuracağı ve bu nedenle hakkaniyete aykırı olacağı anlaşıldığında, müsadereğine hükmedilmeyebilir.

(4) Üretimi, bulundurulması, kullanılması, taşınması, alım ve satımı suç oluşturan eşya, müsadere edilir.

(5) Bir şeyin sadece bazı kısımlarının müsadereği gerektiğinde, tümüne zarar verilmeksizin bu kısmı ayırmak olanaklı ise, sadece bu kısmın müsadereğine karar verilir.

(6) Birden fazla kişinin paydaş olduğu eşya ile ilgili olarak, sadece suçta iştirak eden kişinin payının müsadereğine hükümlenir.

Kazanç müsadereği

MADDE 55. - (1) Suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddî menfaatler ile bunların değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik kazançların müsadereğine karar verilir. Bu fıkraya hükümüne göre müsadere kararı verilebilmesi için maddî menfaatin suçun mağduruna iade edilememesi gerekir.

(2) Müsadere konusu eşya veya maddî menfaatlere elkonulmadığı veya bunların merciine teslim edilmediği hâllerde, bunların karşılığını oluşturan değerlerin müsadereğine hükmedilir.

tutarının müsadereesine karar verilecektir. Buna ek olarak eşya müsadereesinin işlenen suça göre daha ağır sonuçlar doğuracağına anlaşılması durumunda, söz konusu eşyanın müsadereesine karar verilmeyebileceği de kanunda yer almaktadır.

Yukarıda belirtilen koşulların dışında; üretimi, bulundurulması, kullanılması, taşınması, alım ve satımı suç oluşturan eşyalar da müsadereye konu olabilmektedir.

TCK m.55’de düzenlenen kazanç müsadereesinin ölçütleri de şu şekildedir:

- 1) Kasıtlı Bir Suçun Varlığı
- 2) Suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddî menfaatin varlığı²³³

Söz konusu maddi menfaatlerin değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik kazançların da müsadereesine karar verilmektedir. Müsadere kararının verilebilmesi için maddî menfaatin suçun mağduruna iade edilememesi gerekmektedir.

Müsadere ile ilgili hükümlerden hareketle, suçun işlenmesi ile elde edilen kazancın ve söz konusu kazancın değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik kazançların suçluların elinden alınacağı, suçluların söz konusu kazançlardan mahrum bırakılacağı açık bir biçimde düzenlenmektedir. Örneğin kumarhane işletmek yoluyla kazanç elde edilmesi durumunda söz konusu kazanç müsadere edilecektir. Bunun da ötesinde sağlanan kazancın sermaye piyasası araçları ile veya bir gayrimenkul satın almak yoluyla değerlendirilmesi durumunda söz konusu sermaye piyasası araçları veya gayrimenkul üzerinden elde edilen iratlar da müsadere edilecektir²³⁴.

Diğer taraftan TCK kapsamında suç olarak tanımlanan bir faaliyetten kazanç sağlanması durumunda VUK m.9/2 kapsamında vergilendirme işlemi aksamayacaktır. Vergisel sorumluluk devam edecektir. Yukarıda açıklandığı üzere gelir vergisinde vergiyi doğuran olay kazancın elde edilmiş olmasıdır. Vergiye konu olan kazancın elde edildikten sonra TCK m.54 ile m.55 hükümleri ile müsadere

²³³ Suçun işlenmesi ile elde edilen maddi menfaatler, kasti bir suçun icrası sonucu meydana gelen her türlü değer olarak kabul edilmektedir.

Mehmet Emin Artuk; Ahmet Gökçen; Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Bası, Ankara, Adalet Yayınları, 2016, s.1028.

²³⁴ Hasan Aykın, Banu Okumuş, “Vergilendirilmiş Her Kazanç Kutsal mıdır?”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 231, Aralık 2007, (Çevrimiçi) <http://vergisorunlari.com.tr/makale/vergilendirilmis-her-kazanc-kutsal-midir/2423> (Erişim Tarihi:23.5.2016)

edilmesinin vergisel sonuçlarına ilişkin Türk vergi mevzuatında açık bir hüküm yoktur. Bu sorun ile ilgili olarak farklı çözümler ileri sürmek mümkündür.

Suç ile ilgili kazancın müsaderesinin, ekonomik anlamda mali gücü ve verginin konusunu ortadan kaldırdığı fikri ileri sürülebilir. Ortadan kaldırmak ile ifade edilen söz konusu ekonomik değerın devletın tasarrufuna geçmesidir. Buna dayanılarak ilk olarak VUK m.9/2 ile TCK m.54 ve m.55 arasında vergilemede mali güç ilkesi temelinde bir çatışmanın varlığı ileri sürülebilir. Kazancın suçu işleyen bireyden devletın tasarrufuna geçmesi aynı zamanda vergiye konu mali ödeme gücünü de devletın tasarrufuna geçirmektedir. Vergi ödeme gücünü yitiren bireyin vergilendirilmemesi T.C. Anayasası m.73'e uygundur. Ancak VUK m. 19'da vergi alacağıın (borcunun) vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun yetkinleşmesi ile doğacağı hükme bağlanmaktadır. Bu nedenle konusu suç olan bir faaliyet aynı zamanda ilgili vergi kanununda vergiyi doğuran olay ile örtüşmekte ise, faaliyetin gerçekleşmesi ile birlikte devletın vergi alacağı kişinin ise vergi borcu doğacaktır. Kişinin vergi borcunu ödedikten sonra söz konusu kazancın müsadereye konu olması durumunda vergi iadesi veya mahsup koşulları oluşmadığından herhangi bir iade veya mahsup söz konusu olmayacaktır. Bu durumun ödeme gücünden yoksun bir vergilendirmeye yol açtığı ileri sürülebilir. Ancak gelirin elde edildiği dönemde ekonomik anlamda bir fayda elde edilmektedir dolayısıyla ilgili dönemde oluşan ödeme gücünün vergilendirilmesi mali güç ilkesine bir aykırılık oluşturmamaktadır.

Örnek olarak GVK kapsamında vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için gelirin yalnızca elde edilmesinin yeterli olduğu dayanak noktasından hareketle, gelirin harcanması, tasarrufa konu edilmesi, servet unsuruna dönüştürülmesi gelirin elde edilmiş olduğu gerçeğini değiştirmemektedir²³⁵. Ancak elde etme kavramını, geliri hukuki ve ekonomik tasarruf edebilme olanağı olarak kullandığımızda. Müsadere sonucu kişinin artık söz konusu gelir üzerinde hukuki veya ekonomik tasarruf edebilme olanağı kalmadığından elde etme unsurunun da ortadan kalktığını

²³⁵ Gelirin elde edilmesi; bir gerçek kişinin saf emeğini veya saf sermayesini kullanarak ya da emek ile sermayesini birleştirerek yeni ekonomik değerler edinmek yoluyla malvarlığını artırması şeklinde tanımlanabilir.

Karakoç, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (I) (Gelirin Elde Edilmesi)**, ss. 102 – 125; Kaya, **Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu**, ss. 116 – 127.

ileri sürmek mümkündür. Bu akıl yürütmeye göre ise kişinin hukuki veya ekonomik tasarruf edebilme olanağının ortadan kalkması vergilendirme ilişkisinin konusunu da ortadan kaldırmaktadır. Bu durumda vergisel sorumluluk müsadere ile birlikte sona ermektedir. Elde edilen gelirin müsadere edilerek suçluların tasarrufundan çıkarılması ve devletin tasarrufu altına girmesi vergilendirilecek mali gücün de devletin tasarrufuna girmesi sonucunu doğurmaktadır. Diğer bir ifadeyle söz konusu kazanç ve iratlar elde etme açısından gelir olma niteliklerini kaybetmektedir. Ortada vergi alınacak ekonomik bir değer de kalmamaktadır. Bu yaklaşım sonucu vergisel sorumluluk müsadere ile birlikte sona ermektedir²³⁶.

Müsadereyi vergisel sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı ile ilgili tek açık ve belirgin kanuni düzenleme ihaleye fesat karıştırma suçu ile ilgilidir. TCK m.235/2-c uyarınca cebir veya tehdit kullanmak suretiyle ya da hukuka aykırı diğer davranışlarla, ihaleye katılma yeterliğine veya koşullarına sahip olan kişilerin ihaleye, ihale sürecindeki işlemlere katılmalarının engellenmesi ihaleye fesat karıştırılması olarak kabul edilmektedir²³⁷. İhaleye fesat karıştırma suçu sonucunda

²³⁶ Aykın, Okumuş, **Vergilendirilmiş Her Kazanç Kutsal Mıdır?**, s.125.

²³⁷ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 5237 Sayılı ve 12.10.2004 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

İhaleye fesat karıştırma

MADDE 235. - (1) Kamu kurum veya kuruluşları adına yapılan mal veya hizmet alım veya satımlarına ya da kiralamalara ilişkin ihalelere fesat karıştıran kişi, beş yıldan oniki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Aşağıdaki hâllerde ihaleye fesat karıştırılmış sayılır:

a) Hileli davranışlarla;

1. İhaleye katılma yeterliğine veya koşullarına sahip olan kişilerin ihaleye veya ihale sürecindeki işlemlere katılmalarını engellemek,

2. İhaleye katılma yeterliğine veya koşullarına sahip olmayan kişilerin ihaleye katılmasını sağlamak,

3. Teklif edilen malları, şartnamesinde belirtilen niteliklere sahip olduğu hâlde, sahip olmadığından bahisle değerlendirme dışı bırakmak,

4. Teklif edilen malları, şartnamesinde belirtilen niteliklere sahip olmadığı hâlde, sahip olduğundan bahisle değerlendirmeye almak.

b) Tekliflerle ilgili olup da ihale mevzuatına veya şartnamelere göre gizli tutulması gereken bilgilere başkalarının ulaşmasını sağlamak.

c) Cebir veya tehdit kullanmak suretiyle ya da hukuka aykırı diğer davranışlarla, ihaleye katılma yeterliğine veya koşullarına sahip olan kişilerin ihaleye, ihale sürecindeki işlemlere katılmalarını engellemek.

d) İhaleye katılmak isteyen veya katılan kişilerin ihale şartlarını ve özellikle fiyatı etkilemek için aralarında açık veya gizli anlaşma yapmaları.

(3) İhaleye fesat karıştırma sonucunda ilgili kamu kurumu veya kuruluşu açısından bir zarar meydana gelmiş ise, ceza yarı oranında artırılır. Zararın meydana gelmiş olduğu sabit olmakla birlikte miktarının belirlenememiş olması, bu fıkra hükmünün uygulanmasını engellemez.

(4) İhaleye fesat karıştırma dolayısıyla menfaat temin eden görevli kişiler, ayrıca bu nedenle suç hükmüne göre cezalandırılırlar.

elde edilen gelir TCK m.55 hükümlerine göre müsadere edilecektir. Buna ek olarak GVK m.82/2 uyarınca ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat arızı kazanç kapsamında gelir vergisine tabi olacaktır. Ancak diğer gelir unsurları açısından GVK m.82/2'nin referans noktası olarak alınması kıyas uygulaması sonucu doğuracağından verginin kanuniliği ilkesinin ihlali anlamına gelecektir. Bu nedenle GVK m.82/2'nin diğer kanuna aykırı faaliyetlerin vergilendirmesinde kıyasen uygulanması mümkün değildir.

Yukarıda yer alan görüşler çerçevesinde bir sonuca ulaşmak gerekirse; VUK m.9/2 gereği vergiyi doğuran olayın konusu suç olan bir faaliyet olması vergilendirilmesine engel değildir. Diğer bir ifadeyle faaliyet suç olsa bile (eğer kanunda tanımlanan vergiyi doğuran olay ile örtüşüyorsa) vergilendirilecektir. Bu durum ekonomik yaklaşım ilkesinin de doğal bir sonucudur. İlgili dönemde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması vergilendirme ilişkisinin kurulması için yeterlidir. Örneğin konusu suç olan bir faaliyet ticari kazanç niteliği taşımaksa ise; gelirin doğması ve elde edilmesi açısından tahakkuk yeterlidir. Diğer bir ifadeyle gelirin kişinin tasarrufuna girmiş olması veya girmesine engel bir durumun olmaması gerekmektedir. Gelirin tahsil edilmemesi veya sonradan müsadere durumu ise bunun zarar kaydı için özel kurallara başvurmak gerekmektedir²³⁸.

Ancak vergi idaresinin genel eğilimi bu gibi durumlarda vergilendirme yoluna gidilmemesi yönündedir. Bu durum ve eğilim vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin ve bir uzantısı olan VUK m.9/2 kanun hükmüne aykırıdır²³⁹.

Örneğin silah kaçakçılığı, tarihi eser kaçakçılığı, uyuşturucu madde kaçakçılığı ve benzeri durumlarda müsadereye konu olan silahlar, tarihi heykeller, uyuşturucu maddeler üzerinden kazanç sağlanması ve bunların vergilendirilmemesi, vergilemede genellik, adalet ve mali güç ilkelerinin ihlale edilmesinin yanı sıra vergi idaresinin bu olguları incelemeye dahi almadığını düşündürtebilmektedir²⁴⁰.

(5) Yukarıdaki fıkralar hükümleri, kamu kurum veya kuruluşları aracılığı ile yapılan artırma veya eksiltmeler ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamu kurum veya kuruluşlarının ya da kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının iştirakiyle kurulmuş şirketler, bunların bünyesinde faaliyet icra eden vakıflar, kamu yararına çalışan dernekler veya kooperatifler adına yapılan mal veya hizmet alım veya satımlarına ya da kiralamalara fesat karıştırılması hâlinde de uygulanır.

²³⁸ Karakoç, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (I) (Gelirin Elde Edilmesi)**, ss. 102 – 125.

²³⁹ Gülsen Güneş, “Karaparanın Gelir Yaklaşımıyla Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 143, 2004, s.47.

²⁴⁰ A.e., ss.47 – 48.

Vergi kanunlarında müsadere edilen kazanç ve menfaatlerin vergilendirilemeyeceğini düzenleyen açık bir hüküm yoktur. Bunun yanında söz konusu kazanç ve menfaatlerin vergilendirileceğine ilişkin de GVK m.82/2 dışında açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Vergi alacağının (borcunun) doğumu açısından durum gelir vergisi açısından değerlendirildiğinde iki ölçüt temel alınmalıdır. İlk olarak faaliyetin kanunda yer alan vergiyi doğuran olay ile örtüşmesi, ikinci olarak ise kazanç ve menfaatlerin elde edilmiş olması gerekmektedir. Söz konusu iki ölçütün gerçekleşmesi durumunda müsadere edilsin veya edilmesin kanuna aykırı işlemler vergilendirilecektir. Kısacası ekonomik yaklaşım temelinde getirilen çözüm şu şekildedir: Ekonomik açıdan mali güçte ortaya çıkan artış, hukuki açıdan kişinin malvarlığında bir artışı doğurmaktadır. Eğer bu artış kanunda yer alan gelir türlerinden birinin kapsamına girmekte ise, gelir elde edilmiş ve vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılacaktır²⁴¹.

4.2.2.3. Peçeleme İşlemlerinin Vergilendirilmesi

Ekonomik yaklaşımın kuramsal açıdan incelendiği çalışmanın ikinci bölümde belirtildiği üzere; vergi mükellef ve sorumlularının ekonomik özden yoksun biçimde, vergi kanunlarının amacına aykırı biçimde vergi yüklerini azaltma çabaları ile gerçekleştirdikleri işlemler peçeleme işlemleri olarak tanımlanmaktadır. Bu işlemleri temsil eden sözleşmeler de peçeleme sözleşmeleridir. Peçeleme işleminin tespiti durumunda vergi hukukuna egemen olan ilkelerin gereği olarak görünüşteki hukuki biçiminin değil gerçek ekonomik durumun vergilendirilmesini gerekmektedir. Bu durumda vergilendirme ilişkisinde hukuki biçim peçesi – perdesi kaldırılarak işlemin gerçek ekonomik nitelikleri dikkate alınmaktadır.

Türk vergi mevzuatında peçeleme kavramı yer almamaktadır²⁴².

Genel anlamda peçeleme işlemlerinin vergisel sonuçlarına VUK m.3/B'de yer alan ekonomik yaklaşım ilkesi temelinde dolaylı yoldan ulaşılmaktadır. Ancak peçeleme işlemlerinin ölçütleri mevzuatta açık değildir.

²⁴¹ Karakoç, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (I) (Gelirin Elde Edilmesi)**, ss. 102 – 125.

²⁴² Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.103 – 104.

Peçeleme ile ilgili genel bir düzenleme olmamasına karşın, öğretide belirli özel işlem ve kanuni düzenlemeler peçeleme ile ilişkilendirmektir. Bu düzenlemeler vergiden kaçınmayı önemeye yönelik özel düzenlemeler olarak da adlandırılmaktadır.

4.2.2.3.1. Peçeleme İle İlgili Kanuni Düzenlemeler

Türk vergi hukukunda peçeleme işlemlerini kavramaya ve nitelendirmeye yönelik düzenlemeler genel ve özel düzenlemeler şeklinde ikili bir sınıflandırma altında toplanabilir.

Bu çerçevede VUK m.3 genel düzenleme sınıfında yer almaktadır. Özel düzenlemeler sınıfının altında ise; örtülü sermaye (KVK m.12), transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı (KVK m.13), emsal kira bedeli (GVK m.73) ve bir kâğıdın tabi olacağı verginin belirlenmesi için söz konusu kâğıdın niteliğine bakılmasını ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunmasını öngören Damga Vergisi Kanunu (DVK) m.4/1 olmak üzere başlıca dört düzenleme yer almaktadır.

4.2.2.3.1.1. Genel Düzenleme

VUK'ta peçeleme sözleşmeleri ve vergisel sonuçlarıyla ilgili doğrudan ve açık bir kanuni düzenleme yer almamaktadır. Ancak yazında, VUK m.3/B'de yer aldığı kabul edilen ekonomik yaklaşım ilkesi peçeleme işlemlerinin tespiti ve vergilendirilmesi konusunda temel kanuni dayanak olarak kabul edilmektedir²⁴³. Diğer bir ifadeyle VUK m.3/B hükmü özel hukuk düzenlemelerinin²⁴⁴ olağan

²⁴³ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul**, Beta, 1995, s.290; Billur Yaltı, Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, s.457; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.103 – 106; Yaltı, **VUK, 3b'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**, ss.7 – 20.

²⁴⁴ Biçim, işlem ve sözleşmelerinin.

kullanımlarının dışında, sadece vergiden kaçınma amacıyla kötüye kullanılmasını önlemeye yönelik bir düzenlemedir²⁴⁵.

VUK m.3/B’de vergiden kaçınma veya peçeleme ile ilgili doğrudan bir açıklama veya ifade yer almamaktadır. İlgili maddenin vergiden kaçınmanın önlenmesi ve peçeleme işlemlerinin tespiti ve vergilendirilmesinde temel kanuni dayanak olarak kabulü maddenin konuluş amacına ilişkin gerekçe ve meclis görüşmelerinde yer alan açıklamalara dayandırılmaktadır. Akkaya, 2365 sayılı kanunun gerekçesinden yola çıkılarak VUK m.3 üzerinde yapılan değişiklikler ile vergi kanunlarının atlatılmasının (vergiden kaçınmanın) önüne geçilmesinin amaçlandığı sonucuna ulaşılabileceğini belirtmektedir²⁴⁶.

VUK m.3/B peçeleme işlemlerinin tespitinin ötesinde olguların gerçek niteliğinin kavranması yönelik bir hükümdür. Ancak genellikle vergiden kaçınmaya yönelik işlemlerin tespitinde olguların gerçek niteliğinin tespiti edilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Nitekim konu ile ilgili Danıştay kararlarında da vergiden kaçınma, peçeleme ve vergilendirme ilişkisinde gerçek niteliğin tespit edilmesi gerektiği eşanlı ve bağlantılı şekilde yer almaktadır²⁴⁷.

²⁴⁵ Nihal Saban, Vergi Usul Kanunu 3,B,1’in -neliği, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, s.143; Yaltı, **VUK, 3b’nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**, ss.7 – 20; Yasemin Taşkın, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış”, **Mali Çözüm**, Sayı 109, Ocak – Şubat 2012, s.71.

²⁴⁶ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.104 – 106.

²⁴⁷ “193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde, gerçek gelirin vergilendirileceğinin benimsenmiş olması ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi ile bu vergi yönündende aynı esasa göre vergilendirme yapılacağına ilişkin olarak göndermede bulunulması, öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesi ile “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu” 134. maddesinde de, “vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tesbit edilmesi ve sağlanması olduğunun” düzenlenmiş bulunması karşısında; matrahın re’sen takdir yolu ile oluşturulması gereken hallerde dahi gerçek gelire en yakın geliri araştırmaya ve tesbite yönelmek zorunludur.

Bu nedenlerle gider unsuru olarak defterlere kaydedilmiş olan faturaların gerçek giderleri yansıtmadığı sonucuna ulaşılarak faturalar tutarının gider kayıtlarından çıkartılması suretiyle tarhiyat yapılmış olması hallerinde de vergilenen işletmenin elde ettiği hasılatın gider yapılması suretiyle sağlanması zorunlu bulunuyorsa ve hasılatı sağlayan giderin saptanabilmesi de mümkün ise gideri saptamaya yönelmek ve saptanan giderin defter kayıtlarına ayrıca yansıtılmış olup olmadığı da dikkate alınarak bir sonuca varılması gerekmektedir.”

DŞ. 3. D E.1999/867 K.2000/551 T.15.2.2000, (çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi:22.6.2016).

Benzer kararlar için:

DŞ. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E.2002/343 K.2002/458 T.29.11.2002; DŞ. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E. 1998/80 K. 1999/146 T. 12.3.1999; DŞ. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

4.2.2.3.1.2. Özel Düzenlemeler

Vergi kanunlarında, belirli tipik işlemlerin vergiden kaçınma amacıyla kötüye kullanılabilmesi dikkate alınmış ve özel düzenlemelere konu edilmiştir. Söz konusu düzenlemelerde belirli koşullar ve ölçütler altında yapılan işlemlerin vergisel açıdan geçersiz sayılacağı veya kısmen geçerli olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır²⁴⁸. Özellikle, örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin sözleşmeler kanunun öngördüğü ve adi kanuni karine özelliği taşıyan peçeleme işlem tipleridir²⁴⁹.

Söz konusu düzenlemeler hangi durumlarda hangi işlemlerin peçeleme niteliğinde kabul edileceğine dair ölçütleri içerdiğinden VUK m.3/B’de yer alan ekonomik yaklaşım ilkesinin taşıdığı belirsizliği taşımamaktadır²⁵⁰.

Söz konusu düzenlemeleri özel yapan nitelik, düzenlemelerin belirli vergi türleri ve belirli hukuki işlem türleri açısından geçerli olmasıdır. Özel düzenlemeler VUK m.3/B’nin aksine genel hüküm niteliğinde olmadıklarından tüm vergi türlerini kapsamamaktadır. Özel düzenlemelerde farklılık gösteren bir diğer nokta ise peçelemenin VUK m.3/B üzerinden nitelendirilmesi durumunda ispat yükü vergi

E. 1996/320 K. 1996/410 T.6.12.1996; DŞ. 7. D. E.2001/1810 K.2002/2210 T.4.6.2002 (çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi:22.6.2016).

Konu ile ilgili özelge:

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü) T: 11.4.2014 S: 62030549-125[6-2012/56]-864

“Maliye Bakanlığı, bu açıklamayı yaparken, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında düzenlenen gerçek mahiyeti araştırma yetkisine dayanmaktadır. Gerçekten; günümüzün enflasyonist ekonomisinde, paranın herhangi bir faiz veya vade farkı talep edilmeden, uzunca süre başkalarına kullandırılması, ekonomik gerçeklere aykırıdır. Şayet, bir belgede, faiz veya vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın bell bir paranın borçlanması öngörülmüş ve paranın geri ödemesi de bir vadeye bağlanmışsa; bu paranın bir kısmı ana para, diğer kısmı da faiz veya vade farkıdır. Genel Tebliğde, bu ayrıştırma işlemi belli bir yöntemle bağlanmış bulunmaktadır. Öngörülen yöntem de, objektif, gerçeğe ve hukuka uygun niteliktedir.”

²⁴⁸ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin, 2012, s.181.

²⁴⁹ Nurettin Bilici, Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, s.213; Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s.292; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, ss.27 – 28.

²⁵⁰ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 103 – 104.

idaresi üzerindedir. Ancak özel düzenlemeye konu durumlarda ekonomik gerekliliğin ispat yükü vergi mükellefi veya sorumlusuna aittir²⁵¹.

4.2.2.3.1.2.1. Kağıtların Niteliğinin Belirlenmesi (DVK m.4)

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun, “Kâğıtların Mahiyetlerinin Tayini” başlıklı 4. maddesinde; bir kâğıdın tabi olacağı verginin belirlenmesi için ilgili kâğıdın niteliğine – özüne bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı hükmü yer almaktadır²⁵².

Söz konusu madde hükmünün doğrudan peçeleme işlemlerine yönelik olmadığı öne sürülebilir. Ancak kişilerin, vergisel çıkar sağlamak üzere işlemin ekonomik içeriğinden farklı bir hukuki biçim kullanmaları durumunda DVK m.4 gereği vergilendirilmede söz konusu hukuki biçim değil, ekonomik içerik (öz) kâğıdın niteliğinin belirlenmesinde dikkate alınacaktır.

DVK m.4/1 hükmü herhangi bir somut ölçüt içermemesi yönünden VUK m.3/B hükmü ile bir benzerlik taşımaktadır.

Düzenleme ile ilgili olarak Danıştay 7. Daire E. 1999/1962, K. 2000/1485 sayılı kararında var olan bir kredi sözleşmelerinden doğan borçların tasfiyesi amacıyla düzenlenen protokolün, yeni bir sözleşme olmadığına hükmetmiştir. Danıştay 7. Daire kararında; *“söz konusu protokolün vergileri ödenen kredi taahhütnamelerinin eki olarak düzenlendiğinin; tek başına borç doğuran kağıtlardan olmadığı; protokolü imzalayan tarafların aynı olduğunun, üçüncü bir şahıs*

²⁵¹ Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, s. 9-16; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, ss.26 – 27; Saygın Eyüpgiller, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçeleme”, **Yaklaşım**, Sayı:113, Mayıs 2002, ss. 148 – 156.

²⁵² 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 11751 Sayılı ve 11.7.1964 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Kağıtların Mahiyetlerinin Tayini

Madde 4

Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur.

Kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır.

Mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınır.

“Örneğin; içeriğinden kefalet sözleşmesi olduğu anlaşılan bir belgenin başlığında kira sözleşmesi yazıyorsa, damga vergisi, kira için öngörülen oranda değil, kefalet için öngörülen oranda alınacaktır.”

Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, s. 9-16; Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.25.

katılmadığı gibi borçluların değişmediğinin anlaşıldığı; daha önce vergisi ödenmiş sözleşmelerin konusunun yerine getirilmemesi nedeniyle, ilk sözleşmeye ek olarak düzenlenen sözleşmelerin yeni bir sözleşme olarak kabulü olanaklı bulunmadığından, olayda, damga vergisi yönünden vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediğini” belirtmiştir. Bu şekilde yükümlü lehine bir sonuç çıkmıştır²⁵³.

4.2.2.3.1.2.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KVK m.7)

KVK m.7 Türkiye’den vergi yükünün düşük olduğu ülkelere sermaye kaçışını önlemeye yönelik bir düzenlemedir²⁵⁴.

KVK m.7’de aşağıda belirtilen ölçütlerin tamamının bir arada oluşması durumunda kontrol edilen yabancı kurum kazancının iştirak ile bağlantılı tam mükellef kurumun gelir ve kurumlar vergisi matrahına ekleneceği hükmü yer almaktadır²⁵⁵.

²⁵³ DŞ. 7. Daire E. 1999/1962 K. 2000/1485 T. 8.5.2000, Çevrimiçi, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/danistay/yd9.htm>, (Erişim Tarihi: 22.6.2016).

²⁵⁴ Bilici, **Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler**, s.200.

²⁵⁵ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 26205 Sayılı ve 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı

Madde 7

(1) Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların 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 kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye’de kurumlar vergisine tâbidir:

a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlere oluşması.

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

(2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

(3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

(4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

(5) Bu maddeye göre Türkiye’de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur.

Söz konusu ölçütler şu şekildedir:

- i. İştirakin yabancı ülkedeki vergi yükünün %10'dan düşük olması,
- ii. İştirakin hasılat tutarının 100.000 TL'nin üzerinde olması,
- iii. İştirakin kazançlarının en az %25'nin pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

Yukarıda belirtilen üç koşulun bir arada gerçekleşmesi durumunda kontrol edilen yabancı kurumun kazancı Türkiye'de tam mükellef kurumun kazancı olarak değiştirilerek yeniden nitelendirilmekte ve vergilendirilmektedir²⁵⁶.

KVK m.7 gerçekleşen olay yerine varsayımsal bir olayın ikamesine olanak tanımaktadır. VUK m.3/B'den farklı olarak gerçekleşen olayın hangi ölçütler içinde ve hangi olay ile ikame edileceği açıktır.

4.2.2.3.1.2.3. Örtülü Sermaye (KVK m.12)

KVK m.12'de örtülü sermaye ile ilgili hükümler yer almaktadır²⁵⁷. KVK m.12 hükümlerine göre belirli koşulları taşıyan borçlanma işlemleri örtülü sermaye

²⁵⁶ Gülşen Gedik, **Türk ve Amerikan Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları**, İstanbul, On İki Levha, 2014, s.157.

²⁵⁷ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 26205 Sayılı ve 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Örtülü sermaye

Madde 12

(1) Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini, ifade eder.

(4) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

olarak nitelendirilecektir. Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizler ise kar payı olarak nitelendirilecektir. Bu şekilde örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler gider olarak matrahtan indirilemeyecektir²⁵⁸.

İlgili maddede borcun örtülü sermaye olarak değiştirilerek yeniden nitelendirilmesini gerektiren ölçütler şunlardır:

- i. Borcun ortaklardan veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin edilmesi
- ii. Borcun işletmede kullanılması
- iii. Borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması

Yukarıda belirtilen ölçütlerin hepsinin aynı anda sağlanması durumunda borç ilişkisi sermaye koyma ilişkisi ile ikame edilecek ve borç üzerinden ödenen faizler de dağıtılmış kar payı olarak yeniden nitelendirilecektir.

Söz konusu borç ilişkisinin vergisel açıdan yeniden nitelendirilmesinde özellikli olan durum şudur: Kurumun, ortaklardan veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden sağladığı borç özel hukuk açısından borç olma niteliği korumaktadır. Diğer bir ifadeyle işlemin peçeleme olarak kabul edilmesi ve vergisel açıdan yeniden nitelendirilerek örtülü sermaye niteliğine büründürülmesi sadece vergi hukuku alanı ile sınırlıdır. Burada vergisel açıdan dikkate alınan olayın (borç ilişkisinin) özel hukuk alanındaki görünümünü değildir. Vergi hukuku ilkeleri özellikle mali güç ilkesinin bir gereği olarak olgu ekonomik içerik dikkate alınarak nitelendirilmekte ve

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

²⁵⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.27; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.181; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.104.

koşulların gerçekleşmesi durumunda borç ilişkisi vergisel anlamda şirkete sermaye koyma ilişkisine dönüştürülmektedir.

4.2.2.3.1.2.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (KVK m.13)

KVK m.13'te maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlenmektedir²⁵⁹.

²⁵⁹ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 26205 Sayılı ve 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı
Madde 13

(1) 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 veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın 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 bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.(6728 sayılı kanununun 59 uncu maddesiyle eklenen cümleler;Yürürlük 09.08.2016) İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

(3) 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. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

(6728 sayılı kanununun 59 uncu maddesiyle değişen bent;Yürürlük 09.08.2016)ç) İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan

KVK m.13 hükmüne göre, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenen bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya

kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.(*)

(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle eklenen bent;Yürürlük 09.08.2016)d) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle eklenen cümleler;Yürürlük 09.08.2016)Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez.

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) (5766 Sayılı Kanunun 21. maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle eklenen fıkra;Yürürlük 09.08.2016)(8) Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyası cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır.

(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle değişen fıkra;Yürürlük 09.08.2016)(9) Bakanlar Kurulu; ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya; beşinci fıkrada yer alan süreyi beş yıla kadar artırmaya, belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.(**)

da satımında bulunmaları durumunda, elde edilen kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır²⁶⁰.

İlgili maddede ilişkili kişilerin ve emsal bedel ile fiyatın tespitinde kullanılacak yöntemler ve ölçütler yer almaktadır²⁶¹.

Buna göre; kurumların ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları ilişkili kişi olarak kabul edilmektedir.

İlgili maddede emsal fiyat veya bedel; karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı, yeniden satış fiyatı ve mükellefin işlemlerin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği yöntemler sonucunda tespit edilmektedir.

Kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenen bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda söz konusu kazanç, vergilendirme ilişkisinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç olarak nitelendirilecektir. Kazancın örtülü kazanç olarak nitelendirilmesinin iki vergisel sonucu bulunmaktadır²⁶².

İlk olarak söz konusu kazanç tam mükellefler için dağıtılmış kâr payı, dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar olarak kabul edilecektir. Daha önce bir vergilendirme işlemi yapılmış ise yeni duruma göre düzeltilecektir²⁶³.

İkinci sonuç olarak örtülü kazanç niteliğindeki ödemeler kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında gider olarak indirilemeyecektir²⁶⁴.

4.2.2.3.1.2.5. Tapu ve Kadastro Harcında Gerçek Bedel Tespiti (Harçlar Kanunu m.63)

²⁶⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.27; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.181.

²⁶¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.27; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.181.

²⁶² Transfer fiyatlandırmasında emsallere uygunluk ilkesi ile ilgili olarak bakınız: Yasemin Taşkın, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012,

²⁶³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.27; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.181.

²⁶⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.27; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.181.

Harçlar Kanunu'nun 63'üncü maddesinde gayrimenkul devir ve kazanımlarında tapu ve kadaströ harcının, emlak vergisi değerinden az olmaması koşulunda, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanacağı hükmü yer almaktadır. İlgili maddeye göre göre emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen bedelin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harç ikmalen veya re'sen tarh edilecektir. Bu şekilde tarh edilecek tapu ve kadaströ harcı için, vergi ziyayı cezası % 25 oranında uygulanacaktır²⁶⁵.

İlgili madde hükmüne göre iki durumda idarenin ikmalen veya re'sen tarhiyat yapması gerekmektedir. İlk durum tapu ve kadaströ harcının emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden ödendiğinin tespit edilmesidir. İkinci durum ise beyan edilen bedelin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesidir. Bu iki durumda vergi idaresi mükellefin beyanı yerine gerçek ekonomik niteliği tespit etmek durumundadır. Söz konusu maddede emlak vergisi değeri gerçek ekonomik niteliğin ölçütü olarak belirlenmiştir²⁶⁶.

²⁶⁵ 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 11756 Sayılı ve 17.07.1964 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Kayıtlı Değer, Emlâk Vergisi Değeri Madde 63

(4751 sayılı Kanunun 5 nci maddesiyle değışen madde Yürürlük: 9.4.2002 Geçerlilik: 1.1.2002) Bu Kanunda sözü edilen "kayıtlı değer" veya "emlak vergisi değeri" deyimi; 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre belirlenen vergi değerini ifade eder.

(5766 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin (c) bendiyle değışen fıkra, Yürürlük: 06.06.2008) Gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadaströ harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır.

(5838 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle eklenen fıkra, Yürürlük: 28.02.2009) Kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında harç, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanır.

(5766 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin (c) bendiyle değışen fıkra, Yürürlük: 06.06.2008) Tapuda yapılan işlemde sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harç ikmalen veya re'sen tarh edilir. Bu suretle tarh edilecek tapu ve kadaströ harcı için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyayı cezası % 25 nispetinde uygulanır. Takdir komisyonu kararlarına istinaden bu fıkra uyarınca tarhiyat yapılamaz.

Harcın hesabında(5281 sayılı Kanunun 43'üncü maddesiyle değışen miktar) 10 Yeni Türk Lirası'na kadar olan matrah kesirleri dikkate alınmaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespiti Maliye Bakanlığı yetkilidir.(*).

3824 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle eklenen fıkralar (4369 sayılı Kanunun 82/9-a maddesiyle kaldırılmıştır. Yürürlük: 29.7.1998).

²⁶⁶ Emlak Vergisi Değeri için bakınız:

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 13576 Sayılı ve 11.08.1970 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Vergi Değeri

Madde 29

(4751 sayılı Kanunun 2/F maddesiyle değışen madde Yürürlük: 9.4.2002, Geçerlilik: 1.1.2002)

4.2.2.3.2. Peçeleme İşlemlerin Tespiti

Her ne kadar Türk Medeni Kanun’unda, objektif iyi niyet kuralına uygun biçimde hakların iyi niyet kuralının koyduğu sınırlar içinde kullanılması öngörülmekte ve bu sınırın aşılmasının korunmayacağı ortaya konulmakta ise de vergi hukuku alanında vergi planlaması hakkının kötüye kullanımı olarak değerlendirilebilecek olan peçeleme işlemlerinin vergisel ölçütlerinin ortaya konulması adil ve etkin bir vergi hukuku uygulamasına ulaşmak açısından bir gerekliliktir²⁶⁷.

Peçeleme işleminin tespiti ve vergisel sonuçları ekonomik irdelemenin uygulama alanı bulduğu diğer (geçersiz ve hukuka aykırı) işlemlerden farklıdır. Peçeleme işleminin varlığı durumunda görünürdeki hukuki işlem varsayımsal bir işlem ile ikame edilmektedir. Ekonomik yaklaşım ilkesinin egemenliğinde varsayımsal işlemin tespitinde gerçekleşen ekonomik sonuç önem taşımaktadır. Varsayımsal olayın belirlenmesi için belirli ölçütlerin varlığı gereklidir. Türk vergi

Vergi değeri;

a) Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle,

Hesaplanan bedeldir.

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.

33 üncü maddeye (8 numaralı fıkra hariç) göre mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesaplanmasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasına göre belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınır.

²⁶⁷ Saygın Eyüpgiller, “Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması”, **Legal Mali Hukuk**, Aralık 2006 (Çevirimiçi) <http://legalbank.net/belge/mukellef-haklari-ve-hakkin-kotuye-kullanilmasi/824318>, (Erişim Tarihi 22.05.2016).

hukukunda söz konusu ölçüt “gerçek mahiyettir”. Ancak gerçek mahiyetin hangi ölçütler kullanılarak tespit edileceği mevzuatta açık değildir²⁶⁸.

Türk vergi hukukunda peçeleme genellikle, VUK m.3/B’de yer alan gerçek nitelik kavramı üzerinden tanımlanmaktadır. Buna göre peçeleme; hukuki gerçek (biçim) ile ekonomik gerçeğin (öz) örtüşmemesi durumudur. Yine VUK m.3/B kapsamında vergi mükellefinin, ekonomik gereklere ve gerçek şartlara uygun olmayan veya amacı olmayan hukuki düzenlemeleri seçmesi halinde, ortada bir kötüye kullanımının söz konusu olacağını söylemek mümkündür. Bu anlamda VUK m. 3/B gereğince, ekonomik, ticari ve teknik gereklere uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve alışılmış olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde ispat yükünün bunu iddia eden tarafa ait olacağı hükmü yer almaktadır. Peçeleme işleminin vergisel sonucu; vergilendirme işleminde hukuki gerçeğin yerine ekonomik gerçeğin dikkate alınmasıdır²⁶⁹.

VUK m.3/B kapsamında hukuki düzenlemenin olağan olmayan ve doğal akışa ters bir durum olduğunu ortaya koyabilmek için ölçütlerin geliştirilmesi ve ortaya konulması gerekmektedir. Türk vergi hukukunun anlam bakımından uygulanmasında VUK m.3/B hükümleri kapsamında gerçek niteliğin ve peçeleme işlemlerinin tespitinde hangi yöntemlerin kullanıldığının veya kullanılmadığının belirlenmesi açısından Danıştay kararları bir gözlem alanı sunmaktadır²⁷⁰.

Danıştay kararları incelendiğinde peçeleme olarak kabul edilen belirli tipik işlemler ile ilgili içtihatların oluştuğu gözlemlenmektedir.

Danıştay’ın peçeleme olarak nitelendirdiği en tipik işlem türü faizsiz para ve kirasız ev ile ilgili sözleşmeleridir. Bu tip işlemlerde VUK m.3/B hükmü gereği,

²⁶⁸ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 102 – 104.

²⁶⁹ Yaltı, **VUK, 3b’nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**, ss.7 – 20; Eyüpgiller, **Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması**.

²⁷⁰ Kimi durumlarda kanuna karşı hile durumu peçelemenin varlığı için ölçüt olarak kullanılabilir:

“Hayali ihracat yoluyla vergi iadesi almak, bazı mükellefler ihracatçı sıfatı altında mobilya yerine tahta ya da kontrplak, maden cevheri yerine taş toprak, tekstil ürünü yerine deşe döküntüyü yurt dışına göndererek ihracat yapmış gibi göstererek Devletten büyük tutarlarda vergi iadesi almaktadırlar. Bu işlemler ceza kanunu kapsamına giren suç olmakla birlikte, Hazine’yi zarara sokmaktadır. Vergi hukuku açısından hayali ihracat yoluyla Devletten vergi iadesi almak kanuna karşı hile şeklinde kabul edilebilir.”

“Kanun, kararname ve tebliğler ile belirlenen vergi teşvik tedbirlerinden, yasalara aykırı şekilde yararlanmak da kanuna karşı hile şeklinde kabul edilebilir.”

Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-III**, ss. 23 – 30.

ekonomik gerçekliğin dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir. Bu tip işlemlerde Danıştay'ın tavrı faizsiz verilen paranın piyasa koşullarındaki faizin menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerektiği yönündendir²⁷¹.

Kişinin, maliki olduğu taşınmazı intifa hakkı veya ölünceye kadar bakma sözleşmesi karşılığında yakın akrabalık ilişkisi içinde olduğu kişiye intikal ettirmesi kararlara konu tipik işlemlerden bir diğeridir. Danıştay'ın bu tip işlemlerdeki yaklaşım, intikal işleminin vergiden kaçınmak amacıyla yapıldığı yönündedir. Danıştay'ın yaklaşımı bu tip işlemlerin özellikle veraset ve intikal vergisinden kaçınmak amacıyla yapıldığı yönündedir²⁷².

Bu yaklaşım vergi hukuku açısından uygundur. Özellikle yakın akrabalık ilişkisinin söz konusu olduğu durumlarda aile fertleri birbirlerine bakmakla yükümlüdür. Bu nedenle bu tip hukuki işlemlerin hukuki biçimi olan intifa hakkı veya ölünceye kadar bakma sözleşmesi ekonomik bir özden yoksun olarak kabul edilebilir. Çünkü olağan durum kişinin aile fertlerinden birisine bakarken herhangi bir ekonomik çıkar gözetmemesidir. Bu durumda söz konusu işlemler vergiden kaçınma amacına yönelik peçeleme sözleşmeleri olarak kabul edilebilir. Ancak, aralarında yakın akrabalık ilişkisi bulunmayan kişilerin intifa hakkı veya ölünceye kadar bakma sözleşmesi karşılığında gerçekleştirdikleri intikaller, özel hukuk biçimleri ile vergi hukuku alanında geçerli olacaktır. Bu tip işlemlerin peçeleme olarak nitelendirilmesi için işlemin gerçek mahiyetinin incelenmesi gerekmektedir²⁷³.

Tipik işlemlerin belirlenmesinin ötesinde Danıştay 4. Daire 17.11.1991 tarih ve E. 1988/4717 K. 1991/3180 sayılı kararında peçeleme işleminin varlığını yükümlünün bilerek vergi ziyanına sebebiyet verme niyetiyle hareket etmesine bağlamıştır. Danıştay 4. Daire başka bir kararında ise hukuka uygun ve bir hüküm

²⁷¹ Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, ss. 9-16.

Danıştay 4. Daire, E. 1967/3649 K. 1970/4941 sayılı karar. Aktaran: Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.106.

²⁷² Türk vergi hukukunda son yıllarda dövize dayalı forward ve swap işlemleri de peçeleme kapsamında değerlendirilmektedir. Dövize dayalı forward ve swap işlemlerinde Tasarruf sahipleri elde ettikleri faiz gelirlerini kur farkı biçimi altına gizleyerek (kur riskinden korunma amacının ötesinde) menkul sermaye iradı üzerinde oluşan vergi yükünü azaltabilmektedir.

Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 52; Filiz Keskin, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Peçeleme Kavramı", **Vergi Sorunları**, Sayı 208, Ocak, 2006, s. 115; Danıştay, 7. D., 7.6.1985, 2539/1354 (**Danıştay Dergisi**, S. 60 – 61, Ankara, 1986, ss. 335 – 336); DŞ 4. D., E. 1985/64 K. 1987/2 (**Danıştay Dergisi**, S. 68 – 69, Ankara, 1988 s.480).

²⁷³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.27; DŞ. 7. D, E. 1985/64, K. 1987/2, 13.1.1987 (**Danıştay Dergisi**, Sayı: 68 – 69, Ankara, 1988, s.480).

ifade eden sözleşmelerle vergiden kaçınma olanaklarının yaratılmasının amaçlanabileceğini belirtmiştir. Bu şekilde özel hukuk açısından geçerli olan bu sözleşmelerin vergi hukuku için geçerli kabul edilemeyebileceğini; ancak bu şekilde dahi sözleşmenin, vergiden kaçınma amacına yönelik olduğuna ilişkin delillerin ortaya çıkarılması ve kesin belirtilerinin bulunmasının gerektiğini belirtmiştir²⁷⁴.

²⁷⁴ DŞ. 4. Daire E. 1988/4717 K. 1991/3180 T. 17.11.1991, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/7d-1987-4717.htm>, (Erişim Tarihi 26.6.2016)

Bu çerçevede “Ülkemizde iş sahiplerinin ticari faaliyetlerini ilerde çocuklarına devretmek ve onları buna hazırlamak amacıyla erken yaşlarda işlerine ortak etmeleri sık sık görülmektedir.

Yükümlünün reşit olan oğlunu işine ortak etmesini bunun dışında bir nedene bağlayacak herhangi bir belirti yoktur. Bu ortaklık nedeniyle başka bulgular olmadan sadece yükümlünün hissesinin düşmesi, oğlunun daha düşük nisbetlerde vergilendirilmesi ve bu tarihlerde tahsilde bulunması, ortaklık sözleşmesinin vergiden kaçınma amacına yönelik olduğunun kabulü için yeterli sayılmamalıdır.”

“ ... adı geçen holdingin %99.99 paylı ortağı ... Üniversitesine bağış yaptığı, üniversiteye bağışlanan tutarın büyük bir kısmının holdinge sermaye taahhüt ödemesi olarak aktarıldığı, holding tarafından da bu tutarın tamamına yakın kısmının yine sermaye taahhüt ödemesi olarak bağış yapan şirkete geri döndüğü, bu süreç içinde şirkete geri dönen tutarların vergilendirilmeksizin sermayeye eklendiği, dolayısıyla bağış adı altında sermayeye eklenen paranın vergiden arındırılmasının amaçlandığı belirtilerek düzenlenen inceleme raporuna göre geri döndüğü iddia edilen tutarın matraha eklenmesi suretiyle tarhiyat yapılmış ise de, bağış ve sermaye artırımının iki ayrı hukuksal durum olduğu ve birbirinden bağımsız yasal düzenlemelere tabi bulunduğu, bağış yapan ve sermaye taahhüt ödemesinde bulunan şirketlerin aynı bünye içerisinde yer almasının her iki işlemin mutlak surette birbirleriyle ilişkilendirilmesini gerektirmeyeceği, kaldı ki bu süreci yasaklayan bir düzenlemenin de mevcut olmadığı, inceleme raporunda belirtilen hususların ve yapılan tespitlerin varsayım dayalı olduğu, dolayısıyla ortada inceleme elemanının belirttiği gibi muvazaa ya da peçeleme sözleşmesinin varlığından söz edilemeyeceği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir.”

DŞ. 4.D. E.2003/1906 K.2004/1087 T.17.5.2004: (çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi:22.6.2016).

“Öte yandan Kanununun 66 ncı maddesi 2 nci fıkrası (a) bendinde “eşyanın mutat ve alelade maddelerden olmayan veya lüzumundan başka bir şekilde yapılan ambalajlar” ile (b) bendinde, “Taallük ettikleri eşyanın faturasında kıymeti ayrı gösterilen ve aynı zamanda müstakil bir ticaret eşyası mahiyetini arz eden ambalajlar”, (c) bendinde de, “gümrük vergisinden kaçınma maksadıyla ambalaj olarak getirilen eşya”nın eşyadan uyarı olarak beyan edilerek mahiyetlerine göre tarifede yer aldıkları pozisyonları üzerinden vergiye tabi tutulacakları öngörülmüştür.”

DŞ. 7. D. E.1991/1376 K.1992/245 T.13.2.1992: (çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi:22.6.2016).

“100*50 ebadında 2 adet levhaların herbirinin 1/2 m2 yi aşmadığı gerekçesiyle vergiden istisna tutulması vergiden kaçınma sonucunu doğurur ki bu durum kanunun amacına aykırı düşer.

Bu nedenle 1/2 m2 yi aşmayan iki adet levhadan birinin vergiden istisna tutulması diğerinin vergilendirilmesi gerekmektedir.

SONUÇ: Açıklanan nedenlerle Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına, levhaların 1/2 m2 yi aşan kısmı üzerinden vergilendirilmesi suretiyle cezalı tarhiyatın kısmen terkinine karar verildi.”

DŞ. 9. D. E.1984/990 K.1986/2668 T.14.10.1986, (çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi:22.6.2016).

“Bankanın vermiş olduğu kredinin gerçek anlamda bir ticari kredi niteliği bulunmadığı halde, bu amaçla verilmiş gibi gösterildiği ve söz konusu kredi nedeniyle grup şirketlerin ödemiş göründükleri faiz ve kur farkının dönem matrahından indirilmesi sonucu kaçakçılık suçunun oluşmasına yardımcı bulunduğu açıktır. Nitekim, kredi verilmiş gibi ödeme yapılmasına neden olan banka yöneticisi ile şirketler grubu yöneticisinin ifadeleri de, bu ödemelerin banka yetkilisinin bilgisinde yapılmış para çekme işlemi olduğu yolundadır.

Benzer şekilde Danıştay “...ticaret şirketlerinin kuruluş amacı kar elde etmek olması ve faaliyetlerinin devamı için basiretli tüccar gibi davranmaları gerekmekte birlikte, ekonomik konjonktür, finansman sorunu, mal veya hizmete olan talebin düşmesi, uzun vadeli pazarlama ve satış politikası gibi nedenlerden dolayı, işletmelerin kimi durumlarda bir kısım satışlarını emsallerine göre düşük karla veya karsız yapmalarının da mümkün olduğu, bu tür davranışların tamamen hasılatın gizlenmesi amacını taşıdığından sözedilemeyeceği...” yönündeki vergi mahkemesi kararını onamıştır²⁷⁵.

4.2.2.3.3. Peçeleme İşlemlerinde İspat

VUK m.3/B hükmü gereği vergilendirme ilişkisi biçime değil öze dayanmalıdır. Ancak bunun için ilk önce hukuki biçim ile ekonomik öz arasında uyumsuzluk olduğu ispatlanmalıdır. İspatlamadan sonra peçeleme işleminin vergisel sonuçları ortaya çıkabilir²⁷⁶.

VUK, m.3/B kapsamında bir olayın vergiden kaçınma veya peçeleme olarak nitelendirilebilmesi için, varsayılan ikame maddi olayın açık ve somut bir şekilde bütün unsurlarıyla ortaya konulması gerekmektedir. İlgili olayda ekonomik içeriğe ilişkin şüpheler varsa, o durumda kanunun aradığı koşullar kapsamında ikame olay ortaya konulmuş sayılmamalıdır. Diğer bir ifadeyle maddi ekonomik gerçek, tam ve

Bu durumda 213 sayılı Yasanın 3 üncü maddesiyle öngörülen vergilemede işlemin gerçek mahiyetinin esas olacağı ilkesi uyarınca gerçek mahiyet tespit edilerek banka adına kesilen cezaya karşı açılan davanın reddinde hukuka aykırılık bulunmamıştır.”

DŞ. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E.2002/422 K.2003/11 T.31.1.2003; DŞ. 9. D. E.1989/4666 K.1991/1101 T 27.3.1991: (çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi:22.6.2016).

²⁷⁵ DŞ. 4. Daire E.2006/4308, K.2008/560, 20.02.2008, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/7d-1996-393.htm>, (Erişim Tarihi 26.6.2016)

“Danıştay 7. Dairesi 02.07.1985 tarihli ve 3975/1531 sayılı Kararı’nda sembolik denecek kadar küçük peşin bir bedelle, geri kalan bedeli beş yıl içinde ödenmek üzere reşit olmayan kişi adına taşınmaz alınıp tescil ettirilmesini, çocuğun herhangi bir katkısı söz konusu olmadığı ve borcun babanın beceri ve emeği, maddi ve manevi olanaklarının kullanılmasıyla ödeneceği gerekçesiyle, babanın çocuğuna bir bağışlaması saymış ve veraset ve intikal vergisine tabi olmasını öngörmüştür.”

Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, s. 9-16; Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss.50 – 51; Yaltı, **VUK, 3b’nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**, ss.7 – 20.

²⁷⁶ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.74.

kesin bir biçimde ortaya konulmalıdır. Bu açıdan hukuki gerçek ile ekonomik gerçeğin uyuşmadığının ispatı vergi idaresine aittir²⁷⁷.

Kural olarak vergilendirme ilişkisi tarafların seçtiği hukuki biçimler üzerinden kurulur. Ancak işlemin hukuki biçimi ile ekonomik içeriği arasındaki uyumsuzluğun ve vergiden kaçınma amacının tespiti ve ispat edilmesi durumunda peçeleme işleminin varlığına hükmedilebilir. Bu durumda hukuki biçim vergi hukuku alanında artık geçersizdir. Dikkate alınmaz. Bu noktadan sonra vergilendirme ilişkisine hukuki biçim – kılıf yerine ekonomik öz dikkate alınacaktır²⁷⁸.

Peçeleme sözleşmelerinde temel amaç vergi yükünü vergiden kaçınma kapsamında azaltmaktır. Peçeleme işlemi tespit eden vergi idaresi vergi yükümlüsü tarafından ortaya konulmuş hukuki biçim yerine gerçek ekonomik sonucu temsil ettiğini düşündüğü (varsayımsal) hukuki biçimi vergilemede dikkate alacaktır. Bu noktada ispat yükü vergi idaresindedir. VUK m.3/B hükmü ispat yükünü vergi idaresine yüklemektedir. Vergi idaresi olayın özelliğine göre normal ve alışılmış olmayan bir durumu (vergiden kaçınma durumunu) iddia etmektedir. Bu nedenle ispat külfeti normal ve alışılmış olmayan durumu iddia eden tarafa yani vergi idaresine aittir²⁷⁹.

Vergi idaresi peçeleme işleminin varlığını yemin dışında her türlü delili kullanarak ispatlayabilir. Vergi yargısı da re'sen araştırma ilkesi kapsamında delilleri araştırmak zorundadır. Bunun yanı sıra vergi yargısı VUK m.3/B kapsamında peçeleme veya vergiden kaçınmanın koşullarının oluşup oluşmadığını da araştırmak zorundadır²⁸⁰.

Örneğin kişinin gayrimenkulünü mesken olarak amcasına bedelsiz olarak tahsis etmesi durumunda GVK m.73'te yer alan hükümler kapsamında belirlenen emsal kira bedeli üzerinden vergilendirme işlemi yapılacaktır. Kişinin gayrimenkulünü bedelsiz olarak babasının kullanımına tahsis etmesi, babasının da kardeşine bedelsiz olarak kiralaması durumunda ise GVK m.73 hükümleri gereği

²⁷⁷ Yaltı, **VUK, 3b'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**, ss.7 – 20.

²⁷⁸ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.75.

²⁷⁹ A.e., s.137.

²⁸⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.127.

emsal kira bedeli uygulanmayacaktır. Bu durumda kanunun lafzı ihlal edilmemiştir. Ancak kanunun özü vergiden kaçınma amacıyla ihlali edilmiş olabilir. Bu nedenle vergi idaresi, olayda vergiden kaçınma amacını ispat etmek zorundadır. Kanunda peçeleme veya vergiden kaçınma ile ilgili bir ölçüt yer almadığından vergi dairesi evlerin büyüklüklerine, konumlarına; işleme taraf olan kişilerin durumlarına ve elde ettikleri faydalara göre gayrimenkul tahsislerinin vergiden kaçınma amacına yönelik olup olmadığı konusunda bir sonuca ulaşmalıdır²⁸¹.

4.2.2.3.4. Peçeleme İşlemlerinin Vergisel Sonuçları

Peçeleme işleminin varlığının tespiti ve ispatı durumunda, söz konusu işlemin hukuksal biçimi dikkate alınmaksızın, ekonomik sonucu temsil eden varsayımsal hukuki biçim üzerinden vergilendirme işlemi gerçekleştirilecektir. Diğer bir ifadeyle ekonomik sonuç, vergi kanunu kapsamındaki doğal ve olağan olarak başvurulması gereken işlemle elde edilmiş olsaydı nasıl vergilendirilmesi gerekiyor ise peçeleme işlemi de o şekilde vergilendirilecektir²⁸².

Bu kapsamda peçeleme işleminin vergisel sonuçları; ikmalen, re'sen veya idarece vergi tarhiyatının yapılması, vergi ziyayı veya usulsüzlük kabahatlerinin ortaya çıkması ve gecikme faizinin uygulanması olmak üzere üç başlık altında toplanabilir.

Peçeleme işleminin ilk vergisel sonucu olarak vergilendirmenin ekonomik özü temsil eden hukuki biçim üzerinden yapılması ikmalen, re'sen veya idarece vergi tarhiyatının yapılmasını gerektirmektedir.

Buna göre peçeleme işlemini tespiti ve ispatı sonucu önceden tarh edilmiş bir vergiye ilişkin olarak ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak ortaya çıkan bir matrah farkı söz konusu ise ikmalen vergi tarhiyatı yapılacaktır²⁸³.

²⁸¹ Birsenoğul, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.74.

²⁸² Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 50; Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, s. 9-16; Koyuncu, **Muvazaa Müessesesi Müessesenin Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtım Müesseseleri ile Karşılaştırılması –II**, ss. 56 – 62.

²⁸³ 213 Sayılı VUK, 10703 Sayılı ve 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

İkmalen Vergi Tarhı
Madde 29

Peçeleme sonucu tespit edilen vergi matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân yoksa vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh edilecektir²⁸⁴. Belirtilen iki durum dışında kalan durumlarda ise idarece tarh yöntemi uygulanacaktır²⁸⁵.

İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

Özel kanunlarında ikmalen tarhiyata ilişkin olarak yer alan hükümler saklıdır.

²⁸⁴ 213 Sayılı VUK, 10703 Sayılı ve 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Re'sen Vergi Tarhı

Madde 30

"Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır."

Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

1. Vergi beyannamesi kanunî süresi geçtiği halde verilmemişse,(1)
2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,
3. Bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,
4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa,
6. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

8. Bu Kanunun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli malî müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse,

Yukarıdaki 2'nci bentde yazılı halin vukuunda mükellefe Takdir Komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve vesikalar ihticaca salih bulunmak şartıyla, mükellefe takdir olunacak matrah defter ve vesikaları kayıtlarına göre tesbit olunacak miktardan fazla olamaz.

Vergi beyannamesini kanunî süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.(5)

Yukarıdaki bentlerin hükümlerine göre re'sen vergi tarhını gerektiren bir sebep yanında ikmalen vergi tarhını da lüzumlu kılan bir durum mevcut ise re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmal tarhiyatı yapılır. Re'sen takdir sırasında ikmal tarhiyatına mesnet olan matrah farkı nazara alınmışsa vergi tarhı sırasında evvelce tarh edilmiş olan vergi indirilir.

²⁸⁵ 213 Sayılı VUK, 10703 Sayılı ve 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Verginin İdarece Tarhı

Mükerrer Madde 30

Verginin idarece tarhı; 29'uncu ve 30'uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla

Peçeleme işleminin ikinci vergisel sonucu ise vergi mükellefinin veya sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesine durumunda verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesine bağlı olarak ortaya çıkan vergi ziyayı ve vergi ziyayı cezasıdır²⁸⁶. Peçeleme işleminin varlığı sonucu tespit edilen vergi ziyasına bağlı olarak ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilecektir²⁸⁷.

Peçeleme işleminin üçüncü vergisel sonucu olarak ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda kanunlarda belirtilen süreler kapsamında 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacaktır²⁸⁸.

kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.

Bu takdirde vergi, 131'inci madde mucibince tanzim edilen yoklama fişine müsteniden tarh olunur.

Bu şekilde tarh olunan vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler bir taraftan, mükellefin bilinen adresine posta ile yollanır; diğer taraftan mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve cinsini gösterir bir ilan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır.

İlanın asılması keyfiyeti ve tarihi tutanakla tesbit olunur.

Verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi mahkemesinde dava açma süresi; mükellefin bilinen adresinde tebligat yapıldığı hallerde tebliğ tarihinden, aksi halde tutanakla tespit olunan ilan tarihinden başlar.

²⁸⁶ 213 Sayılı VUK, 10703 Sayılı ve 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Vergi Ziyayı

Madde 341

Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.

²⁸⁷ Vergi Ziyayı Cezası

Madde 344

(5728 sayılı Kanunun 275 inci maddesiyle birleştirilen fıkralar) 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.(**)

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.(*)

²⁸⁸ 213 Sayılı VUK, 10703 Sayılı ve 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Özel Ödeme Zamanları

Madde 112/3

3. Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla (4444 sayılı Kanunun 13/C-2 maddesiyle değişen ibare)2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 3 numaralı fıkrası(*) gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre

4.2.3. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin İspat ve Delil Alanında Uygulanması (Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil)

İspat ve delil ile ilgili genel kurallara ek olarak, Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi ile bağlantılı kurallar da yer almaktadır²⁸⁹.

Söz konusu ilkesel kurallar; delil serbestliği ilkesi, yükümlünün defter ve belge düzenine uyma ödevi, ekonomik, ticari ve teknik gereklere uymayan normal ve alışılmış olmayan durumlarda ispat yükü kuralı ve re'sen araştırma ilkesi şeklinde sıralanabilir.

Delil serbestliği ilkesi uyarınca somut maddi olayı temsil eden vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemler yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilir. Her türlü delil ifadesi ile fıkra hükmünde delil serbestisi ilkesinin benimsediği kabul edilmektedir²⁹⁰. Kullanılacak deliller ile ispatlanması hedeflenen olguların gerçek niteliğidir. Bu nedenle gerçek niteliğe ulaşmada vergi hukuku alanında delillere ilişkin bir kısıtlama değil serbesti tanınmaktadır. Bu kuralda tek kısıtlama yeminin delil olarak kabul edilmemesidir. Söz konusu kısıtlamaya ek olarak VUK m.3/B-2'nin ikinci cümlesinde sınırlandırma genişlemektedir²⁹¹.

VUK m.3/B-2'nin birinci cümlesinde delil serbestisine yemin konusunda bir istisna - sınırlama getirilmektedir. Bu sınırlamaya ek olarak VUK m.3/B-2'nin ikinci cümlesinde tanık ifadeleri ile ilgili olarak delil serbestisi aleyhine sınırlandırma

hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Uzlaşılın vergilerde gecikme faizi; uzlaşılın vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

²⁸⁹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 55.

²⁹⁰ Öncel – Kumrulu – Çağan; “Eski tarihli bazı değişiklik tasarılarında ve doktrinde bu esasa yanlış olarak "ekonomik delil" adı verilmektedir.”

Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.201.

²⁹¹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 60.

genişletilmektedir. Bu sınırlama vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal ve açık olmayan tanık ifadesinin ispat aracı olarak kullanılamayacağı şeklinedir. Tanık ifadesinin vergiyi doğuran olay ile ilgili olarak doğal ve açık olup olmadığının tespiti görevi yargıya aittir²⁹².

VUK m.3/B-3 uyarınca genel ispat yükü kuralına uygun bir biçimde vergi hukukunda da iddia sahibi iddiasını ispat ile yükümlü tutulmaktadır. Kanunda zellikli bir durum olarak ekonomik, ticari ve teknik gereklere uygun olmayan durumlar ile olayın özelliğine göre normal, olağan veya alışılmış olmayan durumların iddia olarak ileri sürülmesi halinde iddia sahibi bu durumu ispat etmekle yükümlü tutulmuştur. Örneğin vergi idaresi işin olağan akışına, ekonomik, ticari ve teknik gereklere uygun bir biçimde vergi tarhiyatını gerçekleştirdiği iddiasıyla hâkimi ikna edebilirse, durumun söz konusu koşullara uymadığını diğer bir ifadeyle ekonomik, ticari ve teknik gereklere uygun olmadığını iddia eden yükümlü için ispat yükü ortaya ıkmaktadır²⁹³.

4.2.3.1. Delil Serbestliği İlkesi (VUK m.3/B-2)

Delil serbestliği ilkesi, vergilendirmenin ekonomik gerçeklik temelinde gerçekleştirilmesini ifade eden ekonomik yaklaşım ilkesinin (VUK m.3/B) ispat alanında bir uzantısı niteliğindedir. Bu kapsamda VUK m.3'te gerçek ekonomik niteliğin – zn – esasın yemin hariç her türlü delille ispatlanacağı hükmü yer almaktadır. Söz konusu madde ile vergi hukuku alanında delil serbestliği hükme bağlamış bulunmaktadır²⁹⁴.

2365 sayılı Kanun ile birlikte vergi hukukunda serbest delil sistemi vergi mevzuatımıza girmiştir. Söz konusu kanundan önce de delil serbestliği ilkesi Danıştay'ın içtihatlarında benimsemiştir. Ancak 2365 sayılı Kanun ile birlikte,

²⁹² Vergiyi doğuran olayla ilgili doğal ve açık olan tanık ifadeleri ile ilgili olarak; bir müteahhidin ticarî kazancının tespiti için ondan daire satın alan kişilerin ifadesine başvurulması örnek olarak gösterilebilir. Bir başka örnek bir doktorun serbest meslek kazancının araştırılmasında onun muayene, tedavi ve ameliyat ettiği hastalara başvurulabilmesi verilebilir.

ncel, Kumrulu, ağan, **Vergi Hukuku**, ss.203 – 205.

²⁹³ ncel, Kumrulu, ağan, **Vergi Hukuku**, s.202; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 55.

²⁹⁴ ncel, Kumrulu, ağan, **Vergi Hukuku**, ss.203 – 204; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 59.

ekonomik yaklaşım ilkesinin uzantısı olan delil serbestisi ilkesi mevzuatımızda kanuni temele yerleşmiştir²⁹⁵.

VUK m.3'te yer alan delil serbestliği ilkesi sonucu vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliği yemin hariç olmak üzere her türlü delil ile ispat edilebilmektedir²⁹⁶.

Ekonomik yaklaşım temelinde delil serbestliği ilkesi VUK'ta çeşitli maddelerle bağlantı halindedir. İspat ve delil alanında VUK m.3'te yer alan ilkeleri kuvvetlendirecek biçimde VUK m.134 ve VUK m.30/6 hükümleri yer almaktadır²⁹⁷.

VUK m.134'da vergi incelemesinin amacı belirtilmektedir. Buna göre vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır²⁹⁸.

²⁹⁵ “Serbest delil sisteminin, Türk Vergi Sistemine girmesine yargı kararları özellikle Danıştay öncü olmuştur. Ancak, yargı organlarının kararları bu dönemde genellikle VUK’un 30. maddesinin 4. bendinde yer alan “Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa” hükmüne dayanılarak verilmiştir. Bu dönemde VUK’un 30. maddesinin 4. bendine dayanan yargı kararlarında ikrar tutanaklarından, randıman incelemelerine ve giderek piyasa koşullarına kadar uzanan bir çok re’sen takdir nedenleri yer almıştır. Örneğin; Dn. 4. Dairesi’nin Kararı ile “yükümlü defter ve belgelerinin piyasa koşullarına uymaması defter ve belgelerinin ihticaca salih olmadığını göstermez” şeklindeki Temyiz Komisyonu Birinci Dairesi’nin Kararı’nu bozmuş, aksine olayda re’sen takdir nedeninin varlığını kabul etmiştir.”

Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2006, s.73; Adnan “Tezel, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, **Yaklaşım**, Sayı: 56, Temmuz-Eylül 1997, ss. 8 – 18; Mustafa Ağdur, “Delil Serbestliği İlkesi ve İstisnaları”, **Yaklaşım**, Sayı: 214, Ekim 2010, (Çevirimiçi) <http://uye.yaklasim.com/dergiler>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015).

²⁹⁶ Bu duruma örnek olarak yükümlü ile sürekli iş ilişkisi olan bir üçüncü kişiden elde edilen müsvedde el defterindeki kayıtların yükümlünün faturasız alım satımlar yaptığının delili olarak kabul edilmesi gösterilebilir. Danıştay, 4. D. 26.5.1970 tarih ve 3266/3060 sayılı kararında üçüncü kişinin müsvedde el defterindeki kayıtların delil sayılması, hiç kimsenin sadece başkasına zarar vermek amacı ile kendi aleyhine de delil teşkil edecek bir belge düzenlemesinin düşünülmesinin mümkün olmayacağı gerekçesine dayandırılmıştır.

Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.59.

²⁹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.204; Ağdur, **Delil Serbestliği İlkesi ve İstisnaları**.

²⁹⁸ 213 Sayılı VUK, 10703 Sayılı ve 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Maksat

Madde 134

(2365 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle değişen fıkra) Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.

Madde 2365 sayılı Kanun ile değişmeden önce şu şekildeydi:

Madde 134 (2365 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle değişmeden önceki fıkra) Vergi incelemesinden maksat; defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi lâzımgelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır.

VUK m.30/6'da ise tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunulması durumunda re'sen tarhiyat yapılması gerektiği hükmü yer almaktadır.

Delil serbestliği ilkesi ile ilgili üzerinde durulması gereken bir diğer konu, ilkenin genellikle vergi idaresinin yararına işlemesidir. Delil serbestliği ilkesi VUK m.134 ve VUK m.30/6 ile birlikte okunduğunda vergilendirmede gerçek ekonomik niteliğin peşinde olan vergi idaresi karşısında vergi yükümlüsü beyanname, defter ve belge düzenine uyduğunu ve vergi kanunlarına uygun bir biçimde hareket ettiğini kanıtlama yükü altındadır. Bu yükün karşısında vergi idaresi yükümlü tarafından biçimsel delillerle ortaya konulan durumun gerçek ekonomik niteliğe uymadığını her türlü delil ile ortaya koyabilecektir. Bununla birlikte vergi yükümlüsünün biçim kurallarına uyması, vergi idaresinin gerçek ekonomik özü ortaya koyarak vergilendirme yoluna gitmesini engellemeyecektir²⁹⁹.

Delil serbestliği ilkesi ve destekleyen hükümler Türk vergi hukuku alanında ispata ilişkin biçimsel sınırları kaldırmaktadır. Biçimsel sınırların kalkması gerçek niteliğin tespitinde her türlü delilin kullanılmasını olanaklı kılmaktadır. Böylece vergilendirme ilişkisi işlemin gerçek ekonomik niteliği temelinde kurulabilmektedir. Bu şekilde vergilendirme mali güç temelinde gerçekleşmekte ve adalet sağlanmaktadır³⁰⁰.

VUK m.3/B-2'de yer alan delil serbestisi hükmü mutlak bir serbestlik içermemektedir. Delil serbestliği ilkesi üç konu bakımından sınırlandırılmaktadır³⁰¹.

İlk sınırlama vergi hukukunda yeminin delil olarak kabul edilemeyeceğidir³⁰². Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda yemin bir delil olarak kabul edilmektedir.

İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiilî envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiilî envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir. (Kanun No - Kabul Tarihi: 213 - 04/01/1961 Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 10703 - 10/01/1961)

Görüldüğü üzere madde hükmü delil serbestliği ilkesine uymamaktadır. Vergi incelemesinde kullanılacak dayanaklar defter, hesap ve kayıtlar ile sınırlanmıştır.

Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.204.

²⁹⁹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.59.

³⁰⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.204.

³⁰¹ Ağdur, **Delil Serbestliği İlkesi ve İstisnaları**.

³⁰² 213 Sayılı VUK, 10703 Sayılı ve 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat

Madde 3

Ancak, vergi hukukunda VUK m.3/B-2 hükmü gereği yemin bir delil olarak kullanılamaz. Yükümlüler faydalarını artırma güdüsüyle vergiye karşı bir tepki oluşturmakta, vergi ödemeye gönüllü olmamakta ve vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimine girmektedirler. Bu nedenle zora (cebre) dayalı bir borç ilişkisi olan vergi konusunda yükümlülerin veya mükelleflerin gerçeğe uygun biçimde yemin etmesi beklenemez³⁰³. Diğer yandan vergilendirme ilişkisinin öteki tarafında yer alan vergi idaresi açısından da yemin delil olarak kabul edilemez³⁰⁴.

İkinci sınırlama vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal ve açık bulunmayan tanık ifadesinin ispat aracı olarak kullanılamayacağıdır³⁰⁵. Vergi hukukunda tanık ifadelerinin delil niteliği kazanabilmesi için vergiyi doğran olay ile doğal ve açık bir ilgisinin bulunması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olay ile rastlantısal bir ilişkisi olan tanıkların ifadeleri delil olarak kabul edilmemektedir. Ancak vergiyi doğran olay ile doğal ve açık ilişkinin ölçütleri kanunda yer almamaktadır. Bu durumda dikkate alınabilecek ölçüt tanığın vergiyi doğuran olay ile ekonomik ilişkisinin varlığıdır³⁰⁶. Tanık ifadesinin delil niteliğini sınırlayan bir diğer ölçüt ise taraflar arasında husumetin veya uyuşmazlığın varlığıdır³⁰⁷.

B) İspat:

...

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

...

³⁰³ Ağdur, **Delil Serbestliği İlkesi ve İstisnaları**.

³⁰⁴ Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.82; Tezel, **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi**, ss. 8 – 18; Veysi Seviğ, “Vergi Yargısında Tanık İfadesi”, **Mali Çözüm**, Sayı:5, Temmuz 1991, (çevrimiçi) <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=5>, (Erişim Tarihi:25.6.2016) s.18.

³⁰⁵ “...uyuşmazlık konusu olayı duyu organları vasıtasıyla kavrayan kişiye tanık; bu kişinin anılan şekilde edindiği bilgiyi yargılama sürecine katılmak suretiyle anlatmasına tanıklık bu çerçevede verilen bilgiye ise, tanık beyanı denir.”

Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 104, 1997, ss. 90 – 120.

213 Sayılı VUK, 10703 Sayılı ve 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat

Madde 3

B) İspat:

...

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

...

³⁰⁶ “Örneğin, apartman dairesi alıcılarından belli bir kısmının, tapuda görüldenden daha fazla bedel ödemiş oldukları hususundaki beyanları ilave tarhiyata delil olarak kabul edilmektedir. Çünkü,

Üçüncü sınırlama VUK'ta yer alan belge düzeni ile ilgilidir. Vergi hukukuna ilişkin belge düzeni VUK m.227 ile m.242 arasında yer alan maddeler ile hükme bağlanmaktadır. Bu kapsamda vergiyi doğuran olay ile ilgili eylem ve işlemlerin ilgili maddelerde belirtilen belgelere bağlanması ve bu belgeler üzerinden ispat edilmesi gerekmektedir. Yükümlüler vergilendirme ile ilgili işlemleri söz konusu madde hükümlerine uygun biçimde düzenlenen belge ve defterlerle bağlantı kurarak lehlerine delil olarak kullanabilirler. Ancak söz konusu belge ve defterlerin usulüne uygun biçimde oluşturulmaması veya tutulmaması durumunda söz konusu belge ve

vergiyi doğuran olayların tarafı durumunda olanlar “vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan” kimselerdir. Ama gene de bunlardan belli bir kısmının ifadesinin aynı yönde olması gerekliliği aranacaktır. Örneğin, 20 daireli bir apartmanın alıcılarından sadece birinin ifadesi, taraf olmasına rağmen tek başına delil sayılmayacaktır. Ya bu ifadenin yan delillerle takviyesi, veya beş altı alıcının aynı yönde ifadesi gerekecektir.”

“İnceleme konusu olayda taraf olan çok sayıda alıcının aldığı faturaların gerçeği yansıtmadığı şeklinde ki beyanları; bu kadar kişinin mükellef aleyhine sözbirliği edemeyecekleri ve husumet beslemeyecekleri gerçeği karşısında, aynı yönde ve tutarlı ifadeler kabul edilerek mükellefiyet tesisinde yeterli delil sayılmalıdır.”

DŞ. 7. D. 24.01.1991 tarih ve E.1987/3422, K.1991/201 sayılı Kararı. (çevrimiçi) <http://legalbank.net/belge/d-7-d-e-1987-3422-k-1991-201-t-24-01-1991-danistay-7-daire-karari/522187/>, (Erişim Tarihi: 30.6.2016).

Ağdur, Delil Serbestliği İlkesi ve İstisnaları,

³⁰⁷ *“Danıştay bir Kararı’nda “Mükellefle, aralarında niza (uyuşmazlık) bulunan müşteri ifadelerin delil olarak kabul etmemiştir.” Alıcı ile satıcı arasında icra takibi nedeni ile husumet doğduğundan alıcıların her zaman için satıcılar aleyhine ifade vermeleri mümkün görülmektedir. Maddi delil, niteliği gereği gerçeği yansıtan olgulardan oluşur. Olayımızda ise gerçeğe gölge düşürecek ilişkiden dolayı, alıcı ifadelerini sağlıklı kabul etmeye olanak bulunmamaktadır.”*

Ağdur, Delil Serbestliği İlkesi ve İstisnaları,

Örneğin; “yükümlüden mal alan kimsenin, “faturada yazılı olandan daha fazla bedel ödediği” yolundaki ifadesi yükümlü aleyhine delil teşkil edebilecek; ancak, bu alım-satım muamelesinde taraf olmayan bir kimsenin: “ben bir vesile ile orada bulunuyordum, müşteri faturadakinden daha fazla ödemede bulundu” yolundaki ifadesi, şahidin vergiyi doğuran olayla olan ilişkisi “tabii ve açık” olmadığından delil olarak kullanılamayacaktır.”

Erdoğan Öcal, “Vergi Hukukumuzda İspat ve Delil Sistemi”, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/vergi-hukukumuzda-ispata-ve-delil-sistemi/4327>, (Erişim Tarihi: 23.05.2016).

“Tanık beyanı delili hakkında söz konusu olan zayıflık ve güvensizlik gibi sakıncalar, vergi yargılaması hukukunda önemli ölçüde giderilmiş, aşılmış bulunmaktadır. Çünkü vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve/veya açık olmayan tanık beyanına delil niteliği tanınmamaktadır. Böylece, bir kimsenin kendisi ile ilgili olmayan bir olay hakkında bilgisine başvurulmamaktadır. Dolayısıyla unutmama, yanlış hatırlama gibi sakıncalar olabildiğince ortadan kaldırılmış olmaktadır. Gerçekten, vergiyi doğuran olayın tarafı olan ya da vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine katkıda bulunan veya aracılık eden kimsenin bu konudaki beyanıyla, bir olaya tesadüfen tanık olan bir kimsenin beyanı arasında doğru-yanlış, güvenilir-güvenilmez, gerçek - gerçek olmama yönünden önemli farklılıkların olması kaçınılmazdır.”

“Beyanın delil olabilmesi için tanığın vergi yükümlüsü ile doğrudan ekonomik ilişkisinin bulunması, yani vergiyi doğuran olaya taraf olması gerekir. Çünkü, bir vergi yükümlüsünün yaptığı satışlarda kayıt dışı para almış olduğu yolundaki bir iddia, o kimseden mal almış birçok kimsenin birbirlerini teyit eden beyanları ile ispatlanabilir.”

Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması**, ss. 90 – 120.

defterler delil olma niteliklerini kaybeder. Bu durumun bir sonucu olarak mükellefin vergi matrahı idare tarafından re'sen tespit edilir³⁰⁸.

4.2.3.2. Yükümlünün Defter ve Belge Düzenine Uyuma Ödevi ve İbraz Yükümlülüğü

Türk vergi hukukunda belge düzeninin temelinde vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgenin belirli süreler içinde kanunda belirtilen defterlere kaydedilmesi ilkesi yer almaktadır. Belge ve kayıt düzeni olarak ifade edilen bu ilkenin amacı mükelleflerin ve ilişkide olan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili işlemlerinin; servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap sonuçlarının ortaya çıkarılmasının; denetlenmesinin; incelenmesinin ve tespitinin yapılmasıdır³⁰⁹.

³⁰⁸ “Danıştay uygulamalarında da yasal düzenlemeleri destekler yönde kararlar verilmiştir. 4. Daire E. 1975/5201 K. 1976/250 sayılı Kararı’nda, yükümlü doktor tarafından muayene ve tedavilerinin yapıldığını otuzdört hastanın söylemesi ve yapılan incelemede bu hastalardan alınan ücretlerin tamamının kayıt ve beyan dışı bırakıldığının anlaşılması üzerine, yükümlünün defter ve vesikalarının vergi matrahının inceleme ile doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede karışık ve noksan bulunmuştur ve VUK’un md. 30. bent 4’e göre hareket edilerek takdire sevk işleminin yapılmasını yerinde görmüştür.

Belge düzeni ile ilgili diğer Danıştay Kararlarından birkaçı aşağıdadır:

“- Avukatlık yapan mükellef, avukatlık ücreti ödeyen kişiye serbest meslek makbuzu vermediğinden ve yıl içinde serbest meslek kazancı elde etmiş olup, defterlerini ibraz etmediğinden dolayı geliri saptanamamış olması nedeniyle re’sen takdire gidilerek matrah tespiti yerindedir.”

“- Muayene ve tedavisi yapılan hasta ifadelerine başvurulmadan, vizite ücretlerinin defter kayıtlarına intikal ettirilmediği hususu saptanmadan, Devlet Hastanesinde çalışan doktor ile pratisyen bir doktorun hasılatı emsal alınarak mukayese sonucu matrah takdiri yapılamaz.”

“- Satış faturalarının sıhhatli bir ambar dökümü yapılmasına yarayacak yeterli bilgileri içermemesi perakende satışlar için kanıtlayıcı bir belge ibraz edilememesi ve envanter defterinin tutulmaması halinde, ilgili dönem matrahı re’sen takdir yoluyla saptanır.”

Tezel, **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi**, ss. 8 – 18; Ağdur, **Delil Serbestliği İlkesi ve İstisnaları**,

³⁰⁹ Bakınız: DŞ. 7. D. E.2000/5912 K.2002/120 T.17.1.2002; DŞ. 7.D. E.2000/6372 K.2001/4183 T.27.12.2001; DŞ. 7. D. E.2000/6421 K.2001/3253 T.23.10.2001; DŞ. 7. D. E.2001/16 K.2003/4192 T.6.10.2003; DŞ. 7. D. E.2000/7077 K.2002/1793 T.7.5.2002; DŞ. 7. D. E.2000/8145 K.2003/4339 T.16.10.2003; DŞ. 7.D. E.2000/8394 K.2004/75 T.22.1.2004; DŞ. 7.D. E.2000/9777 K.2003/4887 T.2.12.2003; DŞ. 7.D. E.2000/9869 K.2003/4889 T.2.12.2003; DŞ. 7.D. E.2001/201 K.2003/429 T.18.2.2003; DŞ. 7. D. E.2001/2174 K.2002/3997 T.10.12.2002; DŞ. 7. D. E.2001/2631 K.2001/3655 T.28.11.2001; DŞ. 7.D E.2001/3308 K.2004/795 T.31.3.2004; DŞ. 7.D. E.2001/5006 K.2004/1549 T.1.6.2004; DŞ. 7. D. E.2003/1463 K.2004/3651 T.30.12.2004; DŞ. 7.D. E.2003/2112 K.2004/173 T.29.1.2004; DŞ. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E.2002/559 K.2003/287 T.16.5.2003; DŞ. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E.2002/559 K.2003/287 T.16.5.2003: (çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi:22.6.2016).

Düzenlenen belgelerin ve bu bilgilere dayanılarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının VUK m.3/B kapsamında vergilendirmeye esas alınması için iki temel koşulun sağlanması gerekmektedir.

İlk olarak belgelerin ve defter kayıtlarının öngörülen biçimsel kurallara uygun olması ve temsil edilen vergiyi doğuran olayla ilgili diğer biçimsel kuralların yerine getirilmiş olması gerekmektedir³¹⁰. İkinci olarak söz konusu biçimsel işlemlerin, vergiyi doğuran olayın gerçek niteliği ile uyumlu olması gereklidir. Biçimsel olarak kanuna uygun olan belge ve kayıtların vergilendirilmede dikkate alınabilmesi için, ilgili oldukları işlemlerin gerçek niteliğinin ortaya çıkarılması gerekmektedir. Bunu yapma yükü de, VUK m.3/B’de yer alan kurallar temelinde vergi idaresine aittir. İlk aşamada biçimsel doğruluk karinesinden yararlanan belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçek niteliği ile uyumlu olup olmadığı vergi incelemesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu noktada vergi incelemesinin amacı belge ve kayıtların temsil ettikleri biçimsel olguların gerçek ekonomik nitelik ile örtüşüp örtüşmediğinin ortaya çıkarılmasıdır³¹¹. Diğer bir ifadeyle vergi idaresinin iradesi dışında (mükellef tarafında) ortaya çıkan vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğinin ortaya konulabilmesi için belge ve defterlerin istenildiğinde vergi idaresinin incelemesine sunulması gerekmektedir. Bu amaçla VUK m.256 uyarınca her türlü defter, belge ve

³¹⁰ Örneğin, mükellefiyet tesisi, belge bastırma izni alınması, sevk irsaliyesi düzenlenmesi, çek verilmesi, borsa tescili gibi işlemlerin yapılması.

³¹¹ Örneğin: “Gerçek ekonomik niteliğin tespiti; “belgeyi düzenleyen in uğraş konusu, satmış görüldüğü emtia veya yapmış olduğu hizmet bakımından kuruluşu, donanımı, işin gerektirdiği sayıda işçinin varlığına, emtia alımlarının gerçekliği, alım – satım için zorunlu veya bu işlemlerin doğal sonucu olan diğer işlemlerin gerçekleştirilme biçimi, ekonomik durumu ile vergilendirme döneminde yapmış görüldüğü işin hacmi arasındaki ilişki, kredi kullanıp kullanmadığı, vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki özen gibi unsurlardan hareketle yapılacak inceleme sonuçlarının, ortada gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olduğunu göstermesine bağlıdır.

...
Davacının yasal kayıtlarına intikal ettirdiği üç faturayı düzenleyen ... İnşaat Ticaret ve Pazarlama Limited Şirketinin; 16.9.1997 tarihinde mükellefiyet tesis ettirdiği, sürekli adresini değiştirdiği, 20.12.1999 tarihinde en son bildirilen adreste yapılan yoklamaya göre işçi çalıştırmadığı, depo ile faaliyeti yürütmeye yeterli demirbaşının bulunmadığı ve iş yerinin çok küçük olduğu, sermayesine göre katma değer vergisi beyanlarında gösterilen cironun çok yüksek olduğu, çok yüksek tutarlarda katma değer vergisi matrahları beyan edildiği halde ödenecek katma değer vergisi çıkmadığı, emtia alış faturalarının yaklaşık %95’inin içeriği itibarıyla yanıltıcı ve sahte olduğu, şirket ortaklarının bu faturaları düzenleyen şirketlerin de ortağı olduğu anlaşılmıştır”.

karne ile verilmesi zorunlu bilgilerin (muhafaza süresi içerisinde) yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz edilmesi zorunludur³¹².

Kanunda yer alan ibraz zorunluluğuna karşın, süresi içerisinde haklı bir gerekçe olmaksızın belge ve defterlerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklanmak istenilen bir durumun varlığı ve bunun vergi incelemesi ile ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığı fikrini doğrulamaktadır³¹³. Bu çerçevede Danıştay yerleşik içtihatlarında; vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanına ibraz edilmediği için, biçimsel varlığının gerçek nitelikte uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, davacı lehine verilecek karara dayanak alınmasının vergilemede esas olan gerçek niteliğin biçimselliğe feda edilmesi anlamına geldiğini savunmaktadır. Danıştay bu çerçevede, vergiyle ilgili işlemlerin gerçek niteliklerini vergi idaresinin denetiminden gizlemeyi amaçlayan vergi mükelleflerinin, defter ve belgeleri inceleme elemanı yerine yargı yerlerine ibraz etmelerine yol açabilecek bir anlayışın kanun koyucunun amacına aykırı olduğu görüşündedir. Bu anlamda, idari yargı yerince gerçek nitelik ile uyumlu olduklarının, saptanmasına olanak bulunmayan ve yetkili inceleme elemanına ibraz edilmedikleri için, kanıt olma değerini yitiren defter ve belgelere dayanılarak davacı lehine karar verilemeyeceği yaklaşımını benimsemektedir³¹⁴.

³¹² Tezel, **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi**, ss. 8 – 18.

Bakınız: 3. Daire 2006/30 E., 2006/2284 K. (çevrimiçi)

<http://emsal.danistay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet?dokumanTurleriString=DANISTAYKARAR.&aranan=ekonomik&aramaG=sdsorRxP&baslangic=0&son=20&dokumanTuruAdi=DANISTAYKARAR&fromSonucSayfasindan=TRUE&sonucSayfasi=yeniTasarim/aramaSonuc.jsp&sirala=3&mevzuatAdi=&mevzuatNo=&mevzuatMadde>, (Erişim Tarihi:25.6.2016).

DŞ. 7. D. E.2000/5617 K.2002/3584 T.18.11.2002; DŞ. 7.D. E.2000/6372 K.2001/4183 T.27.12.2001; DŞ. 7.D. E.2000/6570 K.2001/2433 T.26.6.2001; DŞ. 7. D. E.2000/9869 K.2003/4889 T.2.12.2003; DŞ. 7.D. E.2001/201 K.2003/429 T.18.2.2003; DŞ. 7.D. E.2001/2174 K.2002/3997 T.10.12.2002; DŞ. 7.D. E.2001/2631 K.2001/3655 T.28.11.2001; DŞ. 7.D. E.2001/3308 K.2004/795 T.31.3.2004; DŞ. 7. D. E.2001/5006 K.2004/1549 T.1.6.2004; DŞ. 7. D. E.2003/1463 K.2004/3651 T.30.12.2004; DŞ. 7. D. E.2003/2112 K.2004/173 T.29.1.2004; DŞ. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E.2002/559 K.2003/287 T.16.5.2003: (çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi:22.6.2016).

³¹³ “Vergi Usul Kanununun 30’uncu maddesinin 2’nci fıkrasının 3’üncü bendinde, bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesinin, dönem matrahının re’sen takdirini gerektiren, ayrı bir durum olarak öngörülmüş olmasının nedeni de, budur.”

³¹⁴ “Olayda; temyizle konu karara dayanak alınan defter ve belgelerin, davacıya usulüne uygun olarak tebliğ edilen yazı ile ibraz edilmesi istenilmiş olmasına rağmen, inceleme elemanına ibraz edilmediği sabittir. Davacı, ibraz etmeme keyfiyetine gerekçe olarak, hiçbir neden göstermediği gibi sadece şifahi olarak evrak, belgeler ile mal alış ve satış faturalarını inceleme elemanına götürdüklerini ancak, gerek olmadığı ifade edilerek alınmadığını ileri sürmektedir. Defter ve belgelerin muhafaza

Diğer bir ifadeyle defter ve belgelerin vergi inceleme elemanlarına ibraz edilmemesi durumunda (vergi incelmesinin temel amacı olan) biçimsel kayıtların temsil ettikleri olguların ekonomik nitelikleri ile örtüşüp örtüşmediği saptanamamaktadır. Dolayısıyla da vergilendirmenin mali güç temelinden sapma tehlikesi ortaya çıkmaktadır. Bu durumda olayın niteliğine göre re'sen takdir yoluna başvurulmaktadır.

4.2.3.3. Ekonomik, Ticari ve Teknik Gereklere Uymayan Normal ve Alışılmış Olmayan Durumlarda İspat Yükü (VUK m.3/B-3)

Vergi hukukunun uygulanmasında egemen olan ekonomik yaklaşım ilkesi doğrultusunda Türk vergi mevzuatında yer alan bir diğer ispat kuralı VUK m.3/B-3 hükmüdür. VUK m.3/B-3 hükmünde bir karine yer almaktadır. Şöyle ki; vergilendirmeye temel oluşturan olguların ekonomik, ticari ve teknik gereklere uygun ve hayatın olağan akışına göre normal ve alışılmış bir biçimde ortaya çıktıkları (karine olarak) kabul edilir. Söz konusu karine ekonomik gerçekliğe

biçim ve süreleri ile ibraz yükümlülüğünü düzenleyen yasal hükümler karşısında, ileri sürülen bu hususların haklı mazeret olarak kabulü mümkün değildir. Dolayısıyla, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara uygun olmadığından, ara kararı ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesi hukuka uygun görülmemiştir.”

DŞ. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E. 2010/707 K. 2012/618 T. 26.12.2012; DŞ. 4. D. E. 2009/9359 K. 2012/3655 T. 22.6.2012; DŞ. 7. D. E. 2000/5255 K. 2001/595 T. 27.2.2001; DŞ. 7. D. E. 2000/5617 K. 2002/3584 T. 18.11.2002; DŞ. 7. D. E. 2000/5912 K. 2002/120 T. 17.1.2002; DŞ. 7. D. E. 2000/6372 K. 2001/4183 T. 27.12.2001; DŞ. 7. D. E. 2000/6421 K. 2001/3253 T. 23.10.2001; DŞ. 7. D. E. 2001/16 K. 2003/4192 T. 6.10.2003; DŞ. 7. D. E. 2000/7077 K. 2002/1793 T. 7.5.2002; DŞ. 7. D. E. 2000/8145 K. 2003/4339 T. 16.10.2003; DŞ. 7. D. E. 2000/8394 K. 2004/75 T. 22.1.2004; DŞ. 7. D. E. 2000/9777 K. 2003/4887 T. 2.12.2003; DŞ. 7. D. E. 2000/9869 K. 2003/4889 T. 2.12.2003; DŞ. 7. D. E. 2001/201 K. 2003/429 T. 18.2.2003; DŞ. 7. D. E. 2001/2174 K. 2002/3997 T. 10.12.2002; DŞ. 7. D. E. 2001/2631 K. 2001/3655 T. 28.11.2001; DŞ. 7. D. E. 2001/3308 K. 2004/795 T. 31.3.2004; DŞ. 7. D. E. 2001/5006 K. 2004/1549 T. 1.6.2004; DŞ. 7. D. E. 2002/617 K. 2004/235 T. 30.1.2004; DŞ. 7. D. E. 2003/1463 K. 2004/3651 T. 30.12.2004; DŞ. 7. D. E. 2003/2112 K. 2004/173 T. 29.1.2004; DŞ. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E. 2001/441 K. 2001/469 T. 7.12.2001; DŞ. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E. 2002/437 K. 2002/558 T. 27.12.2002; DŞ. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E. 2002/472 K. 2002/549 T. 27.12.2002; DŞ. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E. 2002/514 K. 2003/286 T. 16.5.2003; DŞ. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E. 2002/559 K. 2003/287 T. 16.5.2003: (çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi:22.6.2016).

uygunluğu ifade etmektedir. Bu kapsamda ekonomik, ticari ve teknik gereklere uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve alışılmış olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde ispat yükü bunu iddia eden tarafa aittir. VUK m.3/B-3'te yer alan karine genellikle vergi idaresi yararına işlemektedir³¹⁵.

VUK m.3/B-3 hükmü ispat yükünün dağılımı ile ilgili temel bir kuralı içermektedir. Söz konusu kural iki ölçüt içermektedir.

İlk olarak vergilendirmeye konu olguların hayatın olağan akışına, uygun bir biçimde oluştuğu kabul edilmektedir. Hayatın olağan akışına uygun olarak ekonomik, ticarî ve teknik gereklerin olayları biçimlendirmiş, şekillendirmiş ve gerçekleştirmiş olduğu kabul edilir³¹⁶.

İkinci olarak ise hayatın olağan akışına (ekonomik, ticarî ve teknik gereklere) uymayan bir durumda ispat yükü bu durumu iler süren tarafa aittir³¹⁷.

Ekonomik ticari ve teknik gereklerle, normal ve alışılmış olmayan durumların neler olduğu konusunda hâkime geniş bir takdir yetkisi tanınmaktadır³¹⁸.

Vergilendirme ilişkisine konu olan olguların ekonomik, ticari ve teknik gereklere uygun bir biçimde gerçekleştiği karinesinden hareketle vergi idaresi yükümlünün beyanname, defter ve belge düzenine uygun davranması sonucu oluşan

³¹⁵ Tartışmalı bir örnek için: “*Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançtan indirilebilecek giderler hakkındaki 40. maddesinin 5. bendinde «işletmeye dahil olup sadece işte kullanılan taşıtların amortismanları ile giderlerinin tamamının gider yazılabileceği hükme bağlamıştır; bu hükme dayanarak vergi idaresi, binek otolarının sadece işte kullanılmayacağını arzı de olsa özel İşlerde de kullanılabileceği görüşünden hareketle; bu giderlerin kazançtan indirilmesini kabul etmeme eğilimindedir. Hiç kuşku yok ki; vergi idaresinin bu görüşle yapacağı tarhiyata muhatap olan yükümlü, vergi mahkemesine açacağı davada işletmeye dahil binek otosunu tüm yıl hiç istisnasız işinde kullandığını ispatla yükümlü olacaktır; çünkü bu husus, genel hayat tecrübelerine göre normal ve mutad olmayan bir İddiayı oluşturmaktadır. Buna karşılık aynı tarhiyatın bir kamyon için yapılması halinde, yükümlünün bu tarhiyatın yersiz olduğu yolunda açacağı davada; söz konusu taşıtın özel işte de kullanıldığını ispat yükümlülüğu vergi idaresine düşecektir.»*

Benzer şekilde:

“*Aynı şekilde, fabrika kapasitesi, hammadde, yardımcı madde ve enerji sarfiyatı, randıman ve fire oranlarına İlişkin kesin ve doğru bilgilerden hareketle yapılacak tarhiyata karşı dava açan yükümlü; teknik icaplara uymayan iddialarını ispat zorunda kalacaktır.*

Yine müstakar hale gelen yargı mercii kararlarında olduğu gibi, büyük miktarlardaki paranın akrabalık ve İş ilişkisi olmayan kişilere faizsiz verilmeyeceği, iktisadi ve ticari bir gerçek kabul edilerek yapılacak tarhiyatta, ispat külfeti yükümlüyü düşecekti.

Buna karşılık; ticaret erbabının fatura ve defterlerinde yazıtı olandan daha fazla bedel aldığı iddiası ile tarhiyat yapan idarenin, bu hususun dava konusu yapılması halinde; iddiasını ispatla yükümlü olacağı hususu yine aynı kanun hükmü uyarınca gayet açıktır.»

Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss. 56 – 57; Öcal, **Vergi Hukukumuzda İspat ve Delil Sistemi**.

³¹⁶ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 56.

³¹⁷ A.e.

³¹⁸ Öcal, **Vergi Hukukumuzda İspat ve Delil Sistemi**.

delilleri çürütebilir. Şöyle ki ilk olarak vergi idaresinin vergilendirmeye konu olgunun ekonomik, ticarî ve teknik gereklerinin ne olduğunu açık bir şekilde ortaya koyması gerekmektedir. Sonraki adımda yükümlünün beyanname, defter ve belgelerinin biçimsel olarak yansıttığı olgular ile söz konusu ekonomik, ticarî ve teknik gerekler arasında çelişki bulunduğunu ortaya koyabilir. Son olarak hukuki biçim ile ekonomik, ticarî ve teknik gerekler arasındaki uyumsuzluğun ispatlaması gerekmektedir. Bu koşullarda vergi idaresi vergilendirme işlemini ekonomik, ticarî ve teknik gereklerin olağan sonuçları (diğer bir ifadeyle ekonomik gerçeklik) temelinde yürütebilir. Vergi idaresinin bu hamlesi karşısında vergi yükümlüsü, olguların alışılmışın dışında gerçekleştiğini ve bu nedenle vergi yükünün olağan biçimden daha düşük gerçekleştiğini ileri sürebilir. Bu durumda ispat yükü yer değiştirmektedir. Bu tip durumlarda ispat yükü olguların hayatın olağan akışına aykırı biçimde ortaya çıktığını ileri süren vergi yükümlüsüne geçmektedir. Ekonomik ticarî ve teknik gereklerle aykırı olduğu öne sürülen ve idare tarafından vergilendirme işleminin temeline yerleştirilen olguların gerçekte ne olduğunu somut olarak ortaya koymak ve ispat etmek bu aşamada yükümlüye düşmektedir. Yükümlünün söz konusu ispat yükünü yerine getirmemesi veya getirememesi durumunda vergi idaresi tarafından ekonomik, ticari ve teknik gerekler doğrultusunda yürütülen vergilendirme işlemine katlanmak durumundadır³¹⁹.

Kanunda yer alan ticari gerek ölçütünden ticari örf ve adetler anlaşılmaktadır. Ancak VUK'ta ekonomik, ticari ve teknik gereklerin hangi yöntemlerle belirlenmesi gerektiği yer almamaktadır. Bu nedenle sıklık gösteren tipik işlemlerle ilgili Danıştay kararlarının incelenmesi ölçütlerin belirlenme çabası açısından yararlı olabilir³²⁰.

Ekonomik gerek, içinde bulunulan durumun olağan (olması gereken) ekonomik koşulları ve özellikleridir. Söz konusu koşullar ve özelliklerin ölçütleri ekonomi bilimi üzerinden ifade edilebilir. Örneğin kredinin faizsiz olarak verilmesi ekonomik gereklerle aykırı bir durumdur. Çünkü olağan koşullarda faiz bir borç anlaşmasında ödünç veren kişinin parasından mahrum kalması karşılığında elde ettiği bir gelirdir. Geniş anlamda faiz üretim faktörü olan sermayenin getirisidir. Bu kapsamda kredinin faizsiz olması demek ödünç veren kişinin ödünç işlemi

³¹⁹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss. 56 – 58.

³²⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.202.

karşılığında herhangi bir talepte bulunmaması veya sermayenin getirisinin bulunmaması demektir. Bu durumlar ekonomik açıdan istisnai durumlardır. Bu nedenle ödünç para verme işleminin faizsiz yapılması ekonomik ve ticari gereklere aykırı, normal ve alışılmış olmayan bir durumdur. Bu nedenle faiz alınmadığının ispatı, bu durumun varlığını iddia eden tarafa aittir. Vergi yükümlüsünün borç verme işleminin faizsiz gerçekleştiğini iddia etmesi durumunda ispat yükü kendisine ait olacaktır. Örneğin bu durumda vergi yükümlüsü yakın bir akrabalık ilişkisini, borç alan tarafın ekonomik olarak çok zor durumda olmasını veya ekonomik – ticari gerekçelerle olayın niteliği gereği faiz alınmadığını iddia ve ispat edebilir³²¹. Danıştay ilke olarak ödünç verme işleminin olağan ve alışılmış biçiminin faiz karşılığında yapıldığını kabul etmektedir. Danıştay sadece belirli durumlarda faizsiz borcun ekonomik gereklere uygun olabileceğini kabul etmektedir. Örneğin, yakın akraba olarak kabul edilen damat, kayınpeder ve kayınvalide ile yapılan borç işlemleri faizsiz olabilir. Bu durum ekonomik gereklere uygundur³²².

³²¹ Benzer şekilde avukatın vekâlet hizmeti veya doktorun muayene hizmeti karşılığında ücret alınmadığının iddia edilmesi durumunda, vergi yükümlülerinin iddialarını ispat zorunluluğu vardır.

³²² “ ... ticari yaşamın olağan işleyişi içinde kurumların, paydaşları ya da sıkı ekonomik ilişkide bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere belli ölçüleri aşmamak üzere borçlu kalabilecekleri gibi onlardan alacaklı da kalabileceklerinin ilke olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır. Ancak, kuruma ait kaynakların kurum kayıtları dışında tutularak paydaşlara veya belirtilen kimselere karşılıksız kullanılması, Vergi Usul Kanununun 3. maddesi gereği iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun düşmeyen ve olağan görülemeyecek alışılmamış durumlardan olduğu gibi Vergi Usul Kanununun kayıt ve belge düzenine ilişkin kurallarına da aykırıdır.”

Danıştay 7. D.. 23.2.1978, K. 2195/654; **Danıştay Dergisi**, Sayı: 32 – 33, Ankara, 1979, ss.531 – 532. Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.202; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 57; Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, s. 9-16.

DŞ. 3. Daire E. 2000/2317, K. 2003/3286 K., (çevrimiçi) <http://emsal.danistay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet?dokumanTurleriString=DANISTAYKARAR.&aranan=ekonomik&aramaG=sdsorRxP&baslangic=20&son=40&dokumanTuruAdi=DANISTAYKARAR&fromSonucSayfasindan=TRUE&sonucSayfasi=yeniTasarim/aramaSonuc.jsp&sirala=3&mevzuatAdi=&mevzuatNo=&mevzuatMadde>, (Erişim Tarihi:25.6.2016).

“Davacı, fatura ve perakende satış fişlerini herhangi bir komisyon karşılığı düzenlemediğini iddia etmekte ise de, mensubu olduğu mesleğin kurallarına da aykırı olan bu eylemin içerdiği risk gözetildiğinde karşılıksız yapılması ekonomik gereklere uygun düşmeyen ve davacı tarafından kanıtlanamayan iddianın kabulüne olanak yoktur.”

Vergi Daireleri Genel Kurulu E.2008/810, K.2010/186, (çevrimiçi)

<http://emsal.danistay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, (Erişim Tarihi:25.6.2016), (Erişim Tarihi:25.6.2016).

Danıştay 3. Daire E:2001/2326 ve K: 2003/5168 sayılı kararında kredi kartının finansman ihtiyacında kullanılmasının ticari icaplara uygun olmadığı ve bu nedenle aksinin ispatının mükellefe ait olduğu belirtilmiştir. Davada kredi kartı ile tahsil edilen hasılatın mal ve hizmet satışına ait olmadığı konusunun mükellef tarafından ispat edilmesi gerektiğine karar verilmiştir.

Namık Kemal Uyanık, “İspat Araçları Nelerdir ve İspat Külfeti Kime Aittir?”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 283, 2005, ss. 95 – 100.

Benzer bir örnek emlakçının aynı ekonomik nitelikteki iki daireyi farklı fiyattan satması durumudur. Bu durumda emlakçı düşük fiyattan satışı ekonomik veya ticari açıdan gerektiren veya haklı kılan nedenleri ispat yükü altındadır³²³.

Söz konusu örnekler paralelinde Danıştay, ilaç satışının etiket fiyatından daha düşük bir fiyat üzerinden gerçekleştirilmesinin (özel veya resmî kuruluşlarla anlaşmalar mevcut olmaması durumunda) ticarî gereklere uygun olmadığı görüşünü ileri sürmüştür. Bu durumda ispat yükünün ilaçların etiket fiyatlarından daha düşük bir fiyat üzerinden satıldığını iddia eden vergi yükümlüsü eczacıya ait olduğunu belirtmiştir³²⁴.

Ekonomik gereklerle ilgili bir kararında Danıştay 4. Daire askerî hastanede görevli doktorun, mesai saatleri dışında doktorluk faaliyetinde bulunmasının ücretsiz olduğu iddiası; günün gerçeklerine aykırı düştüğü, hayatın olağan akışına uymadığı ve ispat edilememiş olduğu gerekçeleri ile reddedilmiştir. Böylece mesai saatleri dışında yapılan faaliyetin serbest meslek kazancı kapsamında vergilendirilmesini onamıştır³²⁵. Benzer şekilde Danıştay'ın, ücretsiz dava aldığı Baroya bildirmemiş olan avukatın sadece karşı tarafa yükletilen avukatlık ücreti üzerinden vergilendirilmeyeceği yönündeki kararı örnek olabilir. Söz konusu kararda, müvekkillerin kendilerinden ayrıca vekâlet ücreti alındığına ilişkin ifadelerini işin ekonomik gereği olarak kabul etmiştir. Bu durumda avukatın serbest meslek

Benzer bir şekilde ipotekli bir borç ilişkisinin faiz içermemesi olağan ve alışılmış olmayan bir durumdur. Bu durum yakın aile bireyleri arasında gerçekleşse bile ekonomik gereklere aykırıdır. Danıştay ipotekli bir borç ilişkisinde faiz istenmemesinin, dostluk ve samimiyet gibi hissi nedenlerle uygun kabul edilemeyeceği görüşünerdir. Bu nedenle Danıştay vergilendirme işlemlerinde ipotekli borç ilişkisinin aksi ispatlanmadığı sürece faiz karşılığı kurulduğunu kabul etmektedir. Bu durumda borç vermenin ötesinde, ipotekli bir borç ilişkisinin faiz içermediği aile bağları, dostluk ve samimiyet gibi gerekçelere bağlanamaz. İpotekli bir borç ilişkisinde (ekonomik gereklere aykırı olarak) faiz unsurunun yer almadığı olayın ekonomik niteliği üzerinden ispatlanmalıdır.

Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 57; Danıştay, 4. D., 21.1.1971, 4814/332 (**Danıştay Dergisi**, Sayı: 4, Ankara, 1972, ss.216 – 218), Danıştay 4. D.. 29.11.1971, 3866/7763 (**Danıştay Dergisi**, Sayı: 6 – 7, Ankara, 1972, ss.209 – 210).

³²³ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 56.

³²⁴ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 57; Danıştay, 4. D.. 29.11.1971, 3866/7763: **Danıştay Dergisi**, Sayı: 6-7, Ankara, 1972, ss.209 – 210.

³²⁵ Genç; Yağmurlu; Falcıoğlu; vd., **Mali Yargılama Usulü Ve Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları**, s.337.

kazançları kapsamında elde ettiği vekâlet ücretinin tespiti için re'sen takdirin gerektiğine karar verilmiştir³²⁶.

Teknik gerek ölçütü ise genellikle üretim süreci ile ilgilidir. Burada hammaddenin, ara mamul ve ürüne dönüşümü sırasında uygulanan yöntemler ile bu sürecin nitelikleri değerlendirilmektedir. Örneğin üretim sürecinde hangi oranda firenin kabul edilebilir olduğu veya hammaddenin ürüne dönüşme oranı gibi nicelikler ölçüt olarak değerlendirilir. Benzer şekilde matrahın tespitinde üretime girdi olan maddelerin dikkate alınması ve bu şekilde verimin ölçülmesi teknik gereklerin tespitine yöneliktir³²⁷.

Örneğin imalat işiyle uğraşan bir kişi, imalatındaki fire oranının ilgili bulunduğu sanayi kolunun ve üretimin özelliklerine göre olağan düzeyin üzerinde olması durumunda bunu ispat etmek zorundadır. Yükümlü bu durumda, makinelerinin yıpranması, işçilik, üretim hataları veya hayatın olağan akışı dışındaki aksamlar nedeniyle fire oranının yüksek düzeyde gerçekleştiğini ispat etmek durumundadır³²⁸.

³²⁶ Danıştay, 4. D., 15.3.1983, 7924/1239, (**Danıştay Dergisi**, (Atatürk'ün Doğumunun 100.Yılı Özel Sayısı) Sayı 44-45, Ankara, 1981, ss.193 – 195).

Benzer Danıştay Kararları:

“Ancak, 6.5.1996 tarihinde 21.000.000.- liraya alınan gayrimenkullerin 8.11.1996 tarihinde 21.000.000.000.- lira bedelle satılmış olması, aradan geçen altı aylık sürede bu gayrimenkullerin değerinin 1000 kat artmış olduğunu göstermektedir. Bu durum ise belirtilen sürede bu oranda bir değer artışının gerçekleşmesinin günün ekonomik koşullarına ve ticari icaplarına uygun düşmemesi nedeniyle sözkonusu gayrimenkullerin tapuda gösterilen alış bedellerinin emsal alış bedelinin altında gösterilmiş olacağı sonucunu ortaya koyduğundan gayrimenkullerin davacı tarafından satın alındığı 6.5.1996 tarihindeki rayiç bedellerinin bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle belirlenmesinden sonra yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.”

DŞ. 3. Daire E.2000/1864 K.2001/2559 (çevrimiçi), <http://emsal.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi:25.6.2016).

“Vergilendirme, aktifinde kayıtlı otobüsü 170.000.000.- liraya satan davacının faturada gösterdiği bu değer gerçek piyasa kıymetinden düşük görülmesi nedeniyle yapılmıştır. Aynı yaştaki ve aynı model otobüslerin 851.000.000.- lira kasko sigorta kıymeti üzerinden sigortalandığı da tartışmasızdır. Vergilendirme döneminde kasko sigorta kıymetinden yaklaşık 600.000.000.- lira ve aynı değerden beş kat daha düşük fiyatla satış ekonomik ve ticari gereklere uygun düşmeyen bir durumdur. Bu nedenle faturada gösterilen değer gerçek piyasa kıymeti olduğu veya bu kıymeti varsa düşüren haklı nedenleri ispat külfeti davacıya düşer.”

DŞ. 3. Daire E.2000/2255, K.2003/903 (çevrimiçi), <http://emsal.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi:25.6.2016).

Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss. 57 – 58.

³²⁷ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 58; Danıştay, 4. D., 10.12.1985, 2545/3397; **Danıştay Dergisi**, Sayı: 62-63, Ankara, 1986, ss.184 – 187.

³²⁸ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 56.

Yükümlünün VUK m.3/B-3te yer alan ispat yükünü yerine getirememesi durumunda vergi idaresi ekonomik, ticari ve teknik gereklere uygun olmayan durumu vergilendirme açısından dikkate almayacaktır. Bu koşulda vergilendirme ekonomik, ticari ve teknik açıdan olağan durum dikkate alınarak gerçekleştirilecektir³²⁹.

4.2.3.4. Re'sen Araştırma İlkesi (İYUK m.20/1)

Ekonomik yaklaşım ilkesinin sonucu olarak vergi hukukunun uygulanmasında olguların gerçek ekonomik niteliğinin kavraması gerekmektedir. Gerçek niteliğin arayışında olan mahkemenin de her türlü delilden faydalanması gerekmektedir. Aksi durumda sınırlı deliller aracılığı ile gerçeğin tespiti mümkün değildir. Mahkemenin, tarafların sundukları delil ile sınırlanması durumunda gerçek ekonomik niteliğe ulaşmak güçleşebilmektedir. Bu açıdan re'sen araştırma ilkesi ekonomik gerçekliği tespit etme amacı içinde bir anlam kazanmaktadır³³⁰.

İYUK m.20/1 hükmü uyarınca re'sen araştırma ilkesi, Danıştay idare ve vergi mahkemelerinin, bakmakta oldukları davalara ilişkin her çeşit incelemeyi kendiliklerinden yapacağını belirtmektedir. Bu çerçevede mahkemeler gerekli gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. İlgililer bu konudaki kararları süresi içinde yerine getirmek zorundadır³³¹.

4.2.4. Türk Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Yönelik Değerlendirmeler, Eleştiriler ve Öneriler

VUK m.3, vergi kurallarının uygulanmasında diğer hukuk alanlarının ilke, yöntem ve kavramlarına bağlılık tartışmasında kanun koyucunun tercihini göstermektedir. Bu tercih ekonomik yaklaşım ilkesi temelinde vergi hukukuna kısmi

³²⁹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss.56 – 57.

³³⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.207; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2. Bası, İzmir, DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 77, 1997, s.88; Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2015, s.29.

³³¹ 2577 sayılı İYUK ,Kabul Tarihi: 06/01/1982 Resmi Gazete Tarihi: 20/01/1982

bağımsızlık tanınması yönündedir. Ancak Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin kanuni dayanağı olarak kabul edilen VUK m.3; geleneksel anlamda ekonomik yaklaşımı formüle etmede ve güncel ekonomik ve hukuki ihtiyaçları karşılama konusunda yetersiz kalan bir düzenlemedir³³².

Bu kapsamda Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesine yönelik eleştiriler beş madde altında toplanabilir.

İlk eleştiri ekonomik yaklaşım ilkesi ile ilgili maddenin gerekçesine yöneliktir. Eleştirilerde 2365 sayılı Kanun gerekçesinin önemli yanlışlıklar içerdiği ifade edilmektedir. Bu yanlışlıklar ekonomik yaklaşıma ilişkin tarihsel ve kuramsal konular ile ilgilidir. Gerekçe, karşılaştırmalı hukuka ve vergi hukukunun temel ilkelerine aykırılık taşımaktadır. Bu açıdan VUK m.3'ün temellerini sarsmakta ve uygulamada vergi hukuku ilkelerinden sapma tehlikesini içinde barındırmaktadır³³³.

2365 sayılı Kanun gerekçesinde Avrupa ülkelerinin vergi kanunlarına özellikle Alman Vergi Usul Kanunu'na göndermede bulunmaktadır³³⁴. Gerekçede yeni hüküm ile getirilen yorum yöntemi ile ilgili olarak Alman Vergi Usul Kanunu'nun 1 inci maddesi paralelinde bir hüküm ortaya konulduğu belirtilmektedir. Ancak gerekçede atıf yapılan ilgili dönemin Alman Vergi Usul Kanunu'nun 1 inci maddesinde yorum konusunda VUK m.3'e benzer bir hüküm yer almamaktadır. Şöyle ki, Alman vergi usul kanunlarında yorum ve nitelendirmeye ilişkin temel

³³² Şanver 2365 sayılı Kanun ile getirilen söz konusu hükmü uygulama açısından bir yenilik getirmeyen bununla birlikte vergi uygulamalarında olguların gösterildiği şekilde değil gerçek yönüyle ele alınmasını ve buna göre işlem yapılmasını gerektiren bir madde olarak değerlendirmektedir. Salih Şanver, "Vergi Hukukunda İspat", **Vergi Dünyası**, 1983, Sayı: 21, s. 61; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.37 – 38; 110 – 111.

³³³ Şanver, **Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama**, s. 185.

³³⁴ *Vergi Usul Kanununa, vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı ve bunların ne şekilde uygulanacağı hususunda hüküm vazedilirken, hukuk biliminde uygulanan yorum metotları ve Batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenmiş ve "Bilimsel Yorumlama Metodu" nun vergi kanunlarının bünye ve mahiyetine en uygun bir metot olduğu sonucuna varılmıştır.*

Nitekim Vergi Usul Hukukumuzun kaynağını teşkil eden Alman Vergi Usul Kanununun 1 inci maddesi yorum konusunda bu metoda paralel bir hüküm sevk edilmiş bulunmaktadır.

Milli Güvenlik Konseyi 1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe - Plan Komisyonu Raporu – Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler İle İlgili Genel Gerekçe (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf, (Erişim Tarihi: 20.6.2016).

kurallar; 1919 tarihli İmparatorluk Vergi Usul Kanunu (RAO) m.4³³⁵, 1931 tarihli Alman İmparatorluk Vergi Usul Kanunu (RAO) m.9³³⁶ ve 1934 tarihli Alman Vergi Uyum Kanunu (StAnpG) m.1³³⁷ 'de yer almaktadır. Ancak 2365 sayılı kanunun hazırlandığı dönemlerde yürürlükte olan 1977 tarihli Alman Vergi Usul Kanununda (AO) yorum veya nitelendirme ilgili VUK m.3 benzeri herhangi bir hüküm yer almamaktadır³³⁸.

Ortaya konulan tarihsel tabloda, 2365 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden yaklaşık üç yıl önce kaldırılan bir hükme üstelik kanun adı da belirtilerek göndermede bulunulmuş ve bu temelde kanun hükmü gerekçelendirilmiştir³³⁹.

2365 sayılı Kanun'un gerekçesinin yayınlanmasından üç yıl önce kaldırılan Alman Vergi Uyum Kanunu (StAnpG) m.1 şu şekildedir;

“(1) ... vergi kanunlarının amacı ve ekonomik önemi ile ilişkilerin gelişimi dikkate alınmalıdır.

(3) Aynı kural, hukuki olguların nitelendirilmesi için de geçerlidir.”

Öğretide ilk kural (1) ekonomik yorum, ikinci kural ise ekonomik irdeleme olarak kabul edilmektedir³⁴⁰. Bu anlamda StAnpG m.1 ekonomik yaklaşım ilkesini ifade etmektedir.

1977 yılında kaldırılan StAnpG yerine yürürlüğe konulan Alman Vergi Usul Kanunu'nda (AO); ekonomik mülkiyet (AO m.39), hukuka ve ahlaka aykırı işlemler (AO m.40), hukuki açıdan geçersiz işlemler (AO m.41), muvazaa (AO m.41), ile vergi planlaması hakkının kötüye kullanımı (AO m.42) kuralları öğretide ekonomik yaklaşım ilkesine yönelik kurallar olarak kabul edilmektedir. 2365 sayılı Kanun'un gerekçesinden hareketle VUK'ta AO m.39, m.40, m.41 ve m.42 dikkate alınarak bir değişiklik yapılması gerekmektedir. Böylece VUK, 1931 tarihli Alman Vergi Usul

³³⁵ “Vergi kanunlarının yorumlanmasında amacı, ekonomik anlamı ve ilişkilerin gelişimi dikkate alınmalıdır. ”

³³⁶ “Vergi kanunlarının yorumlanmasında amacı, ekonomik anlamı ve ilişkilerin gelişimi dikkate alınmalıdır. ”

³³⁷ “(1) Vergi kanunları nasyonal sosyalist dünya görüşüne göre yorumlanmalıdır. (11 Şubat 1946 tarihinde kaldırılmıştır)

(2) Burada (bunu yaparken) vergi kanunlarına ilişkin halkın görüşü, vergi kanunlarının amacı ve ekonomik önemi ile ilişkilerin gelişimi dikkate alınmalıdır.

(3) Aynı durum, hukuki olguların nitelendirilmesi için de geçerlidir.”

³³⁸ Tarihsel süreç için bakınız: Bölüm: 1.2. TARİHSEL AÇIDAN EKONOMİK YAKLAŞIM

³³⁹ Şanver, **Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama**, s. 185.

³⁴⁰ Şanver, **Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama**, s. 185.

Kanunu'nun etkisinden kurtarılıp daha çağdaş bir temele yerleştirilebilir. Bu anlamda ilkenin kanunlaştırılmasında AO (1977)'nin ötesinde Avusturya Vergi Usul Kanunu m.21, m.22, m.23 ve m.24 ile ABD Ulusal Gelir Kanunu (IRC) m. 7701(o) dikkate alınabilir.

İkinci eleştiri VUK m.3'te yer alan ekonomik yaklaşım ilkesinin T.C. Anayasasında yer alan ve bireysel özgürlüğü korumaya yönelik olan vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık taşıması ile ilgilidir. Bu aykırılığın iki boyutu vardır. İlk olarak söz konusu hükümde yer alan "gerçek mahiyet" ifadesi hukuki bir belirlilik taşımamaktadır. İkinci olarak ise vergi hukukuna egemen olan genişletici yorum yasağının vurgulanmamış olması VUK m.3'e yönelik eleştirilerin başında gelmektedir. VUK m.3 içerdiği belirsizlik nedeniyle her durumda devlet hazinesi lehine kapıları açan bir maymuncuk gibi kullanılma tehlikesini içinde barındırmaktadır. Bu anlamda VUK m.3'te hukuki belirliliğin sağlanması ve bu şekilde genişletici yorum olanağının daraltılması gerekmez. Bu amaçla da genel bir kaçınma kuralı olarak VUK m.3 çeşitli ölçütler temelinde yeniden formüle edilmelidir³⁴¹. Vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemlerinin ölçütleri kanunda

³⁴¹ Bu açıdan Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşımın sınırının kanunilik ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Anayasa'nın 138. maddesinin 1. fıkrasının 2. cümlesi gereği hâkimler, görevlerinde Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm verirler. Ancak vergi hukukunun uygulanmasında hâkimler, anayasal bir ilke olan vergilerin kanuniliği ilkesini de dikkate almak zorundadırlar. Bu zorunluluğun bir sonucu olarak hâkimler yasama organı tarafından konulmuş vergi hukuku kurallarına sıkı sıkıya bağlı kalmak durumundadırlar. Bu kapsamda hâkimlere düşen görev sadece kuralları yorumlamaktan ibarettir.

Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss. 68 – 69.

Vergi hukuku kurallarının yorumlanmasında hâkimlerin kanunun lafzına ve özüne bağlı kalma zorunlulukları yönünden medeni hukuk ve idare hukukundan farklıdır. Vergi hukukunda, tamamlama, kanunu düzeltme ve kıyasa yer yoktur. Bunun karşısında özel hukuk açısından hukuk yaratma yetkisi vardır.

Şanver, **Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama**, s. 188.

Bu kapsamda vergilerin kanuniliği ilkesi vergi hukukunun uygulanmasının, yorumlanmasının ve dolayısıyla ekonomik yorumun sınırını belirlemektedir. Anayasa m.73'te yer alan vergilerin kanuniliği ilkesi bireysel özgürlüğü korumaya yönelik bir ilkedir. İlke vergi kanunlarının uygulanmasında vergi yükünün kanunun belirlediği sınırların dışına taşırılmamasını veya daraltılmamasını gerektirmektedir.

Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 47.

Vergisel sonuçların ortaya çıkabilmesi için gerçekleşmesine sonuçlar bağlanan olguların vergi kanunlarında yer alması zorunludur. Kanunilik ilkesinin geçerli olduğu Türk vergi hukukunda, vergisel olgular kanun koyucu tarafından belirlenir. 1982 Anayasasında açıkça belirtilmemekle birlikte vergiyi doğuran olayın ve vergilendirme ilişkisinin temel unsurlarının kanun koyucu tarafından açık bir biçimde belirlenmesinin zorunlu olduğu Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihadıdır.

Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.16.

açıkça belirlenmediği sürece idarenin veya yargının öznel değerlendirmelerine dayalı olarak cezalı tarhiyatlar yapılması sakıncalıdır. Bu nedenle, vergiden kaçınmanın ve peçelemenin ölçütlerinin uluslararası uygulamalar da dikkate alınarak, belirlenmesi verginin kanuniliği ve vergilemede adalet ilkeleri egemenliğinde bir zorunluluktur³⁴².

Üçüncü olarak; Türk vergi hukukunda VUK m.3/B ve VUK m.9/2 hükümleri ile sınırlı bir ekonomik yaklaşım ilkesinin (ekonomik irdeleme boyutunda) varlığı vergiyi doğuran ve ilişkili somut maddi olayların nitelendirilmesi ile ilgili sorunlara tam ve kesin bir çözüm sunmamaktadır. Bu sorunlar çalışmada incelendiği şekliyle üç temel başlık altında toplanmaktadır. Bunlar; peçeleme işlemlerinin vergilendirilmesi, hukuki açıdan geçersiz işlemlerin vergilendirilmesi ve hukuka aykırı işlemlerin vergilendirilmesi başlıkları altında toplanmaktadır. Bu kapsamda ilk olarak belirtilmesi gereken kanun hükmünde ekonomik yaklaşıma ilişkin açık ya da örtülü bir ibare bulunamamasının bir eksiklik olmadığıdır. Kuramsal temellerin ortaya konulduğu çalışmanın birinci bölümünde belirtildiği üzere vergi hukukunda adalet, genellik, eşitlik ve mali güç ilkeleri ekonomik yaklaşıma ilkesel düzeyde bir zemin oluşturmaktadır. T.C. Anayasası m.73 bu açıdan ekonomik yaklaşıma bir zemin hazırlamaktadır. Ancak Ekonomik yaklaşım ilkesi ile ilgili temel sorun, VUK m.3/B ve VUK m.9/2’de yer alan düzenlemelerin genel nitelikte ve nesnel ölçütlerden yoksun oluşudur³⁴³.

Ekonomik yaklaşım ilkesi temelinde; peçeleme işlemlerinin, hukuki açıdan geçersiz işlemlerin ve hukuka aykırı işlemlerin vergilendirilmesi ile ilgili değişikliklerin yapılmasının gündeme getirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda Alman, Avusturya ve ABD vergi kanunlarındaki düzenlemeler yol gösterici nitelikte olabilir.

Vergi hukukunda söz kanun koruyucuya aittir. Kanun koyucu iradesini ve amacını kanun aracılığı ile ifade etmektedir. Bu açıdan vergi idaresi veya vergi yargısının yorumu, kanun koyucunun iradesini ve amacını aşamaz. Kanunun lafzının ve amacının ötesine geçemez.

Şanver, **Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama**, s. 188.

³⁴² Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 47; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.58; Kaneti, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi**, ss.39 – 54; Eyüpgiller, **Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi**, ss. 148 – 156; Ersin Nazalı, “Vergi Hukuku-Özel Hukuk İlişkisi ve VUK’un 3. Maddesinde Yer Alan Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Uygulaması”, **Yaklaşım**, Sayı: 181, Ocak 2008, (Çevrimiçi), <http://uye.yaklasim.com/dergiler>, (Erişim Tarihi: 30.4.2016).

³⁴³ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.75.

Türk vergi mevzuatında vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemlerinin tespit edilmesine ve vergilendirilmesine yönelik doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. VUK m.3/B’de yer alan vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğinin dikkate alınacağı; açık bir biçimde peçeleme işlemlerini hedeflemediğinden ve peçeleme işlemlerinin nitelendirilmesine yönelik herhangi bir ölçüt içermediğinden ötürü eleştiriye açık bir hükümdür. Ancak öğretide ve yargı kararlarında VUK m.3/B hükmüne vergiden kaçınma ve peçeleme işlemi ilgili vergisel sonuçlar bağlanmaktadır. Gerek vergi idaresi peçeleme işleminin varlığını ispat ederken gerekse vergi yargısı peçeleme işleminin koşullarının oluşup oluşmadığını araştırırken hangi ölçütleri dikkate alacakları belirsizdir. Kaçınmaya yönelik peçeleme işlemlerine ilişkin vergisel sorunların VUK m.3/B temelinde çözümlenmesinin temel nedeni maddenin hiçbir bilimsel ölçüt içermemesi ve vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesinde idareye ve yargıya sınırsız bir gerçeklik alanı bırakmasıdır. VUK m.3/B’de vücut bulan ekonomik yaklaşım ilkesi bu şekliyle her kapıyı açan bir maymuncuktur. Başka bir ifadeyle idareye ve yargıya hukuki işlemleri vergisel amaçlarla değiştirerek yeniden nitelendirme olanağı tanıyan sihirli bir değnektir. Ölçüt içermeyen bir VUK m.3/B, ekonomik yaklaşım ilkesini tabulaştırmakta, bilimsel alandan uzaklaştırmakta ve hukuki uygulamada belirsizlik oluşturmaktadır³⁴⁴. Söz konusu belirsizlik durumu özellikle peçeleme işleminin varlığının tespiti sonucunda oluşacak vergi zıyaı cezasının suçta ve cezada kanunilik ve belirlilik ilkelerine aykırılık taşınmasına neden olabilmektedir. Bu durum da kanunilik ilkesine aykırılık gösteren ve tartışmaya açık bir başka konudur³⁴⁵.

Peçelemenin ve vergiden kaçınmanın kapsamına ilişkin gündeme getirilebilecek değişiklik şu ölçütler temelinde kurulabilir³⁴⁶:

İlk ölçüt: İşlem vergisel çıkar sağlamalıdır, kişinin (gerçek veya tüzel) vergi yükünü azaltmalıdır. Bu kapsamda vergi yükünün azaltılması verginin eksik tahakkuk ettirilmesidir.

³⁴⁴ Saban, **Vergi Usul Kanunu 3,B,1’in -neliği**, s.164.

³⁴⁵ Yaltı, **Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması**, s.457; Saban, **Vergi Usul Kanunu 3,B,1’in -neliği**, s.164; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.102 – 104.

³⁴⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.28; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 49; Raphael Lanz, **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im schweizerischen Privatrecht**, Bern, Stämpfli Verlag AG, 2000, s.7.

İkinci ölçüt: İşlemin sağladığı vergisel çıkar kanun hükmünün amacına aykırı olmalıdır.

Üçüncü ölçüt: Özel hukuk işlemi olağan ve doğal olmayan, tamamen yapay bir biçimde kullanılmalıdır. Eğer işlemde vergi yükünü azaltmaktan başkaca anlamlı bir amaç, güdü veya çıkar yoksa işlem ekonomik bir özden – içerikten yoksunsa ve hiçbir ekonomik fayda sağlamıyorsa o işlem tamamen yapay olarak kabul edilmelidir.

Dördüncü ölçüt olarak faaliyet VUK m.359’da yer alan eylemlerin kapsamına girmemelidir.

Beşinci ölçüt olarak işlemin kaçınmayı önlemeye yönelik özel bir hükmün kapsamına girmemesi gerekir. Girmesi durumunda o olayda genel hüküm değil, özel hüküm uygulanacaktır.

Peçeleme işleminin varlığına bağlanan hukuki sonuç; verginin tahakkuk ettirilmesinde hukuki biçimin değil ekonomik içeriğin dikkate alınmasıdır. Diğer bir ifadeyle vergi borcu, ekonomik açıdan doğal, olağan olan diğer bir ifadeyle yapay (sanal) olmayan işlem dikkate alınarak tahakkuk edecektir.

Bu ölçütler ve hukuki sonuç kapsamında vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemleri ile ilgili bir kanun hükmü şu şekilde formüle edilebilir:

(1) Mükellefler veya yükümlüler vergi planlaması olanaklarını kullanarak vergi yüklerini azaltabilirler. Ancak vergi planlaması olanaklarının kötüye kullanılması yoluyla (vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemleri ile) vergi yükü azaltılamaz.

(2) Vergi yükünü azaltan işlemin ekonomik içerikten yoksun, yapay olması ve kanunun amacına aykırılık taşıması durumunda kötüye kullanımın varlığına hükmedilir. (Vergi yükünü azaltan işlemin kanunun amacına aykırı, ekonomik içerikten yoksun ve yapay olması durumunda söz konusu işlem vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemi olarak nitelendirilir.) Bu nitelendirme işleminde ispat yükü vergi idaresindedir.

(3) Vergi yükümlüsünün işlemi gerçekleştirmesinde vergi yükünün azaltılması dışında anlamlı bir ekonomik, ticari veya başkaca bir amacının olması ve bu amacın ispat edilmesi durumunda işlem peçeleme işlemi olarak nitelendirilemez.

(4) Vergi planlaması hakkının kötüye kullanımının tespit edilmesi durumunda, vergi ekonomik gerçekliğe uygun hukuki işlem/ler dikkate alınarak tahakkuk edecektir.

Vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işleminin, vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik özel bir kanun hükmünün kapsamına girmesi durumunda özel hüküm uygulanır.

Türk vergi mevzuatında hukuki açıdan geçersiz (özellikle muvazaalı) işlemlerin vergilendirilmesine yönelik açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda ekonomik yaklaşım ilkesi egemenliğinde gereken düzenleme şu ölçütler üzerinden kurgulanabilir³⁴⁷.

(1) Vergiyi doğuran olayın kanunlara aykırı olması, yasak olması, kamu düzenine veya ahlaka aykırı olması, verginin tahakkuk etmesini engellemez.

(2) Bir hukuki işlem, geçersiz ise veya sonradan geçersiz duruma gelir ise, bu geçersizlik, hukuki işleme taraf olan kişilerin bunun ekonomik sonuçlarını gerçekleştirdikleri veya korudukları sürece, verginin tahakkuku açısından dikkate alınmaz (işlemin ekonomik sonucu meydana geldiği veya varlığını koruduğu ölçüde bu geçersizlik durumu vergileme açısından dikkate alınmaz).

(3) Muvazaalı işlemler vergileme açısından dikkate alınmaz. Bir hukuki işlem ile başka bir hukuki işlem gizleniyorsa, bu durumda ekonomik sonuçları gerçekleşen hukuki işlem vergi tahakkukunda dikkate alınır.

(4) Vergi kanunlarında aksinin öngörüldüğü durumlarda bu hüküm uygulanmaz.

Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesine yönelik eleştiri ve önerilerden dördüncüsü kanunun sistematigi ile ilgilidir. Bu kapsamda ilk eleştiri ve öneri VUK m.3/B-1 ile ilgilidir. VUK m.3/B-1 ekonomik irdelemeyi düzenlemektedir bu anlamda somut maddi olayın yorumlanması diğer bir ifadeyle nitelendirme ile ilgilidir. Ancak bu kural ispat başlığı altında yer almaktadır. Bu durum kanunun sistematigi açısından uygun değildir. Şanver'in de belirttiği üzere; vergi kanunlarında ayrı ayrı konumlanan yorum ve ispat kurallarının tek başlık altında toplanması karışıklığa yol açmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde ifade edildiği üzere nitelendirme ve ispat; hukukun uygulanmasına ilişkin farklı

³⁴⁷ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.88 – 89.

aşamalardır. Bu çerçevede ekonomik irdeleme kuralının farklı bir başlık altında konumlandırılması kanun sistematigi açısından daha uygun olacaktır³⁴⁸.

Dördüncü madde kapsamında ikinci eleştiri ve öneri VUK m.9 ile ilgilidir. Mükellefiyet ve sorumluluk için kanuni ehliyetin aranmayacağını belirten birinci fıkra ve bununla ilişkili olarak vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağını düzenleyen ikinci fıkra vergiyi doğuran olay ile ilişkili hükümlerdir. Bu nedenle vergiyi doğuran olay başlığı altında konumlandırılması vergi hukukuna sistematik bir bütünlük sağlama açısından önerilebilir³⁴⁹.

VUK m.3'e yönelik eleştiri ve önerilerden beşincisi ve sonuncusu maddenin hukukun anlam bakımından uygulanmasına yönelik ilkelere ilişkin kuralların formüle edilmiş biçimiyle ilgilidir. Şöyle ki vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği; lafzın açık olmadığı durumlarda konuluşundaki amaç, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısının dikkate alınacağına yönelik hüküm geleneksel hukuk yöntembiliminin ötesinde bir anlam taşımamaktadır. Bu şekliyle malumun ilanından öteye gitmemektedir. Bunun da ötesinde yorum yöntemleri arasında bir sıralama olduğunu çağrıştırmakta ve bu şekliyle hukukun anlam bakımından uygulanmasının genel kabul gören kuramsal hukuk yöntembiliminden farklılaştırıldığı algısını oluşturmaktadır. Bu şekliyle kanun gerekçesinde atıfta bulunulan bilimsel yorum yöntemlerinden uzaklaşmaktadır. Bunun da ötesinde yorum yönteminde vergi hukukunda yer alan kavramların ekonomik boyutunun dikkate alınmasına yönelik hiçbir ölçüte yer verilmemiş olması da ayrı bir eleştiri konusudur³⁵⁰.

Bu eleştiri çerçevesinde ise iki öneri gündeme getirilebilir.

³⁴⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s.25, 201; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 48; Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, s.142; Tuncer, **Vergi Hukukunda Muvazaa-II**, s. 9-16; Şanver, **Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama**, s. 185.

³⁴⁹ Güneş, **Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s.246.

³⁵⁰ Şanver, **Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama**, s. 195; Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, ss.38, 43 – 44; Saban, **Vergi Usul Kanunu 3,B,1'in -neliği**, s.165 Milli Güvenlik Konseyi 1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe - Plan Komisyonu Raporu – Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler İle İlgili Genel Gerekeçe (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf, (Erişim Tarihi: 20.6.2016).

İlk olarak 1977 Alman Vergi Usul Kanununda olduğu gibi kanunda genel bilimsel yorum yöntemlerinin belirtmesine ihtiyaç kalmadığı gerekçesiyle VUK m.3/A-2 yürürlükten kaldırılabilir. Eğer kanun koruyucu yorum ile ilgili bir hükmün bulunması gerektiği görüşünde ise hâlihazırda TMK’da yer alan “*Kanun, sözüyle ve özüyle değindiği bütün konularda uygulanır*” hükmü yeterli olarak kabul edilebilir.

İkinci bir öneri olarak VUK m.3/A-2’de yer alan; “*Lafzın açık olmadığı hallerde*” ibaresinin kaldırılması böylece yorum yöntemleri arasındaki öncelik sonralık tartışmalarına son verilmesi bir seçenek olarak gündeme getirilebilir.



SONUÇ

Çalışmada, vergi hukuku uygulamalarında ekonomik içeriğin dikkate alınmasından neyin anlaşılması gerektiği ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaç altında yorum, nitelendirme ve ispat kapsamında olgulara ekonomik açıdan yaklaşımın ölçütleri araştırılmaya çalışılmıştır. Sonuç olarak vergi hukukunun anlam bakımından uygulamasında hukuki biçime ağırlık veren yaklaşımların tek başına yeterli olmadığı, vergi hukukunda olguların ve kavramların ekonomik boyutlarının ve anlamlarının ekonomik yaklaşım aracılığıyla uygulamaya nasıl dâhil edilmesi gerektiği ortaya konulmuştur. Bu sonuç içerisinde ekonomik yaklaşım, hazinenin ve yükümlünün çıkarlarına hizmet eden bir hukuk uygulaması aracı niteliğine kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Kapsamı, niteliği ve sınırları belirsiz bir ekonomik yaklaşım vergi hukukunda etkin bir ilke ve yönetsel bir araç olarak kabul edilemez. Diğer bir ifadeyle devlet ile kişi arasındaki vergilendirme ilişkisi ekonomik gerçeklik temelinde kurulamaz ise etkin ve adil bir vergi hukuku politikasından bahsetmek mümkün değildir. Bu durum adalet, genellik, eşitlik ve mali güçler ilkelerinden aykırı sonuçlara ve vergi hukuku amaçlarından sapmalara neden olacaktır. Buna ek olarak vergi hukuku alanında ölçütleri ve sınırları belirli olmayan bir ekonomik yaklaşım ilkesi uygulaması devletin egemenlik gücüne ve kamu yararına dayanan vergilendirme yetkisi karşısında bireyin mülkiyet hakkını kuvvetlendirici bir etkiden yoksun kalmaktadır. Bu sonuçların toplumsal refah üzerindeki etkileri olumsuz yöndedir. Bununla birlikte içinde belirsizlikler barındıran bir ekonomik yaklaşımın kanunların uygulanmasında bir ilke olarak kabul edilmesi vergi idaresi açısından keyfi uygulamalara giden yolları açma tehlikesini içinde barındırmaktadır. Bu durum ise kişilerin mülkiyet hakkına yönelik bir tehlike oluşturmakta ve kişisel refah üzerinden toplumsal refahı azaltıcı bir etkiye neden olma tehlikesini taşımaktadır.

Söz konusu sonuçlar dikkate alındığında niteliği, kapsamı, uygulama ölçütleri ve sınırları belirli bir ekonomik yaklaşım ilkesi vergi hukuku alanında üç amaca hizmet edecektir. Bunlar;

Vergi hukuku uygulamasının gerçek ekonomik süreç ve sonuçlar temelinde gerçekleşmesi ile sağlanması amaçlanan vergi politikasında etkinliğin sağlanması.

Mali güç temelinde genellik ve eşitlik ilkeleri ile birlikte vergilemede adaletin sağlanması.

Kişilerin mülkiyet hakkının vergilendirme yetkisi karşısında güvenceye alınması.

Bu temel amaçlar ışığında çalışmada Türk vergi hukuku alanında ekonomik yaklaşım ilkesinin, öngörülebilir ve etkin sonuçlar elde etmeye yarayacak bir araç haline getirilmesine çalışılmıştır.

Ekonomik yaklaşım 20. yüzyılın başlarında Alman vergi hukuku öğretisinde ortaya çıkan bir kavramdır. Günümüzde vergi kanunların anlam bakımından uygulanmasında olguların ekonomik boyutunun (özünün) dikkate alınmasına yönelik ilke ve yöntemler farklı hukuk sistemlerinde farklı kavramlar üzerinden ifade edilmektedir. Bu konuda iki temel kavramsal yaklaşımdan söz etmek mümkündür. Bu yaklaşımlar; Kara Avrupası hukukunda yer alan ekonomik yaklaşım ilkesi ve Anglo – Amerikan hukukunda yer alan özün biçime önceliği öğretisinin uzantısı olan ekonomik öz (gerçek nitelik) öğretisidir.

Herhangi bir olgunun ekonomik açıdan akla uygun olarak kabul edilmesi, belirli bir ekonomik amaca ulaşmaya hizmet edip etmediği üzerinden ölçülmektedir. Burada ekonomik amaç elde edilen fayda üzerinde somutlaşmaktadır. Bu çerçevede ekonomik yaklaşım olguların taşıdıkları ekonomik amaç temelinde değerlendirilmesidir. Vergi hukuku özelinde bu durum kanunun yorumlanmasının ve somut olguların nitelendirilmesinin ekonomik amaç – öz temelinde gerçekleşmesini ifade etmektedir. Bu noktada amaçsal yorum yöntemi ile ekonomik yaklaşım arasında bir bağlantı kurulabilmektedir.

Bu anlamda ekonomik yaklaşım, hukukun uygulanmasında ihtiyaçların karşılanması ve buna yönelik gerçekleştirilen faaliyetlerin dikkate alınmasıdır. İhtiyaçların karşılanması ile vergi hukuku arasındaki bağlantı mali güç ilkesi temelinde kurulmaktadır. Vergilendirme alanında mali güç, ihtiyaçların tatminini sağlayan ve öznel faydayı içeren gelir, harcama ve servet üzerinden ölçülmektedir. Bu çerçevede ekonomik yaklaşım, vergi hukukunun uygulanmasında ihtiyaçların tatmin edilmesi ve buna yönelik olarak gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin bütününe dikkate alınması olarak tanımlanabilir.

Ekonomik yaklaşım hukuk yöntembilimde menfaatler içtihadı ekolünün altında konumlanmaktadır. Bu çerçevede vergi kanunlarının uygulanmasında iki çıkarın çatıştığına işaret edilmektedir. Bu çıkar çatışması içinde vergi kanunlarının amacı, olabildiğince yüksek gelir elde etmeye çalışan devletin çıkarlarıyla olabildiğince az vergi ödemek isteyen vergi yükümlüsünün çıkarlarını dengelemektir. Ekonomik yaklaşım bu noktada devlet ile vergi yükümlüsü arasındaki çıkar çatışmasını mali güç temelinde dengelemeye hizmet etmektedir.

Tarihsel gelişimi açısından ekonomik yaklaşım ilkesi ilk olarak 1919 tarihli İmparatorluk Vergi Usul Kanunu (RAO 1919) m.4'te yer almıştır³⁵¹. RAO (1919) m.4'e dayandırılan, ekonomik yaklaşım Almanya'da vergi hukuku öğretisinde özellikle dikkate alınan bir konu haline gelmiştir. Enno Becker'in 1919 yılında kanunlaştırılmasına hizmet ettiği ekonomik yaklaşım ilkesi 1977 vergi reformuna kadar Alman vergi kanunlarında benzer ifadelerle yer almıştır. RAO (1919) m.4'te yer alan ekonomik yaklaşıma ilişkin hüküm aynı ifadelerle 1931 tarihli Alman İmparatorluk Vergi Usul Kanunu (RAO) m.9'da yer almıştır. 1933 yılında Nasyonal Sosyalist Alman İşçi Partisi'nin iktidara gelmesi ile birlikte Almanya'da yeni bir toplumsal ve ekonomik dönem başlamıştır. Söz konusu dönemde vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi temel mantığı ile varlığını korumuştur. Ekonomik yaklaşım ilkesini içeren RAO (1931) m.9 1934 tarihli Vergi Uyum (İntibak) Kanununun (StAnpG) birinci maddesine (m.1/2) aktarılmıştır. Buna ek olarak ekonomik yaklaşım ilkesi, ekonomik irdeleme olarak kabul edilen olayların nitelendirilmesine ilişkin fıkrayla (StAnpG m.1/3) genişletilmiştir. Ekonomik yaklaşım ilkesini içeren birinci maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları (StAnpG m.1/2 ve m.1/3) 1977 tarihine kadar yürürlükte kalmıştır³⁵². 11 Şubat 1946 yılında yapılan

³⁵¹ “*Vergi kanunlarının yorumlanmasında amacı, ekonomik anlamı ve ilişkilerin gelişimi dikkate alınmalıdır.*”

³⁵² Ekonomik yaklaşım ilkesini içeren 1934 tarihli Alman Vergi Uyum Kanunu (StAnpG) m.1 şu şekildedir:

“(1) *Vergi kanunları nasyonal sosyalist dünya görüşüne göre yorumlanmalıdır.*

(2) *Burada halkın görüşü, vergi kanunlarının amacı ve ekonomik önemi ile ilişkilerin gelişimi dikkate alınmalıdır.*

(3) *Aynı kural, hukuki olguların nitelendirilmesi için de geçerlidir.”*

StAnpG m.1'e ek olarak StAnpG m.5 ve m.6'da ekonomik yaklaşıma yönelik düzenlemeler içermekteydi.

StAnpG m.5'de hukuki biçim ile ekonomik içeriğin örtüşmemesi durumunun vergisel sonuçları düzenlenmektedir. İlgili madde şu şekildedir:

köklü kanun reformu ile vergi kanunlarda yer alan nasyonal sosyalist dünya görüşü ifadesi kaldırılmıştır. Bu kapsamda StAnpG m.1'in birinci fıkrası yürürlükten kalkmıştır. Ekonomik yaklaşım ilkesini içeren m.1/2 ve m.1/3 hükümleri ise Vergi Usul Kanunu 1977 yılında yeniden düzenlenene kadar yürürlükte kalmıştır. 1977 tarihli Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung – AO) ile birlikte StAnpG tamamen yürürlükten kaldırılmıştır. Alman vergi hukukunda güncel olarak yürürlükte olan düzenlemede AO m.39, m.40, m.41 ve m.42; mali güç temelinde ve ekonomik yaklaşım kapsamında vergisel olguların ekonomik veya diğer gerçek niteliklerinin dikkate alınması yönünde birbirini tamamlayıcı kuralları içermektedir³⁵³.

Günümüz vergi hukukunda ekonomik yaklaşım; hukuka, kamu düzenine veya ahlaka aykırı işlemlerin ekonomik sonuçlarının dikkate alınmasında; geçersiz hukuki işlemlerde ve vergiden kaçınmaya yönelik hükümlerde somutlaşmakta ve bu şekilde asgari bir hukuki belirlilik kazanmaktadır.

Ekonomik yaklaşım; yorum, nitelendirme ve ispat alanlarına yöneliktir. Yaklaşımın uygulanmasında hukuki norm veya olgu hukuki biçimine göre değil, ekonomik özü temelinde değerlendirilmektedir. Bu açıdan vergi hukuku alanında ekonomik yaklaşım vergisel olguları ekonomik açıdan tespit etmeyi gerektiren mali güç ilkesinin egemenliğinin bir sonucudur.

Yaklaşımın asıl uygulama alanı, kavramların veya olguların hukuki biçiminin ekonomik içerik ile uyumlu olmadığı durumlardır. Böyle durumlarda amaçlanan

“1) Görünürdeki işlemler ve görünürdeki faaliyetler vergisel anlamda dikkate alınmaz. Eğer görünürdeki bir işlem ile başka bir hukuki işlem gizleniyorsa bu durumda gizlenen hukuki işlem vergilendirme için belirleyicidir.

2) Vergi doğuran olay şartlarını karşılayan bir davranış, bu davranışın ahlaka aykırı veya kanuni düzenleme veya kuralları ihlal ediyor olması nedeniyle vergi dışı tutulmaz.

3) Medeni kanun hükümleri uyarınca butlan olan bir hukuki işlemde butlan olma durumu, taraflar bu hukuki işlemin ekonomik sonuçlarını geçerli kabul ettikleri sürece vergilendirme açısından önemli değildir.”

StAnpG m.6 ise, medeni hukuk biçiminin ve planlama olanağının vergi yükümlülüğünden kaçınma veya vergi borcunu azaltma için kötüye kullanımı söz konusu olduğunda uygulanmaktadır. Söz konusu madde şu şekildedir

“Mükellef, medeni hukuk biçim ve düzenlemelerini kötüye kullanarak vergi yükümlülüğünden kurtulamaz veya onu azaltamaz. Bir kötü kullanım varsa, vergiler ekonomik olgulara, olaylara ve ilişkilere uygun bir hukuksal biçim veya düzenlemede nasıl tahakkuk edecek idi ise, ona göre alınır.”

³⁵³ Söz konusu maddeler: mülkiyetin ekonomik açıdan tanımlanmasına ilişkin hükümlerde (AO m.39); kanuna veya ahlaka aykırı işlemlerin ekonomik sonuçlarının dikkate alınmasına yönelik hükümlerde (AO m.40); geçersiz hukuki işlemlere ve muvazaaya yönelik hükümlerde (AO m.41); özel hukuktaki düzenleme olanaklarının vergisel çıkar elde etmek amacıyla kötüye kullanılmasına yönelik hükümlerde (AO m.42)

vergilendirmenin ekonomik öze uygun bir hukuki biçim temelinde gerçekleştirilmesidir. Kelime anlamının açık ve hukuki biçiminin ekonomik öze uygun olduğu durumlarda, normun yorumlanmasında ve olguların nitelendirilmesinde öncelikle biçimsel özelliklerin dikkate alınması gereklidir. Ekonomik yaklaşım ancak biçim ile öz arasında uyumsuzluk söz konusu olduğunda, kanunların anlam ve amacına uygun yorum ve nitelendirmenin gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktadır. Amaçlanan olguları ekonomik boyut (öz) temelinde kavramak ve ekonomik etkileri dikkate alınarak değerlendirmektir. Ekonomik yaklaşımın esas işlevi budur.

Kanunlar toplumsal amaçlara yönelik oluşumlardır, amaca götüren araçlardır. Bu nedenle kanunda yer alan hukuk kuralının anlamını belirleyebilmek için, temelinde hangi amacın yattığının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Bu amaç ortaya çıkartıldıktan sonra, hukukun anlam bakımında uygulanması artık örtüşmenin saptanmasıdır. Bu süreçte vergilendirmenin mali amacı yorumlama açısından tek başına belirleyici nitelikte değildir. Normun yorumunun mali amaç temelinde yapılması, kanunun vergi gelirlerini en fazlalaştıracak şekilde uygulanmasına neden olacaktır. Bu yöntem tartışmaya açıktır; olabildiğince yüksek hazine geliri elde etmek vergi kuralının uygulanmasının tek ve belirleyici amacı olarak kabul edilemez. Böyle bir sonuç, mali güç ilkesi egemenliğinde, mülkiyet hakkıyla ve asgari yaşamsal koşullar için gerekli gelirin korunması ve vergi adaleti anlayışıyla bağdaşmamaktadır.

Ekonomik yorum amaçsal yorumun bir uzantısıdır. Ekonomik yorum, ekonomik olarak kıyaslanabilir işlem ve durumların eşit şekilde vergisel işlem görmesi amacını taşır. Özel hukuk alanında farklı şekilde anlamlandırılmış olan çoğu vergi hukuku kavramı, (örneğin; kiralama, gelir, teslimat, harcama) ekonomik açıdan yorumlanabilir.

Ekonomik yorumun uygulanmasında üç temel ölçüt dikkate alınabilir. Bunlar; ekonomik anlam, ekonomik amaç ve ilişkilerin gelişimidir.

Ekonomik anlam, genel olarak vergi kanunlarında yer alan kavramların ekonomik işlemler, süreçler veya durumlar üzerinden ifade edilmesidir.

Ekonomik anlam ekonomik açıdan ortaya çıkan mali güçten pay alma amacıyla yatmaktadır. Kuralın ekonomik amacı, genel mali amaçtan ayrı bir

unsurdur. Ancak ekonomik yaklaşımın tarihsel köklerine inildiğinde, mali amaç ile ekonomik amaç arasında kuvvetli bir bağlantı olduğu görülmektedir.

Yorumlamada ilişkilerin gelişiminin dikkate alınması kanunun yürürlüğe girmesinden sonra geçen süreçte toplumsal ve ekonomik hayatta ortaya çıkan gelişmelerin kanunun yorumlanmasında dikkate alınmasıdır. Bu şekilde kanun koyucunun iradesinin günün ekonomik ve toplumsal olguları ile bağlantısı kurulmaktadır.

Ekonomik irdeleme vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek ekonomik niteliğinin tespit edilmesine yöneliktir. Vergiyi doğuran olayın ekonomik sonucunun vergilemede etkili unsur olarak belirlenmiş olması durumunda uygulama alanı bulmaktadır. Olayın salt hukuki biçiminin vergileme konusu yapıldığı durumlarda uygulama alanı bulunmamaktadır.

Vergi hukukuna egemen olan adalet, genellik ve eşitlik ilkelerinin bir gereği olarak aynı ekonomik işlemler hangi hukuki biçime bürünmüş olurlarsa olsunlar vergisel açıdan eşit biçimde değerlendirilmelidir. Ekonomik irdelemenin temel işlevi, hukuki biçimlere takılmadan, ekonomik – mali gücü vergisel olarak tespit etmektir. Buna göre ekonomik irdeleme üzerinden hukuki olayın değerlendirmesi şu ölçütler dikkate alınmalıdır:

- ✓ Hangi kaynaklar kullanıldı
- ✓ Hangi çıktılar oluşturuldu
- ✓ Hangi faydalar elde edildi

Ekonomik yaklaşımın temel uygulama alanı vergiden kaçınmaya yönelik işlemleri önlemek olmakla birlikte bununla sınırlı değildir. Hukuki biçim ile ekonomik içerik arasındaki uyumsuzluk; hukuka ve ahlaka aykırı işlemler ile geçersiz işlemlerde de ortaya çıkabilmektedir. Ekonomik irdelemenin uygulama sonuçları üç şekilde ortaya çıkmaktadır:

- i. İşlemin kanuna veya hukuka aykırı olması vergilendirmeyi engellemez.
- ii. Hukuki açıdan geçersiz işlemlerde vergilendirme ekonomik sonuca göre yapılır. Muvazaa durumunda gizlenen ve ekonomik sonucu gerçekleşen işlem vergilendirmeye esas alınır.

iii. Ekonomik içerikten yoksun bir şekilde vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemleri vergilendirme açısından dikkate alınmaz.

Belirtilen üç sonuç çalışmada şu şekillerde ortaya konulmuştur:

❖ Hukuka, genel kamu düzenine veya ahlaka aykırı işlemler:

Ekonomik irdeleme uygulamasının bir sonucu olarak kanunda yer alan vergiyi doğuran olay ile örtüşen bir somut olayın, kanunu veya bir yasağı ihlal edip etmediği veya ahlak kurallarına aykırı olup olmadığı vergilendirme açısından önemli değildir.

❖ Hukuki açıdan geçersiz işlemler,

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım vergilendirme işleminin gerçek ekonomik boyutunun dikkate alınmasını gerektirdiğinden özel hukuk alanında geçersiz olan işlemler, tarafların edimleri yerine getirmeleri koşulunda vergi hukuku açısından geçerlidir. Bu anlamda şekil koşuluna aykırı olan hukuki işlemler ekonomik sonuçların ortaya çıkması koşuluyla vergi hukuku alanında geçerlidir. Ancak şekil koşuluna aykırı olan hukuki işlemler işlemin belgelenmesinin veya tescilinin vergileme konusu olduğu durumlarda vergi hukuku alanında da geçersiz olarak kabul edilecektir. Hata, hile, tehdit, muvazaa (danışıklılık) gibi irade bozuklukları hukuki işlemleri geçersiz kılan diğer nedenlerdir. Vergi hukuku özelinde muvazaa; yükümlülerin vergi idaresini yanıltmak ve bu şekilde vergi yükünü azaltmak amacıyla kendi aralarında yaptıkları göstermelik – kurgusal anlaşmalar olarak tanımlanabilir. Muvazaalı işlem başka bir hukuki işlemi gizliyorsay, bu durumda gizlenmiş olan hukuki işlemin ekonomik sonucu vergilendirme için belirleyicidir. Bu durum, özel hukuk ile benzerlik göstermektedir. Her iki hukuk alanında da gizli işlem dikkate alınmaktadır. Aralarındaki en önemli fark olarak vergi hukukunda kurgusal işlem ile gerçekleşen irade arasındaki uyumsuzluk değil, kurgusal sonuç ile gerçek ekonomik sonuç arasındaki karşıtlık dikkate alınmaktadır.

❖ Vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemleri.

Ekonomik yaklaşım ilkesi, özel hukukta yer alan biçim ve düzenleme olanaklarının vergiden kaçınma amacıyla kötüye kullanılmasına karşı genel bir kural niteliğindedir. Vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemleri, adalet, genellik,

eşitlik ve mali güç ilkelerinin ihlali niteliğindedir. Bu nedenle vergi hukuku alanında peçeleme işlemleri üzerinden vergi kanunlarının atlatılmasının önlenmesi gerekmektedir.

Vergi hukukunun uygulanmasında sadece hazine lehine en fazla vergi gelirini sağlayacak hukuki biçimin dikkate alınmasının kabul edilebilir olmayacağı gibi vergi yükümlüsü de ekonomik faaliyetlerini hukuki alanda düzenlemede sınırsız bir serbestlik içinde değildir. İki durum arasındaki ince sınır vergiden kaçınma ile çizilmektedir. Belirli bir faaliyetin meşru vergi planlaması mı yoksa meşru olmayan vergiden kaçınma mı olduğunu belirlemek için çeşitli ölçütlere başvurulmaktadır. Söz konusu ölçütleri üç başlık altında toplamak mümkündür:

- ✓ Seçilen hukuki düzenleme vergisel çıkar sağlamalıdır.
- ✓ Hukuki düzenlemenin biçimi olağan dışı, konuya aykırı, alışılmadık veya ekonomik koşullara göre tümüyle uygunsuz olmalıdır.
- ✓ Özel koşul olarak vergiden kaçınma niyetinin varlığı gereklidir.

Ekonomik yaklaşımın temel işlevi eşit mali güçleri eşit olarak tespit etmek ve vergilendirmektir. Ancak ekonomik yaklaşımın tek başına vergiden kaçınma ile mücadele alanında kullanılması ciddi hukuksuzluklara ve hazine lehine keyfiyetlere yol açabilmektedir. Vergi kanunlarında ne kadar çok özel hukuk kavramları kullanılırsa ve özel hukuktaki anlamlarıyla yorumlanırsa, özel hukuk biçimlerinin ekonomik içeriklerine aykırı biçimde kötüye kullanım imkânı o kadar fazla olacaktır. Bu durumda vergiden kaçınmanın alanı da o kadar geniş olacaktır. Ancak vergi hukuku örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç, ilişkili kişi, mali ikametgâh, gerçek lehtar gibi kendine özgü ekonomik temelli kavramlarını ve biçimlerini inşa ettikçe vergiden kaçınmanın alanı da o derece daralacaktır. Vergi hukuku ekonomik kavramlarını oluşturdukça olguları amaçsal açıdan kavrama özelliği de artacaktır. Bu şekilde kaçınma alanı darılırken planlama alanı genişleyecektir. Vergi hukuku alanında önümüzdeki mesele bunun sağlanmasıdır. Vergi hukuku sistemleri ekonomik içerik temelinde amaçsal bir bütünlük kazandıkça, kanunun lafzı ve özü – amacı birbiriyle örtüşecektir. Bu şekilde vergisel çıkar sağlama amacıyla ekonomik özden yoksun davranışların hareket imkânı daraltılacaktır. Ancak bu şekilde kanunilik ve mali güç ilkelerinin birlikte

egemenliğinde vergilendirmede adalet sağlanacaktır. Bu durum ise vergi hukuku alanında etkinliği, düzeni ve de adaleti sağlayacaktır.

Ekonomik yaklaşım, temel olarak vergi kurallarının ve vergisel olguların anlamlandırılması ile ilgili olmakla birlikte vergi hukuku alanında ispat sorunlarıyla da yakından ilgilidir. Ekonomik yaklaşım ilkesinin ispat ve delil alanına yansımaları; delil serbestisi, re'sen araştırma ve ispat yükünün ekonomik gerçeklik temelinde belirlenmesidir.

Ekonomik yaklaşım aracılığı ile gerçeğin ortaya konulması için delillerin sınırlandırılmaması gerekmektedir. Bu açıdan delil serbestliği ilkesi ekonomik yaklaşımın ispat ayağını temsil etmektedir.

Vergi hukuku alanında hukuk uygulayıcısı, somut maddi olayın hukuki biçiminin ekonomik özünden farklılaştığı durumlarda (hukuken geçersiz, kanuna aykırı işlemler veya vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemlerinde), hukuki biçimin – görünümünün gerçekliğini ve ardında yatan ekonomik gerçekliği ortaya çıkarmak durumundadır. Bu zorunluluk re'sen araştırma ilkesinin egemenliğini gerektirmektedir.

Ekonomik yaklaşım üzerinden tespit edilen ekonomik gerçeğin ispatında ispat yükü genel olarak iddia sahibinin üzerindedir. Vergi mükellefi burada bilgi sağlamakla yükümlüdür. Vergiden kaçınma veya peçeleme durumunda olayın gerçek niteliğini vergi idaresi ispat etmek durumundadır.

Ekonomik yaklaşıma yöneltelen temel eleştiriler ilkenin sınırlarının belirsizliğine yöneliktir. Ancak bu belirsizlik nedeniyle yaklaşımdan vazgeçmek mantıklı bir çözüm değildir. Ekonomik yaklaşımdan vazgeçmek yerine, hukukun üstünlüğü egemenliğinde belirli sınırlar içinde uygulamak daha akılcı bir çözümdür. Bu kapsamda ekonomik yaklaşım ilkesi belirli sınırları aşmamalı ve kendisi için tanımlanmış olan alanda uygulanmalıdır.

Ekonomik yaklaşım, yorumun sınırlarının aşılması için kabul edilebilir bir gerekçe sunmaz. Bu anlamda devletin vergi gelirlerini artırmada bir hukuk yaratma aracı değildir. Ekonomik yaklaşımın sınırlarının belirlenmesinde verginin kanuniliği ve somut maddi olaya bağlılık ilkeleri temel dayanak noktalarını oluşturmaktadır. Ekonomik yaklaşımın sınırları şu iki ölçüt çerçevesinde somutlaştırılabilir:

İlk olarak ekonomik yaklaşım vergi hukukunda kanuna bağıllık ilkesini ihlal edemez. Kanun kuralının olası anlam sınırını aşamaz.

İkinci olarak ekonomik yaklaşım gerçekleşen somut olay yerine varsayılan olayı ikame edemez, kuralı veya olayı değiştiremez.

Bu iki ölçütün ötesinde ekonomik yaklaşım; yükümlünün hukuksal işlemlerini güçleştiremez, yükümlüden maliyenin amaçlarına uygun davranmasını isteyemez. Vergi hukuku alanında ekonomik yaklaşımın kabul görmesi, idarenin kanunları keyfi ve takdiri bir şekilde uygulayacağı anlamına da gelmez. Vergi hukukunun temel ilkelerinden biri kanuna dayanmasıdır. Ekonomik yaklaşımda da bu ilkesel sınırlama göz ardı edilemez.

Vergi hukukuna egemen olan ve anayasal bir ilke olan kanunilik ilkesi kanunun uygulayıcısını kanunun lafzını ve amacını (özünü) aşmama yükümlülüğü altına sokmaktadır. Bu kapsamda vergi hukuku alanında kıyas yapılamaması ve hukuk yaratılamaması ekonomik yorumun sınırlarını çizmektedir. Yeni yükümlülük ve vergi doğurucu olay yaratma yetkisi kanun koyucuya aittir.

Ekonomik yaklaşım mükelleflerin saldırgan vergi planlamasına yönelik faaliyetlerini kısıtlamak için güçlü bir araçtır. Bu amaç makul düzeyde bir belirsizlik olmadan karşılanamaz. Diğer yandan kaçınmayı önlemeye yönelik genel kurallar, kanunilik ilkesi egemenliğinde vergilendirilebilir ve vergilendirilemez olanın açık bir şekilde ayrılmasına olanak sağlamak zorundadır. Kaçınmayı önlemeye yönelik genel kuralların içerdiği belirsizlik, kuralların mali güç temelinde adaleti sağlamasının gerekliliği ile birlikte düşünüldüğünde anayasal ilkelere aykırı olarak değerlendirilemeyebilir. Adalet ve kanunilik arasındaki ikilemi uyumlaştırmanın yolu kaçınmayı önlemeye yönelik kuralların dar bir şekilde deyimisel yöntem ile yorumlanmasıdır. Bunun için de kanun koyucu hangi tipik düzenlemelerin kaçınma niteliğinde olduğunu ve hangilerinin kabul edilebilir planlama olduğunu kanun aracılığı ile beyan etmelidir. Bunun için tipik düzenlemelere yönelik kaçınma karşıtı kuralların kanuni düzeyde oluşturulması, özellikle kaçınmayı önlemeye yönelik özel kuralların oluşturulması, geliştirilmesi ve bu şekilde genel kuralların tamamlanması gerekmektedir.

Belirlilik, hukukun üstünlüğünün temel değeridir. Genel olarak belirlilik ve kesinlik hem kanunu uygulayanlar hem de kanunu yapanlar için dikkate alınması

gereken bir ilkedir. Kesin ve belirgin ifadeler kullanıldıkça ve kişiler neyin yapılmasının veya yapılmamasının kastedildiğinden emin olduklarında kanunun etkin bir şekilde uygulanması mümkün olmaktadır. Ekonomik yaklaşım ve genel kaçınma karşıtı kurallara ilişkin belirsizlik kişileri ekonomik olarak etkili ticari biçimlerden veya düzenlemelerden yararlanmaktan alıkoymamalıdır. Bu tür durumlar ekonomik açıdan kaynak dağılımında etkinlikten sapma oluşturabilmektedir.

Ekonomik yaklaşımın sınırı ile ilgili olarak bir diğer sonuç kuralların yorumlanmasında, kuralda yer alan ifadeyle örtüşmeyen ve kuralın lafzı ve amacıyla belirlenen iradeye uymayan anlamların kurala yüklenemeyeceğidir. Vergilemede adaletin sağlanması veya benzeri gerekçelerle de olsa yorumda kuralın lafzı ve amacıyla belirlenemeyen anlamların verilmesi kanun sınırlarının aşılması sonucunu doğurmakta ve vergi hukuku alanında kabul edilmemektedir. Ekonomik yaklaşımın temelinde genel hüküm benzeri bir sınırlama söz konusu olmalıdır. Bu hükmün sınırlayıcı ve kısıtlayıcı etkisi altında vergi idaresi ve yargısı ekonomik gerçek ile uyumsuz bir somut maddi olayı gerçekleştirmiş somut maddi olay ile ikame etmeye çalışmamalıdır. Ekonomik yaklaşıma sadece kanun metninin sınırları içinde izin vardır.

Somut maddi olayın değiştirilememesi ilkesi ekonomik yaklaşım ilkesinin bir diğer sınırını çizmektedir. Somut maddi olayın değiştirilememesi ilkesinin ekonomik yaklaşım kapsamında tek istisnası vergiden kaçınmaya yönelik gerçekleştirilen peçeleme işlemleridir. Bu işlemlerde vergilemede gerçekleşen somut olay yerine gerçekleştiği varsayılan somut maddi olay dikkate alınmaktadır. Bu durum kanunilik ilkesinin ihlaline açık kapı bıraktığından ötürü hangi işlemlerin peçeleme işlemi olarak nitelendirileceğinin ölçütleri kanunda açık bir şekilde yer almalıdır. Önemli olan genel kuralın belirli ve açık olmasının yanı sıra özel düzenlemeler ile de desteklenmesidir. Genel kural bir ölçüde belirsizlik içerebilir. Bu durum kuralın saldırgan vergi planlamalarına karşı etkili olması için kaçınılmazdır.

Vergi hukukunun uygulanmasında ekonomik boyutun dikkate alınmasına yönelik ilkeler ve öğretiler farklı hukuk sistemlerinde farklı şekillerde gelişmiştir. Hukuki biçim ile ekonomik öz arasındaki uyumsuzluğu vergiden kaçınma ile mücadele alanına indirgeyecek olursak, Kara Avrupası Hukuku ile Anglo –

Amerikan Hukuku arasında ilkesel ve yöntemsel bir farklılığın ön plana çıktığını ileri sürebiliriz. Bu kapsamda Kara Avrupası Hukuku kökenli ekonomik yaklaşım ilkesi ve Anglo – Amerikan Hukuku kökenli ekonomik öz öğretisi tıpa tıp aynı olgular değildir. Aralarında kavramsal hatta yöntemsel farklılıklar bulunmaktadır. İki ilke – öğretinin ortaya çıktıkları ekonomik koşullar ve hukuki coğrafyalar farklıdır. Bunun yanında ekonomik yaklaşım ilkesi kaçınma dışında hukuka aykırı ve hukuki açıdan geçersiz işlemler alanlarında da uygulama bulmaktayken, ekonomik öz öğretisi temel olarak kaçınmaya yönelik işlemlerde uygulama alanı bulmaktadır. Ancak söz konusu iki ilkenin – öğretinin vergi hukuku alanında varlık nedeni ortaktır. İki ilke – öğretide vergi hukuku ve özel hukuk ilişkisi, hukuki biçim ile ekonomik içerik uyumsuzluğu ve vergiden kaçınma gibi benzer sorunları çözüme kavuşturma işlevine yöneliktir. Vergi hukukunun uygulanmasına yönelik bu iki ilke – öğretisi arasındaki farklılık, ortaya çıktıkları tarihsel koşulların, varlık kazandıkları ekonomi ve hukuk sistemlerinin ve yetki ile etki alanlarının farklı olmasından kaynaklanmaktadır.

Kara Avrupası hukuk sisteminde öz ve biçim uyumsuzluğuna ilişkin sorunların çözümünde yaklaşımlar vergi hukuku – özel hukuk ilişkisi temelinde gelişmiştir. Bu ilişkide vergi hukukunun bağımsızlığına ağırlık veren Almanya, Avusturya ve Türkiye gibi ülkelerde sorun ekonomik yaklaşım temelinde; Fransa'nın başını çektiği diğer ülkelerde ise genellikle hakkın kötüye kullanılması yasağı veya kanuna karşı hile temelinde çözümlenmeye çalışılmaktadır.

Günümüz Alman vergi hukukunda ekonomik yaklaşım amaçsal yorumun özel bir türü olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle de 1977 tarihli Alman Vergi Usul Kanununda ekonomik yoruma ilişkin genel bir kuralın yer almasından vazgeçilmiştir. Alman vergi hukuku alanında ekonomik yaklaşıma ilişkin düzenlemeler, 1 Ocak 1977 tarihinde yürürlüğe giren Alman Vergi Usul Kanununda (Abgabenordnung - AO) yer almaktadır. Mevcut düzenlemede AO m.39, m.40, m.41 ve m.42; mali güç temelinde ve ekonomik yaklaşım kapsamında vergisel olguların ekonomik veya diğer gerçek niteliklerinin dikkate alınması yönünde birbirini tamamlayıcı hükümleri içermektedir. Bu kapsamda Alman vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi; mülkiyetin ekonomik açıdan tanımlanmasına ilişkin hükümlerde (AO m.39); kanuna veya ahlaka aykırı işlemlerin ekonomik sonuçlarının dikkate alınmasına yönelik hükümlerde (AO m.40); geçersiz hukuki işlemlere ve

muvazaaya yönelik hükümlerde (AO m.41); özel hukuktaki düzenleme olanaklarının vergisel çıkar elde etmek amacıyla kötüye kullanılmasına yönelik hükümlerde (AO m.42) somutlaşmaktadır.

Ekonomik yaklaşım, Enno Becker'in RAO (1919) m.4'te ortaya koyduğuna benzer bir şekilde Avusturya vergi hukuku alanında da egemenliğini koruyan bir ilkedir. Avusturya vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ile amaçlanan, vergilendirmede ekonomik gerçekliğin dikkate alınmasını sağlamaktır. Bu nedenle vergi hukuku alanında olguların hukuki giysilerine – peçelerine – biçimlerine bakılmaksızın gerçek niteliklerine öncelik verilmektedir. Değerlendirilecek olan somut olaylar, hukuki yapılarından veya medeni hukuk veya başkaca biçimsel kılıflarından bağımsız olarak değerlendirilmektedir. Bu çerçevede Avusturya Federal Vergi Usul Kanunu (Bundesabgabenordnung – BAO) 21, 22, 23 ve 24. maddeleri ekonomik yaklaşım ilkesini oluşturmaktadır. Söz konusu maddeler ekonomik irdeleme kapsamında değerlendirilmektedir. Kanun sistematığında 21. ve 22. maddeler ekonomik yaklaşım başlığı altında konumlanmaktadır. 23. madde; muvazaalı işlemler, şekil şartlarında eksiklik ve iptal edilebilir işlemler ile ilgilidir 24. Madde ise nitelendirme başlığı altında konumlanmaktadır.

Kara Avrupası hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi temelinde çözülmeye çalışılan sorunlar Anglo – Amerika hukukunda ABD hukuku kaynaklı özün biçime üstünlüğü ilkesi temelinde geliştirilen ekonomik öz, ticari amaç ve basamak işlemler öğretileri ile Birleşik Krallık vergi hukuku kaynaklı Ramsay öğretisi benzeri içtihat temelli yaklaşımlar kapsamında çözümlenmektedir

ABD mahkemeleri Gregory vs Helvering kararı temelinde 1930'lardan (yaklaşık olarak 1929 Büyük Bunalmından) itibaren vergiden kaçınmayla sıkı bir mücadele içindedir. Bu çerçevede mihenk taşı niteliğindeki Gregory vs Helvering kararı ile Yüksek Mahkeme vergisel düzenlemeleri ekonomik amaçları – özleri temelinde dikkate almış ve ekonomik öz öğretisinin temellerini atmıştır. Mükellefin meşru olmayan vergiden kaçınma ve meşru vergi planlamasına yönelik davranışlarının değerlendirilmesinde, bu temeller üzerinde geliştirilen başlıca üç öğreti bulunmaktadır. Söz konusu öğretiler kanunun lafzını takip eden ancak amacını ihlal eden mükelleflerin vergiden kaçınmalarının engellenmesine yöneliktir. Söz konusu üç öğreti; ekonomik öz, ticari amaç ve basamak işlemler olarak

adlandırılmaktadır. Ekonomik öz öğretisi 2010 yılında vergi kanunlarına eklenerek ilkesel boyutunu sağlamlaştırmıştır. Söz konusu üç öğreti iç içe geçmiş ilkelerdir. Bu yaklaşım vergi kanunlarının amaçsal yorumunda mahkemelerin işlevini daha belirgin hale getirmektedir.

Küresel alanda sermaye hareketliliğindeki serbestleşmenin artması ve buna bağlı olarak oluşan krizlerin ülkeleri etkilemesi beraberinde önlemlerin alınmasını gerekli kılmıştır. Bu amaçla G20 ülkeleri küresel anlamda daha geniş bir ekonomik ve mali işbirliği arayışlarına girmiştir. Bu arayışların mali – vergisel ayağı OECD'nin geliştirdiği BEPS eylem planı çerçevesinde oluşmaya başlamıştır. BEPS eylem planının 5. eylemi “Şeffaflık ve Öz Dikkate Alınarak Zararlı Vergi Uygulamalarına Karşı Daha Etkin Mücadele” başlığını taşımaktadır. BEPS raporunda şeffaflık ve ekonomik öz ölçütleri temelinde zararlı vergi rekabetine karşı daha etkili çözümler üretme önerileri tavsiye niteliğinde sunulmaktadır. Bu amaçla ulusal veya uluslararası vergi kurallarının ekonomik faaliyetlerle uyumlu hale getirilmesi önerilmektedir.

Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin hukuki dayanaklarının temeli T. C. Anayasasında yer almaktadır. Adalet, genellik eşitlik ve mali güç ekonomik yaklaşım ilkesine yönelik Anayasada yer alan temel ilkelere dir.

Türk vergi hukukunda VUK m.3 ekonomik yaklaşım ilkesinin kanuni dayanağı olarak kabul edilmektedir. VUK m.3'ün ispat konulu B fıkrasında yer alan “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmü ekonomik irdelemeye ilişkin birincil ve temel kanuni dayanağı oluşturmaktadır. Söz konusu hüküm hukuk uygulayıcısına vergilemede somut maddi olayın gerçek (ekonomik) boyutunu temel alma yetkisi verirken diğer yandan somut maddi olayı değiştirmeme görevini de yüklemektedir. Somut maddi olay olarak vergiyi doğuran olayın gerçek ekonomik niteliğinin temel alınmasına ilişkin kurallar VUK m.3 ile sınırlı değildir. VUK m.3'te yer alan genel ilke dışında VUK m.9/2'de yer alan vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağına ilişkin hüküm ekonomik irdelemeye yönelik bir diğer kanuni dayanağı oluşturmaktadır.

VUK m.3'ün ve m.9'un yanı sıra, vergi kanunlarında ekonomik yaklaşımın uzantısı olarak değerlendirilebilecek özel hükümler de yer almaktadır. Bunlar;

kontrol edilen yabancı kurumlara yönelik düzenlemeler (KVK m.7), örtülü sermaye düzenlemesi (KVK m.12), transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım düzenlemesi (KVK m.12) ve Damga Vergisi Kanununun 4. maddesinde yer alan ve damga vergisinin belirlenmesinde kâğıdın niteliğinin dikkate alınmasını öngören düzenleme şeklinde sıralanabilir.

VUK m.3'te yer alan hüküm vergi kanunlarının uygulanmasında kanunun özünün ve konuluştaki amacın göz önüne alınmasını gerektirmektedir. Söz konusu madde temelinde yükselen ekonomik yorum, vergi kanunlarının konuluştaki ekonomik amacın – özün göz önünde tutulmasını gerektirmektedir. Vergi hukukunun temel ekonomik amacı T.C. Anayasa m.73'te yer almaktadır. Söz konusu temel amaç kamu giderlerini karşılamaktır. Kamu giderlerinin karşılanması genel amacı, vergi kanunlarında yer alan kavramların ekonomik açıdan yorumlanmasında kılavuz olarak kullanılacaktır. Ancak bu amaç her durumda kamu gelirini en fazlalaştırmak şeklinde anlaşılmalıdır. Söz konusu genel amacın yanında vergi hukuku kurallarının tekil amaçları da söz konusudur. Ekonomik yorumun bir gereği olarak bu tekil ekonomik amaçların her bir kuralın yorumlanmasında dikkate alınması gerekmektedir.

Türk vergi hukukunda ekonomik irdeleme; geçersiz işlemler, hukuka aykırı işlemler ve vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemleri kapsamında incelendiğinde ortaya şu sonuçlar çıkmaktadır:

Türk vergi mevzuatında hukuki geçersizlik nedenleriyle işlemin geçmişe etkili olarak ortadan kaldırılmasının vergisel sonuçlarına yönelik genel bir kanuni düzenleme yoktur. İşlemlerin hukuki ve ekonomik sonuçları ile birlikte iptalinin vergisel sonuçlarının ekonomik yaklaşım, VUK m.19 veya VUK m. 116, m.117, m.118 temelinde belirlenmesi yaklaşımı amaçsal yorumun sınırlarını aşmakta ve Anayasal bir ilke olan kanunilik ilkesine aykırılık taşımaktadır.

Bu noktada VUK m.19 ile egemen olan vergi borcunun değişmezliği ilkesinin karşısında vergiyi doğuran olayın hukuki biçiminin ve ekonomik sonuçlarının geçmişe etkili biçimde ortadan kalkması durumunda vergilendirme işleminin ekonomik sonuç temelinde gerçekleştirileceği yönünde bir istisnanın eklenmesi kanunilik ve mali güç ilkelerine uygun olacaktır. Sorunun mali güç ve kanunilik

Anayasal ilkelerine ve ekonomik yaklaşım ilkesine uygun bir çözümlü için iki öneri gündeme getirilebilir.

İlk olarak VUK m.19'da yer alan vergi borcunun değışmezliği kuralına işlemlerin hukuki ve ekonomik sonuçlarının geçmişe etkili biçimde iptalinin vergi borcuna etkisi yönünde istisna niteliğinde bir hüküm konulabilir. İkinci olarak Alman vergi mevzuatında olduğu gibi geçersiz hukuki işlemlerin ve söz konusu işlemlerin geçmişe etkili bir biçimde iptalinin vergisel sonuçları ile ilgili ayrı bir madde konulabilir.

Vergi ehliyeti başlıklı VUK m.9/2 hükmüne göre vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi durumunda, söz konusu işlem veya durumun hukuka aykırı, yasaklanmış veya izin verilmemiş olması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu etkilemeyecektir. Bu hüküm, ekonomik yaklaşım ilkesini (VUK m.3/B) hukuka aykırı ve konusu suç oluşturan işlemleri de kapsayacak şekilde genişletmektedir. Olguların ekonomik içeriği vergilendirilebilecek nitelikte ise (vergiyi doğuran olay ile örtüşüyorsa) hukuka veya genel ahlaka aykırılık durumu söz konusu olguyu vergilendirme ilişkisi dışına çıkarmayacaktır. İlgili dönemde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması vergilendirme ilişkisinin kurulması için yeterlidir. Gelirin tahsil edilmemesi veya sonradan müsaderesi durumunda ise bunun zarar veya gider olarak nitelendirilmesi için kanuni düzenlemelerin oluşturulması gerekmektedir.

Türk vergi mevzuatında vergiden kaçınma veya peçeleme kavramı yer almamaktadır. Genel anlamda vergiden kaçınma ve peçeleme işlemlerinin vergisel sonuçlarına VUK m.3/B'de yer alan ekonomik yaklaşım ilkesi kılavuzluğunda dolaylı yoldan ulaşılmaktadır. Peçeleme işleminin varlığının tespiti ve ispatı durumunda, söz konusu işlemin hukuksal biçimi dikkate alınmaksızın, ekonomik sonucu temsil eden varsayımsal hukuki biçim üzerinden vergilendirme işlemi gerçekleştirilmektedir. Bu kapsamda peçeleme işleminin vergisel sonuçları; ikmalen, re'sen veya idarece vergi tarhiyatının yapılması, vergi ziyayı veya usulsüzlük kabahatlerinin ortaya çıkması ve gecikme faizinin uygulanması olarak ortaya çıkmaktadır.

Ancak Türk vergi hukukunda peçeleme işlemlerinin ölçütleri mevzuatta açık değildir. Bu durum gerek vergilemede kanunilik gerekse suç ve cezada belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Türk vergi hukukunda peçeleme VUK m.3/B'de

yer alan “gerçek nitelik” ölçütü üzerinden tanımlanmaktadır. Buna göre peçeleme; hukuki gerçek (biçim) ile ekonomik gerçeğin (öz) örtüşmemesi durumudur. VUK m.3/B kapsamında vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemlerinin nitelendirilmesine yönelik ölçütlerin geliştirilmesi gerekmektedir.

İspat ve delil ile ilgili genel kurallara ek olarak, Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin egemenliğinin bir sonucu olan kurallar da yer almaktadır. Söz konusu ilkesel kurallar; delil serbestliği ilkesi, yükümlünün defter ve belge düzenine uyma ödevi, ekonomik, ticari ve teknik gereklere uymayan normal ve alışılmış olmayan durumlarda ispat yükü kuralı ve re’sen araştırma ilkesi şeklinde sıralanabilir.

Delil serbestliği ilkesi, vergilendirmenin ekonomik gerçeklik temelinde gerçekleştirilmesini ifade eden ekonomik yaklaşım ilkesinin (VUK m.3/B) ispat alanında bir uzantısı niteliğindedir. Delil serbestliği ilkesi uyarınca somut maddi olayı temsil eden vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemler yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilir. Kullanılacak deliller ile ispatlanması hedeflenen olguların gerçek niteliğidir. Bu nedenle gerçek niteliğe ulaşmada vergi hukuku alanında delillere ilişkin bir kısıtlama değil serbesti tanınmaktadır. Bu kuralda temel kısıtlama yeminin delil olarak kabul edilmemesidir. Söz konusu kısıtlamaya ek olarak VUK m.3/B-2’nin ikinci cümlesinde sınırlandırma genişlemektedir.

Düzenlenen belgelerin ve bunlara dayanılarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının VUK m.3/B kapsamında vergilendirmeye esas alınması için iki temel koşulun sağlanması gerekmektedir. İlk olarak belgelerin ve defter kayıtlarının öngörülen biçimsel kurallara uygun olması gerekmektedir. İkinci olarak söz konusu biçimsel işlemlerin, vergiyi doğuran olayın gerçek niteliği ile uyumlu olması gerekmektedir. Biçimsel olarak kanuna uygun olan belge ve kayıtların vergilendirilmede dikkate alınabilmesi için, ilgili oldukları işlemlerin gerçek niteliğinin ortaya çıkarılması gerekmektedir. Bunu yapma görevi de, VUK m.3/B’de yer alan kurallar temelinde vergi idaresine aittir.

Vergi hukukunun uygulanmasında egemen olan ekonomik yaklaşım ilkesi doğrultusunda Türk vergi mevzuatında yer alan bir diğer ispat kuralı VUK m.3/B-3 hükmüdür. VUK m.3/B-3 hükmü uyarınca vergilendirmeye temel oluşturan olguların ekonomik, ticari ve teknik gereklere uygun ve hayatın olağan akışına göre normal ve

alışılmış bir biçimde ortaya çıktıkları (karine olarak) kabul edilir. Söz konusu karine ekonomik gerçekliğe uygunluğu ifade etmektedir. Bu kapsamda ekonomik, ticari ve teknik gereklere uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve alışılmış olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde ispat yükü bunu iddia eden tarafa aittir.

Sonuç olarak değerlendirildiğinde VUK m.3; geleneksel anlamda ekonomik yaklaşımı formüle etme ve güncel ekonomik ve hukuki ihtiyaçları karşılama konusunda yetersiz kalan bir düzenlemedir. VUK m.3 hükümde yer alan “*gerçek mahiyet*” ifadesi hukuki bir belirlilik ve herhangi bir lt taşımamaktadır. Bu duruma ek olarak hükmün uygulanması ile ilgili genişletici yorum yasağının vurgulanmamış olması VUK m.3’e yönelik eleştirilerin başında gelmektedir.

Türk vergi hukukunda VUK m.3/B ve VUK m.9/2 hükümleri ile sınırlı bir ekonomik yaklaşım ilkesinin varlığı vergiyi doğuran ve ilişkili somut maddi olayların nitelendirilmesi ile ilgili sorunlara tam ve kesin bir zm sunmamaktadır. Bu noktada ekonomik yaklaşım ilkesi temelinde; peçeleme işlemlerinin, hukuki açıdan geçersiz işlemlerin ve hukuka aykırı işlemlerin vergilendirilmesi ile ilgili kanuni düzenlemelerin yapılmasının gündeme getirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda Alman, Avusturya ve ABD vergi kanunlarındaki düzenlemeler yol gösterici nitelikte olabilir.

Bu kapsamda ekonomik yaklaşım ilkesi egemenliğinde gereken düzenleme şu ltler üzerinden kurgulanabilir.

Geçersiz ve hukuka aykırı işlemlere yönelik ltler şu Şekilde sunulabilir:

- (1) Vergiyi doğuran olayın kanunlara aykırı olması, yasak olması, kamu düzenine veya ahlaka aykırı olması, verginin tahakkuk etmesini engellemez.
- (2) Bir hukuki işlem, geçersiz ise veya sonradan geçersiz duruma gelir ise, bu geçersizlik, hukuki işleme taraf olan kişilerin bunun ekonomik sonuçlarını gerçekleştirdikleri veya korudukları sürece, verginin tahakkuku açısından dikkate alınmaz (işlemin ekonomik sonucu meydana geldiği veya varlığını koruduğu lde bu geçersizlik durumu vergileme açısından dikkate alınmaz).
- (3) Muvazaalı işlemler vergileme açısından dikkate alınmaz. Bir hukuki işlem ile başka bir hukuki işlem gizleniyorsa, bu durumda ekonomik sonuçları gerçekleşen (gizlenen) hukuki işlem vergi tahakkukunda dikkate alınır.

(4) Vergi kanunlarında aksinin öngörüldüğü durumlarda bu hükümler uygulanmaz.

Vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemlerine yönelik ölçütler ise şu şekilde kurgulanabilir:

(1) Mükellefler veya yükümlüler vergi planlaması olanaklarını kullanarak vergi yüklerini azaltabilirler. Ancak vergi planlaması olanaklarının kötüye kullanılması yoluyla (vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemleri ile) vergi yükü azaltılamaz.

(2) Vergi yükünü azaltan işlemin ekonomik içerikten yoksun, yapay olması ve kanunun amacına aykırılık taşıması durumunda kötüye kullanımın varlığına hükmedilir. (Vergi yükünü azaltan işlemin kanunun amacına aykırı, ekonomik içerikten yoksun ve yapay olması durumunda söz konusu işlem vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işlemi olarak nitelendirilir.) Bu nitelendirme işleminde ispat yükü vergi idaresindedir.

(3) Vergi yükümlüsünün işlemi gerçekleştirmesinde vergi yükünün azaltılması dışında anlamlı bir ekonomik, ticari veya başkaca bir amacının olması ve bu amacını ispat etmesi durumunda kötüye kullanımın varlığına hükmedilmez (işlem vergiden kaçınma – peçeleme işlemi olarak nitelendirilmez).

(4) Vergi planlaması hakkının kötüye kullanımının tespit edilmesi durumunda, vergi ekonomik gerçekliğe (sonuçlara) uygun hukuki işlem/ler dikkate alınarak tahakkuk eder.

(5) Vergi planlaması hakkının kötüye kullanımına yönelik işlemin (vergiden kaçınmaya yönelik peçeleme işleminin), (vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik) özel bir kanun hükmünün kapsamına girmesi durumunda özel hüküm uygulanır.

KAYNAKÇA

- Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 (İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi 1789) (çevrimiçi) <https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789> (Erişim Tarihi: 27.12.2015).
- Acinöroğlu, Serkan: “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği’nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 379, Mart 2013, ss. 188 – 197.
- Adanur, Fatih: “OECD Bünyesinde Gerçekleştirilen Agresif Vergi Planlaması Toplantılarında Ele Alınan Konuların Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 408, Ağustos 2015, ss. 173 – 179.
- Ağdur, Mustafa: “Delil Serbestliği İlkesi ve İstisnaları”, **Yaklaşım**, Sayı: 214, Ekim 2010, (Çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/dergiler>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015).
- Akarsu, Bedia: **Felsefe Terimleri Sözlüğü**, 4. Baskı, İstanbul, İnkılap Kitabevi, 1988.
- Akat, Asaf Savaş: **İktisadi Analiz**, 2. Basım, Ankara, Eflatun Yayınevi, 2009.
- Akel, Yeliz Neslihan: “Vergi Hukukunda Yorum Yapan Kaynak Perspektifinde Değişim ve Agresif Vergi Planlaması Üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 337, Ekim 2016, ss. 91 – 109.
- Akkaya, Mustafa: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Tıpkı 2. Bası, Ankara, Mali Akademi, 2016.

- Akkaya, Mustafa: Vergi Borcunu Etkileme abalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, ss.25 – 45.
- Akkaya, Mustafa; Bayar, İbrahim: “Özel Hukuk İşlemlerinin Geçmişe Etkili Biçimde Ortadan Kaldırılmasının Vergisel Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 385, 2013, ss.13 – 16.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.
- Akyol, Şener: **Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanımı Yasağı**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006.
- Aral, Vecdi: **Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları**, İstanbul, On İki Levha, 2010.
- Aral, Vecdi: **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, 7. Baskı, İstanbul, On İki Levha, 2012.
- Artuk, Mehmet Emin; Gökçen, Ahmet: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Bası, Ankara, Adalet Yayınları, 2016.
- Yenidünya, Caner: Atiyah, Patrick S.; Summers, Robert S.: **Form and Substance in Anglo-American Law A Comparative Study of Legal Reasoning, Legal Theory, and Legal Institutions**, Oxford, Oxford University Press, 2002.
- Avi-Yonah, Reuven: Tax Avoidance, **Global Perspectives on Income Taxation Law**, Reuven Avi-Yonah, Nicola Sartori, Omri Marian, Oxford Scholarship Online, 2011, ss.101 – 112.
- Aydın, Erdal: “OECD BEPS Projesi Transfer Fiyatlandırması Eylemlerinin Türkiye Üzerindeki Etkileri ve Proje’ye İlişkin Türkiye’deki Yaklaşım”, **Vergi Dünyası**, Sayı 415, Mart 2016, ss. 204 – 217.

- Aykın, Hasan; Okumuş, Banu: “Vergilendirilmiş Her Kazanç Kutsal Mıdır?”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 231, Aralık 2007, (Çevrimiçi) <http://vergisorunlari.com.tr/makale/vergilendirilmis-her-kazanc-kutsal-midir/2423>, (Erişim Tarihi: 23.05.2016).
- Bağdatlı, Selahattin: **Hukuk Sözlüğü**, İstanbul, Derin Yayınları, 2012.
- Bahar, Kemal: **Ödünç Para Verme (İkrazatçılık, Tefecilik ve Pos Tefecilik) İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Ordu, SMMMO Yayınları, 2014.
- Ballard, Richard M.; Davison, Paul E.M.: Form and Substance in Tax Law: United Kingdom, **IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 87a**, 2002, (Çevrimiçi) <https://online.ibfd.org/>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015), ss.569 – 593.
- Bankman, Joseph: “The Economic Substance Doctrine”, **Southern California Law Review**, Vol: 74:5, 2000, ss.5 – 30.
- Başaran Yavaşlar, Funda: **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Ankara, Seçkin, 2011.
- Batirel, Ömer Faruk: “Vergi ve Mülkiyet Hakkı İhlali: Bir Anayasa Mahkemesi Başvuru Kararı İncelemesi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:28 Yıl:14 Güz 2015/2, ss. 13 – 20.
- Baytaç, Abdullah Batuhan: **Türk Ceza Hukukunda Müsadere (TCK M. 54 - 55)**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku ABD Kamu Hukuku Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2009.
- Becker, Enno: **Reichsabgabenordnung**, Berlin, 1930.
- Becker, Enno: **Von der Selbständigkeit des Steuerrechts**, StuW, 1932.

- Benston, George J.; “Principles- Versus Rules-Based Accounting Standards: The Bromwich, Michael; Fasb’s Standard Setting Strategy”, **Abacus**, C.42, S.2, 2006, Wagenhofer, Alfred: ss.165 – 188.
- Berber, Ege: **Vergi Hukukunda Mali İkametgâh**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2012.
- Biçer; Ramazan; “OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Erginay, Mehmet: Planı ve Türkiye’ye Etkileri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 326 Kasım 2015, ss. 54 – 68.
- Bilici, Nurettin: Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, ss.197 – 217.
- Birsenoğul, Hakan: **Vergi Hukukunda Yorum**, İstanbul, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2001.
- Blaug, Mark: **Economic Theory in Retrospect**, 4. Basım, Cambridge, Cambridge University Press, 1990.
- Bowler, Tracey: Countering tax avoidance in the UK: which way forward?, **Institute for Fiscal Studies Report (DP7)**, 11 March 2009, (Çevirimiçi) <http://www.ifs.org.uk/publications/4461>, (Erişim Tarihi: 30.4.2016).
- Brauner, Yariv: “BEPS: An Interim Evaluation”, **World Tax Journal**, February 2014, ss. 10 – 39.
- Brown, Karen: Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview, **A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance**, Ed. Karen Brown, Hollanda, Springer, 2010, ss.1 – 25.

- Bulut, Serdar: “Vergide Ülke Sınırlarını Aşmak: FATCA ve BEPS”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 326 Kasım 2015, ss. 31 – 43.
- Bulutoğlu, Kenan: **Türk Vergi Sistemi**, 8.Baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004.
- Candan, Esin; Hanedar, Avni Önder: “Tarihi Unutan İktisatçıların Bilime Metodolojik Yaklaşımları İktisat Paradigmasında Geriye Bir Dönüş Mü ?”, **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 19, Sayı: 68, ss. 47 – 90.
- Candan, Turgut: **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Centel, Nur; Zafer, Hamide; Çakmut Özlem: **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 9. Bası, İstanbul Beta, 2016.
- Çağan, Nami: “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, **Prof. Dr. Bülent N. Esen'e Armağan**, Ankara, 1977, ss.83 – 110.
- Çağan, Nami: **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Yayınları, 1982.
- Çamur, Mehmet Erol: “Yasa Dışı Kazançların Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 159, Kasım 1994 (Çevrimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1405> (Erişim Tarihi:22.6.2016).
- Çilingir, Ali İhsan Özgür: **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012.
- Çölgezen, Övül: “Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı 347, Temmuz 2010, ss.73 – 77.

- Dalamanlı, Lütfü; **İlmi ve Kazai İçtihatlarla Türk Medeni Hukuku**, C.I, Şahsın Kazancı, Faruk; Hukuku, Kazancı Hukuk Yayınları, No.89, İstanbul, 1991.
Kazancı, Muharrem:
de Lauzainghein, **Droit Fiscal**, Paris, Dalloz, 2009, ss. 332 – 334.
Christian; Hélène
Stauble-de
Lauzainghein, Marie:
Deak, Daniel: Macar Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması, (Çeviren: Ar. Gör. Gamze Gümüşkaya), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, ss.65 – 103.
- Doğrusöz, Mehmet “Vergi Hukukunda Kıyas Kavramı”, **Yaklaşım**, Sayı: 256, Nisan Ezhan: 2014 (Çevirimiçi) <http://uye.yaklasim.com/dergiler> (Erişim Tarihi: 25.05.2016).
- Doğrusöz, Bumin: “Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Açısından Vergi Hukuku Özel Hukuk İlişkilerine Bakış”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 274, Haziran 2004, ss. 44 – 54.
- Dubs, Hans: “Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung Bemerkungen zur terminologischen Abgrenzung und zum gegenseitigen Verhältnis“, **Mélanges Henri Zwahlen, Lausanne**, L'Imprimerie E. Ruckstuhl S.A., 1977, ss.569 – 581.
- Eden, Sandra: United Kingdom, **A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance**, Ed. Karen Brown, Hollanda, Springer, 2010, ss.305 – 335.
- Emini, Mehmet: “Hak Kavramı”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl 4, Sayı 12, ss.203 – 216.

- Erginay, Akif: “Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşları ile Münasebeti”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 3, 1951, (çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/308/3049.pdf> (Erişim Tarihi: 15.1.2016), ss.670 – 686.
- Erginay, Akif: **Vergi Hukuku İlkeler - Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Savaş Yayınları, 1990.
- Erginay, Arif: **Vergi Hukuku Prensipleri**, Ankara, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Koll. Ort., 1953.
- Esener, Turhan: **Türk Hususi Hukukunda Muvazaalı Muameleler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No:105, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1956.
- EU Commission Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, C- (2012) 8806, no. 4.2. (Çevrimiçi) https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf (Erişim Tarihi:22.6.2016).
- Eyüpgiller, Saygın: “Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi”, **Yaklaşım**, Sayı:113, Mayıs 2002, ss. 148 – 156.
- Eyüpgiller, Saygın: “Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması”, **Legal Mali Hukuk**, Aralık 2006 (Çevrimiçi) <http://legalbank.net/belge/mukellef-haklari-ve-hakkin-kotuye-kullanilmasi/824318> (Erişim Tarihi 22.05.2016).
- Ferhatoğlu, Emrah: “BEPS Projesinin Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araç Sorununa Etkisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 326 Kasım 2015, ss. 17 – 30.
- Freedman, Judith: “Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament”, **Law Quarterly Review**, Vol. 123, January 2007, ss.53 – 90.

- Gassner, Wolfgang: **Interpretation und Anwendung der Steuergesetze: kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts**, Wien, Orac, 1972.
- Gassner, Wolfgang: Form and Substance in Tax Law: Austria, **IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 87a**, 2002, (Çevrimiçi) <https://online.ibfd.org/>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015), ss.119 – 152.
- Gedik, Gülşen: **Türk ve Amerikan Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları**, İstanbul, On İki Levha, 2014.
- Gelir İdaresi Başkanlığı: Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma (Kısaltılmış Basım) Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf (Erişim Tarihi:20.6.2016).
- Genç, Kamer; Yağmurlu, Tahsin; Falcıoğlu, Turan; Aksoylu, Bekir; Polatkan, Vahit; Bulut, Mehmet: **Mali Yargılama Usulü Ve Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları**, Ankara Ayyıldız Matbaası, 1976.
- Gökbel, Doğan: **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, Ankara, Seçkin Kitabevi, 2011.
- Göker, Cenker: **Yönlendirici Vergilendirme**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011.
- Gözler, Kemal: **Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu**, Ankara, US-A Yayıncılık, 1998.

- Gutmann, Daniel: Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması (Çeviren: Yrd. Doç. Dr. Selçuk Özgenç), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, ss.1 – 13.
- Gutmann, Daniel: **Can Tax Planning Be Criminal? Domestic and International Perspective**, (çevrimiçi) <http://www.ibdt.com.br/material/arquivos/Biblioteca/Daniel%20Gutmann.pdf>, (Erişim Tarihi:01.05.2016).
- Gülgün, Sabahettin: “Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 327, Aralık 2015, ss. 132 – 153.
- Gümüşkaya, Gamze: **Vergi Hukukunda İspat**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2015.
- Gümüşkaya, Gamze: **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru**, İstanbul, On İki Levha, 2010.
- Günay, Özge: “OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 312, Ağustos 2007, ss. 86 – 91.
- Güneş, Gülsen: “Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, **Selim Kaneti’ye Armağan**, İstanbul 1996, ss.240 – 253.
- Güneş, Gülsen: “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelir’in “Harcama” Kavramı Açısından Sorgulanması ve Ana Çizgileri ile Önerilebilecek Sistemleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 172, Ocak 2003, ss. 88 – 96.
- Güneş, Gülsen: “Karaparanın Gelir Yaklaşımıyla Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 143, 2004, ss.45 – 49.

- Güneş, Gülsen: “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 237, Haziran 2008, ss. 163 – 237.
- Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Tıpkı Bası, İstanbul, On İki Levha, 2014.
- Haase, Florian; **German Law Accessible Tax Law in Germany**, München, Steuerberg, Daniela: C.H.Beck, 2016.
- Hatemi, Hüseyin: **Medeni Hukuku'a Giriş**, 6.Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2012.
- Hatemi, Hüseyin; **Borçlar Hukuku Genel Bölüm**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, Gökyayla, Emre: 2015.
- Hirschmann, Walter: **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes**, Nürnberg, Nürnberg Üniversitesi Ekonomi ve Sosyal Bilimler Fakültesi Doktora Tezi, 1958.
- Hirş, Ernest: **Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi Dersleri**, Güncel Dile Uyarlayan Selçuk Baran (Veziroğlu), 3. Tıpkı Basım, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2001.
- Hübschmann, Walter: Die Problematik Der Wirtschaftlichen Betrachtungsweise, **Gegenwartsfragen Des Steuerrechts Festschrift für Armin Spitäler**, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1958, ss.107 – 124.
- Ismer, Roland: “Wirtschaftstheorie statt wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Zur Rolle der Ökonomik im Steuerrecht”, **Beiträge zur Ökonomischen Analyse im Öffentlichen Recht; German Working Papers in Law and Economics**, C. 2002, S.1, ss.210 – 232.
- Işıқтаç, Yasemin, **Hukuk Metodolojisi**, 4. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2013.
Metin, Sevtap:

- Işıқтаç, Yasemin: **Hukuk Felsefesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.
- Jiménez, Adolfo
Martin: Ulusal Hukuktaki Genel Vergiden Kaçınmayla Mücadele Hükümleri ve Vergi Anlaşmaları, (Çeviren: Yrd. Doç. Dr. Ertuğrul Akçaoğlu), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, ss.399 – 429.
- Juárez, Lydíá G.
Ogazón; Hamzaoui, Ridha: Common Strategies against Tax Avoidance: A Global Overview, **International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures**, Editor: Madalina Cotrut Amsterdam, IBFD Tax Research Series Volume 2, 2016, ss.3 – 40.
- Kaneti, Selim: “Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme”, **İktisat ve Maliye**, Cilt: XXXII, Sayı: 12, Mart 1986, ss. 465 – 470.
- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, 2. bs, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- Kaneti, Selim: “Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 123, Kasım 1991, ss.35 – 49.
- Kaneti, Selim: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:131, Temmuz 1992, ss.39 – 54.
- Kara, Mustafa Cemil;
Karayılmazlar, Ekrem: “Zararlı Vergi Rekabetini Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 328 Ocak 2016, ss. 91 – 96.
- Kara, Mustafa Cemil;
Öz, Ersan: “Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS”, **Vergi Dünyası**, Sayı:414, Şubat 2016, ss. 172 – 178.
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Yargılaması Hukuku**, İstanbul, Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1995.

- Karakoç, Yusuf: “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (I) (Gelirin Elde Edilmesi)”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 181, Eylül 1996, ss. 102 – 125.
- Karakoç, Yusuf: “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 104, 1997, ss. 90 – 120.
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2. Bası, İzmir, DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 77, 1997.
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin, 2012.
- Kaya, Murat: “Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu”, **Uzman Bakış Dergisi**, Sayı: 1, 2013, ss. 116 –127.
- Kaye, Tracy: United States, **A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance**, Ed. Karen Brown, Hollanda, Springer, 2010, ss. 335 – 381.
- Kaye, Tracy: “The Regulation of Corporate Tax Shelters in the United States”, **The American Journal of Comparative Law**, Vol. 58, 2010, ss. 585 – 604.
- Keskin, Filiz: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Peçeleme Kavramı”, **Vergi Sorunları**, Sayı 208, Ocak, 2006, ss.111 – 118.
- Keyman, Selahattin: “Hukuki Pozitivizm”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C 35, S: 1-4, 1978, ss.17 – 55.
- Keyman, Selahattin: “Hukukta Bir Tanım Denemesi”, **Ankara, Akif Erginay’a 65’inci Yaş Armağanı**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1981, ss.3 – 29.
- Khumalo, Bhekuzulu: “Defining Economics in the Twenty First Century”, **Modern Economy**, September, 2012, 3, ss.597 – 607.

- Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015.
- Kızıl, Ahmet: **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, İstanbul, DER Yayınları, 2001.
- Kızılot, Şükrü; Avcı, Şükrü: **Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul Kanunlarına Ait Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları 1971-1972-1973-1974-1975-1976-1977**, Ankara, D.M.S. Doruk Matbaacılık Sanayii, 1978.
- Koç Yalkın, Yüksel: **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2010.
- Koller, Thomas: “Aspekte der Wertungskongruenz bzw. Wertungsdisparität zwischen dem Privatrecht und dem Steuerrecht”, **Archiv für schweizerisches Abgaberecht (ASA)**, C.57, 1988 - 1989/465, ss.465 – 488.
- Koller, Thomas: **Wechselwirkungen zwischen Eherecht und Steuerrecht - dargestellt anhand zweier ausgewählter Problemkreise, ZfSR Band**, 1990, (Çevrimiçi) https://edit.cms.unibe.ch/unibe/portal/fak_rechtwis/c_dep_privat_e/ziv/content/e7688/e50302/e159370/e205850/e254297/e264990/e265042/zsr_90_109_wechselwirkungen.pdf, (Erişim Tarihi: 10.1.2015), ss.41 – 77.
- Koyuncu, Mesut: “Muvazaa Müessesesi Müessesenin Örtülü Sermaye Ve Örtülü Kazanç Dağıtımını Müesseseleri ile Karşılaştırılması –I”, **Yaklaşım**, Sayı: 129, Eylül, 2003, ss.54 – 59.
- Koyuncu, Mesut: “Muvazaa Müessesesi Müessesenin Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımını Müesseseleri ile Karşılaştırılması –II”, **Yaklaşım**, Sayı: 130, Ekim, 2003, ss. 56 – 62.

- Köse, Tunç: “BEPS İle Mücadele Eylem Planı Kapsamında Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 309 Haziran 2014, ss. 59 – 66.
- Kraft, Gerhard; Economic Analysis of Tax Law: Current and Past Research Investigated from a German Tax Perspective, **Beiträge zum transnationalen Wirtschaftsrecht**, Cilt 22, Inst. für Wirtschaftsrecht, 2003, (Çevrimiçi) <http://www2.jura.uni-halle.de/INSTITUT/Heft22.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.1.2015).
- Krengel, Ronald:
- Kuru, Baki: **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, II. Cilt, İstanbul, Alfa Yayınları, 1990.
- Lang, Joachim: “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, Çeviren: Funda Başaran, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, İstanbul, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 2000, ss. 3 – 64.
- Lanz, Raphael: **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im schweizerischen Privatrecht**, Bern, Stämpfli Verlag AG, 2000.
- Larenz, Karl; Canaris, Claus-Wilhelm: **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**, Berlin, Springer, 1995.
- Lederman, Leandra: “W(h)ither Economic Substance?”, **Iowa Law Review**, 389 - 2010, ss. 396–397.
- Lehner, Moris: “Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm”, **Festschrift für Klaus Tipke - Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion**, Ed. Joachim Lang, Köln, Dr. Otto Schmidt KG, 1995, ss.237 – 249.

- Li, Jinyan: **The Economic Substance Doctrine and GAAR: A Critical and Comparative Perspective**, GAAR Symposium 18 Kasım 2005, (Çevrimiçi) https://www.law.utoronto.ca/documents/conferences/tax_li.pdf, (Erişim Tarihi: 27.12.2015).
- Likhovski, Assaf: “The Duke and the Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication”, **Cardozo Law Review**, Vol. 25, Spring 2004, ss.953 – 1018.
- Lipton, Richard M.: “Codification” of the Economic Substance Doctrine – Much Ado About Nothing?, **Journal of Taxation**, S. 325, June 2010, ss. 8 – 18.
- Mazza, Stephen W.; Kaye, Tracy: “Restricting Legislative Power to Tax in the United States”, **American Journal of Comparative Law**, Vol. 54, No. 641, 2006, ss. 641 – 670.
- Metin, Sevtap: **Hukuk Normunun Yorumu**, İstanbul, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2002.
- Möller, Christian: **Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht Dargestellt an den Kapitalaufbringungs- und -erhaltungsvorschriften im Recht der GmbH**, Berlin, Duncker & Humblot, 1997.
- Mutze, Otto: **Zivilrecht in der Steuer- und Wirtschaftspraxis**, Köln, Otto Schmidt KG, 1962.
- Müller, Felix: “Hukukun Ekonomik Teorisi”, Çeviren: Ahmet M. Güneş, **Küresel Bakış**, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:3, Ekim 2011, ss. 1 – 20.
- Nazalı, Ersin: “Vergi Hukuku-Özel Hukuk İlişkisi ve VUK’un 3. Maddesinde Yer Alan Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Uygulaması”, **Yaklaşım**, Sayı: 181, Ocak 2008, (Çevrimiçi), <http://uye.yaklasim.com/dergiler>, (Erişim Tarihi: 30.4.2016).

- Nazalı, Ersin: Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Gerçek Sahip (Beneficial Owner) Nedir? (E-Yaklaşım), **E-Yaklaşım**, Sayı: 238, Ekim 2012, (Çevrimiçi), <http://uye.yaklasim.com/dergiler>, (Erişim Tarihi: 30.4.2016).
- Nazalı, Ersin; Demirci, Mete: “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme (I)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:334, Haziran 2009, ss.83 – 93.
- Neumark, Fritz: **Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi Teori – Tarihçe – Pratik**, İstanbul, Hak Kitabevi, 1946.
- Neumark, Fritz: **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4. Baskı, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, 1951.
- Neumark, Fritz: **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, Çeviren: İclâl (Feyzioğlu) Cankorel, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1975.
- Nomer, Haluk: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul, Beta, 2012.
- OECD **International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies**, Paris, Organization for Economic Co-operation and Development Issues in International Taxation No 1, 1987.
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing. (Çevrimiçi) <https://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>, c(1)-19, (Erişim Tarihi:20.6.2016).
- OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.6.2016).

- OECD: **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, OECD Publishing, 2010, (Çevrimiçi) http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#.WOX7aKKhmM8#page5, (Erişim Tarihi:20.6.2016)
- Oğuzman, Kemal; **Eşya Hukuku**, 19.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2016.
- Seliçi, Özer; Oktay-Özdemir, Saibe:
- Oktar, Salim Ateş: “Mali Hukukun Anlam ve Kapsamı Üzerine”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt III, Sayı:2, Temmuz 1997, ss.29 – 40.
- Oktar, Salim Ateş: “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 249, Haziran 2009, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/muhasebe-hileleri-ve-bir-hukuka-uygunluk-sebebi/2512>, (Erişim Tarihi: 23.5.2016).
- Oktar, Salim Ateş: **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2016.
- Oktar, Salim Ateş: **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2016.
- Ozankaya, Özer: **Temel Toplum Bilim Terimleri Sözlüğü**, 3. Basım, Ankara, Savaş Yayınları, 1984.
- Öcal, Erdoğan: “Vergi Hukukumuzda İspat ve Delil Sistemi”, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-hukukumuzda-ispata-ve-delil-sistemi/4327>, (Erişim Tarihi: 23.05.2016).
- Öncel, Mualla; **Vergi Hukuku**, 24. bs, Ankara, Turhan Kitabevi, 2015.
- Kumrulu, Ahmet;
- Çağan, Nami:

- Önen, Yaşar, Şanbey, Cemil Ziya: **Almanca – Türkçe Sözlük**, Ankara, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Türk Dil Kurumu, 1993.
- Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2006.
- Özgenç, Ayhan Selçuk: **Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması: Anlaşma Alışverişi**, İstanbul, On İki Levha, 2016.
- Palm, Ulrich: **Germany, A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance**, Ed. Karen Brown, Hollanda, Springer, 2010, ss.149 – 193.
- Pearce, David W.: **The MIT Dictionary of Modern Economics**, 4. Bası, MIT Press, 1992.
- Pietruszkiewicz; Christopher M.: “Economic Substance and the Standard of Review”, **Alabama Law Review**, Vol. 60, 2009, ss.339 – 376.
- Pistone, Pasquale: **Short Report On 56th Oslo IFA Congress Proceedings**, IFA, OSLO, 2002, (Çevrimiçi) <https://online.ibfd.org/>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015).
- Poroy, Reha: “Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku”, **İktisat ve Maliye**, Cilt: 23, Sayı:1, Nisan 1976, ss.26 – 28.
- Poulakos, Christos: **Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht**, Regensburg Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, Regensburg, 2013.
- Prebble, Rebecca; Prebble, John: “Does The Use Of General Anti – Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law? A Comparative Study”, **Saint Louis University Law Journal**, C. 55, S.21, 2010, ss.21 – 46.

- Rawls, John: **A Theory of Justice**, Cambridge, The Belknap Press Of Harvard University Press, 1999.
- Reed, O. Lee: “What is Property ?” **American Business Law Journal**, Volume 41, Issue 4, 2004, ss. 459 – 501.
- Reifschneider, Christina: **Behavioral Law and Economics: Überlegungen zu den Konsequenzen moderner Rationalitätskonzepte für die Gestaltung informationellen Kapitalmarktrechts**, Mannheim, Universität No: 04-35, Mannheim, 2004.
- Reimer, Ekkehart: “Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context”, **National Report: 2016 Annual Conference of the European Association of Tax Law Professors (EATLP)**, Mart 2016, s. 11, (Çevrimiçi) http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2780120, (Erişim Tarihi: 23.05.2016).
- Reinhardt, Fritz: **Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung**, 1936.
- Rittner, Fritz: **Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**, Karlsruhe, C. F. Müller Juristischer Verlag, 1975.
- Rutherford, Donald: **Routledge Dictionary of Economics**, 2. Bası, Londra, Routledge, 2002.
- Saban, Nihal: Vergi Usul Kanunu 3,B,1’in -neliği, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, ss.141 – 169.
- Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, İstanbul, Beta, 2016.

- Saygılıoğlu, Nevzat: **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, Maliye ve Gmrk Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:1987/288, 1987.
- Saygılıoğlu, Nevzat: “Türk Vergi Hukukunda Yorum Biçimi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 70, Haziran 1987, ss.8 – 13, (evrimii) <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=606> (Eirişim Tarihi) (Eirişim Tarihi: 25.05.2016).
- Schiessl, Martin: Form and Substance in Tax Law: Germany, **IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 87a**, 2002, (evrimii) <https://online.ibfd.org/>, (Eirişim Tarihi: 05.02.2016), ss.287 – 312.
- Seer, Roman: Gestaltungsmissbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht – Einführung und Rechtfertigung des Themas, **Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht**, ed. Rainer Hüttemann, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2010, ss.27 – 36.
- Seer, Roman: **National Report of Germany on the Questionnaire ‘The burden of proof’**, (evrimii) <http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof-%20German.pdf>, (Eirişim Tarihi: 23.05.2016).
- Serozan, Rona: **Medeni Hukuk, Genel Bölüm Kişiler Hukuku**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2015.
- Seviğ, Veysi: “Vergi Yargısında Tanık İfadesi”, **Mali zm**, Sayı:5, Temmuz 1991, (evrimii) <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=5>, (Eirişim Tarihi:25.6.2016).
- Seviğ, Veysi: “Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 277, 2004, ss. 10 – 14.
- Sevilengül, Orhan: **Genel Muhasebe**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2014.

- Sonsuzoğlu, Elif: **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, İstanbul, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1997.
- Spitaler, Armin: **Die Auslegungsregeln des Steuerrechts**, 1949.
- Steuerewald, Karl: **Almanca Turke Sozluk**, İstanbul, ABC Kitabevi, 1990.
- Storer, Colin: **Weimar Cumhuriyeti'nin Kısa Tarihi**, eviren: Sedef zge, İstanbul, İletişim Yayınları, 2015.
- Streng, William P.; Yoder, Lowell D.: Form and Substance in Tax Law: United States, **IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 87a**, 2002, (evrimii) <https://online.ibfd.org/>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015), ss.595 -623.
- Sullivan, Ruth: **Statutory Interpretation**, Toronto, Irwin Law Inc., 2007.
- Şanver, Salih: “İşletme Vergiciliği”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Seri:17, 1968, ss.61 – 84.
- Şanver, Salih: “Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku”, **İktisat ve Maliye**, Cilt: 23, Sayı:1, Nisan 1976, ss.21 – 25.
- Şanver, Salih: “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, **Ord. Prof. Dr. Reşat Kaynar'a Armağan**, İstanbul, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Siyasal Bilimler Fakltesi, 1981, ss.183 – 196.
- Şanver, Salih: “Vergi Hukukunda İspat”, **Vergi Dnyası**, 1983, Sayı: 21, (evrimii), <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1405> (Erişim Tarihi:22.6.2016).

- Şanver, Salih: “Vergi Hukuku Düzeninin Temelleri”, **Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan**, İstanbul, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:10, 1998, ss. 7 – 17.
- Şener, Esat: **Hukuk Sözlüğü**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2001.
- Şener, Orhan: **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, Tıpkı 11. Bası, İstanbul, Beta, 2010.
- Şenyüz, Doğan: “Peçeleme ve Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, **Yaklaşım**, Sayı:185, Mayıs 2008, ss.24 – 27.
- Şişman, Bülent: “Tapu Harcını Eksik Ödeme Yoluyla Peçeleme ve Zararları”, **Yaklaşım**, Sayı: 111, 2002, ss. 91 – 94.
- Şişman, Bülent: “Vergi Hukukunda Yorum ve Yorumun Öğeleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 252, 2002, ss. 69 – 73.
- Taşkın, Yasemin: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış”, **Mali Çözüm**, Sayı 109, Ocak – Şubat 2012, ss.69 – 76.
- Taşkın, Yasemin: “İstisna Sınırını Aşan Personel Yemek Giderlerinin Vergisel Durumu”, **Mali Çözüm**, Sayı 131, Eylül – Ekim 2015, ss.33 – 40.
- Taşkın, Yasemin: “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54. Seri, Yıl 2010, ss.68 – 90.
- Taşkın, Yasemin: **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012.
- Tekinalp, Ünal: “Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku”, **İktisat ve Maliye**, Cilt: 23, Sayı:1, Nisan 1976, ss.29 – 31.

- Tekinay, Selahattin **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, 7. Baskı, İstanbul, Filiz Sulhi; Akman, Sermet; Kitabevi, 1993.
- Burcuoğlu, Haluk;
Altop, Atilla:
Tezel, Adnan: “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, **Yaklaşım**, Sayı: 56, Temmuz-Eylül 1997, ss. 8 – 18.
- Tipke, Klaus: **Die Steuerrechtsordnung**, Köln, Otto Schmidt Verlag, 1993.
- Tipke, Klaus; Lang, **Steuerrecht**, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2013.
Joachim; Seer, Roman;
Hey, Johanna; Montag,
Heinrich; Englisch,
Joachim; Hennrichs,
Joachim:
Tomanbay, Mehmet: “İktisat Bilimi ve Son Ekonomik Kriz”, **Ekonomik Yaklaşım**, C. 12, No: 41, 2001, ss. 39 – 50.
- Tosun, Ayşe Nil: “POS Cihazlarının Satış Dışı Amaçlarla Kullanılmasının Vergisel Boyutu”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 206, Şubat 2010, (çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/dergiler>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015).
- Tosun, Umur; Bayar, İbrahim Nihat: “Türk Vergi Hukuku Açısından Uluslararası İşlemlerde Rüşvetin Önlenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 54, Sayı 1, 2005, ss. 205 – 223.
- Tuncer, Selahattin: **Vergi Uygulamaları**, 5. Baskı, İstanbul, Okan Yayıncılık, 1984.
- Tuncer, Selahattin: “Vergi Hukukunda Muvazaa-I”, **Yaklaşım**, Sayı: 80, Ağustos 1999, s. 18 – 24.

- Tuncer, Selahattin: “Vergi Hukukunda Muvazaa-II”, **Yaklaşım**, Sayı: 81, Eylül 1999, ss. 9-16.
- Tuncer, Selahattin: “Vergi Hukukunda Muvazaa-III”, **Yaklaşım**, Sayı: 82, Ekim 1999, ss.23 – 30.
- Tuncer, Selahattin: “İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına”, **Yaklaşım**, Sayı: 181, Ocak 2008, (çevrimiçi) <http://uye.yaklasim.com/dergiler>, (Erişim Tarihi: 20.12.2015).
- Turhan, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.
- Türk Dil Kurumu Bilim ve Sanat Terimleri Ana Sözlüğü /Yöntembilim Terimleri Sözlüğü (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.55c9dafc6996c0.19869949, (Erişim Tarihi: 10.10. 2015).
- Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük (çevrimiçi) http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.587b3cf641b6b0.08389232, (Erişim Tarihi: 20.12.2015).
- Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük (Çevrimiçi) http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.567dd687cf8f91.49505664, (Erişim Tarihi: 10.10. 2015).
- Uluatam, Özhan; **Vergi Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001.
- Methibay, Yaşar:
- Urbas, Helmut: **Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Im Steuerrecht**, Frankfurt, Peter Lang, 1987.
- Uyanık, Namık Kemal: “İspat Araçları Nelerdir ve İspat Külfeti Kime Aittir?”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 283, 2005, ss. 95 – 100.

- Vanistendael, Frans: Legal Framework for Taxation, **Tax Law Design and Drafting Volume: 1**, Ed. Victor Thuronyi, International Monetary Fund, 1996, (Çevirimiçi), <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch2.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.01.2016), ss.1 – 56.
- Veljanovski, Cento: **Hukuk ve Ekonomi**, Çeviren Atilla Yayla, Ankara, Liberte Yayınları, 2016.
- Ventry Jr., Dennis J.: “Save the Economic Substance Doctrine from Congress”, **Tax Notes**, Vol. 118, No. 14, 2008, ss. 1405 – 1413; ss. 348 – 350.
- Weber, Dennis: Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri (Çevirenler: Yrd. Doç. Dr. Gülşen Gedik - Yrd. Doç. Dr. Nuray Aşçı Akıncı), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, ss.237 – 317.
- Werndl, Josef: **Wirtschaftliches Eigentum : grundsätzliche Betrachtungen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Steuerrecht**, Köln, Deubner, 1983.
- Weston, Stephen Francis: **Principles of Justice in Taxation**, New York, Columbia Univ. Press, 1903.
- Wichmann, Michael: **Key Statements on Compliance Practices in the OECD 1995 Transfer Pricing Guidelines** (Çevrimiçi) <https://www.kluwerlawonline.com/document.php?id=TAXI1996071> (Erişim Tarihi: 20.7.2016)

- Woodruff, John T.: “The Limits of Tax Planning”, **International Bar Association Conference**, October 11, 2012 (Çevrimiçi) <https://www.mwe.com/~media/files/thought-leadership/publications/2012/10/the-limits-of-tax-planning/files/international-bar-association-conference-paper2/fileattachment/international-bar-association-conference-paper2.pdf>, (Erişim Tarihi: 1.5.2016).
- Woywode, Uwe: **Wörterbuch Rechnungslegung und Steuern. Accounting and Tax Dictionary**, Einbeck, E-Lex GmbH, 2000.
- Yaltı Soydan, Billur: “Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 227, 2000, ss. 103 – 114.
- Yaltı Soydan, Billur: **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta, 1995.
- Yaltı Soydan, Billur: “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi—Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, İstanbul, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 2000, ss.81 – 101.
- Yaltı, Billur: “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak: Adil ve Orantılı bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün müdür?”, **Vergi Sorunları**, Sayı:169, Ekim 2002, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-kacakciligi-sucunu-avrupa-toplulugu-butcesi-aleyhine-kacakcilik-sucu-ile-okumak-adil-ve-orantili-bir-ceza-sistemi-yaratmak-mumkun-mudur/7656>, (Erişim Tarihi: 23.05.2016).

- Yaltı, Billur: “İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, S.233, Şubat 2008 (Çevirimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/ilkesel-duzeyde-vergi-ceza-sistemi-tasarimi-orantililik-ilkesi-uygulamasi/2140>, (Erişim Tarihi: 23.05.2016).
- Yaltı, Billur: “VUK, 3b’nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 262, Temmuz 2010, ss.7 – 20.
- Yaltı, Billur: Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, ss.455 – 481.
- Yaltı, Billur: “Vergi Anlaşması Uygulamasında Uçak Kiralama Bedellerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı 325, Ekim 2015, ss.49 – 63.
- Yaltı, Billur: “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yakın Tarihli İçtihadında Mülkiyet Hakkı İhlalleri N.K.M Ve Yehova Şahitleri Kararları Ağır Vergilendirme ve Ayrımcı Vergilendirme”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 300, Eylül 2013, ss.63 – 72.
- Yay, Turan: “İktisadın Kapsamı ve Yöntemi Üzerine”, **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 16, Sayı: 57, ss.1 – 33.
- Yılmaz, Ejder: **Hukuk sözlüğü**, Ankara, Yetkin Yayınları 2004.
- Yılmaz, Halil; Çilingir, İhsan: “Suçla Mücadelede Vergisel Enstrümanlar”, **Polis Dergisi**, Sayı 30, Ocak – Şubat – Mart 2002, ss.43 – 48.
- Zimmer, Frederik: Form and Substance in Tax Law: General Report, **IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 87a**, 2002, (Çevrimiçi) <https://online.ibfd.org/> (Erişim Tarihi: 4.1.2016), ss.19 – 67.
- Zuber, Roger: **Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Durchgriff im Zivilprozess**, Bern, Stämpfli Verlag AG, 2005.

ÖZGEÇMİŞ

ŞERİF EMRE GÖKÇAY

DOĞUM YERİ VE TARİHİ: 4.6.1984 – İstanbul

MEDENİ DURUMU: Bekâr

EĞİTİMİ

Orta Öğrenim: Saint Benoit Lisesi (1995 – 2000)

Lise: Koç Lisesi (2000 - 2004)

Lisans: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

İktisat Bölümü (2005 – 2009)

Çift Anadal: Maliye Bölümü (2007 – 2009)

Yüksek Lisans: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı (2010 – 2012);

Tez Danışmanı: Prof. Dr. S. Ateş OKTAR;

Tez Konusu: Kurumlar Vergisi Kapsamında Örtülü Sermaye

Doktora: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü (2012 – 2017)

Tez Danışmanı: Prof. Dr. S. Ateş OKTAR;

Tez Konusu: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları

ÇALIŞTIĞI KURUMLAR

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı; Araştırma Görevlisi (24.2.2012 -)

ÜYESİ OLDUĞU MESLEK KURULUŞLARI

International Fiscal Association (IFA) (Uluslararası Maliyeciler Birliği) (2013 -)

Uluslararası Vergi Araştırmaları Derneği (IFA Türkiye) (2013 -)

Vergi Hukuku Platformu (2015 -)

YAYINLAR

MAKALELER

“Approaches to Identifying Thin Capitalization and The Case of Turkey”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 59. Seri / Yıl 2016 - [1], ss. 77 – 101.

BİLDİRİLER

International Conference on Social Sciences and Education Research, "Characteristics, Scope and Limits of Economic Approach in Tax Law", Antalya, Türkiye, 29-31 Ekim 2015.

İletişim

Adres: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı İstanbul Üniversitesi Merkez Kampüsü 34452 Beyazıt/Fatih-İstanbul

e-posta: emregokcay@gmail.com