

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

MİKRO VERGİ PLANLAMASI: VERGİ ARBİTRAJİ
MÜESSESESİNİN TÜRK VERGİ HUKUKU
İÇERİSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Gökhan DİNÇEL

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Özgür SARAÇ

İZMİR - 2019

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Mikro Vergi Planlaması: Vergi Arbitraji Müessesesinin Türk Vergi Hukuku İçerisindeki Yeri Ve Önemi” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Gökhan DİNÇEL

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Mikro Vergi Planlaması: Vergi Arbitraji Müessesesinin Türk Vergi Hukuku İçerisindeki Yeri Ve Önemi

Gökhan Dinçel

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Vergi planlaması, ekonomik aktörlerin varlıklarını sürdürebilmeleri için vazgeçilmez bir kurumdur. Vergi planlaması; yazınsal, uygulama, küresel vb. birçok farklı paradigmalardan (değerler dizisi) oluşmaktadır. Yazınsal olarak “vergi planlaması nedir?” sorusuna verilen cevap değişmemekle birlikte, yerel ve küresel uygulamalar açısından sıkça paradigma kaymaları yaşanabilmektedir. Bu paradigma kaymaları, yerel açıdan, sık sık karşılaştığımız vergi mevzuatında meydana gelen değişiklikler gibi uygulamalar olabilirken; küresel açıdansa, ülkeler arası yaşanan mevzuat değişikliğinin, uygulamalara yansıtıldığı farklılıklarla neticelenmesini örnek olarak gösterebiliriz.

Vergi planlamasının birçok değerler dizisinden meydana gelmesi, onu sofistik bir kuruma çevirmekte ve uygulayıcıları için pek çok zorluk doğurabilmektedir. Esas olarak iki aktör tarafından kullanılan vergi planlaması, karşımıza mikro ve makro vergi planlaması olarak çıkmakta ve devlet tarafından planlanan kısım, makro vergi planlaması olurken; vergi mükellefleri tarafından planlanan kısım ise mikro vergi planlaması olmaktadır.

Çalışmanın birinci ve ikinci bölümlerinde vergi planlaması ve vergi arbitraji müessesesi, vergi mükellefi ve devlet açısından teorik bir analizle ortaya konulmuş ve sofistike bir özelliğe sahip olan bu müesseselerin yazınsal çerçevesi çizilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise, vergi

mükelleflerinin Türk Vergi Hukuku içerisindeki vergi arbitrajı imkanları, şekli vergi hukuku sınırları içerisinde kalarak sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Planlaması, Mikro Vergi Planlaması, Makro Vergi Planlaması, Vergi Arbitrajı, Türk Vergi Hukuku, Şekli Vergi Hukuku.



ABSTRACT

Master's Thesis

Micro Tax Planning: The Place And Importance Of Tax Arbitrage Practice In

Turkish Tax Law

Gökhan DİNÇEL

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Finance

Financial Law Program

Tax planning is an irreplaceable practice for economic actors to survive. Tax planning comprises of literary, practice, global etc. several different paradigms (a string of values). As literary, while the answer to the question “What is tax planning?” remains unchanged, paradigm shifts may often occur in terms of local and global practices. This paradigm shifts, from a local perspective, while may be practices such as changes in the tax legislation that we frequently encounter; from a global perspective, we can exemplify eventuating with differences of legislative change between countries that reflects to practices.

Tax planning consists of string of values which makes it both a sophisticated practice and also can pose many difficulties for its practitioners. The tax planning is used mainly by two actors as micro and macro tax planning; the part planned by the government is macro tax planning; the part planned by the taxpayers is micro tax planning.

In the first and second chapters of our thesis, tax planning and tax arbitrage practice have been put forward with a theoretical analysis in terms of taxpayers and government and the historical framework of these practices which have a sophisticated feature has been tried to be drawn. In the last chapter of the thesis, tax arbitrage opportunities of the taxpayers in Turkish Tax Law presented by staying in adjective tax law limits.

Keywords: Tax, Tax Planning, Micro Tax Planning, Macro Tax Planning, Tax Arbitrage, Turkish Tax Law, Adjective Tax Law.



**MİKRO VERGİ PLANLAMASI: VERGİ ARBİTRAJİ MÜESSESESİNİN
TÜRK VERGİ HUKUKU İÇERİSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiii
TABLolar LİSTESİ	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ PLANLAMASININ TEORİK ÇERÇEVESİ

I. VERGİLEMENİN GENEL HATLARI	5
A. Verginin Konusu	6
1. Gelir	8
2. Servet	9
3. Servet Transferi	11
4. Harcamalar	12
B. Vergiyi Doğuran Olay	13
C. Vergileme Süreci	15
1. Tarh	16
2. Tebliğ	18
3. Tahakkuk	19
4. Tahsil	20
D. Vergi Matrahı ve Tespiti	21

1. Matrah Türleri	21
a. Ad-Valorem	22
b. Spesifik	22
c. Karma	23
2. Matrah ve Vergi Hesaplaması	23
II. VERGİLEMENİN TARAFLARI	27
A. Vergi Alacaklısı: Devlet Ve Makro Vergi Planlaması	27
1. Vergiye Yüklenen Finansman İşlevi	28
a. Fiskal Gaye (Vergiye Geleneksel Bakış)	28
b. Kamu Hizmetlerinin Sürekliliği ve Kamu Yararı	29
c. Vergilemede Randıman (Verimlilik)	30
2. Vergiye Yüklenen Müdahale İşlevi	31
a. Kaynak Tahsisinde Etkinlik	32
b. Ekonomik İstikrar	33
c. İktisadi Kalkınma	34
d. Gelir Dağılımında Adalet	35
e. Vergilemede Eşitlik	36
f. Konjonktürel Etkiler	37
g. Vergilerin Diğer Makro Ekonomik İşlevleri	38
3. Vergi Hasılatını Koruma Gayesi	40
a. Egemenlik Gücüne Dayanması (Cebrilik)	40
b. Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları	41
c. Vergileme İlkeleri Açısından	42
B. Vergi Borçlusı: Mükellef ve Mikro Vergi Planlaması	44

İKİNCİ BÖLÜM

MİKRO VERGİ PLANLAMASI VE VERGİ ARBİTRAJİ

I. MİKRO VERGİ PLANLAMASININ TEORİK ANALİZİ	45
A. Verginin Maliyet Olma Özelliği	45
B. Verginin Mükellef Davranışlarına Etkisi	48
1. Verginin Beyan (Karar) Etkisi	48

2. Verginin Gelir Etkisi	49
3. Verginin İkame Etkisi	49
C. Verginin Yük Olma Özelliği	52
1. Vergi Yükü Kavramı	52
2. Toplam Vergi Yükü	53
3. Bireysel Vergi Yükü	53
a. Subjektif Vergi Yükü	54
b. Objektif Vergi Yükü	55
4. Net Bireysel Vergi Yükü	55
5. Net Gerçek Vergi Yükü	55
D. Vergi Yükünü Etkileyen Unsurlar	56
1. Vergi Psikolojisi Kavramı	57
2. Vergi Bilinci	57
3. Vergi Ahlakı	58
4. Vergi Gayreti	58
5. Eğitim Düzeyi	59
6. Gelir Düzeyi	60
7. Demografik Özellikler	60
8. Devlete Olan Güven	61
9. Kamusal Hizmetlerin Kalitesi	62
E. Vergi Yükünü Hafifletme Uğraşı ve Tepkiler	62
1. Vergi Uyumu Kavramı	66
2. Vergi Yüküne Karşı Pasif Tepkiler	68
a. Aylaklığı Tercih Etme	71
b. Tüketimi ve Tasarrufu Kısıma	71
c. Yatırımdan Cayma	72
d. Vergiden Kaçınma	72
e. Verginin Yansıtılması	75
f. Geç Ödeme	76
g. Göç Etme	78
3. Vergi Yüküne Karşı Aktif Tepkiler	78
a. Vergi Kaçakçılığı (Vergi Kaçırma)	79

b. Verginin Reddi ve Vergi İsyanı (Vergi Grevi)	80
II. MİKRO VERGİ PLANLAMASI ARACI OLARAK VERGİ ARBİTRAJI	81
A. Finansal Bir Kavram Olarak Arbitraj	81
B. Arbitraj, Spekülasyon ve Manipülasyon Ayrımı	83
C. Arbitraj, Spekülasyon ve Manipülasyonun Vergisel Benzetimleri	85
D. Vergi Arbitrajı: Vergilemeye Karşı Reaksiyonlar	89
1. Vergi Arbitrajı Kavramı	89
2. Yasal Boşluklar Yoluyla Arbitraj	91
3. Vergi Konuları Üzerinden Arbitraj	92
4. Vergi Mükellefiyeti Üzerinden Arbitraj	93
5. Hukuki Şekil Yönünden Arbitraj	94
6. Muafiyet, İstisna ve İndirimler Üzerinden Yapılan Arbitraj	99
7. Kuruluş Yeri Üzerinden Yapılan Arbitraj	100

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNU VE 6183 SAYILI KANUN YÖNÜNDE VERGİ ARBİTRAJI İMKANLARI

I. VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ ARBİTRAJI İMKANLARI	102
A. Mücbir Sebep ve Zor Durum Hali	102
B. Tarh Zamanaşımı, Terkin ve Tahakkuktan Vazgeçme	105
C. Gayrimenkullerde Maliyet Bedeline Giren Giderler	108
D. Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması	109
E. Emtia ve İmal Edilen Emtianın Değerlemesi	110
F. İmha Edilmesi Gereken Mallar	112
G. Yurtdışından Getirilerek Sermaye Olarak Konulan Yabancı Paralar	113
H. İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ve Peştemallıklar	114
I. Aktif ve Pasif Geçici Hesap Kıymetleri	115
J. Finansal Kiralama	116
K. Amortisman Uygulaması	119

1. Arazide Amortisman	120
2. Amortisman Usulü Seçimi	121
L. Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar	124
M. Girişim Sermayesi Fonu	128
N. Amortisman Tabi Malların Satılması	129
O. Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı	130
P. Ceza Hükümleri İle İlgili Uygulamalar	131
1. Fiil Ayrılığı	131
2. Veraset ve İntikal Vergisinde Ek Süre	132
3. Vergi Ziyatı Cezası	133
4. Yanılma ve Görüş Değişikliği	134
5. İzaha Davet	135
6. Pişmanlık ve Islah	137
7. Ceza Kesmede Zamanaşımı	138
8. Vergi Ziyatı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme	139
R. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Faydalı Ömrün Yarıya İndirilmesi	140
II. 6183 SAYILI KANUN'DA YER ALAN VERGİ ARBİTRAJİ İMKANLARI	141
A. Şahsi Kefalet	142
B. Verilen Teminata Karşılık İhtiyati Haciz Uygulamasının Sonuçları	143
C. Tecil	145
D. Tehir (Tahsilatın Geri Bırakılması)	148
E. Hacedilemeyecek Mallar ile Kısmen Hacedilebilen Gelirler	152
F. Tahsil Zamanaşımı ve Terkin	155
SONUÇ	160
KAYNAKÇA	166

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
BK	Borçlar Kanunu
bkz.	Bakınız
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
GMSİ	Gayrimenkul Sermaye İradı
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İİBF	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	Madde
MK	Medeni Kanunu
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
ÖİV	Özel İletişim Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa No
SMK	Serbest Meslek Kazancı
ss.	Sayfadan Sayfaya
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Gelir Vergisi Matrahının Hesaplanması Formülü	s.24
Tablo 2: Gelir Unsurları ve Durumları	s.25
Tablo 3: Ödenecek Verginin Hesaplanması	s.26
Tablo 4: Şahıs İşletmeleri ile Sermaye Şirketlerinin Sermaye Yapısı ve Sorumluluk Açısından Değerlendirilmesi	s.97



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Vergiyi Doğuran Olay	s.15
Şekil 2: Tarh Yöntemleri	s.17
Şekil 3: Vergi Matrah Türleri	s.22
Şekil 4: Laffer Eğrisi	s.41
Şekil 5: Dolaysız Vergiler Karşısında Harcanabilir Gelir ve Fonksiyonları	s.47
Şekil 6: Fiyat Yapısı	s.47
Şekil 7: Gelir ve İkame Etkisi Açısından Laffer Eğrisi	s.51
Şekil 8: Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tutum Analizi	s.64
Şekil 9: Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tepki Analizi	s.65
Şekil 10: Vergilemede Tutum - Tepki Spektrumu	s.70
Şekil 11: Arbitraj İşleminin Betimlemesi	s.82
Şekil 12: Arbitraj, Spekülasyon ve Manipülasyon Ayrımı	s.85
Şekil 13: Arbitraj, Spekülasyon ve Manipülasyonun Vergisel Benzetimleri	s.89

GİRİŞ

Toplumsal yaşam, insan süjesini öznellikten kurtarmasının yanı sıra, ona birbirinden farklı değerler vakfetmiştir. İnsanların kolektif bir şekilde yaşamaya başlamasıyla beraber oluşan toplumun, vergi tarihine kaynaklık ettiği söylenebilir.* Dünya üzerindeki insanlık tarihinin kısacık olmasının aksine, insanlar üzerinde maliyet oluşturan vergilerin tarihi ne kadar uzundur? Bu kısa soruya verilen cevaplar bile, vergilerin, insanlar üzerindeki etkisini anlamak için yeterli olacaktır.

Toplum hayatının sürdürülebilmesi için güçlü bir alt katman olan vergiler gibi bireyler de, bu sofistik kurum olan devletin ortaya çıkmasıyla beraber, toplumu oluşturan birey süjesi çeşitlenmiş ve irili ufaklı birçok gruplardan oluşmaya başlamıştır. Haliyle vergi, bu çeşitliliğe paralel olarak çeşitlenmiş ve farklı tanımlarla açıklanabilir olmuştur. Dolayısıyla vergi, sadece bugün için ifade ettiği değerler toplamıyla ifade edilebilecek bir kavram olmaktadır. Vergileme süreci bu şekilde

* Bir sistem hayal edelim, özünü insanın oluşturduğu; irili-ufaklı, kaotik-basit, sofistike-kolay, hiyerarşik, bürokratik, yerel, uluslararası, uluslarötesi, küresel, mobil ve birçok şey.. Bu parçalar en büyük sistemi oluşturmakta ve bu sistem kendine hizmet eder hale gelmektedir. Sistemden çıkacak olan herhangi bir geri besleme (feedback) bile, yine bu büyük sistem için bir veri olacaktır.. Böylece; birbirine bağlı, kolay veya karışık ilintiler içerisinde, dolaylı veya dolaysız etki alanı oluşturan, tüm bireyleri ifade eden, birkaç bireyin birkaç bireye katılabildiği ve sürekli değişen bir sistem betimlenmiş olacaktır. İçerisinde tüm olgu ve değerlerin var olduğu ve devamlı değişen ve de gelişen.. Sistemin beslenebilmesi içinse: ortak değerler, ortak pragmatik metotlar, birçok ortak şey.

Şimdi ise yukarıdaki saydığımız tüm parçaları yerleştirebileceğimiz kesirler hayal edelim. Bu kesrin payına bireyi koyalım, payda ise; toplum, devlet, vergi, eğitim, etik değerler, gelir, ücret, transfer harcamaları vb. birçok şey olabilecektir. Bu kesri basit bir matematik kuralıyla özetlediğimizde: “Payın 0 (sıfır) kabul edilmesi, yani bizim kesrimizin payına koyduğumuz bireyin olmaması durumunda, sonuç 0 olacaktır.” Öyleyse hakkında en büyük paradigma (değerler dizisi) oluşan süje birey olmaktadır. Bu durumda, toplumsal yaşamın, insan süjesini öznellikten kurtardığını, ona birbirinden farklı değerler yüklediğini söyleyebiliriz. Dahası, kesrin hem payının hem de paydasının sürekli değişime uğradığını yani paradigma kayması yaşandığını da ifade edebiliriz. Dolayısıyla vergiler; insanlık tarihi kadar eski, insanlık tarihine bağlı ve toplumsal çıkarlar içinse güçlü bir politika olarak paydaya koyabildiğimiz değerlerden sadece birisidir. Neticede tüm diğer sistem parçaları gibi vergiler de, bireyi her yerde yakalamakta ve gönüllü veya zorunlu olarak bireyleri etkilemektedir.

gözlemlendiğinde, insan tarihindeki akış, vergilemedeki akışkanlığı da devamlı revize edecek ve bu sayede vergi için yapılacak tanımlamalar değişiklik gösterebilecektir.

Günümüzde vergi, egemenlik gücüne yani anayasal güce dayanılarak devlet tarafından alınan, zorunlu ve karşılıksız ödemeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla anayasayla devlet belli bir hukuki düzene entegre edilirken, yine bu entegre sayesinde, egemenlik gücü sınırlandırılmaktadır. Nitekim egemenlik gücünün bir sonucu olarak toplanan vergilerin; tanımı, fonksiyonları, amaçları ve araçlarının teorik çerçevesi ve sınırları anayasa ile belirlenmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "*Siyasal Haklar ve Ödevler*" başlıklı dördüncü bölümünde düzenlenen, "*Vergi Ödevi*" başlıklı 73. maddesinde ise, vergi ile ilgili çerçeve ve sınırların çizilmiş olduğu görülecektir. Türk Anayasasınca vergiler, ödev olarak görülmüş, kamusal yarar için kullanılacak kamusal gücün karşısına, kamusal finansman için mali güç unsuru getirilerek bir denge kurulmaya çalışılmıştır. Devletler tarafından önemli bir maliye politikası olarak görülen vergi politikasının adil ve dengeli olması ise, devlete yüklenen sosyal bir fonksiyon olarak belirtilmiştir. Bu perspektif ile değerlendirildiğinde, Anayasayla, devlet ve birey arasındaki çıkarların korunmaya çalışıldığı ve ilgili kanun metninde de tatlı bir ikili çatışma akımının hissedildiği söylenebilir. Zaten vergicilerin, vergileme sürecini irdelerken, vergileme sürecinde iki aktör olduğunu ifade etmesi - devlet ve birey - ve tüm optimaliteyi sağlama çabalarının bu aktörlerden başlaması bu düşünceyi kanıtlar niteliktedir.

Mesele, vergiler ile bir takım çıkarları yönetmek olduğunda söz konusu kavram vergi planlaması olmaktadır. Vergi, devlet ve birey için önemli anlamlar ifade ettiğinden, vergi planlaması çalışmaları hem devletin hem de bireyin bir enstrümanı haline gelmektedir. Bu nedenle vergi planlaması ikiye ayrılmakta, devlet tarafından yapılan çalışmalar makro vergi planlaması olurken; birey ve diğer ekonomik aktörler tarafından yapılan çalışmalar ise mikro vergi planlamasının konusunu oluşturmaktadır. Devlet açısından bakıldığında, kamu hizmetlerinin sürdürülebilmesi için gerekli olan gelirin önemli bir kısmını finanse eden vergiler, önemli bir maliye politikası olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu suretle devlet tarafından vergiye; finansman işlevi, müdahale işlevi ve vergi hasılatını koruma

gayesi gibi birçok fonksiyon yüklenmekte ve bu fonksiyonların yarattığı etki, doğrudan devletin vergi hasılatını etkilemektedir. Bu işlevler çerçevesinde değerlendirildiğinde, devletin finansman ihtiyacının karşılanması, bu ihtiyacın en uygun kaynaklardan tahsil edilmesi ve devletin, ekonomik ve toplumsal durumları göz önünde bulundurarak etkili bir planlamaya başvurması, makro vergi planlaması olarak ifade edilmektedir. Diğer taraftan ödeme gücüne sahip tüm birey ve kurumlar için bakıldığında: Vergiler, mükelleflerinin gelirlerinde bir azalmaya sebebiyet vermesi nedeniyle bir maliyet unsuru olmakta ve haliyle bu durum sonucunda vergiler yükümlüsü için bir yük oluşturmaktadır. Bu tip doğrudan etkilerin yanında vergilerin, ekonomik, sosyal ve psikolojik birçok dolaylı etkilerinden de söz edilebilmektedir. Dolayısıyla ekonomik aktörler için bir maliyet ve yük oluşturan bu vergiler, satın alma gücünde de bir azalışa neden olarak bazı olumsuz etkiler meydana getirebilmektedir. Bu etkilerin yönetilebilmesi ise mikro vergi planlamasının alt başlıklarını oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergiyle muhatap olanların, ödemeleri gereken vergileri, kanunlara aykırı olmayan uygulamalardan yararlanmak koşuluyla minimize etme uğraşlarının tamamını mikro vergi planlaması olarak ifade edebiliriz.

Ekonomik fayda güdüsüyle hareket eden ekonomik aktörler, mikro vergi planlaması aracı olarak vergi arbitrajından faydalanmaktadır. Vergi arbitrajı kavramının burada temsil ettiği husus ise, vergi matrahında indirim sağlamaya yönelik olarak gerçekleştirilecek faaliyetler olmaktadır. Vergi arbitrajı bir yandan risksiz girişimleri içermesi sebebiyle, kanunsuz eylemleri içermemekte, diğer yandan ise, kavramın özü itibarıyla farklılıklardan yarar sağlamaya yönelik faaliyetleri ifade ettiğinden de, vergi sistemindeki boşluklardan istifade edilmesi anlamına gelmektedir. Mikro vergi planlaması aracı olarak vergi arbitrajına örnek teşkil edecek uygulamalar ise; vergi mevzuatında yer alan boşluklar, vergi mükellefiyeti türü, kurumların hukuki şekli, bölgesel teşvikler, indirim ve muafiyetler şeklinde özetlenebilir.

Türk vergi terminolojisi için vergi planlamasının yeni bir kavram olması, mikro vergi planlaması aracı olarak vergi arbitrajı konusunun da anlaşılabilirliğini zorlaştırmaktadır. Ekonomik fayda güdüsüyle hareket eden ve vergilerin muhatapı için gelirlerinde azalma meydana getiren vergilerin mali, sosyo-ekonomik ve

psikolojik etkileri, ekonomik aktörleri vergi planlaması yapmaya itmektedir. Vergi planlaması aracı olarak kullanılabilir vergi arbitrajı sağlayan uygulamalar ise, vergi mükellefleri için hayati önem taşıdığı bilinmektedir. Bu nedenle hazırlanan bu çalışmada amaç, vergi planlaması ve vergi arbitrajı müessesesinin güçlü bir teorik çerçevesinin çizilerek bu uygulamaların tanıtılması ile vergi mükelleflerine, Türk Vergi Hukuku içerisinde yer alan vergi arbitrajı imkanlarının gösterilmesidir. Bu amaçla hazırlanan çalışma, üç bölümden meydana gelmektedir.

Vergi planlamasının teorik çerçevesinin analiz edileceği birinci bölümde, çalışmanın ve ekonomik aktörlerin öznesi olan “vergilemenin” temel hatları ve tarafları açıklanacaktır. Bu bağlamda, öncelikle vergilerin neyin üzerinden alınabileceği, vergiyi doğuran olaya, vergileme sürecine ve vergi matrahının tespitine değinilecek ve daha sonra da vergi alacaklı olan devlet ile vergi borçlusunu olan mükellef açıklanacaktır.

Mikro vergi planlaması ve vergi arbitrajının inceleneceği ikinci bölümde, vergiler, mükellef odaklı olarak değerlendirilerek mikro vergi planlaması, farklı bir kurgu içinde betimlenmeye çalışılmıştır. Bu kurgu ile vergilerin, mükellefler üzerinde yarattığı etkiler ile vergi yüküne karşı gösterilen tepkilerin neler olduğu, vergi literatürü ışığında irdelenerek, vergi ve yükümlü arasındaki ilinti, yaratacağı etkiler vasıtasıyla açığa çıkarılmaya çalışılmıştır. Daha sonra da mikro vergi planlaması aracı olarak vergi arbitrajı kavramı öncelikle teorik açıdan incelenerek, finansal bir kavram olan arbitraja ve sonrasında, yine benzeri kavramlar olan spekülasyon ve manipülasyona değinilerek, bu kurgunun sınırları genişletilmeye çalışılmıştır. Bu noktada hedeflenen amaç, vergi arbitrajı ile mikro vergi planlaması arasındaki bağın güçlendirilmeye çalışılarak, vergilemeye karşı alınan aksiyonların, vergi arbitrajı çerçevesinde yorumlanmasıdır.

Türk Vergi Hukuku içerisinde yer alan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yönünden vergi arbitrajı imkanlarının sunulduğu üçüncü bölümde, vergi mükelleflerinin Türk Vergi Hukuku içerisindeki vergi arbitrajı imkanları, şekli vergi hukuku sınırları içerisinde sunulmuş ve uygulama açısından karşılaşılabilecek yollar gösterilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ PLANLAMASININ TEORİK ÇERÇEVESİ

Vergi planlaması, ekonomik aktörler için vazgeçilmez bir araçtır. Bu araç, tek bir amaç için bir araya gelmiş birçok metottan oluşmaktadır. Devlet ve diğer ekonomik aktörlerin elindeki bu metotların belirgin özellikleri meşru olması ve yarar sağlamasıdır. Devlet, planlamayı kamu yararı için kullanırken diğerleriye daha az vergi ödeyebilmek için planlamaya ihtiyaç duymaktadır.

Vergileme süreci birbirleriyle çatışan menfaatleri kapsamaktadır¹. Bu sebeple her iki aktörde vergi planlaması yapmaya ihtiyaç duymaktadır. Kişi veya kurumların kanuni sınırlar içerisinde kalmak şartıyla ödeyecekleri vergiyi minimize etme uğraşı mikro vergi planlaması olurken; Devletin, kamu hizmetleri için toplanan vergileri, kamu yararını korumak ve vergi hasılatını maksimize etmek amacıyla planlama yapması ise makro vergi planlaması olmaktadır.

Bu bölümün amacı, bu çalışmanın ve ekonomik aktörlerin süjesi olan “vergilemenin” temel hatlarının ve taraflarının açıklanmasıdır. Bu bağlamda, öncelikle vergilerin neyin üzerinden alınabileceğine, vergiyi doğuran olaya, vergileme sürecine ve verginin matrahının tespitine değinilecek ve daha sonra da vergi alacaklısı olan Devletin, vergiyi bir araç olarak nasıl yönettiği detaylıca açıklanacaktır. Son olarak, vergilerin muhatabı olan ve mikro vergi planlaması yapan vergi borçlusu tanımlanacaktır. Böylece ikinci bölümde, vergilerin mükellefler üzerindeki etkileri ile vergilere karşı verilen tepkilerin nasıl bir sistem içerisinde incelendiği konusunda teorik bilgi verilmiş olacaktır.

I. VERGİLEMENİN GENEL HATLARI

Vergilemenin genel hatlarının ele alınacağı bu kısımda amaç, vergileme sürecinin unsurlarının tanıtılmasıdır. Bu kapsamda aşağıda sırasıyla; verginin konusu olan gelir, servet, servet transferi ve harcamalar, vergiyi doğuran olay, vergileme sürecinin ögeleri olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil ve son olarak vergi matrahının

¹ Abdullah B. Bahçe ve Öner Gümüş, “Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım”, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 1, 2017. s. 3.

türleri ve hesaplanması üzerinde durulacak ve verginin hesaplanması Gelir Vergisi Kanunu ışığında bir örnekle açıklanacaktır.

A. Verginin Konusu

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bu sebeple doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur². Verginin kaynağı genelde ekonomik bir değeri ifade eder. Verginin konusu bir mal, bir hizmet, bir gelir, bir fiil veya bir olay gibi şeyler olabilir. Yani kısaca verginin konusunu, üzerine vergi konulan şeyler³ olarak ifade edebiliriz.

Verginin konusu, vergi kanunlarınca belirlenir. Verginin konusunu oluşturan unsurlar ise çoğu zaman adlarını, konularından alırlar. Türk mevzuatından örnek vermek gerekirse, Gelir Vergisi'nin konusunu, gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı oluştururken; Kurumlar Vergisi'nin konusunu ise, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nun 1. maddesinde sayılan kurumların kazançları oluşturmaktadır.

Tarihsel süreç gözlemlendiğinde, vergilerin sayısı ile amaçlarındaki gelişimin doğru orantılı olarak bir yükselişte olduğu görülmektedir. Bu sebeple çoğu vergi sistemi oluşturulurken vergilerin konusunu oluşturacak kaynaklar olabildiğince genişletilmeye çalışılır. Çünkü vergi mevzuatınca, kıyasın* yasaklanmış olması vergi konusunun tam olarak belirlenmesini gerekli kılar.

Verginin konusu, verginin alındığı kaynak hakkında bilgidir. Verginin kaynağı iktisadi faaliyetlerin yapılma ve/veya birikme sürecine bağlı olarak çeşitlilik gösterir. Gerçekte vergilerin kaynağı tektir: Gelir. Harcama gelirin bir fonksiyonu, servet ise gelirin birikmiş bir türüdür. Dolayısıyla vergi ne üzerinden alınırsa alınsın sonuç itibariyle asıl kaynak olan gelirden ödenmektedir⁴. Gelirin ne olarak vergilendirildiği gelirin niteliğine göre belirlenmekle beraber, farklı şekillerde

² Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2000, s. 233.

³ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2017, s. 47.

* Kıyas, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır. Vergi Hukuku açısından kıyasın yasak edilmesi, Anayasa'nın 73. Maddesinde düzenlenen 'verginin kanuniliği ilkesi'nin bir sonucudur.

⁴ Nadaroğlu, s. 340.

verginin konusunu oluşturan kaynakların niteliği de bu iktisadi değerleri birbirinden ayırmamıza yardımcı olur. İktisadi açıdan gelir, üretim faktörlerinin üretime koşulması sonucunda alınan pay olarak tanımlanırken aynı zamanda faaliyetin devamlılığıyla ilişkili olması onu akım değişken olarak karşımıza çıkarır. Servet ise, bireyin belli bir süre itibarıyla birikmiş bütün ekonomik değerlerini ifade eder. Bu sebeple servet, bu akımların birikmesi sonucu oluşan ekonomik değerler olduğundan ve tanımlanırken belli bir andaki durumuyla ilişkilendirildiğinden stok değişkendir. Serveti ifade eden ekonomik değerler; “nesnel (fiziki)” ve “parasal servet ve haklar (nakdi)” olmak üzere iki ögeden oluşmaktadır. Nesnel servet, taşınır ve taşınmaz fiziki varlıklardır. Bunlara, bina, maden, makine, hayvan, mobilya gibi şeyler örnek verilebilir. Parasal servet ve haklar ise, fiziki varlıklar üzerinde öne sürülebilecek haklar ve nakit varlıklarından oluşmaktadır. Bunlara, hisse senetleri, tahviller, banka ve evde tutulan paraları örnek olarak verebiliriz.

Gelirin tasarruf edilerek servete dönüşmesi sonucunda, servetin de ödeme gücünün bir göstergesi olarak tekrar değerlendirilebilecek olması bizi şu girdaba sokabilir: Eğer var olacak servetin kaynağı gelirse, var olan bir servet de gelir kaynağını oluşturabilir mi? Halk arasında “para parayı çeker” metaforunun bir noktada burada çalıştığını söylemek yanlış olmayacaktır. Bir örnek yardımıyla pekiştirmek gerekirse; Kariyer hayatı boyunca gelirin bir kısmını tasarruf yoluyla biriktiren bir öğretmenin servete dönüşen tasarrufunun kaynağını gelirin; bu servetin ise, bir takım yollarla (tahvil alımı, vadeli mevduat vb.) değerlendirilmesi sonucunda elde edilecek gelirin kaynağının ise servet olduğunu söyleyebiliriz.

Harcamaysa, gelirin ve servetin tüketim amacıyla elden çıkartılması olduğu için çağdaş maliyeciler tarafından ödeme gücünün bir göstergesi olarak görülerek harcama vergilerinin konusunu oluşturmaktadır.

Vergilerin sınıflandırması, vergiye yüklenen fonksiyonların yerine getirilmesinde en etkin vergi çeşitliliğini oluşturmak açısından önem taşırken; vergi mükellefleri açısından ise sahip olduğu kaynakların nasıl vergilendirildiğinin anlaşılması açısından önemlidir. Sonuç olarak vergiler kişilerin elde ettiği ekonomik değerler üzerinden alındığına göre, vergilerin, verginin konusunu oluşturan ekonomik kaynaklara göre gelir, harcama ve servet olarak sınıflandırılması rasyonel bir tutum olacaktır.

1. Gelir

Gelir, vergiye konu olan en önemli kaynaktır ve ödeme gücünün de bu sebeple temel göstergesi niteliğindedir. Gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmasıyla elde edilebileceği gibi var olan birikimin bir başkasının kullanımına bırakılma karşılığı olarak da elde edilebilir. Gelir Vergisi Kanunu'nun, gelirin unsurlarını açıkladığı 3. kısımda yaptığı “kazanç” ve “irat” ayrımı, bu farklılığa işaret eder. Ayrıca iktisadi analizlerde kazanç, elde edilmiş gelir; irat ise, elde edilmemiş gelir olarak tanımlanır. Diğer bir ifadeyle, “İrat” bir gerçek kişinin sermayesinden, “kazanç” ise emek veya emek ve sermayenin birlikte sağladığı hasılatı ifade eder.

Gelir kavramını iktisadi açıdan ve vergileme bakımından olmak üzere iki şekilde tanımlamak mümkündür. İktisadi açıdan gelir, bir kimsenin belirli bir devre başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak koşuluyla tüketebileceği mal ve hizmetlerin toplamıdır. Vergileme bakımından gelir ise, kazanç ve iratların bir yıllık toplamı olarak kabul edilmektedir. Vergileme bakımından gelirin iktisadi gelirden farkı, geçmiş yıl zararlarının da dikkate alınmasıdır. Diğer taraftan gelirin belli bir süre içinde düşünülmesi, bir kısmının tasarrufa ve tüketim harcamalarına konu edilmesi, gelire dinamik bir nitelik kazandırır⁵.

Gelir kavramı iki şekilde yorumlanır. Sadece üretim faktörlerinin üretime katılmalarından dolayı sürekli olarak elde edilen ekonomik değerleri gelir olarak yorumlayarak dar anlamda geliri açıklayan görüş kaynak teorisi olurken; servette meydana gelen her türlü fiili artışı gelir olarak yorumlayarak geniş anlamda geliri açıklayan görüş safi artış teorisi olarak ifade edilir.

Gelir, uygulama açısından farklı şekillerde ele alınabilmektedir. Vergilendirmeye konu olan çeşitli kaynaklar ayrı ayrı vergilendirilebileceği gibi, tüm kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratların toplamı üzerinden de vergilendirilebilir. Gelir üzerinden alınacak vergilerin iki uygulama şekli vardır. Bunlar, sedüler ve üniter gelir vergileridir. Sedüler gelir vergileri, vergiye tabi tutulacak gelir unsurlarının vergi bakımından ayrı ayrı işleme tabi tutularak hesaplanmasını

⁵ Tosuner ve Arıkan, ss. 10-11.

öngörürken; Üniter gelir vergisi, yükümlünün her türlü kazanç ve iratlarını bir araya getirmek suretiyle vergilendirilebilmesini öngörmektedir⁶.

Gelir, vergilendirmeye konu olduğunda ilk tasnifi vergi borçlusunun şahsında gerçekleşir. Türk vergi mevzuatı gelir üzerinden alınacak vergileri ikiye ayırmıştır. Bunlar; Bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların, safi toplamından alınan sübjektif ve dolaysız olan gelir vergisi ile, yine gerçek kişiler gibi belli bir dönemdeki ekonomik faaliyetleri sonucunda gelir elde eden kurumların toplam safi kazançları üzerinden alınan objektif ve dolaysız olan kurumlar vergisidir. Yani bir tarafta vergi borçlusu gerçek kişi olurken, diğer tarafta vergi borçlusu tüzel kişi* olmaktadır. Lakin, burada “tüm tüzel kişiler kurumlar vergisine tabidir.” şeklinde yapılacak bir önerme hatalı olacaktır. Çünkü kollektif şirket gibi tüzel kişiliğe haiz bazı kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyeti yoktur. Bu kurumların ortakları aldıkları pay üzerinden gelir vergisine tabidir. Ayrıca, iş ortaklıkları tüzel kişilikleri olmadığı halde, kurumlar vergisi mükellefi olabilmektedirler.

2. Servet

Gelirin tasarruf edilerek ya da biriktirilerek “sabitlemiş” ya da başka bir deyişle “stok değer” biçimine dönüşmüş hali olan servet de aynen gelir gibi verginin konusu olabilmektedir. Aynı zamanda servet, gelir gibi mali gücün de bir göstergesidir. Servet bir ülkedeki yatırımların ve biriktirilmiş tasarrufların değerini ifade etmektedir. Kişiler birikimli tasarrufları sayesinde bir servete sahip olabilirler ya da miras ve/veya bağış yoluyla servet sahibi olabilirler. Hiç tasarruf yapmayan veya miras vb. şekilde bir ekonomik değer sahibi olmayan kimseler servet sahibi olamayacağına göre: İktisadi açıdan serveti; yatırım, tasarruf, bağış ve miras

⁶ Nihat Edizdoğan ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, ss. 299-300.

* Burada tüzel kişi kavramı, kurumlar vergisinde genel olarak tüzel kişilerin kazançları vergilendirildiği için kullanılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu 1. maddesinde hangi kurumların kazançlarının, kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmektedir.

paylarının toplamı olarak ifade edebiliriz⁷. Daha basit bir ifadeyle servet, bireyin belli bir süre itibarıyla birikmiş varlıklarının değerini ifade eden bir stoktur⁸.

Daha önce de ifade ettiğimiz gibi, üretim faktörlerinin üretim faaliyeti sonucunda aldığı pay olarak tanımlanan gelir, faaliyet devam ettiği sürece elde edilecek bir akımdır. Bu akımların birikmesi sonucunda oluşan servet ise bir stok değeridir. Bu sebeple servet tanımlanırken belirli bir andan bahsedilir. Görüleceği üzere iktisadi açıdan da gelir ve servet farklı tanımlandığı için verginin konusunu oluştururken de iki ayrı unsur olarak değerlendirilirler.

Genel anlamda servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir zamanda sahip olduğu, aktifte bulunan menkul mallar ile stokta bulunan gayrimenkullerin bir bütünü olup, bütün ekonomik değerleri ifade eder⁹.

Bu durumda servet üzerinden alınan vergilerin konusu sahip olunan veya iktisap edinilen çeşitli servet unsurları olmaktadır. Servet üzerinden alınan vergiler de tıpkı gelir üzerinden alınan vergiler gibi dolaysız vergiler olmaktadır.

Servetin vergilendirilebilir bir kaynak olmasındaki gaye, şüphesiz vergilerin toplanmasının altında yatan mali amaç ile uyum içindedir. Fakat servetin vergilere konu edilmesinin en önemli sebeplerinden biri adil ve dengeli bir gelir dağılımını sağlamaktır. Miras, bağış vb. sebeplerle ya da tasarrufların biriktirilmesiyle ortaya çıkan servet, ödeme gücünün bir göstergesi olarak, gelir dağılımında ortaya çıkarabileceği adaletsizlikler, sahip olunan servetlerin vergilendirilmesiyle giderilmeye çalışılır. Burada vergi kaynağı olarak seçilen servet unsurlarının vergilendirilmesinde sosyal amacında önemli bir yer tuttuğunu söyleyebiliriz¹⁰.

Türkiye’de servet üzerinden alınan mevcut vergiler; Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV)’dir. Her iki verginin yanında başvuru Veraset ve İntikal Vergisi ise servet transferi üzerinden alınan vergilerdendir.

⁷ Nihat Edizdoğan ve Ali Çelikkaya, **Vergilerin Ekonomik Analizi**, Dora Yayınları, Bursa, 2010, s. 274.

⁸ Harvey S. Rosen, **Public Finance**, Seventh Edition, McGraw-HillCompanies, 2005, s. 491.

⁹ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 352.

¹⁰ Ayaz Şamilli, **Azerbaycan Vergi Sisteminin Analizi Ve Türkiye’de Uygulanan Servet Vergilerinin Azerbaycan Vergi Sisteminde Uygulama Olanaklarının Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Ocak 2017, s. 20.

3. Servet Transferi

Serveti daha önce bireylerin belirli bir süre itibariyle birikmiş varlıklarının değerini ifade eden stok olarak tanımlamıştık. Bu oluşturulan servet ise her zaman aynı kişinin mülkiyetinde kalmaz. Bazen kişinin kendi rızasıyla ya da rızası dışına bir nedenle mülkiyet bir başka gerçek veya tüzel kişiye geçebilmektedir. Böyle bir durumda gerçekleşen olgu servet transferi olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, Servet transferi, gerek karşılıksız olarak (ivazsız) gerekse bir karşılığa dayanarak (ivazlı) bir kişiden diğerine her türlü malların devredilmesidir¹¹. Servet transferi, bir karşılığa dayanarak gerçekleşmesi halinde, mülkiyete konu olan malın bedelini ödeyen kişi için harcama yapılmış; ilgili bedeli alan kişi içinse bir gelir elde edilmiş olmaktadır. Belli bir fiyat karşılığı olarak bir gayrimenkulün el değiştirmesi bu duruma örnek olarak verilebilir.

Servet transferinin verginin konusuna kaynaklık etmesindeki amaç, kişilerin kendi katkısı olmadan karşılıksız olarak servet edinmeleri ve bu durumun toplum tarafından haksız bulunması olarak ifade edilebilir¹². Servet vergilerinde olduğu gibi servet transferi vergilerinde de sosyal amaç ön plana çıkmaktadır. Nitekim servet transferlerinden sağlanan gelirin payı da toplam servet gelirleri içinde çok düşük bir paya sahiptir.

Servet transferinden alınan vergilerde, vergiyi doğuran olay, mülkiyetin el değiştirmesidir. Kişilerin mülkiyetinde bulunan menkul ve gayrimenkul mallar satım veya bağışlama gibi kişinin isteğiyle ya da ölüm veya kamulaştırma gibi isteği dışında başka kişilere geçebilir. Servet transferinden alınan vergiler, servet unsurlarının mülkiyetindeki bu değişme sırasında bir defaya mahsus olarak alınan vergilerdir¹³.

Türk vergi sisteminde servet transferini vergilendiren vergi türü, Veraset ve İntikal Vergisi (VİV)'dir. Servet dağılımını düzeltmenin bir aracı olarak önemli bir fonksiyonu olan Veraset ve İntikal Vergisi, veraset yoluyla, diğer bir ifadeyle ölüme bağlı olarak, bir kişiden diğer bir kişiye intikal eden her türlü menkul ve gayrimenkul

¹¹ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 17. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 2003, s. 102.

¹² Ömer Faruk Batırel, **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Aralık 2007, s. 149.

¹³ Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 195.

mallar ile ölüm olayı dışında, yaşayanlar arasında herhangi bir şekilde bir kişiden diğer kişiye karşılıksız olarak intikal eden malları vergilendiren ve yapı olarak iki ayrı vergiden oluşan bir servet vergisi tipidir¹⁴.

4. Harcamalar

Ekonomik aktörler, ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik mal ve hizmetleri temin etmek üzere bazı harcamalar yapmak zorundadır. Yapılan bu harcamalar birtakım sebeplerle verginin konusu olmaktadır. Ekonomik aktörlerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere yaptıkları harcamalardan alınan vergiler harcama vergileri olarak ifade edilir¹⁵.

Ekonomik aktörlerin elde ettikleri gelirler ve sahip oldukları servetler bu kişilere harcama güce “spending power” kazandırır¹⁶. Diğer bir ifadeyle ödeme gücünün sadece gelirin doğumunda değil aynı zamanda elde tutulan servet ve gelirin harcanmasında da bulunması vergilendirilmesine neden olmaktadır. Diğer bir husus ise, harcama, gelirin bir fonksiyonu olduğundan, gelir, direkt olarak harcamalara yönlendirilirken; harcamalara konu olan servet yönlendirilememektedir. Çünkü servet burada vasıtalı olarak çalışmaktadır. Bu bakımdan ekonomik aktörler, üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerine vergi konularak, harcamaların gerçekleştirildiği aşamada fiyatlar içerisinde gizlenmiş olarak vergilendirilir¹⁷.

Harcamaların vergilendirmeye konu olmasının diğer sebepleri ise¹⁸;

- Gelir ve servet vergilerinin, istisna ve muafiyetlerin varlığı, mükellefin doğru beyanda bulunmaması, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı vb. nedenlerle vergi ödeme gücünü tam kavrayamamaları.
- Harcama vergileri fiyatlara yapışık olduğu için mükellef psikolojisine uygun olması.
- Objektif vergilerdir.
- Olağanüstü durumlarda (savaş, ekonomik kriz vb) dahi verimliliklerini koruyabilen vergiler olması.

¹⁴ Ersan Öz ve diğerleri, “Türk Servet Vergisine Modern Bir Yaklaşım”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt:2, Sayı:4, 2014, s. 7.

¹⁵ Edizdoğan ve diğerleri, s. 285.

¹⁶ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, 8. Basım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 147.

¹⁷ Edizdoğan ve diğerleri, s. 326.

¹⁸ Orhaner, s. 202.

- Aynı zamanda harcama vergileri, vergi politikalarının uygulanmasında önemli bir araç olması gibi sebeplerle de kullanılmaktadır.

Harcama vergilerinin gelir ve servet vergilerinden ayrıldığı başlıca özellik dolaylı vergiler olmalarıdır ve bu vergiler diğerine göre bir nebze daha kolay yansıtılabilen vergilerdir. Vergi gelirleri içerisinde etkinlik açısından güçlü bir uygulama olarak karşımıza çıkmasına rağmen harcama vergileri, tersine artan oranlılık gösterdiği gerekçesiyle vergi adaletsizliğine sebep olması sebebiyle de eleştirilmektedir.

Türk vergi sisteminde yer alan başlıca harcama vergilerine yayılı muamele vergisi olan Katma Değer Vergisi (KDV)'ni, toplu muamele vergileri olan Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)'ni, Özel İletişim Vergisi (ÖİV)'ni, Gümrük Vergisi (GV)'ni, Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi'ni, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)'ni örnek verebiliriz.

B. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi kanunlarında bir iktisadi unsurun vergi konusu olarak belirlenmesi yükümlülük için yeterli olmaz¹⁹. Vergi borcundan söz edebilmek için, vergi konusu ile vergi yükümlüsü arasında ilinti kurulması gerekmektedir. Bu ilintiyi sağlayacak durum “vergiyi doğuran olay” olarak ifade edilmektedir. Diğer yandan vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması vergi konusu ile vergi yükümlüsünü birbirine bağlarken; mükellef için vergi borcu, devlet içinse vergi alacağı şeklindeki ilişkinin de birbirine bağlanmasını sağlamaktadır. Çünkü vergiyi ödeyecek kişi olan vergi yükümlüsü, vergiyi doğuran olay sayesinde vergi borçlusuna dönüşmektedir. Sonuç olarak vergiyi doğuran olayın oluşumu, vergi borcunun doğumuna da sebebiyet vermektedir²⁰. Bu nedenle de, vergiyi doğuran olay, vergileme sürecinin sebep unsurudur. Yani varlık nedenidir.

Vergi konusu ile yükümlüsünü birbirine bağlayacak olan vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarımızda her vergi türü için ayrı ayrı belirlenmiştir. Buna göre:

¹⁹ Nadaroğlu, s. 237.

²⁰ Edizdoğan ve diğerleri, s. 171.

Gelir Vergisi'nde gelirin elde edilmesi, Kurumlar Vergisi'nde kurum kazancının elde edilmesi, Veraset ve İntikal Vergisi'nde ivazsız bir hibenin yapılması, Katma Değer Vergisi'nde hizmetin yerine getirilmesi veya malın teslimi gibi olaylar, vergiyi doğuran olaylardır. Nitekim Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 19'da vergiyi doğuran olay şöyle tanımlanmaktadır: "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar".

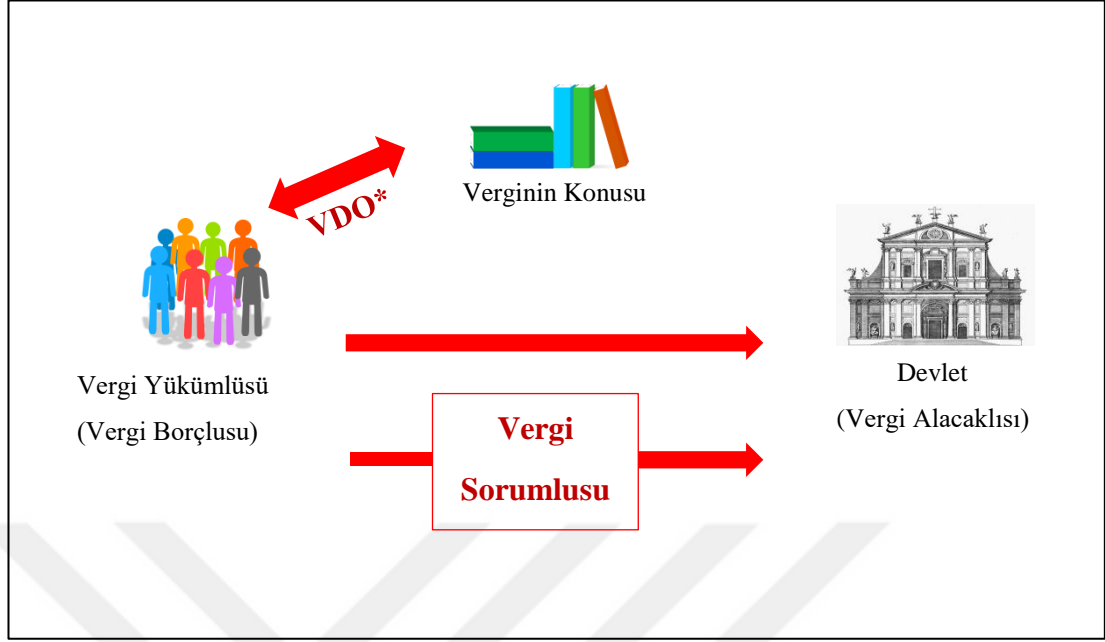
Vergiyi doğuran olay, vergilendirme döneminin saptanması ve zamanaşımının doğuracağı hukuki sonuçlar açısından da önem arz etmektedir. Çünkü, verginin konusu, matrahı ve oranı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamana göre belirlenmektedir²¹. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olayın hatalı ve dönemsel olarak yanlış tespiti vergileme sürecini yani, tarh tebliğ tahakkuk tahsil aşamalarının da hatalı olması sonucunu doğurur.

Ayrıca VUK'un 9. maddesi 2. fıkrasına göre: "Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz." Yani kanunlarca yasak edilmiş olan bir olay vergilendirilebilmekle birlikte suç sorumluluğuna engel olmamaktadır. VUK'daki bu açıklama "ekonomik yaklaşım²²" müessesesi ile açıklanmaktadır. Buna göre, vergilendirmenin sağlanabilmesi için ekonomik yorum devreye girmekte ve ekonomik durum hukuki duruma ağır basmaktadır.

²¹ Tosuner ve Arıkan, s. 78.

²² Ekonomik yaklaşım, vergi doğurucu olayların saptanmasında hukuki biçimlerinin önüne geçerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır.

Şekil 1: Vergiyi Doğuran Olay



Şekil tarafımızca düzenlenmiştir.

VDO: Vergiyi Doğuran Olay.

Şemada ifade edilmek istenen kurgu: Vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren vergi yükümlüsünün, pasif durumdaki vergi konusuyla bağlantı kurmasıdır. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması, vergi konusu ile vergi yükümlüsü arasında ilinti kurulduğunda, vergi yükümlüsü, vergi borçlusu durumuna gelirken, devlet ise vergi alacaklısı konumuna gelmektedir. Vergi borçlusu, vergi borcunu doğrudan vergi alacaklısına ödeyebilirken; vergi tahsilatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak, vergi ödevlerinin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak ve vergi alacağını güvence altına almak için kanunlarda düzenlenmiş olan vergi sorumlusu müessesesi ile de vergi borcunu ödeyebilmektedir.

C. Vergileme Süreci

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte doğan vergi borcunun ödenebilmesi için vergi idarelerinin birtakım işlemleri yapması gerekmektedir. Yani vergi kanunlarınca belirlenen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi verginin ödenebilmesi için yeterli olmaz. İdari bir işlem olan vergi tarhının yapılması, tarh edilen verginin mükellefine tebliğ edilmesi, tarh ve tebliğ işlemi tamamlanan bir

verginin tahakkukunun gerçekleştirilerek tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu süreç ise vergileme süreci olarak ifade edilmektedir. Lakin, Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi bazı vergilerde bu süreç kısalabilmekte ve vergileme, tahakkuk ve tahsilat aşamalarından oluşabilmektedir. Ayrıca her ne kadar ayrı ayrı açıklanacak olsa da beyana dayalı vergilerde sürecin bazı aşamaları tek bir işlemle aynı anda gerçekleşebilmektedir.

1. Tarh

Tarh, bir mükellefin ödemesi gereken vergi miktarının hesaplanmasıdır. Vergi Usul Kanunu'na göre; verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir işlemdir. Bu tanımlamaya göre tarh, idarenin genel nitelikteki işlemleri arasından çıkar ve tek tek yükümlüler hakkında sonuçlar doğuran, kesin ve yapılması gereken bir işlem niteliği kazanır. Tarh işlemi vergi borcu yaratmamakta, yalnızca vergi borcunun varlığını saptamaktadır²³. Ayrıca idari bir işlem olan tarh, yükümlendirici bir işlemdir. Kişi tarh işlemi ile birlikte (dava açmaz ise) belirlenen vergiyi ödeme yükümlülüğü altına girer²⁴.

Türk Vergi Sistemi'nde vergileme sürecinin bir unsuru olarak niteliğe bileceğimiz bir diğer metot ise verginin kaynaktan kesilmesi (tevkifat ya da stopaj)* işlemidir. Esas olarak beyan esasına dayanan vergi sistemimizde; gelirin elde edilmesi ile vergisinin ödenmesi arasındaki zaman dilimi oldukça uzayabilmektedir. Bu nedenle verginin tahsilindeki gecikmenin engellenmesinde vergi tevkifatı uygulaması önemli bir işleve sahiptir²⁵. Vergi tevkifatı uygulamasında tarh, tahakkuk

²³ Orhaner, s. 141.

²⁴ Bekir Baykara, "Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi" **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 134, 2004.

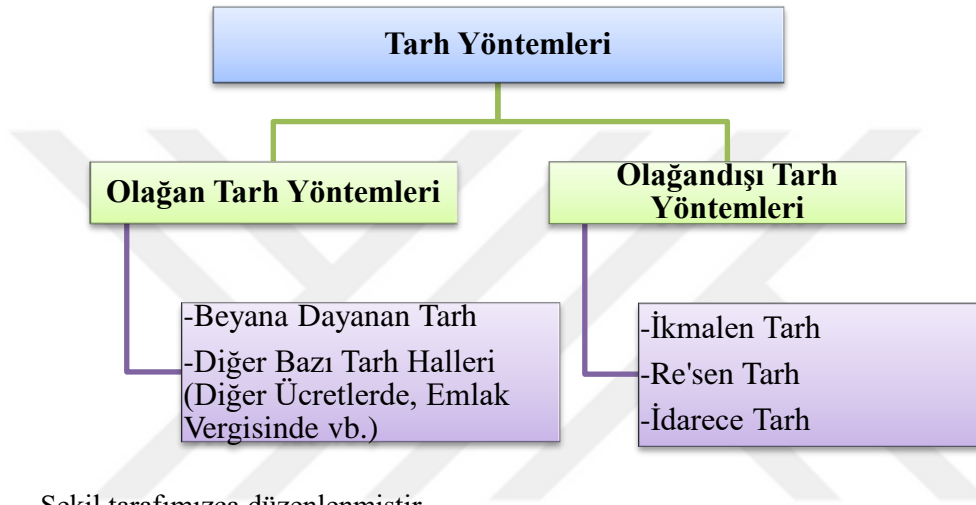
* Verginin kaynaktan kesilmesi (tevkifat ya da stopaj): Vergi konusunun, hak sahibine intikalinden önce vergisinin hesaplanması ve kaynaktan vergilendirilmesidir. Vergi düşüldükten ve varsa gerekli indirimlerden sonra kalan miktar hak sahibine verilmekte, kesilmiş olan vergi ise, vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmektedir. (Abdurrahman Akdoğan ve diğerleri, **Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü**, Yargı Kitabevi, Ankara, 1986, s. 190.'dan aktaran, Fatih Saraçoğlu, **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynaktan Kesilmesi (Tevkifat) Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018, s. 3).

²⁵ Fatih Saraçoğlu, **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynaktan Kesilmesi (Tevkifat) Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018, s. 3

ve tahsil aşamaları aynı anda gerçekleşmekte ve dolayısıyla vergi tevkifatı, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini kapsamaktadır²⁶.

Türk vergi sistemi, esas itibariyle beyan esasına dayanmaktadır. Gelir, kurumlar, harcama, veraset ve intikal vergileri mükelleflerin beyanı üzerine tarh edilir²⁷. Lakin, vergi tarhiyatı çeşitli şekillerde gerçekleştirilebilmektedir. Tarh yöntemlerini aşağıdaki gibi gösterebiliriz.

Şekil 2: Tarh Yöntemleri



Şekil tarafımızca düzenlenmiştir.

Beyana dayanan tarh, verginin tarhına esas alınacak matrah unsuru, mükellef tarafından vergi dairesine bildirilmek suretiyle gerçekleştirilir. Vergi dairesi ödenecek verginin tutarını, kanundaki oran üzerinden ve bildirilen bu matrahı esas almak suretiyle hesaplamaktadır. Beyan üzerine yapılan tarhiyatlarda verginin mükellefi veya sorumlusu ödeyeceği vergiyi, beyannamesinde hesaplayıp, vergi dairesine vermektedir. Vergi dairesi de, bu beyannameye istinaden düzenleyeceği tahakkuk fişi ile tarh işlemini gerçekleştirir²⁸. **İkmalen Tarh**, Vergi Usul Kanunu'na göre, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilen matrah ve matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarhıdır. **Re'sen**

²⁶ Selahattin Tuncer, "Kaynakta Tevkif (Stopaj) Usulü Hakkında Bir Deneme", **Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı Yayını**, No: 1953-54:26, Ankara 1954, s. 9.

²⁷ Tosuner ve Arıkan, s. 84.

²⁸ Tosuner ve Arıkan, s. 85.

tarh, Vergi Usul Kanunu'na göre; “vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilmesidir.” **İdarece Tarh ise**, ikmalen ve re'sen tarhiyat kapsamı dışında kalan hallerde, mükellefin bazı ödevlerini yerine getirmemesi sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden tarh edilmesi işlemidir.

2. Tebliğ

Vergi idarelerince, vergi borçlusu adına yapılan işlemlerden, mükelleflerin haberdar olması ve haklarını koruyabilmesi için kendisiyle ilgili konularda bilgilendirilmesi gerekmektedir. Tebliğ ise özünde bu gerçeği barındırır. Vergi Usul Kanunu'na göre; tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi işlemidir.

Tebliğ, tahakkuk aşamasının başlamasına sebebiyet verir. Bu sebeple tebliğ, verginin tarhı ile tahakkuk arasında köprü vazifesi görmektedir²⁹. Tebliğ, posta yoluyla, memur aracılığıyla, daire ve komisyonda, ilan yoluyla, kapıya yapıştırma yoluyla* ve elektronik ortamda yazılı ve tebligat usullerine göre yapılabilmektedir.

Tahakkuk fişine dayanılarak yapılan beyana dayalı tarhiyatın dışında; mükelleften istenecek vergi ve ceza ile ilgili ihbarnameler, bazı hallerde takdir kararları, vergi yargı organları kararları üzerine düzenlenen ödeme ihbarnameleri, 6183 sayılı Kanun kapsamında düzenlenen ödeme emirleri, takdir komisyonlarınca veya vergi inceleme memurlarınca mükelleflerden istenecek defter ve belgeler için

²⁹ Edizdoğan ve diğerleri, s. 174.

* 30261 s. Resmi Gazete'de yayınlanan 7061 s. Kanun'un 17. maddesinde “tebliğ evrakının teslimi” ile ilgili 213 s. VUK'un 102. maddesinde yapılan değişiklik ile; muhatabın tebellüğden imtina etmesi halinde veya tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması ve tebliğin gerçekleştirilememesi üzerine belirli bir süre sonra ikinci kez tebliğe çıkılması sonucunda yine muhatabın adreste bulunamaması durumunda, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. İlk durumda tebliğ pusulasının yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılırken; ikinci durumda, tebliğ evrakının pusulasının yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması halinde alındığı süre, bu süre içerisinde alınmaması halinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılmaktadır.

düzenlenen yazılar, düzeltme talebinin reddine dair yazılar, veraset ve intikal vergisinde mükellefe verilecek ikinci ek süreye ait yazılar, uzlaşma gününün yer ve tayini ile ilgili yazılar, mahsup fazlasından doğan alacağın iadesi ile ilgili yazıların mükellefe tebliğ edilerek bildirilmesi gerekmektedir.

Tebliğ, mükellefin kendisine, kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine ve vergi cezası kesilenlere yapılır. Türk vergi mevzuatında, iradi temsile ilişkin genel bir hüküm bulunmamaktadır. Fakat iradi temsil müessesesi de yasaklanmış değildir³⁰. Tebligat uygulamasında, tebligatı hızlandırmak ve vergi alacaklısının çıkarlarını korumak amacıyla iradi temsil ile görevlendirilmiş umumi vekillere tebliğ gerçekleştirilebilmektedir.

3. Tahakkuk

Verginin ödenebilir aşamaya gelmesi olarak tanımlanan verginin tahakkuku, tarh ve mükellefe tebliğ olunan vergi ile ilgili olarak herhangi bir uyuşmazlığın söz konusu olmaması veya ortaya çıkan uyuşmazlığın çözümlenmesi sonucunda kesinleşmiş olmasını ifade eder. Verginin ödenebilir aşamaya gelebilmesi için, verginin hesaplanması sırasında ortaya çıkabilecek hataların düzeltilmesi, ortaya çıkan vergi borcu ile ilgili borçlusu tarafından dava açılmış ise bu davanın sonuçlanması ya da dava açma süresinin geçmiş veya uzlaşmış olması gerekmektedir³¹.

Verginin tahakkuku ile verginin kesinleşmesi aynı şey değildir. Verginin tahakkuku ile verginin kesinleşmesinin zaman bakımından çakışmadığı hukuki durumlar söz konusu olabilmektedir. Tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesi, genellikle tahakkuk ve kesinleşmenin aynı anda gerçekleşmesiyle sonuçlanabilirken, verginin tahakkuk etmesi her zaman verginin kesinleştiği anlamına gelmemektedir. Verginin kesinleşmesi için idare ya da yargı organları nezdinde itiraz olanağının kalmaması gerekmektedir³².

³⁰ Tosuner ve Arıkan, s. 55.

³¹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, ss. 160-161.

³² Hüseyin Dinçer, "Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı, 336, 2009, s. 169.

Tebliğ tarihinden itibaren, beyana dayanan tarhlar hariç olmak üzere, ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlarda 30 gün (dava açması süresi) beklenilmektedir³³.

Her vergiyle ilgili olarak tahakkuk işleminin şekli, vergi kanunlarında belirtilmektedir. Örneğin, beyana dayanan tarhiyatlarda tahakkuk, tarh ve tebliğ işlemleri aynı anda gerçekleşirken, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda tebliğ tarihinden itibaren 30 gün beklenilmektedir. Dolayısıyla bu ikinci şeklin üzerinden değerlendirildiğinde tahakkuk, sürenin dolmasına bağlı olarak kendiliğinden gerçekleşen bir aşamadır.

4. Tahsil

Tahsil, vergileme sürecinin son safhasıdır. Tahsil, tarh ve tebliğ olunan, tahakkuk eden bir vergi borcunun, kanuni süreleri içerisinde ilgili vergi dairesine ödenerek mükellef açısından vergi borcunun, vergi idareleri açısından da vergi alacağının ortadan kalkması işlemidir.

“Vergilerin tahsili” yerine eskiden “vergilerin cibayeti” ifadesi kullanılmaktaydı ve vergilerin cibayeti iki yönlü bir anlama sahipti: Vergi borçlusu için vergi borcunun ödenmesini; vergi alacaklısı içinse vergi alacağının tahsilini ifade etmekteydi. VUK'da ifade edilen tahsil işlemi ise, vergi alacağının ödenmesini ifade etmekte ve vergileme sürecinde “tahsil” olarak adlandırılan sürecin parçasını tam olarak adlandıramamaktadır. Dolayısıyla, verginin tahsili kavramı ödeme kavramından daha kapsamlı bir anlam taşımaktadır. Verginin, mükellef veya sorumlu tarafından kanunlara uygun bir şekilde ödenmesini ve ayrıca ödenmeyen borcun vergi dairesi tarafından cebren tahsil edilmesini kapsayan bir işlemdir³⁴.

Vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergi borcu, mükellefçe ödenerek -idare açısından tahsil edilerek - en doğal yolla sona erer. Vergi alacağını ortadan kaldıran normal yol verginin tahsili olmasına rağmen, vergi hukukunda vergi alacağı; zamanaşımı, terkin, tahakkuktan vazgeçme, takas, af, hata düzeltme, uzlaşma, yargı kararları ve ölüm gibi durumlarda da ortadan kalkmaktadır.

³³ Tosuner ve Arıkan, s. 114.

³⁴ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, ss. 7-8.

Bir verginin tahsil edilebilmesi için tahakkuk etmiş olması gerekmektedir. Verginin tahakkuku ile mükellef ve vergi sorumlusu idareye karşı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'da tanımlanan kamu borçlusu sıfatını kazanmaktadır. Vergilendirme süreci unsurlarından tarh, tebliğ ve tahakkuk VUK'da düzenlenmesine rağmen tahsil işlemleri 6183 s. AATUHK'da düzenlenmiştir.

Vergilerin ödeme zamanı, vergilerin kendi kanunlarında belirlenmiştir. Mükellefler vergilerini kanuni süreler içerisinde ödemezlerse 6183 s. AATUHK'da düzenlenmiş "Gecikme Zammı" alınır. Mükellefler vadesi geçmesine rağmen vergi borçlarını ödemezlerse, cebren tahsili yoluna gidilmektedir.

D. Vergi Matrahı ve Tespiti

Vergi konusu ile mükellefinin tespit edilmesiyle beraber vergiyi doğuran olayla ilişki kurulması vergi borcunun hesaplanabilmesi için yeterli değildir³⁵. Verginin hesaplanabilmesi için matrah tespit edilmesi gerekmektedir. Verginin matrahı ise, verginin üzerinden hesaplandığı şeydir. Verginin konusu nitel, kalitatif bir kavramken, verginin matrahı nicel, kantitatif olmaktadır³⁶. Vergi matrahı, gerekli indirim, istisna ya da muafiyet uygulamaları sonucunda ortaya çıkan, üzerinden vergi alınacak değer olarak da tanımlanabilir³⁷. Her verginin kendi kanununda matrahının nasıl belirleneceği belirtilmektedir ve bu matrah üzerine vergi tarifesi uygulanarak vergi hesaplanır.

1. Matrah Türleri

Verginin matrahı bir değer olabileceği gibi bir fiziki ölçü de olabilmektedir. Kumaşın metresi, havagazının metreküpü, tuzun ağırlığı gibi fiziki ölçüler dikkate alınmak suretiyle vergi uygulanabilir ya da söz konusu iktisadi unsurların değerleri dikkate alınmak suretiyle vergi alınabilmektedir³⁸. Bazen de bazı vergi kanunlarınca

³⁵ Nadaroğlu, s. 238.

³⁶ Türk, s. 165.

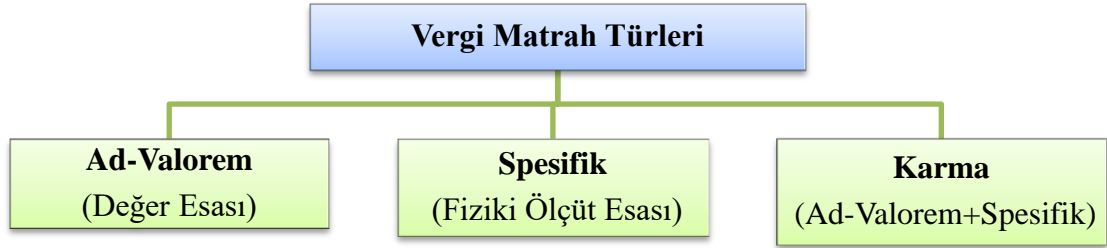
³⁷ Tosuner ve Arıkan, s. 79.

³⁸ Akdoğan, s. 143.

iktisadi unsurların matrahını tespit etmek için değer ve fiziki ölçüt esası bir arada kullanılabilir.

Matrah türlerini aşağıdaki gibi gösterebiliriz.

Şekil 3: Vergi Matrah Türleri



Şekil tarafımızca düzenlenmiştir.

a. Ad-Valorem

Verginin matrahı, fiyat (satış tutarı, hizmet bedeli, ücret, faiz vb.) gibi ekonomik değerlerden oluşuyorsa “değer esası” ya da “ad-valorem vergiler” denilmektedir. Örnek olarak, Gelir Vergisi’nde elde edilen gelirin dikkate alınması, Katma Değer Vergisi’nde satış tutarının dikkate alınmasını örnek olarak verebiliriz.

b. Spesifik

Verginin matrahı, fiziki ölçü (sayı, adet, metre, litre, metreküp, kilogram vb. fiziki ve teknik ölçüler) esas alınması suretiyle hesaplanıyorsa “fiziki ölçüt esası” ya da “spesifik vergiler” denilmektedir. Örnek olarak, MTV’de motorlu araçlara ilişkin, silindir hacmi, yaş, istiap haddi gibi ölçülerin kullanılmasını verebiliriz.

Ad-valorem ve spesifik vergileri; uygulama kolaylığı, adalete uygunluk, esneklik gibi kriterler ile karşılaştırabiliriz. Uygulama kolaylığı açısından bakıldığında spesifik vergiler, ad-valorem vergilere göre daha kolay uygulanabilirken; Ad-Valorem vergilerin, spesifik vergilere göre daha geniş bir uygulama alanı vardır. Ad-Valorem vergiler, spesifik vergilere göre vergi adaletine daha uygundur. Bunun başlıca nedeni, spesifik vergilerde; vergi tutarının, vergi

konusunun değerine kıyasla ters orantılı olabilmesinden kaynaklanmaktadır. Spesifik vergilerde, salınan vergi parasal değeri düşük olan vergi konularında oransal olarak ağır, yüksek parasal değerli unsurlarda ise vergi yükü hafif olmaktadır. Bu durum da vergi ödeme gücünde olumsuz sonuçlara yol açabilmektedir³⁹. Esneklik açısından bakıldığında ise, yine ad-valorem vergiler görece daha esnektir.

c. Karma

Karma esas da ise vergi matrahını oluşturan unsurlar hem değer hem de miktar esasından oluşabilmektedir. Verginin miktarı fiziki ve teknik ölçütler olabileceği gibi; satış tutarı, hizmet bedeli ve faiz gibi iktisadi değerlerden de oluşabilmektedir. Örnek olarak, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli tarifelerde yer alan mallar için öngörülen vergi matrahı hem değer, hem miktar; hem de hem değer hem miktar olarak hesaplanabilmektedir. ÖTV'e ekli listelerden (III) sayılı liste, (A) cetvelinden malttan üretilen biralar için hem değer esasına göre hem de fiziki ölçütüne göre matrah tespit edilmektedir.

2. Matrah ve Vergi Hesaplaması

Türkiye'de gelir, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1. maddesinde "gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı" şeklinde tanımlanmaktadır. Yine aynı kanunun 2. maddesinde ise gelirin konusuna giren, yedi gelir unsuru "ticar kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar" olarak sayılmıştır. Gelir vergisinin matrahının belirlenebilmesi, gelirin safi tutarının tespit edilmesini gerektirmektedir.

Türkiye, vergi uygulama şekillerinden biri olan üniter vergi sistemini benimsediği için, mükelleflerin her türlü kazanç ve iratları toplanarak vergilendirme işlemi gerçekleştirilmektedir. Üniter vergi sistemi gereği, eğer bir gelir unsurunda zarar varsa, kar olan diğer gelir unsuru ile mahsup edilebilmektedir. Safi hasılatı ulaşmak içinse, gayrisafi hasılatı, kazanç ve iratların elde edilmesi sırasında

³⁹ Akdoğan, s. 144.

yapılan ve kanunun müsaade ettiği giderler ile bu işlerde kullanılan makine, teçhizat, bina gibi üretime yardımcı unsurların amortismanlarının indirilmesi gerekmektedir.

Safi tutarın belirlenmesi için hangi giderlerin indirilebileceği gelir kaynağının çeşidine göre GVK'nın ilgili maddelerinde açıklanmıştır. Bu giderler indirildikten sonra ulaşılan safi hasıladan ise, gelirin elde edilmesiyle doğrudan ilişkisi bulunmayan fakat GVK'da izin verilmiş bir takım indirimler yapılarak vergiye tabi matrah olan safi tutara ulaşılır. Ulaşılan bu tutara, artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanarak gelir vergisi hesaplanır. GVK'nın mükerrer 120. maddesinde geçici vergi uygulaması kapsamına giren mükellefler, dönem içinde ödedikleri vergileri, hesapladıkları gelir vergisi tutarından mahsup ederek ödemeleri gereken vergi tutarına ulaşırlar.

Tablo 1: Gelir Vergisi Matrahının Hesaplanması Formülü

Gayrisafi Hasılat (Tüm Gelir Unsurları - GVK Md. 2)	xxx
Kanunen Kabul Edilen Giderler	-xxx
Safi Hasılat	xxx
İndirimler	-xxx
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	xxx
Hesaplanan Vergi (GVK Md. 103)	xxx
Mahsuplar (Ödenen Geçici Vergi ve tevkif yoluyla ödenen vergi)	-xxx
Ödenecek Vergi	xxx

Tablo tarafımızca düzenlenmiştir.

Örneğin: Diş hekimi G.Köksoy mesleğini icra etmek için 2011 yılında açtığı muayenehaneyi çalıştırmaktadır. Ayrıca özel bir diş kliniğinde daha çalışmakta olup oradan da ücret geliri elde etmektedir. Aynı zamanda diş protezi imalatı yapan Ekrem Görgülü Kollektif Şirketi'nin de eşit paya sahip iki ortağından biridir. Ayrıca G.Köksoy iki katlı müstakil bir mülke sahiptir. Bu mülkün ilk katını bir iş yerine; ikinci katını ise konut olarak kiraya vermiştir. (G.Köksoy götürü gider yöntemini seçmiştir.) G. Köksoy, tam mükellef olan AY A.Ş.'den de 2019 yılında kar payı (temettü) elde etmiştir. G.Köksoy 2017 yılı içinde Türkiye Kızılay Derneğine de

makbuz karşılığı 5.000 TL bağışta bulunmuştur. G.Köksoy, 75.000 TL’de geçici vergi ödemiştir.

G. Köksoy’un 2019 yılında elde ettiği kazanç ve iratları ve beyan durumu aşağıdaki gibidir;

Tablo 2: Gelir Unsurları ve Durumları

Gelir Unsuru	Tutar	Beyan Durumu
Serbest Meslek Kazancı (SMK)	500.000 TL	Kazanç elde etmeseler bile beyan etmeleri gerekir.
Ücret (Tevkifata Tabi Tutulmuş)	98.000 TL	Tevkifat yoluyla beyan edildiği için beyan edilmez.
Ticari Kazanç	250.000 TL	TTK’ya göre, Ekrem Görgülü Kollektif Şirketinin tüzel kişiliği olmasına rağmen, GVK yönünden bu kişilik dikkate alınmadığı için vergiler şirket ortakları adına vergi payları oranında tahakkuk ettirilmiştir. Diğer yandan ticari kazançları gerçek usulde tespit edilen mükellefler kazanç elde etmeseler bile beyanname verirler. Ayrıca VUK’a göre Kollektif şirketler birinci sınıf tüccar sayıldıklarından direkt bilanço esasına tabi tutulmuşlardır.
Gayrimenkul Sermaye İradı (İş yeri Brüt Kira geliri 90.000 TL + Konut kira geliri 15.000 TL)	105.000 TL	GMSİ toplamı beyanname verme sınırının üstüne çıktığı için (2019 yılı için 40.000 TL) beyan edilir.
Menkul Sermaye İradı: Brüt Kar payı (Temettü)	50.000 TL	Elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı (25.000 TL) gelir vergisinden istisnadır. Bu tutar (2019 yılı için 40.000 TL) beyanname verme sınırını diğer kazanç ve iratlarla beraber aştığından beyan edilir.

Tablo tarafımızca düzenlenmiştir.

G.Köksoy'un 2019 yılı içinde mesleki faaliyetini sürdürmek için yaptığı giderleri, 110.000 TL'dir. %50 ortağı olduğu Ekrem Görgülü Kollektif Şirketi'nin 2019 yılı vergi öncesi dönem karı 500.000 TL olduğu için, G.Köksoy adına düşen gelir tutarı 250.000 TL olmaktadır. Gayrimenkul sermaye iradının (GMSİ) tespitinde götürü gider uygulamasını seçen G.Köksoy'un gayrisafi gelirinin %15'ini (105.000 x 0,15 =) 15.750 TL'yi gider olarak indirecektir. G.Köksoy'un tam mükellef olan AY A.Ş.'den elde ettiği brüt kar payının yarısı gelir vergisinden istisna olduğu için, vergi matrahını oluşturacak tutar 25.000 TL'dir. Ayrıca G.Köksoy'un kar payı, vergi sorumlusu sıfatıyla AY A.Ş. tarafından, G.Köksoy'un gelir vergisine mahsuben %15 (7.500 TL) tevkifata tutulmuştur. Ek olarak 2019 yılında yine gelir vergisine mahsup olmak üzere tamamı tevkif (90.000 x 0,20 = 18.000 TL) yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri bulunmaktadır.

Tablo 3: Ödenecek Verginin Hesaplanması

Gayrisafi Hasılat: (SMK+Ticari Kazanç+GMSİ+MSİ)	880.000 TL
Kanunen Kanul Edilen Giderler: (SMK Giderleri+GMSİ Götürü Gideri)	125.750 TL
Safi Hasılat:	754.250 TL
İndirimler: Türk Kızılay Derneği bağışı	5.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah):	749.250 TL
Hesaplanan Vergi:	246.697,50 TL
Mahsuplar: (Ödenen Geçici Vergiler+Tevkif yoluyla vergilendirilen Kar payı+Tevkif yoluyla vergilendirilen İşyeri Kirası)	100.500 TL
Ödenecek Vergi:	146.197,50 TL

Tablo tarafımızca düzenlenmiştir.

Yukarıdaki örnekte de görüleceği üzere, G.Köksoy'un 2019 yılında ödeyeceği vergi tutarı; gider, indirim ve mahsuplar düşüldükten sonra 146.197,50 TL'dir.

II. VERGİLEMENİN TARAFLARI

Vergilemenin taraflarının açıklanacağı bu kısımda amaç, vergi alacaklısı ile devlet arasındaki bağlantıya sebep olan verginin, makro vergi planlaması perspektifiyle açıklanması ve vergi borçlusu olan mükellefin tanımlanmasıdır. Bu kapsamda aşağıda sırasıyla; vergiye yüklenen finansman işlevi, vergiye yüklenen müdahale işlevi ve vergi hasılatını koruma gayesi gibi başlıklar ile verginin makroekonomik fonksiyonları açıklanmaya çalışılacaktır. Daha sonra ise, vergi borçlusu olarak mükelleften kısaca bahsedilerek ikinci bölüme geçilecektir.

A. Vergi Alacaklısı: Devlet Ve Makro Vergi Planlaması

Vergilemenin taraflarını incelediğimizde iki tarafın var olduğu görülmektedir. Çünkü vergi olayı iki tarafa da sorumluluk yükleyen bir süreçtir. Taraflardan bir tanesi vergi alacaklısı olan devlet, bir diğeri de vergi borçlusu olan mükellef olmaktadır. Devletin vergilendirme yetkisi, egemenlik gücüne dayanarak ülkede yaşayan fertlerden mali güçlerine göre ödemeler alabilmesini sağlar. Devlet, vergileri idari bir kuruluş olan vergi daireleri eliyle toplar. VUK'un 4. Maddesi vergi dairesini "mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire" olarak tanımlamaktadır.

Vergi alacaklısı olan devlet, geniş anlamda, genelde vergilendirme yetkisine sahip merkezi ya da yerel birimler; dar anlamda ise vergilendirme işleminin yürütülmesinden sorumlu bulunan bakanlık ve bu bakanlığa bağlı alt birimler anlaşılmaktadır. Örneğin; Türkiye'de vergilendirme yetkisi parlamentonun olduğuna göre, geniş anlamda vergi alacaklısı devlet ya da Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), dar anlamda ise Maliye Bakanlığı ya da mükelleflerin bağlı buldukları vergi dairesidir⁴⁰.

Devlet, makro vergi planlamasıyla, hasılatını arttırmak üzere en uygun kaynakları vergilendirmeye çalışır, bunu yaparken, toplumun yaklaşım, tavır ve davranışlarını dikkate alarak stratejiler geliştirerek devletin devamlılığını sağlamayı

⁴⁰ Tosuner ve Arıkan, s. 48.

amaçlamaktadır. Bundan sonraki başlık ve alt başlıklarda vergi alacaklısı olan devletin, makro vergi planlaması çerçevesindeki durumu ele alınacaktır.

1. Vergiye Yüklenen Finansman İşlevi

Günümüzde özellikle gelişmekte olan ülkelerde maliye politikası araçlarından biri olan vergi politikaları etkin bir mali araç olmaktadır. Vergilerin en temel amacının artan kamu harcamalarını finanse etmek olduğu ve en önemli kamu geliri olduğu da bilinmektedir⁴¹. Vergiye yüklenen bu finansman işlevi yanında, vergiye olan bakış açısının değişmesi ile birlikte mali amaçların yanında ekonomik ve sosyal amaçlar gibi misyonlar da yüklenmiştir. Çünkü vergiler sayesinde ekonomide dengeleri değiştirmek ve sosyal gelişme üzerinde adalet ve eşitlik açısından olumlu veya olumsuz etkiler ortaya çıkarabilmek mümkün olmaktadır⁴². Buradan hareketle, vergilerin kamu hizmetlerini finanse etmek dışında başka amaçlarla alınması, vergilerin “ekstra fiskal” ya da “mali olmayan fonksiyonları” olarak ifade edilebilmektedir.

Her türlü kamusal aracın amacı, devlete ait asli görevlerin gerçekleşmesine hizmet etmek olduğuna göre, devletin sahip olduğu bir araç olan verginin de temel amacı bu olmaktadır⁴³.

a. Fiskal Gaye (Vergiye Geleneksel Bakış)

Vergilemenin geleneksel amacı, mali ve en temel fonksiyon olma özelliği göstermektedir. Kamu harcamalarını karşılamak amacıyla ihtiyaç duyulan kamu gelirlerini sağlamak, vergilemenin fiskal gayesidir. Günümüzde vergi sistemleri, öncelikle kamu harcamalarının finansmanında kullanılmak amacıyla oluşturulmaktadır⁴⁴.

Toplum hayatı bakımından zorunlu bir kurum olan devletin, tıpkı bireyler gibi varlığını sürdürebilmek için asgari bir takım ihtiyaçları vardır ve bu ihtiyaçları,

⁴¹ Asuman Altay ve diğerleri, **Maliye Politikası**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2009, s. 43.

⁴² Asuman Altay, **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 155.

⁴³ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.ss. 24-25.

⁴⁴ Altay, s. 155.

toplumun dış güvenliğini sağlamak için ordu; iç güvenliğini sağlamak için polis, jandarma, yargı teşkilatı gibi kurumlara sahip olmak şeklinde özetlenebilir. Başka bir ifadeyle toplumu meydana getiren bireylere bir fiyat karşılığı sunulamayan toplumsal nitelikteki mal ve hizmetler için gerekli olan finansman kaynağını vergiler oluşturmaktadır⁴⁵.

Vergilemenin fonksiyonları olduğu gibi fiskal gayenin de etkin bir şekilde yerine getirilmesi için bir takım fonksiyonlarının olması gerekmektedir. Mali amaçlar için vergi sistemleri oluştururken, milli gelirdeki artışa paralel olarak vergi gelirlerinde de artış sağlayabilecek pozitif bir gelir esnekliğine sahip olması, mali ihtiyaçlarda ortaya çıkan ani artışları, tarife ve matrah değişikliği gibi önlemler yardımıyla yönetilebilecek esnek bir yapıda olması gerekmektedir. Ayrıca, Vergi yükünün mükellefler arasında adil dağıtılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle mali gayeli bir vergilemenin, sübjektif fedakârlığı minimum seviyede tutması, devlet tarafından alınabilecek vergi tutarının sınırı niteliğinde olan vergileme kapasitesi için önem arz etmektedir.

Vergileme ile ilgili katlanılan masrafların maliyetinin ise mümkün olduğu kadar küçük olmasıyla beraber piyasa mekanizmasının işleyişini aksatmamak gibi fonksiyonları yönetmek fiskal amaçları içinde tanım bulabilir⁴⁶.

b. Kamu Hizmetlerinin Sürekliliği ve Kamu Yararı

Literatürde kamu yararı kavramı birçokları tarafından soyut ve geniş bir kavram olarak ifade edilmiş ve homojen bir tanım yapılamamıştır. Konumuz kamu yararı kavramını irdelemek olmadığı için, kavramın ne olduğunu dar anlamda açıklamanın yeterli olacağı kanısındayız. Kamu yararı, toplum temel alınmak şartıyla devletin, bazen bireyi bazen de toplumu düşünerek hareket ettiği; niteliği üstün faydanın tercih edildiği, bireylerin kişisel yararlarının toplamı olmayan ve aynı zamanda bireylerin yararlarının dışında söz konusu bireylerle ilişkili olan yarar unsurunun bulunduğu bir olgu olarak tanımlanabilir.⁴⁷

⁴⁵ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003, ss. 106-107.

⁴⁶ Turhan, ss. 32-34.

⁴⁷ Bahtiyar Akyılmaz ve diğerleri, **Türk İdare Hukuku**, 3. Baskı, Seçkin yayıncılık, Ankara, 2012, ss. 27-28.'dan aktaran Abdullah B. Bahçe ve Öner Gümüş, "Vergi Planlaması Temelinde Kamu

Özetle kamu yararı kavramı, “toplum yararı” veya “bireysel yararların toplamı” demek değildir. Kamu yararı daha çok mevcut düzenin devamlılığını sağlama odaklı olduğundan kamu yararı her zaman toplum yararını kapsamaz. Kamu yararı, yasa koyucunun iradesi ile belirlenir ve haklar kamu yararı amacıyla yasa ile sınırlandırılabilir⁴⁸.

Kamu hizmetlerini ise, devlet ve diğer kamu idarelerinin kamu hukukuna özgü usuller içinde, bu hukuktan doğan yetki ve imtiyazlara dayanarak gösterdiği faaliyetlerle yaptığı hizmetler olarak tanımlayabiliriz⁴⁹.

Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesinin sebebinin kamu yararını sağlamak olduğunu düşünebiliriz. Örneğin vergiler, kamu yararını sağlamak ve kamu hizmetlerinin görülmesi amacıyla toplanmaktadır.

Kamu hizmetleri, tatmininde kamu yararı bulunan bir gereksinimi karşılayan faaliyetler bütünü olduğundan, bu hizmetlerin sürekli ve düzenli bir biçimde yürütülmesi gerekmektedir⁵⁰.

c. Vergilemede Randıman (Verimlilik)

Vergiler, kamu gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Kamu harcama ve faaliyetlerinde kullanılan bu vergi gelirlerinin denetimi de toplanması kadar önem arz etmektedir. Bilindiği üzere Türk vergi sistemi esas itibariyle beyan sistemine dayanmaktadır. Gelir, kurumlar, gider, veraset ve intikal vergileri mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunmaktadır⁵¹. Bu sebeple mükellefler tarafından beyan edilen vergi matrahının denetiminin sağlanması büyük önem taşımaktadır. Randıman hesaplaması vergi incelemelerinde kullanılan etkin bir yöntem olmaktadır⁵². Vergi incelemesinin amacı ise caydırıcılık fonksiyonu ile mükelleflerin

Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım”, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 1, 2017. ss.8-9.

⁴⁸ Selda Bozbiyık, “Üstün Kamu Yararı”, 03.06.2010, <https://surdurulebilirdtu.wordpress.com/2010/06/03/ustun-kamu-yarari/>, (25.09.2018).

⁴⁹ Özkan Tikveş, **İdare Hukuku**, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1983, s. 13.

⁵⁰ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 3.Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1998, s. 225.

⁵¹ Tosuner ve Arıkan, s. 84.

⁵² Atay Panayırıcı, “Vergi İncelemesinde Randıman Hesabı”, 27.08.2017, <https://vergidanismanlik.net/2017/08/27/vergi-incelemesinde-randiman-hesabi/>, (27.09.2018).

doğru beyanda bulunmasını sağlayarak, vergi kayıp ve kaçağını minimuma indirmektir⁵³.

Vergide verimlilik sağlanabilmesi için, verginin randımanının artırılması, verginin, tahsilat masrafları göz önünde tutularak hasılatının en yüksek düzeylere çıkarılması gerekir⁵⁴.

2. Vergiye Yüklenen Müdahale İşlevi

Özel retim ve tüketim kararlarının etkilenmediği vergi sistemlerinin iyi sayıldığı şeklindeki klasik yaklaşım, yerini; Keynesyen devrimiyle birlikte, devletin gerektiğinde müdahale ederek, onarıcı veya düzeltici kararlar alması yaklaşımına bırakmıřtır⁵⁵. Bu gelişmeler ışığında maliye politikası, kamu maliyesi içinde önem taşır hale gelmiştir. Bilindiği gibi vergi gelirleri, kamu harcamalarını yüksek oranda finanse eden bir güç olarak verginin geleneksel fonksiyonunu işaret etmektedir fakat ekonomik görüşlerin değişmesiyle birlikte, klasik anlayışta “vergilerin tek fonksiyonu, geleneksel mali fonksiyonudur” bakış açısı değişmiş ve vergilerin ekstra fiskal fonksiyonlarının da varlığı kabul edilmiřtir⁵⁶.

Günümüzde değişen devletçilik anlayışıyla, devletin; ulusal savunma, altyapı yatırımlarının yapılması, ihracatın arttırılması, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) ile araştırma geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi, piyasaların düzenlenmesi ve denetlenmesi, uluslararası rekabette ülke ekonomisi ve vatandaşlarını koruması gibi sorumlulukları vardır⁵⁷. Bu sebeplerle devlet; kamu giderleri, borçlanmalar ve vergiler gibi mali araçları kullanarak ülke ekonomilerine müdahalede bulunabilmektedir. Bu araçlardan biri olan vergi politikalarıyla, ülkelerin sosyal, ekonomik ve mali yapısı üzerinde amaçlanan etkileri yaratmak da

⁵³ Ersan z ve Mehmet Yolcu, “Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması”, **29. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Sakarya Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Antalya, 16-20.05.2014, s.59.

⁵⁴ Yıldıray Genç ve Recep Yaşar, “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 338, Ekim 2009, s. 39.

⁵⁵ Akdoğan, s. 480.

⁵⁶ Hakan Ay, **Vergi Politikalarının Uygulanmasında Ekonomik ıkar Gruplarının Rolü: Türkiye rneği**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1996, s. 89.

⁵⁷ Nazım ztrk, **Ekonomide Devletin Değişen Rolü**, Palme Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 110.

mümkündür⁵⁸. Vergiler, devletin gerçek ve tüzel kişilere yüklediği ekonomik bir yükümlülük olarak, kamu harcamalarının finansmanı dışında, gelir dağılımının iyileştirilmesi, tam istihdam ve fiyat istikrarının sağlanması, kaynak dağılımında etkinliğin gerçekleştirilmesi gibi amaçlarla da maliye politikasının bir aracı olarak kullanılmaktadır⁵⁹.

Vergilerin, maliye politikası aracı olarak kullanılmasının yanında istenen amaca ulaşabilmek için, vergiler üzerinde bir takım değişikliklere ihtiyaç vardır. Ancak tüketici ve üreticilerin davranışları ile ekonomi üzerinde uyandırdığı etkiler bakımından vergilerin oranı ve miktarı kadar bileşimi de oldukça önem taşımaktadır. Bu sebeple dolaylı ve dolaysız olarak sınıflandırılmış vergilerin, ekonomi üzerindeki etkileri de birbirinden farklı olmaktadır⁶⁰.

a. Kaynak Tahsisinde Etkinlik

Piyasalar, karlarını maksimize etmek isteyen üreticiler ile alımlarında en yüksek fayda sağlama düşüncesiyle hareket eden tüketiciler arasında yapılan tercihler üzerine kuruludur. Tam rekabetin var olduğu bir piyasada her iki taraf da kendi kararlarına göre hareket edecekleri için, tercihler sonucunda kaynak dağılımının optimal verimliliği sağlayacağı kuşkusuzdur. Bu bahsedilen piyasalara müdahil olan devlet eliyle, özel kesimden kamu kesimine vergiler yolu ile aktarılan kaynaklar, vergilerin türlerine göre kaynak dağılımında sapmalara neden olabilmektedir. Çünkü kamu kesiminin amaçları, piyasadaki üretici ve tüketicilerden farklı olacağından, aktarılan kaynakların kullanımında var olan dengenin korunması mümkün olmayacaktır⁶¹. Devletlerin, bu piyasa koşulları içerisinde, egemenlik gücüne dayanarak yeni bir vergi uygulamasını yürürlüğe koyması halinde, üreticilerin transfer ettiği kaynaklar kadar üretimde bir daralma söz konusu olacaktır. Diğer yandan, tüketicileri de etkileyecek vergi uygulamalarının mükellef davranışları

⁵⁸ Akdoğan, s. 480.

⁵⁹ Nazım Öztürk, **Maliye Politikası**, Ekin Basım-Yayın, Bursa, 2012, s. 249.

⁶⁰ Şahin Karabulut, **Ekonomik Kriz Dönemlerinde İzlenen Talep Yönlü Mali Politikalar: 2008 Krizi Ülke Uygulamaları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2014, s. 86.

⁶¹ M. Kamil Mutluer ve diğerleri, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s. 237.

üzerinde yaratabileceği etkiler piyasaların aksak hale gelmesine ve kaynak tahsisinde etkinliğin azalabileceği görüşündeyiz.

b. Ekonomik İstikrar

Ekonomik istikrarın sağlanması demek, hem fiyat istikrarının hem de tam istihdamın sağlanmış olması demektir⁶². Uygulanan maliye politikalarıyla, ekonomik istikrarı sağlamak ve istikrarı devamlı kılmak mümkündür⁶³.

Eksik istihdam durumundaki bir ekonomiyi genişletebilmek için toplam talebi artırmaya yönelik metotlar uygulanmalıdır. Vergiler üzerinde değişiklik yapmadan, kamu giderlerinde artış yapma veya giderleri değiştirmeden devlet gelirlerinde - özellikle vergi gelirlerinde - azaltma yapma yöntemleri eksik istihdam durumundaki bir ekonomiyi genişletecek etkiler yaratabilir⁶⁴.

Ekonomik istikrarı bozacak bir diğer büyük unsur ise enflasyon olmaktadır. Günümüzde enflasyon bir ekonomik sorun olmakta ve enflasyonu önlemenin yolu da talebi kısımdır. Enflasyonla mücadelede, vergi politikaları, teşvik unsuruyla beraber arzı artırmak için kullanılabilir⁶⁵, enflasyonu besler nitelikteki vergi uygulamaları ortadan kaldırılabilir, bir diğer yandan da vergiler aracılığıyla mükelleflerin, vergi yükleri artırılarak likiditeleri azaltılabilir ve bu sayede bütçe fazlası meydana getirilerek ekonomideki likidite fazlası kontrol edilebilir⁶⁶.

Keynesyen anlayışa göre artan oranlı vergiler ekonomik istikrarı otomatik olarak sağlamaktadır. Bu durum Türk vergi sistemi yapısı gereği, gelir vergisinin artan oranlı olması sebebiyle bir avantaj sağlarken; kurumlar vergisi, düz oranlı bir vergi olması nedeniyle enflasyon ile mücadele de zayıf kalmaktadır. Tüketim üzerinden alınan vergilerin fiyatlar genel seviyesinde yükselmelere neden olduğu bilinmektedir ve tüketim vergilerindeki artışlar toplumu tasarrufa yöneltir. Aynı

⁶² Öztürk, s. 304.

⁶³ M. Kamil Mutluer ve diğerler, s. 232.

⁶⁴ Menşure Peker, **1980 Sonrası Dönemde Türkiye’de Ekonomik İstikrarı Sağlayıcı Vergi Politikaları ve Sonuçları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2002, s. 38.

⁶⁵ Bekir Bayrakdar, “İktisat Politikası İçinde Vergi Politikasının Yeri ve Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 191, Temmuz 1997, ss. 107-108.

⁶⁶ İsmail Türk, **Maliye Politikası**, 15. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, ss. 118-120.

zamanda yüksek oranlı tüketim vergileri uluslararası rekabetin ülke aleyhinde gerçekleşmesine ve ülkenin dış ödemeler dengesinde açık vermesine neden olur⁶⁷.

c. İktisadi Kalkınma

İktisadi kalkınmadan bahsedebilmemiz için öncelikle iktisadi büyümeden söz etmemiz gerekir. İktisadi büyüme, bir ekonomide belirli bir dönemde üretim faktörlerinin üretimde meydana getirdiği gelir artışı şeklinde tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle, milli gelirden meydana gelen yıllık artış da diyebiliriz. İktisadi kalkınma ise, İktisadi büyümeyi de kapsayacak şekilde kantitatif ve kalitatif bütün değişiklikleri ifade etmektedir. Yine diğer bir ifadeyle, milli gelirdeki reel değişime ilave olarak, bir ekonominin yapısal değişimini de (sosyal, kültürel vb.) kapsamaktadır⁶⁸.

Vergi, içyüzü itibariyle iktisadi kalkınma üzerinde etkili olmaktadır. Çünkü vergiler sonuç olarak tasarruf hacminin küçülmesine neden olur. Vergiler esas itibariyle gelirden ödenmektedir. Çünkü gelirin iki fonksiyonu vardır: Tüketim ve tasarruflar. Vergi, gelir içerisinde tüketime ayrılan fonlardan karşılansa da, vergi oranlarının yükselmesi, yeni vergilerin alınması gibi durumlarda vergi, tasarruf fonlarından da karşılanabilmektedir. Tasarruf hacmini küçülten bu etkiler de, sermaye birikimi ve yatırımlar üzerinde olumsuz etkiler bırakabilmektedir⁶⁹.

Sonuç olarak, vergiler iktisadi kalkınma aleyhinde etkiler bırakmaktadır. Bu etkileri asgariye indirecek vergi politikaları izlenmeli, bir yandan da diğer maliye politikası araçlarıyla bu olumsuz etkiler giderilmeye çalışılmalıdır. Bu sayede kalkınma için yapılacak ciddi harcamaların finansmanının büyük bölümünün vergilerle sağlanması sonucunda ortaya çıkaracağı olumsuz etkiler azaltılabilir ve ekonomik kalkınmadaki verginin olumsuz etkisi kırılabilir.

⁶⁷ Peker, s. 40.

⁶⁸ Çoşkun Can Aktan, **Kamu Ekonomisinden Piyasa Ekonomisine: Özelleştirme**, Akli Selim Matbaası, İzmir, 1992, s. 43.

⁶⁹ Yusuf Kıldış, **İktisadi Kalkınma Açısından Teşvik Edici Vergi Politikasının Önemi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1998, s. 19-21.

d. Gelir Dağılımında Adalet

Gelir dağılımı kavramı, belirli dönemde elde edilen milli gelirin bireyler, toplumsal gruplar, bölgeler veya üretim öğeleri arasında dağılımı şeklinde tanımlanırken⁷⁰; gelir dağılımında adalet ise, milli gelirden üretim faaliyetlerine katılanların dengeli ve adil pay almaları şeklinde tanımlanabilir. Gelir dağılımında adaleti sağlama, devletin ekstra fiskal amaçları arasında yer alır⁷¹.

Gelir dağılımında adaleti sağlamak, sosyal devletin amaçlarından birisi olmaktadır çünkü adaletin sağlanması kendiliğinden mümkün olmamaktadır. Ulusların iktisadi kalkınmasında önemli bir etken olan gelir dağılımında adalet, birçok nedenlerle adil yapıyı etkilemektedir. Başta gelen hususlar ise, ülkenin enflasyon, kayıtdışılık, nüfus yapısı, bölgesel kalkınmışlık gibi yapısal nedenlerle; vergisel politikalarını da kapsayan maliye tabanlı politika uygulamaları olabilmektedir.

Serbest piyasa ekonomisinde fiyat mekanizması tarafından otomatik olarak adaletsizce oluşan gelir ve servet dağılımı, vergi politikaları sayesinde bir dereceye kadar azaltılabileceği düşüncesi Wagner tarafından ileri sürülmüştür⁷². Günümüzde vergi politikaları gelirin yeniden dağılımını sağlayan temel araçlardan birisidir⁷³. Fakat bu, verginin yapısına ve özelliklerine sıkı sıkıya bağlı olmaktadır⁷⁴.

Kamusal mallar ve hizmetlerin finansmanı için kurulan bir vergi sistemi, gelir dağılımı ve adalet olgusuyla doğru orantılı olmalıdır ki Anayasamızın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinin 1. ve 2. fıkrasında adaletli ve sosyal amaçlı bir vergileme

⁷⁰ Muhammed Seyid Pehlivan, **Gelir Dağılımı Eşitsizliğine Devletin Müdahale Araçları: Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu Örneği**, (Sosyal Yardım Uzmanlık Tezi), T.C. Başbakanlık Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü, Ankara, 2009, s. 23.

⁷¹ Gülsüm Gürler Hazman, “Türkiye’de Gelir Dağılımında Adalet ve Sosyal Güvenlik Harcamaları Arasındaki Nedensellik İlişkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2011, s. 207.

⁷² Aksoy, s. 174.

⁷³ Semra Doğan, **Gelir Dağılımında Adaleti Sağlamaya Yönelik Politikalar SYDY’nin Adıyaman İli Üzerine Etkileri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, 2015, s. 35.

⁷⁴ Sibel Saygılı, **Adil Bir Gelir Dağılımında Maliye Politikası Araçlarının Etkinliği: 1980 Sonrası Dönemde Türkiye’deki Durum**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2004, s. 50.

yapısı oluşturulması gerektiği açıklanmıştır.* Herkesin kendi alım ve gelir gücüne göre vergi ödemesi akılcı ve adil bir çözümdür. Gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler şeklinde sınıflandırılabilen vergi sistemimize bakıldığında: Gelir vergisi, artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi gibi müesseseleri bünyesinde topladığı için adil, etkili ve yaygın olarak kullanılan bir vergi olarak kabul görürken; Harcama vergileri, ölçülmesi ve kişiselleştirilmesi zor vergiler arasında yer aldıkları için bazı durumlarda adil olmadıkları şeklinde kabul görür; Son olarak Servet vergileri ise, mali hedeflerden çok sosyal amaçlar ile konulan vergiler de olsa, toplam vergiler içinde ciddi bir payı bulunmamaktadır⁷⁵.

e. Vergilemede Eşitlik

Anayasal ilkeler, vergilendirmede adaletin hukuki içeriğini belirler⁷⁶. 1982 Anayasası da “vergilendirmede adale” kavramına içerik kazandıran vergilendirmede eşitliği, bir vergilendirme ilkesi olarak kabul etmektedir⁷⁷. Bir diğer ifadeyle de adaletin özünü, eşitlik düşüncesi oluşturduğu söylenebilir⁷⁸.

Vergilemede adalet konusunu ele alan çalışmalar vergi eşitliği konularının incelenmesinde iki yapısal yöntem belirlemişlerdir. Bunlardan biri dikey eşitlik diğeri ise yatay eşitliktir⁷⁹. Yatay vergi eşitliği, hukuk devleti kavramlarının “kanun önünde eşitlik” ilkesiyle, dikey vergi eşitliği ise “sosyal refah devletiyle”

* Anayasamızın 4. Bölümünde “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlığı altındaki 73. Maddesinin 1. Fıkrasında “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” Ve 2. fıkrasında “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” şeklinde ifade edilmiştir.

⁷⁵ Doğan, s. 36.

⁷⁶ Nami Çağan, “Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı**, Ankara, 1984, s. 177.

⁷⁷ Leyla Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 7.

⁷⁸ Adnan Güriz (Ed.), “Adalet Kavramının Belirsizliği”, **Adalet Kavramı**, Türkiye Felsefe Kurumu Derneği, Ankara, 1994, s. 10.

⁷⁹ Richard Wood, “Supreme Court Jurisprudence of Tax Fairness”, **Seton Hall Law Review**, 36, 2006, s. 425’den aktaran Mustafa Erkan Üyümez, **Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi**, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F Yayınları, No. 214, Eskişehir, 2010, s. 15.

bağlantılıdır⁸⁰. Yatay vergi eşitliğinin hukuki yönü vergi yasaları önünde eşitlik olurken mali yönü ise, ödeme gücünde eşitliği işaret eder⁸¹.

Yalın bir ifadeyle, yatay eşitlik ve dikey eşitlik, benzer durumdaki vergi mükelleflerine benzer uygulama yapılması ve farklı durumdaki vergi yükümlülerinin farklılıklarını yansıtacak şekilde uygulama yapılmasının gerekliliği olarak açıklanabilir⁸².

Vergilemenin adil olması konusunda herkes hem fikir olmakla birlikte, adil olan verginin ne olması gerektiği konusunda fikir birliği daha azdır⁸³.

f. Konjonktürel Etkiler

Konjonktürün kelime anlamı içinde bulunulan toplu durumdur. Ekonomi açısından ifade ettiği anlam ise, ekonominin içinde bulunduğu toplu durumdur⁸⁴. Ekonomik konjonktürün iktisadi açıdan ne anlama geldiğine bakmak istediğimizde tam bir görüş birliğine varılamamış ve iktisatçılar tarafından farklı tanımlar yapılmış olduğu görülmektedir. G. Haberler konjonktürü, refah ve bunalım dönemlerinin birbirini izlemesi olarak tanımlarken; Burn ve Mitchell'e göre ise kavram, konjonktürel hareketler, ekonomik faaliyetlerde görülen dalgalanmalardır şeklinde tanımlanmıştır⁸⁵.

1929 Dünya Ekonomik Krizinden sonra kamu maliyesi ile konjonktür arasında bir ilişkinin var olduğu Keynesyen iktisadi yaklaşımıyla anlaşılmış ve maliye politikaları önem kazanmaya başlamıştır⁸⁶. Keynesyen iktisat akımı

⁸⁰ Funda Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011, s. 62.

⁸¹ Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukuku'nun Bir Kısım Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXXVI, Sayı: 1-4, 1979, s. 156.'dan aktaran Yunus Emre Yılmazoğlu, 'Vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkeleri bağlamında sermaye kazançlarının vergilendirilmesinde hukuki sorunlar', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 306, Mart 2014, s. 83.

⁸² Wood, s. 425'den aktaran Üyümez, s. 15.

⁸³ Leo P. Martinez, "The Trouble with Taxes: Fairness, Tax Policy and the Constitution", **Hasting Constitutional Law Quarterly**, Vol: 31/4, 2003-2004, s. 419-421'den aktaran Üyümez, s. 14.

⁸⁴ Altay ve diğerleri, s. 99.

⁸⁵ Miraç Fatih İlgün, **Para ve Maliye Politikaları Arasında Koordinasyonun Konjonktürel Dalgalanmalar Üzerindeki Etkisi**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri, 2010, s. 6.

⁸⁶ Turhan, s. 277.

konjonktürel dengesizliklerle mücadelede devletin etkin rol alması ve kamu müdahalesinin gerekli durumlarda kullanılabilceğini savunmuştur.

Keynesyen iktisadi yaklaşımına göre ekonominin yüksek konjonktür (iktisadi hayatın tam istihdama yaklaştığı, kaynak tahsisinde etkinliğin sağlandığı, paranın satın alma gücünün kuvvetlendiği dönemler) dönemine girdiğinde enflasyonist bir süreçle başa çıkabilmesi için daraltıcı politika uygulamalıdır. Bu nedenle devlet, reel ve transfer harcamalarından oluşan kamu harcamalarını azaltmalı ve vergileri artırarak bütçe fazlası politikası izlemelidir. Durgunluk sorunuyla karşı karşıya kalınan alçak konjonktür (işsizliğin arttığı, paranın istikrarının bozulduğu, kaynak kullanımında eksikliklerin olduğu dönemler) dönemlerinde ise devlet, kamu harcamalarını artırmalı ve vergileri azaltarak efektif talep artışı sağlamalıdır⁸⁷.

g. Vergilerin Diğer Makro Ekonomik İşlevleri

Vergilerin birincil amacı olan mali amacının yanında, değişen ve gelişen maliye politikaları sayesinde, ekonomik ve sosyal amaçlarla da toplandığını daha önce ifade etmiştik. Bu bölümde vergilerin diğer fonksiyonlarından olan ekonomik ve sosyal amaçlarını, vergiye yüklenen müdahale işlevi perspektifinden incelerken değinilmesi gereken birkaç konudan daha bahsetmekte yarar görüyoruz.

Vergiler kişilerin gelirleriyle direkt bağlantı içerisindedir. Çünkü vergiler kişiler için bir maliyet unsurudur. Bir yandan da gelirin iki fonksiyondan oluşması (tasarruf ve tüketim) yüzünden kişilerin ekonomik faaliyetleri üzerinde etki kurmaktadır. Bilindiği üzere maliyeciler tarafından sıkça kullanılan bir sınıflandırma metodu olarak vergiler; gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılabilir. Bu durumda kişilerin tasarruf ve tüketimleri üzerinden alınan vergiler hangi fonksiyon üzerinde daha çok etki yaratırsa o fonksiyonun gelir içerisindeki payı azalacaktır.

Vergi politikaları sebebiyle bireyler yüklendikleri vergiler yüzünden ekonomik kararlarını değiştirmekte bu da makro ekonomik düzeyde iktisadi yapıyı

⁸⁷ Osman Tüzün ve diğerleri, “Kamu Harcamaları ve Vergi Gelirlerinin Ekonomik Konjonktür Üzerindeki Etkisi: Türkiye Üzerine Bir Uygulama”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 2, Ağustos 2018, s. 46.

etkilemektedir⁸⁸. Bu yüzden maliye politikalarından biri olan vergi politikaları makro ekonomik düzen için önem taşımaktadır.

Dolaysız vergilerde belirlenen yüksek vergi oranları kişilerin tasarruflarını azaltır, ekonomik ve sosyal faaliyetlerini de daraltmaktadır⁸⁹. Dolaysız vergiler: Yüksek gelir grupları için tasarruflarda; düşük gelir grupları içinse tüketimlerde azaltıcı etki yaratır⁹⁰. Vergilerin ise bu şekilde ekonomik kararları etkileme yönü vergilemenin tarafsızlık ilkesine ters düşmektedir⁹¹. Tüketim harcamalarını vergilendirerek gelirin tasarruf ve tüketim arasındaki dağılımını tasarruflar lehine değiştirerek veya diğer bir ifadeyle etkin bir harcama vergisiyle tasarruflar artırılabilir⁹². Tasarrufların artırılması, sermaye yatırımlarını artırarak büyümenin sürdürülmesinde belirleyici rol oynar⁹³. Diğer bir yandan tüketim açısından bakıldığında ise, gelirin harcamalara ayrılan kısmının, vergi politikaları ile kısılması, tasarrufların payını artıracaktır.

Devletler, vergi politikalarıyla üretimi; vergi indirimleri, amortisman uygulamaları, vergisel teşvikler, istisna ve muafiyetler gibi düzenleyici ve yönlendirici vergisel enstrümanlarla etkileyerek makro ekonomik düzeni sağlamaya çalışabilirler.

Vergi alınması toplam talebin çeşitli mal ve hizmetler arasındaki bölünüşünü değiştirdiği için toplam harcamaları da yönlendirebilir. Vergi sebebiyle geliri azalan kişiler, bu azalış sebebiyle ilk önce harcamaları toplamını daha sonra da bu harcamaların dağılımını, malların gelir esnekliğine bağlı olarak gözden geçirirler⁹⁴.

⁸⁸ Fazlı Yıldız ve Ulvi Sandalcı, “Vergilerin Özel Tüketim Harcamaları Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Uygulama: OECD Ülkeleri Örneği”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2016, s.1918.

⁸⁹ Kıldış, s. 47.

⁹⁰ Cengizhan Doğruyol, **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, 7. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2012, s. 388.

⁹¹ Yıldız ve Sandalcı, s. 1918.

⁹² Kıldış, s. 52.

⁹³ Binhan Elif Yılmaz ve Sevinç Yaraşır, “Türkiyede ve OECD Ülkelerinde Tasarruf - Yatırım Açıkları ve Dış Kaynak İhtiyacı”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: XXVII, Sayı: 2, 2009, s. 110.

⁹⁴ Doğruyol, s. 393.

3. Vergi Hasılatını Koruma Gayesi

Günümüz devlet yapısı gereği ülkeler birçok kamu harcamaları yapmaktadır. Bu kamu harcamalarının finansmanının büyük bir kısmı ise vergi gelirlerinden sağlanmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerin ortak özelliklerine bakıldığında kişi başına düşen milli gelirin ve toplam vergi gelirlerinin gayri safi milli hasıla (GSMH) içindeki payının düşük, vergilerin yapısının ise dolaylı vergiler lehine yüksek, vergi tabanı yeterince genişletilememiş ve vergi bilincinin gelişmemiş olduğunu söyleyebiliriz.

Gelişmekte olan ülkelerde altyapı yatırımlarının tamamlanamaması, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin çokluğu, yoksulluk ve yolsuzluk gibi etkenler - eğer bu ülkeler sahip oldukları doğal kaynaklardan önemli derecede gelir sağlamıyorlarsa - vergi hasılatının artırılmasına yönelik politikalar izlemeyi zorunlu kılmaktadır. Çünkü vergi gelirlerinin kamu harcamalarının finansmanı için yeterlilik derecesi bu noktada önem arz etmektedir⁹⁵.

a. Egemenlik Gücüne Dayanması (Cebrilik)

Vergiyi, devletin diğer gelirlerinden ayrılan fakat verginin niteliğinden ayrılmayan en önemli özellikleri cebri ve karşılıksız olmasıdır.

Çağdaş anlayışta vergilendirme yetkisi, devlet egemenliğine dayanmakta ve bu yetki devletin mali alanda egemenliği içinde yer alan en önemli yetkilerinden biri olmaktadır. Çünkü devlet finanse etmesi gereken kamu harcamaları için gerekli mali kaynakları bu yetki sınırları içerisinde kullanabilmektedir⁹⁶.

Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde

⁹⁵ Yunus Demirli, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009, s. 35.

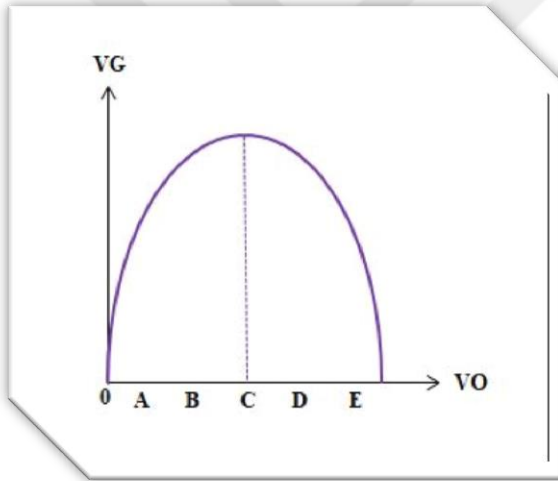
⁹⁶ Gülden Şişman, “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 2, 2009, s. 35.

tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içerisinde kalarak salınıp toplanması sosyal ve demokratik bir hukuk devletinin görevlerindedir⁹⁷.

b. Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları

Laffer eğrisi, talep ağırlıklı Keynesyen iktisada tepki olarak ortaya çıkan ve ekonominin üretim tarafına ağırlık veren arz-yönlü iktisat ile gündeme gelmiştir. Laffer'in tezine göre, vergi oranlarındaki bir indirimin vergi gelirlerinde meydana getireceği etkiye Laffer etkisi denirken; vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi gösteren eğriye ise Laffer eğrisi denilmektedir⁹⁸.

Şekil 4: Laffer Eğrisi



Şekil tarafımızca düzenlenmiştir.

VG: Vergi Gelirleri, VO: Vergi Oranları

Yukarıdaki eğriye göre, vergi gelirleri arttıkça vergi oranları önce artmakta, sonra azalmaya başlamaktadır. Ve görüleceği gibi aynı miktarda vergi geliri sağlayan birbirinden farklı iki oran vardır. Örneğin; A - E ve B - D noktalarına denk düşen vergi oranları aynı vergi gelirini sağlamaktadır. C noktası ise, maksimum gelirin

⁹⁷ Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2004/94, Karar Sayısı: 2008/83 Resmi Gazete Tarih - Sayı: 01.07.2008 - 26923. <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/bed7673f-6975-43c7-b9a3-ac74d973ee22?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, (16.10.2018).

⁹⁸ Gülçin Elif Eriç, **Arz-Yönlü İktisat ve Laffer Eğrisinin Türkiye Tahmini: 1982-2008**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009, s. 35.

sağlandığı bu içbükey eğrinin üst noktasını göstermektedir ki bu da bize optimal vergi oranını gösterir.

Laffer'e göre, vergi oranı sıfır veya yüz belirlendiği takdirde, devletin eline geçen vergi hasılatı her iki oranlamada da sıfır olacaktır. Çünkü gelirin %100'ünü vergi olarak ödeyecek bir kimse yoktur ve bu durumda üretime gönüllü birileri de olmayacaktır. %0'lık bir oran demek ise vergi matrahı ne olursa olsun devlet yine bir gelir elde edemeyecektir⁹⁹.

Yüksek vergi oranları emek ve sermaye arzını azaltmaktadır. Çünkü fertler üzerinde bir yük yaratan vergiler, yüksek oranlar ile özelden kamuya bir transfer sağlarken aşındırıcı etkilere maruz kalmaktadır. Bu etkiler vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve matrah gizleme gibi eylemlerden oluşabilir. Laffer eğrisinin de iddia ettiği gibi optimal bir vergi oranının belirlenmeye çalışılması, yüksek oranlarla konulan vergilerin her ne kadar geniş bir matraha sahip olsalar bile ya da tabana yayılmış bir vergileme sistemi benimsenmiş olsa bile yüksek vergi hasılatı getirmeyeceğini kanıtlar niteliktedir. Laffer'in diğer bir önerisi olan vergi indirimleri ise, hasılatı koruma gayesini destekleyici nitelikte olabilecektir.

c. Vergileme İlkeleri Açısından

Vergileme ilkeleri, uyulması gereken normatif ilkeler niteliği taşır. Bu nedenle “olanı” değil “olması gerekeni” ifade etmektedir. Vergilerin zamana ve mekâna göre niteliklerinde meydana gelecek değişiklikler ile tanımının yeniden yapılmasının mümkün olması gibi vergileme ilkeleri dediğimiz prensiplerin de niteliğinin değişmesi, hatta “olması gerekeni” yansıtacağı için çeşitlenmesi de mümkündür¹⁰⁰. Adam Smith ve Adolph Wagner'ın katkılarıyla geliştirilerek günümüzdeki şeklini alan vergileme ilkelerini mali, iktisadi, sosyal ve idari ilkeler olarak sınıflandırabiliriz.

Vergileme ilkeleri, vergi hasılatını koruma gayesi açısından sorgulayacak olursak: Mali vergileme ilkeleri iki prensipten oluşmaktadır. Bunlar yeterlilik (verimlilik) ilkesi ve esneklik ilkesidir. Bu iki ilkenin vergi hasılatını koruma gayesi

⁹⁹ Eriç, s. 37.

¹⁰⁰ Yıldray Genç ve Recep Yaşar, s. 35.

ile doğrudan bağlantısı olduğu kanaatindeyiz. Çünkü yeterlilik (verimlilik) ilkesi; verginin, belli bir dönem içinde karşılanması gereken kamu giderleri açısından yeterli finansmanı sağlamaya yönelik olmasını ifade eder¹⁰¹. Bu da vergi hasılatından, kamu harcamaları açısından ne kadar verim alınabildiğinin göstergesi olur ve bu farkındalık bizi vergi hasılatımızı maksimum etmek için olması gerekene doğru bir eğilime sokar. Diğer bir mali vergileme ilkesi olan esneklik ilkesi ise: verginin oranında herhangi bir artış yapıldığı zaman, bu artışa vergi matrahının tepki göstermemesidir. Bir verginin oranında artış yapıldığında, yine aynı verginin matrahında bir daralma söz konusu olmuyorsa verginin esnek olduğundan söz edilir¹⁰². Vergi hasılatını korumada esneklik ilkesinin önemi ise, vergi gelirlerinin artırılmak istendiği zamanlarda vergi oranındaki bir artışın matrahta daralma meydana getirmemesi olacaktır.

İktisadi vergileme ilkelerinden olan tarafsızlık ilkesi ve tasarruf ilkesi de yine vergi hasılatını koruma gayesiyle ilişkilidir. Tarafsızlık ilkesi: vergilerin ekonomik etkisine vurgu yaparak, üretici ve tüketici tercihlerini en az etkilemesidir¹⁰³. Örneğin: Gelir ve ikame etkisi yaratarak, piyasadaki aktörleri etkileyebilecek vergi politikaları izleyerek vergi hasılatı korunmaya çalışılabilir. Diğer bir ilke olan tasarruf ilkesi ise: verginin devlete olan maliyetinin mümkün olduğunca düşük olmasını ifade eder¹⁰⁴. Vergi hasılatında meydana gelecek düşüşlerin önüne geçebilmek için, tarh ve tahsil masrafları, vergi mükelleflerinin mali danışmanlık masrafları, uyuşmazlıkların çözümü için katlanılan masraflar gibi etkilerinde yönetilebilmesi mümkündür.

Sosyal vergileme ilkelerinden olan vergilemede genellik ilkesi: herkesten vergi alınmasını, başka bir deyişle vergi alırken, toplum bireyleri arasında hiçbir ayırım yapılmamasını ifade eder¹⁰⁵.

İdari amaçlı vergileme ilkeleri ise, vergi yasalarınca yükümlülülere sağlanması gereken kolaylıklar ve vergileri tahsilatını kolaylaştırıcı nitelikteki

¹⁰¹ Akdoğan, s. 215.

¹⁰² Türk, s. 124.

¹⁰³ Orhaner, s. 155.

¹⁰⁴ Ali Rıza Gökbunar, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı: 4, 1998, s. 191.

¹⁰⁵ Pehlivan, s. 164.

ilkelerden oluşmaktadır¹⁰⁶. Bu ilkelerin olması gerekene yaklaşması ise vergi hasılatını korumak açısından önemlidir.

B. Vergi Borçlusu: Mükellef ve Mikro Vergi Planlaması

Vergi olayında bir diğer taraf olan vergi borçlusu ise, mükellef olarak ifade edilen, vergiyi doğuran olay ile doğrudan ilişkisi bulunan ve borcu ödeyen kişi olmaktadır. VUK'un 8. maddesinde ise mükellef, "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir." şeklinde tanım bulmaktadır. Mükellef kavramı, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan vergi gelirinin sağlanması için geliştirilmiş bir müessesedir.

Vergi borçlusunun vergiyi ödeme görevi olan maddi görevinin yanı sıra, defter tutmak, beyanname vermek, bildirimlerde bulunmak, belgeleri belirli bir süre saklamak gibi şekli görevleri de vardır. Genellikle vergi borçlusu yalnızca maddi görevlerini yerine getiren kişi gibi anlaşılmasına rağmen yükümlülük kavramı hem maddi hem de şekli ödevleri içine alan geniş bir kavramdır¹⁰⁷.

Vergi yükümlülerinin, gelirleri üzerinde bir maliyet unsuru olarak ortaya çıkan vergilere karşı gönüllü olarak uyum sağlamaları beklenemez. Salınan vergiler mükelleflerin satın alma güçlerini azaltmakta, çeşitli ekonomik etkilerle yükümlüler üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır. Bu sebeple vergi yükümlüleri, vergisel ödev ve yüklerini azaltabilmek için kanuni sınırlar içerisinde kalmak kaydıyla bazı yollar aramaktadırlar. Vergi literatüründe, vergi planlaması olarak ifade edilen bu uğraşlar, vergilerin yükümlüsü üzerindeki etkileri, Türk Vergi Sistemi içerisindeki vergi planlaması yapmaya elverişli durumlar bu çalışmanın konusunu oluşturduğu için diğer bölümlerde mükellef odaklı olarak detaylıca ele alınacaktır.

¹⁰⁶ Gökbunar, s. 191.

¹⁰⁷ Mualla Öncel ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, 21. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Temmuz 2012, ss. 71-72.

İKİNCİ BÖLÜM

MİKRO VERGİ PLANLAMASI VE VERGİ ARBİTRAJİ

Vergi sistemleri genellikle yükümlünün ödeme gücüne odaklanmış, birçok maddi ve şekli ödevleri içeren sistemlerdir. Fakat vergi sistemleri kurulurken dikkat edilmesi gereken bir husus da vergilerin psikolojik etkileri olmaktadır. Vergilerin neyin üzerinden alındığı mükellef ve devlet için önem arz ederken; vergilerin nasıl algılandığı da aynı düzeyde önem taşımaktadır. Haliyle vergilerin mükellefler üzerinde bıraktığı olumsuz etkiler onları bir takım yollar aramaya itmektir. Bu yollardan biri de mikro vergi planlaması yoluyla vergi arbitrajı yapmaktır. Çalışmanın bu bölümünde öncelikle vergiler, mükellef odaklı olarak (mikro vergi planlaması) değerlendirilecek daha sonra da mikro vergi planlaması aracı olarak arbitraj kavramı incelenecektir.

I. MİKRO VERGİ PLANLAMASININ TEORİK ANALİZİ

Çalışmanın birinci bölümünde vergi borçlusunu olarak mükellefe değinilmiş ve vergi borçlusunu ile mükellef arasındaki ilintinin açıklaması yapılmıştı. Şimdi ise amaç, mikro vergi planlaması perspektifinden bakarak, vergilerin mükellefler üzerindeki etkileri ile vergi yüküne karşı gösterilen tepkilerinin ne olduğunun açıklanmasıdır. Bu kapsamda aşağıda sırasıyla; verginin maliyet olma özelliği, verginin mükellef davranışlarına etkisi, verginin yük olma özelliği, vergi yükünü etkileyen unsurlar ve vergi yükünü hafifletme uğraşı ve tepkiler incelenmiştir.

A. Verginin Maliyet Olma Özelliği

Vergi, devletin görevlerini yerine getirmesinde kullandığı hayati öneme sahip bir araçtır. Devlet vergiyi toplama yetkisini bu nedenle mükelleflerin rızasına değil, yasallık ilkesiyle kanunlara bağlamıştır. Vergilendirmenin cebirliği, yani keyfilikten uzak yapısı devlete bir takım üstünlükler kazandırmaktadır. Dolayısıyla Devletlerin de bazen, uyguladığı maliye politikalarından biri olan vergi politikaları ile mükelleflerin veya potansiyel vergi mükelleflerinin, doğrudan veya dolaylı bir

şekilde gelirlerinde, harcamalarında ve servetlerinde adil yapıdan uzak bir vergilendirmeye başvurduğu durumlar söz konusu olmaktadır. Bu adil yapıdan uzak vergilere de, rasyonel bireylerin, satın alma gücünde veya ekonomik istikrarında azalmaya sebep olacak bir şekilde gönüllü olarak katılması beklenmemektedir.¹⁰⁸ Bu durumda vergiler, yükümlünün elde ettiği gelir için bir maliyet unsuru olmaktadır¹⁰⁹. Ayrıca, verginin karşılıksız ve cebri olması da, vergiye karşı direnci doğurmaktadır¹¹⁰.

Vergilerin ekonomik aktörler için bir maliyet unsuru olmasını ekonomi bilimiyle kolayca açıklayabiliriz. Öyle ki harcanabilir gelir (Y_d)'e ulaşmak için, öncelikle kişinin gelirin (Y), bir takım transfer harcamaları (T_R) dahil edilir ve daha sonra da dolaysız vergiler (T) (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Emlak Vergisi gibi vergiler) düşürülür.

$$Y_d = Y + T_R - T$$

Böylelikle harcanabilir gelire ulaşılmış oluruz. Harcanabilir gelirse, kullanım yeri bakımından, tüketim (C) ve tasarruf (S) olarak iki fonksiyona sahiptir.

$$Y_d = C + S$$

Görüleceği üzere, vergiler bir maliyet unsuru olarak karşımıza ilk kez harcanabilir gelire ulaşma formülüyle çıkmaktadır. Devletin vergi politikaları sonucunda dolaysız vergilerde yapacağı artış ve azalışlar da şüphesiz harcanabilir geliri doğrudan etkileyecektir. Ayrıca, dolaysız vergiler düşüldükten sonra, tüketim ve tasarrufların harcanabilir gelire bağlı olduğunu da söyleyebiliriz.

¹⁰⁸ A.Kerim Gök, "Vergi Direncinin Gelişimi", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt: XXII, Sayı: 1, 2017, s. 146.

¹⁰⁹ Coşkun Can Aktan ve Hilmi Çoban, "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler", **Kamu Maliyesi**, (Ed. Coşkun Can Aktan ve Dilek Dileyici), Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2009, s. 124.

¹¹⁰ Gök, s. 146.

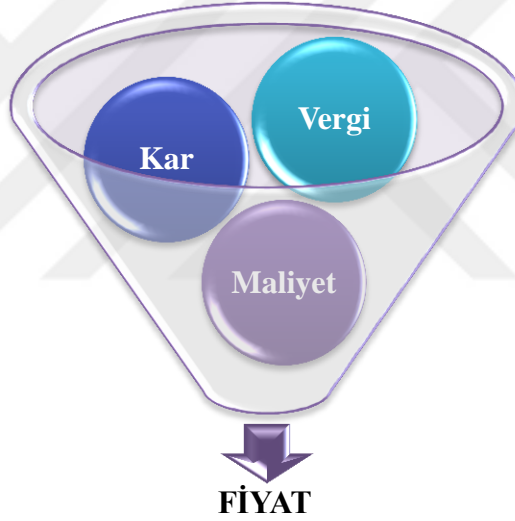
Şekil 5: Dolaysız Vergiler Karşısında Harcanabilir Gelir ve Fonksiyonları

$T \uparrow$	$Y_d \downarrow$	$C \downarrow$	$S \downarrow$
$T \downarrow$	$Y_d \uparrow$	$C \uparrow$	$S \uparrow$

Şekil tarafımızca düzenlenmiştir.

Harcanabilir gelirin (Y_d) bir fonksiyonu olarak tüketim (C), harcamalara konu edildiğinde bu sefer karşımıza dolaylı vergiler çıkacaktır. Fiyatlara ilave edilerek ödenen bu vergiler de tüketiciler üzerinde bir maliyet oluşturacaktır. Dolaylı vergilerinde maliyet olmak özelliği vardır. Bu özellik, fiyat yapısı üzerinden şu şekilde açıklanabilir.

Şekil 6: Fiyat Yapısı



Şekil tarafımızca düzenlenmiştir.

Şekilde görüleceği üzere fiyatı, önce maliyetler oluşturmaktadır. Bu maliyetler; işçi ücretleri, sağlanan sermaye için yapılan faiz ödemeleri ve doğal kaynaklar için yapılan kira ödemeleri gibi unsurları içermektedir. Daha sonra girişimcinin payı dediğimiz “kar”, fiyata eklenir. En son olarak da devletin payı olan ve tüketim üzerinden alınan vergiler bu fiyata eklenerek, fiyat tüketiciye yansıtılmaya çalışılır.

Ortaya çıkan fiyat, böylelikle içerisine vergiyi de almış olur. Bu durum dolaylı vergilerin iki önemli özelliğini vurgulamaktadır. Şöyle ki, fiyatın içine

gizlenerek tüketiciye yansıtılan vergiler hem dolaysız vergilere göre daha kolay yansıtılabilmiş ve hem de “devletin mali ve benzeri vergi yükümlülüklerini fiyat içerisine gizleyerek vergi yükümlüsüne hissettirmeden tahsil etmesi”¹¹¹ olarak ifade ettiğimiz mali anestezi işlemi gerçekleştirilmiş olur. Diğer yandan girişimciler fiyatın ortalama maliyetini hesaplarken, toplam maliyetler içerisine, ödedikleri vergileri de ekleyebilirler. Bu durumda ortaya çıkacak birim başına ortalama maliyette yükselmiş olur.

Dolayısıyla vergi mükelleflerinin, tüketim ve tasarrufları kararlarını etkileyen vergiler aynı zamanda bir maliyet unsuru olmaktadır.

B. Verginin Mükellef Davranışlarına Etkisi

Salınan vergilerin çeşitli etkileri ortaya çıkabilmekte ve vergi uygulamalarının, mali, ekonomik ve sosyal nitelikleri sebebiyle vergi borçluları üzerinde bir etki meydana getirdiği bilinmektedir. Aşağıda mükelleflerin davranışları açısından, “beyan, gelir ve ikame etkileri” üzerinde durulacaktır.

1. Verginin Beyan (Karar) Etkisi

Salınan vergiler bir zorunluluk olarak bireylerden alındıklarından bireyler üzerinde bir yük olmakta ve bu durum kararları üzerinde etkili olmaktadır. Konulan vergilerin mükelleflerin yatırım, tasarruf ve tüketim kararları üzerinde gösterdiği bu etkiye verginin beyan (karar) etkisi denir. Beyan etkisinin ikame ve gelir etkisini kapsadığını söylemek de bu durumda yanlış olmayacaktır.

Salınan vergilerin, toplumsal refah düzeyi yanında kişi davranışlarına göre, bireysel refah üzerinde de etkileri söz konusu olmaktadır¹¹². Vergi bilincinin korunması amacıyla mükelleflerin yatırım, tasarruf ve tüketim kararlarında hissettiği baskı, ikame etkisi olarak kendini göstermemesi toplumsal refah için önemlidir. Çünkü ikame etkisi nedeniyle aylıklığı tercih eden mükellefler zamanla kayıt dışı

¹¹¹ Coşkun Can Aktan, “Hastalığın adı: Mali Anestezi”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/ekonomik-hastaliklar/hastaliklar/mali-anestezi.htm>, (10.04.2019).

¹¹² Akdoğan, s. 493.

faaliyetlere yönelebilmektedir¹¹³. Bu gibi sebeplerle vergi düzenlemeleri yapılırken verginin ikame etkisi yaratacağı durumlardan kaçınılmalı, verginin gelir etkisi yaratacağı durumlar benimsenmelidir¹¹⁴. Vergi kayıp ve kaçığının en önemli nedeninin vergi oranlarının yüksekliği olduğu ve vergi kaçırmayı teşvik ettiği göz önünde bulundurulduğunda, vergi indirimleri gibi kayıt dışı faaliyetleri engelleme girişimlerinin, milli gelir üzerindeki etkisi de olumlu olacaktır¹¹⁵.

2. Verginin Gelir Etkisi

Verginin gelir etkisini dar ve geniş olarak iki şekilde tanımlamak mümkündür. Verginin dar anlamda gelir etkisi, mükelleflerin ödemiş olduğu vergi tutarının yol açtığı gelir eksikliğini telafi etmek amacıyla daha fazla çalışması olarak ifade edilebilir¹¹⁶. Dolayısıyla bireylerin aynı işte ek mesaiye kalması veya farklı bir ilave işe yönelmesini örnek olarak verebiliriz.

Vergiler bilindiği üzere sadece gelir üzerinden değil harcamalar üzerinden de alınmaktadır. Bu durumda verginin gelir etkisini daha geniş anlamda şu şekilde tanımlayabiliriz. Mükelleflerin gelirleri üzerinden alınan vergilerde bir vergi artışı meydana gelmesi, mükelleflerin vergilendirme öncesi yaşam standardını sürdürebileceği kadar gelirini artırmak için daha fazla çalışması; harcamalar üzerinden alınan vergilerde bir artış yaşanacağına bilinmesi durumundaysa, vergi artışı öncesinde daha fazla satın almak veya vergi artışı sonrası satın almayarak vergilerin etkilerinin telafi edilmeye çalışılması olarak tanımlayabiliriz¹¹⁷.

3. Verginin İkame Etkisi

İkame etkisi, mükelleflerin ödemiş olduğu vergilerin gelirinde yarattığı eksilme dolayısıyla, çalışma ve üretme arzusunu kaybetmesi sonucunda çalışmak ve

¹¹³ Coşkun Can Aktan ve diğerleri, **Vergi, Zulüm ve İsyân**, Phoenix Yayınevi, , Ankara, 2002, s. 127.

¹¹⁴ Türk, s. 198.

¹¹⁵ Ahmet Ulusoy ve Birol Karakurt, “Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 254, 2002, s. 109.

¹¹⁶ Akdoğan, s. 493-494.

¹¹⁷ Hüseyin Kutbay ve Elyasa Aksoy, “Vergi Gelirlerinin Gelir Etkisi: Sanayi Üretimi İçin Ekonometrik Bir Analiz”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 353, Şubat 2018, s. 157.

üretimde bulunmaktansa boş durmayı, aylıklığı tercih etmesidir.¹¹⁸ Kısacası geliri azalan mükellefin çalışma ile boş zamanını, tüketim yerine de tasarrufu ikame etmesidir¹¹⁹.

İkame etkisi, faaliyetlerin tamamının vergilendirilmediği ya da aynı oranda vergilendirilmediği durumlarda ortaya çıkabilir ve bu durum sonucunda vergi oranlarının düşük olduğu veya hiç vergilendirilmeyen alanlara yönelme şeklinde mükellef davranışlarına sirayet edebilmektedir¹²⁰.

Ayrıca, vergilerdeki artışla beraber, eksilen alım gücünü telafi etmek için ek mesai yapmak veya ek işte çalışmak gibi eylemler milli geliri de artıracaktır. Bunun aksi bir senaryo da mümkündür. Öyle ki, vergilerin mükelleflerin gelirinde yarattığı eksilme dolayısıyla atıl kalmayı tercih etmesi sonucunda, tasarrufun ikame edilmesi de milli geliri azaltacaktır. Bu iki durum, makro ekonomideki enjeksiyon-sızıntı kavramlarıyla da benzerlik göstermektedir. Şöyle ki, ilk durum enjeksiyona benzerken; ikinci durum ise ekonomiye sızıntıya benzemektedir.

Birinci bölümde, makro vergi planlaması perspektifiyle devletin vergilere bakışını incelerken vergi oranları ile vergi hasılatı arasındaki ilişkiyi açıklamak için Laffer eğrisini kullanmıştık.* Şimdi ise Laffer eğrisini, vergilerin mükellefler üzerinde yaratacağı etkiler (gelir ve ikame etkileri) açısından da kullanarak durumu ifade edebiliriz.

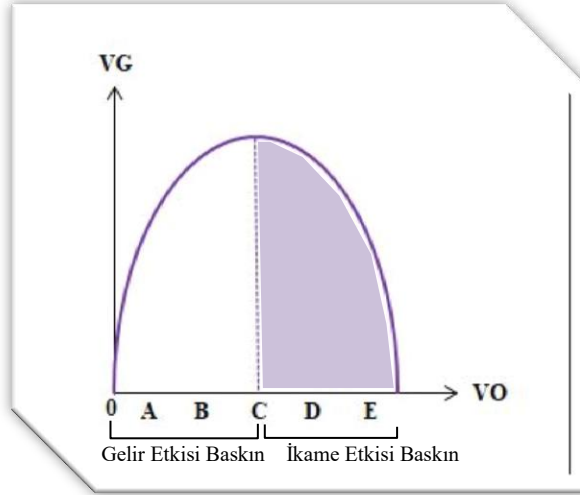
¹¹⁸ Abdurrahman Akdoğan, “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 99, Sayı: 2, 1997, s. 98.

¹¹⁹ Kutbay ve Aksoy, s. 157.

¹²⁰ Akdoğan, s. 494.

* “Vergi Hasılatını Koruma Gayesi” başlığı altındaki “Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları” altında Laffer eğrisini bir şekil ile göstermiş ve açıklamıştık.

Şekil 7: Gelir ve İkame Etkisi Açısından Laffer Eğrisi



Şekil tarafımızca düzenlenmiştir.

Bu grafiğe göre; Eğrinin gerisindeki varsayım: Vergi oranı belirli bir eşik değerini aşarsa, (Bu, Laffer eğrisi üzerindeki C noktasıdır: C noktası ise, maksimum vergi hasılatının elde edilmesini sağlayan optimum vergi oranıdır.) mükelleflerin reaksiyonu o kadar güçlü olacaktır ki vergi oranı arttıkça bu durum vergi gelirinde bir azalmaya yol açacaktır¹²¹. Dolayısıyla Laffer eğrisi, mükellef davranışlarını gelir ve ikame etkisi olarak iki şekilde etkileyecektir. Bireylerin gelir ve ikame etkisi karşısındaki durumu, optimal vergi hasılatını veren C noktasının her iki tarafı için farklılık göstermektedir. Öyle ki C noktasının sağ tarafında ikame etkisi ağır basarken, diğer tarafta ise gelir etkisi ağır basmaktadır. Dolayısıyla C noktasından sonra harcanabilir gelir azaldığı için boş zaman, çalışmaya ikame edilirken; C noktasından önce, harcanabilir gelirin azaldığı bir durumda çalışma, boş zamana* ağır basacaktır. Çünkü bireyler kaybettikleri gelir farkını kazanabilmek için çalışmayı artıracaklardır. Dolayısıyla, içbükey şekilde karşımıza çıkan Laffer Eğrisinin, C noktasından önce pozitif eğim geçerli iken; C noktasından sonra negatif eğim geçerli olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergi oranı ile vergi geliri arasındaki

¹²¹ Karl E. Case, Ray C. Fair ve Sharon M. Oster, **Ekonominin İlkeleri**, çev. Ertuğrul Deliktaş, Metin Karadağ ve Mehmet Güçlü, Palme Yayınları, Ankara, 2019, s. 642.

* Burada “boş zaman” normal bir mal olarak düşünülmeli ve gelirden meydana gelen bir azalma, boş zaman talebinin azalmasına yol açacağı göz önünde bulundurulmalıdır.

ilişki belli bir noktaya kadar doğru orantılı, daha sonra ters orantılı bir seyir izlemektedir¹²².

C. Verginin Yük Olma Özelliği

Vergi, niteliği itibariyle yasalarla konulan ve toplanan gönüllü olmayan zorunlu ödemelerdir. Toplanan bu vergiler ise şüphesiz mükellef üzerinde bir yük oluşturmaktadır.

Vergilerin bir yük olarak ifade edilmesi vergi ödeyenlerin gelirlerindeki azalışla ilgilidir. Bireylerin satın alma güçlerini, tüketim harcamalarını ve refah düzeylerini olumsuz olarak etkilemesi vergilerin yük olma özelliğini kanıtlar niteliktedir¹²³.

1. Vergi Yükü Kavramı

Vergi yükü kavramı, vergilemede önem taşıyan konulardan bir tanesidir. Vergi yükü hesaplamaları neticeleri, uluslararası karşılaştırmalar, ülkelerin gelişmişlik düzeyi, kamusal harcamaları karşılamak amacıyla gayrisafi milli hasıladan aldığı pay, bireysel vergi yükü ve sektörel vergi yükleri gibi birçok konuda bilgi vermektedir.

Vergi yükü; bireyin, toplumun ya da çeşitli toplum kesimlerinin sahip oldukları ödeme güçleri karşısında, katlanmış oldukları vergi tutarlarının oransal ilişkisini ifade eder¹²⁴. Diğer bir deyişle, vergi yükünün hesaplanmasıyla güdülen amaç vergi yükümlülerinin gelirlerinden ne kadarı üzerinde tasarruf yetkisi bulunmadığının tespitidir¹²⁵.

¹²² Yüksel Bilgili, **Karşılaştırmalı İktisat Okulları Ders Notları (Makro İktisadın Teorik Esasları)**, 7. Baskı, İkinci Sayfa Yayınları, İstanbul, 2012, ss. 297-300.

¹²³ Hakan Ay ve Mehmet Latif Haydanlı, “Vergi Yükü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi”, **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 3, 2017, s. 148.

¹²⁴ Harun Kılıçaslan ve Sercan Yavan, “Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri ile Karşılaştırma”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 2, 2017, s. 35.

¹²⁵ Türk, s. 215.

Vergi sadece onu ödemekle yükümlü olan kişiler üzerinde değil, aynı zamanda toplum açısından da bir yük oluşturmaktadır¹²⁶. Bu yüzden çeşitli vergi yükü türleri mevcuttur.

Biz çalışmanın özü gereği, toplam vergi yüküne değinildikten sonra mükellef odaklı olarak, bireysel vergi yüklerine, net vergi yüküne ve gerçek vergi yüküne değinilecektir.

2. Toplam Vergi Yükü

Toplam vergi yükü; bir ülkede, devletin belirli bir dönemde topladığı tüm vergilerin milli gelire oranıdır¹²⁷. Bu oranlama, iktisadi kaynakların ne kadarının devlete aktarıldığını anlamamıza yardımcı olur. Toplam vergi yükü, sosyal ve ekonomik etkileri açısından da yakından takip edilmektedir. Nitekim, bu hesaplamaların anlamlı olması, toplam vergi yükünün payının ve paydasının doğru bir biçimde tanımlanmasına bağlıdır¹²⁸. Bu sebeple uluslararası vergi yükü karşılaştırmalarında kullanılan ölçü, Gayri Safi Yurtiçi Hasıla olmaktadır. Bunun sebebi ise, GSMH oluşumundaki “dış kesimlerin” payının meydana getireceği anlamsızlığı gidermek ve ülke sınırları içerisinde oluşan gelir ile vergi yükü arasında ilişki kurmaktır¹²⁹.

$$\text{Toplam Vergi Yükü} = \frac{\text{Vergi Hasılatı}}{\text{Milli Gelir}}$$

3. Bireysel Vergi Yükü

Bireysel vergi yükü, bireylerin belirli bir dönemde ödedikleri vergilerin, elde ettikleri gelire oranıdır¹³⁰.

¹²⁶ Pehlivan, s. 173.

¹²⁷ Edizdoğan ve diğerleri, s. 186.

¹²⁸ Orhaner, s. 166.

¹²⁹ Ömer Faruk Batirel, “Türkiye’de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü”, **İstanbul Ticaret Odası**, No: 1991-10, İstanbul, 1991, ss. 22-23.

¹³⁰ Orhaner, s. 167.

$$\text{Bireysel Vergi Yüğü} = \frac{\text{Bireyin Ödediğı Toplam Vergiler}}{\text{Bireyin Geliri}}$$

Mali terminolojide, genellikle ödenen vergi ile gelir düzeyi arasındaki sayısal ilişkiyi yansıtan vergi yüğü, yükümlülerin vergilere karşı olan tepkilerini belirlemesi açısından önemli bir yöntemdir. Vergi yüğü toplanan parayı ifade ettiği gibi vergilerin ortaya çıkarttığı çeşitli etkileri de ifade etmektedir¹³¹. Bu sebeple bireysel vergi yüğü objektif vergi yüğü ve sübjektif vergi yüğü olarak ikiye ayrılır.

a. Sübjektif Vergi Yüğü

Vergi tazyiki ve vergi baskısı gibi kavramlarla da ifade edilen sübjektif vergi yüğü, bireylerin vergi dolayısıyla hissettiğı psikolojik baskıyı ifade eder¹³². Bilindiğı üzere verginin yük olarak algılanmasının temelinde ise bireylerin yaşadığı fayda kaybı yatmaktadır. Bu faydanın ise psikolojik unsurlardan da oluştuğı bir gerçektir. Sosyologların “algılanan ne ise, gerçek de odur” görüşünde genellikle birleşmeleri, vergilendirilen kesimin vergiyi sadece ödedikleri tutar olarak değil öznel hususları da katarak değerlendirdiğini görmemize yardımcı olmaktadır¹³³.

Sübjektif vergi yüğü, ödenen verginin psikolojik etkisini yansıtacağı için maddi ölçümü yapılamamaktadır.¹³⁴ Diğer bir değışle, bu öznel yapısı nedeniyle, fedakarlık ve refah kaybı şeklinde durumlar, bireyden bireye değışeceğinden tespiti imkansızdır. Kısacası, sübjektif vergi yüğü, esas itibariyle vergi miktarına dayanmakla birlikte, hiçbir zaman ödenen vergi miktarını ifade etmeyeceğinden dolayı objektif vergi yükünü anlamsız kılacaktır¹³⁵.

¹³¹ Doğan Şenyüz, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995, s. 14.

¹³² Memduh Yaşa, **Vergi Yüğü**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962, ss. 18-19.

¹³³ İhsan Cemil Demir, **Türkiye’de Vergi Yüğü (Objektif ve Sübjektif Yönleriyle)**, Dora Yayınevi, Afyonkarahisar, 2013, s. 22.

¹³⁴ Ceyhan İnaltong, “Vergi Yüğü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 369, Mayıs 2012, s. 17.

¹³⁵ Şenyüz, s. 15.

b. Objektif Vergi Yüğü

Objektif vergi yüğü, ödenen vergilerle elde edilen gelir arasındaki oransal ilişkidir¹³⁶. Diğer bir ifadeyle objektif vergi yükünü, kişinin ödediğı vergiden dolayı gelir azalışının ortaya çıkardığı ekonomik kayıp olarak da tanımlayabiliriz¹³⁷. Bu ifadelere göre, aynı gelir düzeyine sahip kişiler aynı miktarda vergi ödediklerinde vergi yükleri eşit olmaktadır¹³⁸. Yukarıda da bahsedildiğı üzere, bireysel vergi yükünü, objektif vergi yüğü ve sübjektif vergi yüğü olarak ikiye ayırmıştık. Objektif vergi yükünün hesaplanmasında psikolojik unsurlara yer verilmediğinden parayla ifade edilmeyen etkiler burada gözlenememektedir.

4. Net Bireysel Vergi Yüğü

Net bireysel vergi yüğü, bireyin ödediğı vergilerden, mali yardımlar ve transferler düşüldükten sonra kalan kısmın bireyin toplam gelirine oranıdır. Diğer bir ifadeyle, net vergi yükünü hesaplayabilmek için, devletin vergilerle yerine getirdiğı hizmetlerden sağlanan faydaların düşülmesi gerekmektedir. Ancak sağlanan bu faydaları bütünüyle hesaplamak mümkün olmadığından, net vergi yükünün tespiti oldukça zordur¹³⁹.

$$\text{Net Bireysel VY} = \frac{(\text{Bireyin Ödediğı Toplam Vergiler}) - \left(\begin{array}{l} \text{Kişinin Yararlandığı} \\ \text{Mali Yardım ve Transferler} \end{array} \right)}{\text{Bireyin Geliri}}$$

5. Net Gerçek Vergi Yüğü

Net gerçek vergi yüğü, belirli bir dönem içinde, bir kişinin ödemiş olduğı vergi miktarına ek olarak yansıma yoluyla devraldığı vergilerle, yararlandığı kamu hizmetlerinin bedeli ile başkalarına yansıma yoluyla devrettiğı vergilerin toplamının

¹³⁶ Aksoy, s. 269.

¹³⁷ Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, 4. Baskı, İlkim Ofset, İzmir, 2002, s. 231.

¹³⁸ Şenyüz, ss. 14-15.

¹³⁹ İnaltong, s. 16.

düşülmesiyle ortaya çıkan vergi miktarının bu kişinin gelirin oranlanması suretiyle oluşan vergi yüküdür¹⁴⁰.

$$Net Gerçek VY = \frac{\left(\begin{array}{c} \text{Bireyin Ödediği Toplam V.} \\ + \\ \text{Bireye Yansıtılan V.} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{c} \text{Bireyin Yararlandığı} \\ \text{Mali Yardım ve Transferler} \\ + \\ \text{Bireyin Yansıtıldığı V.} \end{array} \right)}{\text{Bireyin Geliri}}$$

D. Vergi Yükünü Etkileyen Unsurlar

Rasyonel bireyler, kendi rızaları dışında ödemek zorunda olmaları ve ekonomik imkanlarının daralması gibi sebeplerle vergilere karşı hassas yaklaşırlar. Bu sebeple üzerlerinde oluşan vergi yüküne karşı bir takım tepkiler vermeleri bir hayli doğaldır. Çünkü vergilendirilme yoluyla gelirleri azalmış, alım güçleri düşmüştür. Ayrıca vergi yükünü olumsuz etkileyebilecek daha birçok faktör de verilecek tepkilerin boyutunu etkilemektedir.

Vergilere ilişkin davranışların arkasındaki temel düşünceyi, kamusal malların özelliklerinde aranması gerektiğini söyleyen Şenyüz'e göreyse; "Kamusal malların bölünemez ve pazarlanamaz olması özelliği nedeniyle, yükümlüler, kamusal malların finansmanına katılsalar da katılmasalar da, yine kamusal maldan tam olarak yararlanabilmektedirler. Bu fırsat ise yükümlüleri sürekli vergi yükünden kurtulmaya itmektir¹⁴¹."

Geniş bir çerçeveden bakacak olursak: Toplum ve toplumu oluşturan bireyler içsel ve dışsal birçok faktör nedeniyle kendileri üzerinde bir yük oluşturan vergileri hissederler. Hissetmekle kalmaz vergileri algılama ve etkilenme derecesine göre bazı tepkiler verirler. Bu tepkiler de bireylerin vergi yükleri üzerinde etkilere neden olur. Burada öncelikle vergiyi algılama biçiminden başlayarak içsel faktörler ve sonra dışsal faktörler ifade edilerek vergi yükünü etkileyen unsurlar açıklanmaya çalışılacaktır.

¹⁴⁰ Pehlivan, s. 174.

¹⁴¹ Şenyüz, s. 25.

1. Vergi Psikolojisi Kavramı

Vergi psikolojisi yani vergiyi algılama biçimi, vergiyle ilgili olarak hem bireysel hem de toplumsal olayları inceler ve araştırır. Diğer bir ifadeyle vergi psikolojisi; vergilerin, mükellef davranışları üzerindeki psikolojik etkileri ve yükümlülerin davranışlarına nasıl yön verdiği ile ilgilenir.

Mali psikolojinin, vergi psikolojisini kapsadığı açıktır. Çünkü vergi politikaları, maliye politikalarının bir aracıdır. Her bir maliye politikası aracının bireyler üzerinde farklı etkileri olduğu düşünüldüğünden vergi psikolojisi, mali psikolojiden ayrılmıştır.

Vergi yükü, yükümlülerin, vergi karşısındaki tutumlarının en önemli belirleyicisidir¹⁴². Dolayısıyla mükelleflerin vergiyi algılama şekli bütünüyle önem arz etmektedir. Vergilerin alınması yükümlüleri çeşitli davranışlara iter. Bu ise vergiyle hedeflenen amaçlardan sapmalara neden olur. Hatta bu sapmalar siyasi tercihleri bile etkileyebilmektedir¹⁴³. Vergi uygulamalarından etkin bir sonuç elde edebilmek için, vergilerle ilgili bir düzenleme yapılırken, mükelleflerin psikolojik açıdan değerlendirilmesi gerekmektedir¹⁴⁴.

2. Vergi Bilinci

Vergi bilinci, vatandaşların elde ettikleri gelirlerinden, servetlerinden veya yaptıkları harcamalardan; devletin görevlerini yerine getirirken yaptığı giderlerin karşılanmasına katkıda bulunmaları gerektiğinin farkında olmalarıdır¹⁴⁵. Diğer bir ifadeyle vergi bilinci, bireylerin vergileme ile kendilerine yüklenilen mükellefiyetler karşısında takındıkları tavidir¹⁴⁶. Vergi bilinci ile hareket eden bir vergi yükümlüsü, ödediği vergilerin amacını bildiğinden üzerine düşen vergi yükünün psikolojik etkisi

¹⁴² Coşkun Can Aktan ve diğerleri, s. 118.

¹⁴³ Şenyüz, s. 5.

¹⁴⁴ Selçuk İpek ve İlknur Kaynar, "Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma", *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 1, 2009, s. 174.

¹⁴⁵ Elif Ceren Çelebi, **Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açıları: Zonguldak İlinde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Bir Uygulama**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak, 2016, s. 23.

¹⁴⁶ Elif Biberoglu, **Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyumu**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006, s. 57.

daha az olacak ve yükümlü vergiye daha kolay adapte olabilecektir. Vergi yükümlüleri vergiye uyum sağladığı takdirde vergi gelirleri artacağından toplumsal yapıda olumlu etkilenecektir.

3. Vergi Ahlakı

Vergi Ahlakı, yakalanma riski olmamasına rağmen bireylerin gönüllülük esası içerisinde vergilerini ödemeleridir. Diğer bir ifade ile vergi ahlakı, mükelleflerin, vergiye gönüllü uyumlarını ifade eden, “içsel motivasyondur.”¹⁴⁷ İçsel motivasyon ise, dışarıdan herhangi bir zorlama ve baskı unsuru olmaksızın vergiyi gönüllü olarak ödemeyi kastetmektedir¹⁴⁸.

Vergi ahlakı, vergisel yükümlülüklerle gönüllü uyumu ve vergiye ilişkin diğer kanuni görevlerin doğru, zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirme çabasını içerdiğinden, vergi politikalarından beklenen sonuçların alınmasında önem taşır. Şöyle ki, vergi hasılatı bir politik değişken değildir. Çünkü vergi hasılatı mükellef davranışlarından etkilenir. Lakin, vergi ahlakı gelişirse, mükellefler vergilerini zamanında ve eksiksiz olarak ödeyeceğinden, hükümetin vergi hasılatına dair tahmini güçlenir. Bu da izlenen vergi politikasının başarısını artırır.

4. Vergi Gayreti

Vergi gayreti, bir ülkede bulunduğu tahmin edilen vergi kapasitesi ile fiili vergi hasılatı arasındaki oransal ilişkidir. Vergi gayreti mali yönetimin etkinliği ile yakından ilişkilidir. Vergi gayretinin en üst düzeylere ulaşması, mükelleflerin vergiye karşı tepki ve davranışlarına ve gayretlerine bağlı olduğundan, vergi idarelerinin, uygulanan mevzuatın ve yargının etkinliği önemli olmaktadır¹⁴⁹. Vergi gayretinin maksimize edilmesi görüldüğü gibi doğrudan vergi yükümlüsüne bağlı olmamakta kendi içsel faktörlerinden çok dışarıdan etkilenmektedir. Diğer bir ifadeyle, devletin vergi toplamadaki başarısının oransal göstergisidir.

¹⁴⁷ Mehmet Tosuner ve İhsan Cemil Demir, “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 3, 2007, s. 9.

¹⁴⁸ Coşkun Can Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, **Kamu Maliyesi**, (Ed. Coşkun Can Aktan ve Dilek Dileyici), Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2009, s. 108.

¹⁴⁹ Eker, s. 201.

$$\text{Vergi Gayreti Uyum Katsayısı} = \frac{\text{Fiili Vergi Hasılatı}}{\text{Vergi Kapasitesi}}$$

Literatür incelendiğinde, yapılan çalışmaların, vergi gayretini, bir uyum katsayısına göre açıklamaya çalıştığı görülmektedir. Öyle ki, Fiili vergi hasılatının, vergi kapasitesine bölünmesiyle bulanacak uyum katısı 0 ile 1 arasında değişecektir. Uyum katsayısı 1'e yaklaşıyorsa vergi gayreti artmakta; 0'a yaklaşıyorsa vergi gayreti düşmektedir.

Dolayısıyla, Vergi gayretinin artırılarak vergileme sınırını vergi kapasitesine yaklaştırmanın en doğal yollarından birisi de kamusal harcamalarda etkinliğin sağlanmasıdır. Toplumda adalet algısının iyileştirilmesi için de kamusal harcamalar etkili bir hizmet olacaktır¹⁵⁰.

5. Eğitim Düzeyi

Eğitim, bireylerin tüm yaşamını etkiler. Etkileşimde olduğu alanlar itibariyle eğitim; çok yönlü bir yapıya sahip olmakla beraber, bireyi iyi vatandaş olma, katılımcı olabilme, sorgulayabilme, bilgiye ulaşabilme vb. birçok yönüyle geliştirme gücüne sahiptir.

Avrupa ülkelerinde yapılan bazı çalışmalara göre, bireylerin eğitim düzeyi yükseldikçe, vergiye karşı tutumlarının daha olumlu olduğu belirlenmiştir. Tersine, bireylerin eğitim düzeyinin düşük olduğu durumlarda ise vergiye karşı tutumlar agresif bir seyir izlemektedir. Bunun sebebi ise, mali konularda eğitimsizliktir¹⁵¹. Genel kanı, eğitim düzeyi ne kadar yüksekse, vergiye uyumun da o derece kolay olacağı yönündedir. Yükümlünün eğitim düzeyi ile bilgiye ulaşma kapasitesi arasında doğru orantı vardır. Eğitimli bireylerin, vergilemeye ilişkin bilgi seviyesi yüksektir. Bu nedenle bilgisizlik nedeniyle katlanılacak işlem maliyetleri de azalır. Özellikle yükümlü açısından önemli bir maliyet olan işlem maliyetlerinin düşmesi, yükümlünün vergiye uyumunu kolaylaştırır¹⁵².

¹⁵⁰ İhsan Cemil Demir, "Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma", **Maliye Dergisi**, Sayı: 157, Temmuz - Aralık 2009, s. 212.

¹⁵¹ İnci User, **Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1992, s. 43.

¹⁵² Aktan ve Çoban, s. 131.

6. Gelir Düzeyi

Vergi yükünün, ödenen vergilerin gelire oranlanması ile bulunduğunu söylemiştik. Görüldüğü gibi vergi yükünün iki temel unsuru vardır biri ödenen vergiler diğeri ise gelir olmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi yükünün, mükelleflerin, gelirinden ne kadarlık tasarruf yetkisinin bulunmadığının hesaplanması olduğunu tekrar hatırlayacak olursak şüphesiz ki vergi yükümlüsünün gelir düzeyi, vergi yükünü etkileyen en önemli unsurdur. Çünkü, vergiler gelir için bir maliyet unsuru oluşturduğundan, bu yükün fazlalığı mükellefin vergiye uyumunu zorlaştırmaktadır. Yapılan birçok araştırmada gelir düzeyi arttıkça, vergi yükünü azaltmak için vergi kaçırma eğilimlerinin arttığı tespit edilmiştir. Bunun nedeni olarak ise, mükelleflerin gelir düzeyinin artmasıyla, oransal olarak olmasa da miktar olarak ödenen verginin artmasıdır. Ödenecek verginin artması ise, vergi kaçakçılığı sonucu elde edilecek faydanın, yakalanma riskini bastırmasına neden olmaktadır¹⁵³.

7. Demografik Özellikler

Bireylerin yaş, cinsiyet, yükümlünün mesleği, ırk, medeni hal gibi demografik özellikleri de vergi yükünü etkilemektedir. Bu tip demografik özelliklerin vergi uyumu ve vergi yüküne etkileri genellikle yapılan anket çalışmaları ve araştırmalar ile tespit edilmektedir.

Yükümlünün mesleği açısından baktığımızda mükelleflerin vergi yükünü etkileyen birçok unsurdan etkilendiğini söyleyebiliriz. Vergi yükünün psikolojik etkilerinin kişiden kişiye farklılaşmasında olduğu gibi bu durum meslekten mesleğe de farklılık gösterebilir. Çünkü mesleklere göre vergilerin ağırlığı değişmektedir. Örneklerle açıklayacak olursak, bir meslek sektöründe kayıtdışılığın fazla olması aynı tip mal ve hizmet üzerindeki fiyatın farklılaşmasına sebebiyet vererek mükelleflerin vergiye olan bakış açılarını etkileyebilir. Daha somut bir örnek olarak da Türkiye’de serbest meslek sahiplerinin, verdikleri hizmetler karşılığında belli bir girdiye sahip olmamaları, giderlerinin hacminin düşük olması söz konusu iken;

¹⁵³ İbrahim Kumluca, “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 180, Eylül 2003, s. 93.

kurumsal yapılanmalarda gider hacmin yüksek olması, vergi matrahını etkilemekte ve bu durum kazançların vergilendirilmesi açısından adaletsizliğe neden olabilmektedir¹⁵⁴.

Yükümlülerin mensup oldukları etnik kimlikleri üzerinden de vergiyi karşı takındıkları tavırlar vergi yükünü etkileyebilir. Benzer etnik kimlikten olanların vergiye karşı davranışlarının da benzer olacağını düşünmek doğru olacaktır. Diğer bir ifadeyle, kamu hizmetlerinin mali kaynak gereksinimini etnik kültürlerinin bir sonucu olarak kavramış ülkelerin, vergilere karşı daha anlayışlı olduğunu ve daha kolay uyum sağlayabildiği söylenebilir¹⁵⁵.

Bireylerin medeni hal, yaş, cinsiyet ekseninde durumlarına baktığımızda, sırasıyla; ticari kazanç elde eden yükümlüler dışındakilerde, bekarların, evlilere oranla vergilere daha ılımlı yaklaştıklarını; Yaşlı vergi mükellef gruplarının, gençlere oranla vergilere daha ılımlı olduklarını; Erkeklerin ise kadınlara göre daha fazla risk alarak vergi yükünü olumsuz etkileyebilecek davranışlara girebileceği birçok araştırma ile tespit edilmiştir¹⁵⁶.

8. Devlete Olan Güven

Bireylerin vergi otoriteleri hakkında sahip olduğu düşünceler, onların davranışları üzerinde etkili olmaktadır. Yükümlüler kendilerini temsil eden bu otoritelere insani duygular gereği güvenmek isterler. Bu noktada devletlerin oluşturduğu bilinç önem taşır. Çünkü oluşacak olumsuz bir düşünce vergi mükelleflerinin devlete olan güvenlerini sarsacak bu durumda da mükellefler vergi yüklerini azaltacak metotlar arayabileceklerdir. Ülke vatandaşlarının devlete güven duymalarının ön koşulu, devletin sunduğu hizmetlerin yerinde olduğuna inanması ve halihazırda yararlanıyor olmasıdır. Devletin varlığına olan güven sağlandığında, vergilere katlanmak yükümlüler için daha kolay olacaktır. Bu nedenle vergiler

¹⁵⁴ Cuma Çataloluk, "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 20, 2008, s. 47.

¹⁵⁵ Şenyüz, s. 46.

¹⁵⁶ Halit Çiçek, **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 89.

yoluyla özelden devlete transfer olan fonlar, devletin varlığını hissettirebileceği ve devlet bilincini geliştirecek biçimde kullanılmalıdır¹⁵⁷.

9. Kamusal Hizmetlerin Kalitesi

Kamusal hizmetlerin kalitesi de vergi yükünü etkileyen unsurlardan bir tanesidir. Her ne kadar vergilerin bireysel bir karşılığının olmadığı söylene de yükümlüler ödediği vergiler neticesinde bir takım kamusal hizmetler beklerler.

Kamu hizmetlerin kalitesinden söz edildiğinde, yükümlünün tercihleriyle doğru orantılı hizmetlerin veriliyor olması ifade edilmek istenir. Örneğin, gelir düzeyi düşük olan bir kişinin ödediği vergi ile ihtiyacı olan sağlık, eğitim, konut ve altyapı yatırımlarının finanse edildiğine inanması, vergi yüküne bakışını olumlu etkileyecektir¹⁵⁸. Kamu hizmetlerinin bireylerin tercihleriyle uyum içinde olması gerekir¹⁵⁹. Çünkü bu hizmetlere olan inanın zarar görmesi sonucunda subjektif vergi yükü artacağından vergi yükümlüleri bu baskıyı azaltmak için vergi yüklerini değiştirme uğraşına girebilirler.

E. Vergi Yükünü Hafifletme Uğraşı ve Tepkiler

Bireylerin vergilendirme karşısındaki psikolojik tutumlarının* incelenmesi, bireylerin davranışlarının anlaşılması açısından önemlidir. Çünkü tutumlar, davranışlara yol açan eğilimlerdir.¹⁶⁰ Bu yüzden, bu başlık altında vergi mükelleflerinin vergilere karşı verdiği tepkilere geçmeden önce, bireylerin vergilere karşı nasıl bir psikolojik tutum içinde oldukları ile vergi uyumu kavramına

¹⁵⁷ Şenyüz, s. 37-38.

¹⁵⁸ Şenyüz, s. 41.

¹⁵⁹ Çataloluk, s. 220.

* İnsanların yaşadıkları olaylar karşısında sergilediği davranışlar 'algı-tutum-davranış' ekseninde sonucunda oluşur. Algı, dış dünyamızdaki soyut veya somut nesnelere ilişkin olarak aldığımız duygusal bilgidir. Duygusal ve davranışsal bir tepki ön eğilimi olan Tutum ise, bireyin kendine ya da çevresindeki herhangi bir nesne, toplumsal konu, ya da olaya karşı deneyim, bilgi, duygu ve güdülerine dayanarak örgütlediği zihinsel bir çıkarımdır. Tutumlar dolaysız olarak gözlemlenemezler, yalnızca açığa vurulmuş davranışlarda görülebilirler. (Bkz. Metin İnceoğlu, **Tutum Algı İletişim**, Beykent Üniversitesi Yayınevi, İstanbul, 2010, s. 13, s. 68, s. 87.)

¹⁶⁰ Aktan ve diğerleri, s. 118.

değınmenin, genel olarak olumsuz olan bu davranışların (tepkilerin) anlaşılması açısından bize yardımcı olacağı kanaatindeyiz.

Vergileme karşısındaki tutumların en önemli belirleyicisi, mükellefler üzerinde oluşan vergi yüküdür¹⁶¹. Daha önce “Vergi Yükünü Etkileyen Unsurlar” başlığının altında, mükelleflerin vergiye uyumunu güçleştiren içsel ve dışsal faktörlerden bahsetmiştik. Buna göre, bireylerin vergileme karşısındaki psikolojik tutumlarını etkileyen birçok unsurun (Vergiye algılama şekli, vergi bilinci, vergi gayreti, eğitim ve gelir düzeyi, devlete ve kamusal hizmetlere olan inanış vb.) varlığından söz edebiliriz. Fakat vergi yükünün en önemli belirleyicisinin, vergi oranları olduğu bir gerçektir. Dolayısıyla, vergi oranlarının mükelleflerin psikolojik tutumlarını belirlemede önemli bir işleve sahip olduğu söylenebilir¹⁶². Bu sebeple vergi oranları ile mükelleflerin vergiye karşı tutumları arasındaki ilişkiyi kullanarak, mükellef davranışlarının psikolojik analizi, konuyu anlamamız için bize iyi bir örnek oluşturacaktır.

Birçok defa değindiğimiz üzere vergiler, bireyler üzerinde yük oluşturur. Bu yük ise bireylerin gelirleri için bir maliyet unsurudur. Çünkü vergilerin birey gelirleri içerisindeki ağırlığı, yükümlünün tasarruf ve harcamalarını kısması anlamına gelir. Bu sebeple, vergi mükelleflerinin vergileme karşısındaki tutumlarının derecesi ile vergi oranları arasında doğrusal bir ilişkinin olduğunu söyleyebiliriz. Buna göre, vergi oranları arttıkça mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumları olumsuz yönde değişecektir¹⁶³.

Vergi oranlarındaki artışın bireylerin vergiye karşı tutumlarında ne yönlü bir değişim meydana getirebileceğini aşağıdaki şekil yardımıyla açıklayabiliriz.

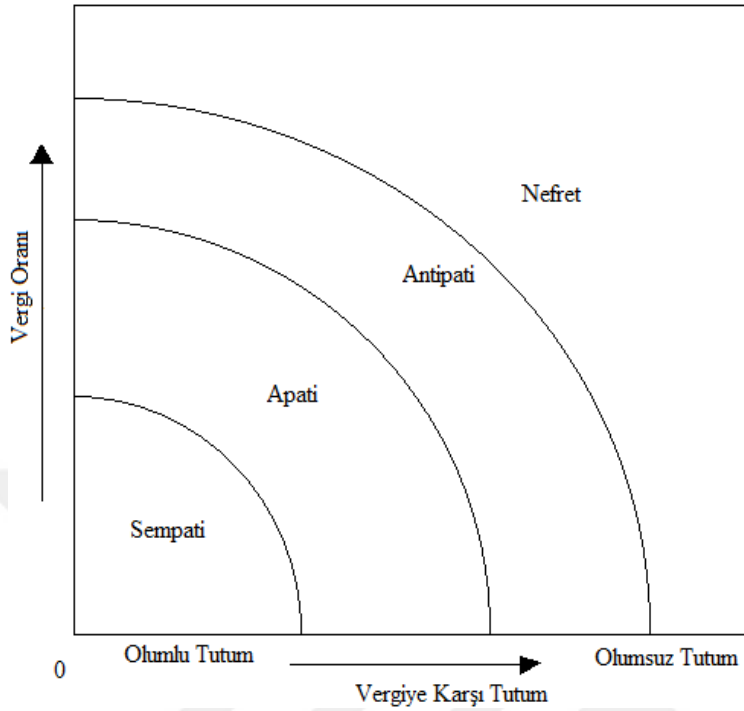
¹⁶¹ Aktan ve diğerleri, s. 118.

¹⁶² Aktan ve diğerleri, s. 118-119.

¹⁶³ Aktan ve diğerleri, s. 119.

Şekil 8: Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tutum Analizi

100



Kaynak: Coşkun Can Aktan ve diğerleri, s. 120.

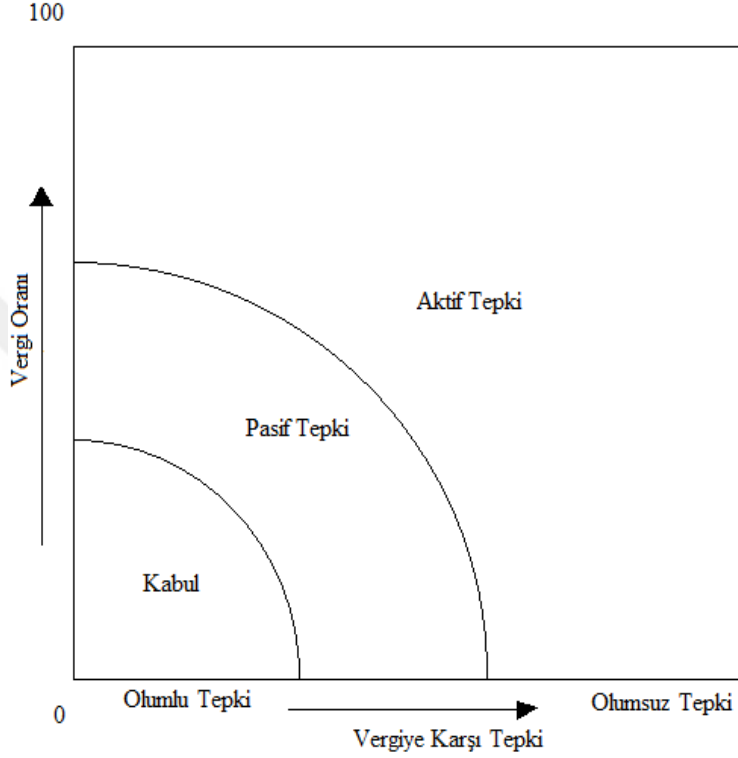
Vergi oranları ile vergiye karşı tutum arasında doğrusal bir ilişki vardır¹⁶⁴. Şekilde de görüldüğü üzere vergi oranının artışı ile birlikte mükelleflerin vergiye karşı tutumları olumlu tutumdan olumsuz tutuma doğru değişmiştir. Bunun sebebi mükelleflerin vergi karşısında psikolojik yönden hissettiği vergi baskısıdır.

Vergi oranlarının orijine yakın olduğu noktalarda mükellefler vergilere karşı olumlu bir tutum sergilemekte ve vergiyi sempati ile karşılamaktadır. Vergi oranlarının artmasıyla beraber vergiye karşı tutum da olumsuz tutuma doğru değişecektir. Olumlu tutum, ikinci aşamadan itibaren olumsuz tutuma doğru hareket etmektedir. İkinci aşama olan apati halinde ise, mükelleflerin artan vergi oranlarına karşı tutumu kayıtsızlık olacaktır. Daha sonra vergi oranlarının yükselmesiyle, mükelleflerin vergiye karşı tutumlarının antipati halini alması durumunda ise mükellefler vergilere zıt duygular besleyerek ve kötü hislere kapılarak vergilere karşı olumsuz tepkiler göstermeye başlamaktadırlar. Son aşamada ise, artan oranlara karşı nefret haline dönüşen tutumlar isyanlara bile neden olabilmektedir.

¹⁶⁴ Aktan ve diğerleri, s. 120.

Tutumlar davranışlara neden olan eğilimler olduğundan, vergilendirmeye karşı oluşan tutumlara bağlı olarak ortaya çıkan tepki türlerini de derecelendirmek mümkündür.

Şekil 9: Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tepki Analizi



Kaynak: Coşkun Can Aktan ve diğerleri, s. 122.

Vergiye karşı tutumların derecesine bağlı olarak ortaya çıkan tepki türleri kabul, pasif tepki ve aktif tepki şeklinde üç aşamada ele alınmıştır¹⁶⁵. Vergilere karşı oluşan tepkilerin ilk aşamasında kabul vardır. Burada mükellefler vergilere karşı olumlu tepkiler göstermekte vergilerini isteyerek ödemektedir. Mükelleflerin vergilere karşı gösterdiği bu olumlu davranış “vergiye gönüllü uyum” olarak adlandırılmaktadır¹⁶⁶.

Diğer bir aşama olan pasif tepki aşamasında ise, vergi oranlarındaki artışa bağlı olarak mükellefler gönüllü uyumdan vazgeçmekte ve vergilere karşı olumsuz davranışlar göstermeye başlamaktadırlar. Burada gösterilen tepkiler daha çok iktisadi

¹⁶⁵ Aktan ve diğerleri, s. 122.

¹⁶⁶ Aktan ve diğerleri, s. 122.

faaliyetlerde yapılan değişiklikler veya kanuna aykırı olmayan tepkilere de başvurulabilmektedir.

Son aşama olan aktif tepkilerde ise, mükellefler artan vergi oranları karşısında güçlü ve agresif tepkiler gösterebilmekte, vergi kaçakçılığı, verginin reddi gibi yollara başvurabilmektedirler. Hatta devletin varlığını tehdit eden kitlesel hareketlerin yaşanması bile mümkün olmaktadır.

1. Vergi Uyum Kavramı

Vergi, yükümlüsünün harcanabilir gelirini azaltır bu sebeple de mükelleflerin vergilerini gönül rızası ve sempati içerisinde ödemeleri her zaman mümkün olmamaktadır. Aynı zamanda vergiler, yükümlüler için kamu hizmetlerinin karşılığı gibi algılandıklarından nasıl ve hangi amaçla harcandıkları da mükellefin vergiyi algılayış biçimini etkiler.

Vergiye geleneksel bakışta “hukuki cebir” kendisini gösteren bir unsurdur. Bu unsurdan yola çıkarak yapılan tanım ve uygulamalar çoğu zaman bu unsuru içermektedir. Zamanla anlaşılmıştır ki vergilemedeki insan faktörünü dikkate almak diğer bir ifadeyle sosyo-psikolojik açıdan insanların vergiyi algılayış biçimini dikkate alarak vergi sistemlerini düzenlemek, mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği tepkilerin olumsuz olmaması ve verginin asli amacı olan kamusal hizmetlerin finansmanı açısından önemlidir. Bu sebeple vergiye gönüllü uyum ön plana çıkmıştır.

Vergi uyumu (tax compliance, taxpayer compliance); mükellefler tarafından vergi ile ilgili yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve yürürlükte olan vergi kanunları ve diğer mevzuat hükümleri gereği vergi beyannamelerinin doğru olarak ve zamanında ilgili mercilere verilmesidir. Başka bir ifadeyle, vergi uyumu, mükelleflerin olması gereken vergi borcunu tam olarak beyan etmeleridir¹⁶⁷.

Gönüllü vergi uyumunun idari ve teknik olmak üzere iki yönü vardır. İdarenin biçimsel vergi kurallarına uymak suretiyle bildirim yükümlülüğüne uyulması ve verginin zamanında ödenmesi, idari uyum olarak ifade edilirken; vergi

¹⁶⁷ Niyazi Özperhiz, “Vergi uyumu ve Ülkemizde Vergi Uyumunun artırılmasına Yönelik Öneriler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 283, Mart 2005, s. 90.

matrahının ve matrah üzerinden hesaplanan vergilerin kanunlarda belirlenen şekillerde hesaplanması ve mükelleflerin ödemeleri gereken vergiyi, öngörülen şekilde beyan etmesi ise vergi uyumunun teknik yönünü oluşturur¹⁶⁸.

Vergi uyumsuzluğu (tax noncompliance, taxpayer noncompliance); vergi yükümlülüğünün hem düşük hem de yüksek gösterilmesini içerir. Vergi uyumsuzluğu, vergi yükümlülüğünün cezai müeyyidelere de konu olan bilerek düşük gösterilmesini kapsadığı gibi, yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık veya benzer nedenlerle düşük gösterilmesini de kapsar¹⁶⁹. Bu sebeple vergi uyumsuzluğunu ikiye ayırmak daha doğru olacaktır.

İradi uyumsuzluk: Vergi yükümlülerinin üzerine düşen vergi yükünden kurtulmak için bilinçli olarak vergisel sorumluluklarını eksik yerine getirmeleri ya da yerine getirmemeleridir.

Gayri iradi uyumsuzluk: Vergi yükümlülerinin yanlış anlama, dalgınlık, yanlış bilgi alma gibi sebeplerden dolayı vergisel sorumluluklarını hatalı yerine getirmeleridir¹⁷⁰.

Vergi yüküne karşı gösterilen pasif ve aktif tepkilerden* önce vergi uyumuna değinilmesinin sebebi, gösterilen bu tepkilerin, vergi uyumu sonucu değil, katlanılan vergi yüküne karşı gelişen tutumların vergi uyumsuzluğuna neden olarak çeşitli mükellef tepkileri oluşturmasından dolayı vergi uyumu ve uyumsuzluğu kavramlarının net bir şekilde anlaşılması içindir.

Hatta vergilere karşı gösterilen tepkilerin sınıflandırıldığı oran-tepki analizine bir atıfta bulunarak, vergi uyumunu, vergilere gösterilen tepkilerin ilk pozitif aşaması

¹⁶⁸ Uğur Anlar, “Vergi Uyumu-uyumsuzluğu ve Ölçülmesine İlişkin Temel Kavramlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 172, Nisan 2007, s. 134.

¹⁶⁹ Mehmet Tunçer, “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi”, [¹⁷⁰ Cansu Külekci, **Türkiye’de Vergi Mükelleflerinin Vergiye Gönüllü Uyumunu Belirleyen Faktörler**, \(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi\), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Entitüsü, Manisa, 2011, ss. 49-50.](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwj4tSpveXeAhXHTsAKHbXgBtQQFjAAegQICRAC&url=http%3A%2F%2Fwww.deu.edu.tr%2Fuserweb%2Fhilmi.coban%2F%25C3%25B6devler%2Fvergi%2520kar%25C4%25B1%25C5%259F%25C4%25B1k%2FVERG%25C4%25B0%2520AFLARININ%2520VERG%25C4%25B0%2520UYUMUNA%2520ETK%25C4%25B0S%25C4%25B0.doc&usg=AOvVaw3dN Wsqsb1RuSN5kEIGXKew (21.11.2018), s. 2.</p></div><div data-bbox=)

* Vergi literatüründe olumsuz bir davranışı belirtmek için genellikle “tepki” kelimesi kullanılmaktadır.

(kabul) olarak nitelendirmek kanaatimizce yanlış olmayacak ve konunun daha iyi anlaşılmasına yardımcı olacaktır.

Mükellefin vergi yüküne karşı gösterdiği tepkiler ise vergi uyumunun dışında gelişmektedir. Vergi yüküne karşı gösterilen birçok tepki söz konusudur. Bu tepkiler, pasif ve aktif tepkiler olarak ikiye ayrılır.

2. Vergi Yüküne Karşı Pasif Tepkiler

Anayasamızın, “Siyasal Haklar ve Ödevler” bölümünde düzenlenen vergi ödevi, vergi mükellefi olan vatandaşların, kullanılabilir gelirinde bir azalmaya sebebiyet veren iktisadi, sosyal ve siyasi etki ve sonuçlarının büyüklüğünden ötürü diğer görevlerden ayrılmaktadır. Çünkü vergi ödevi, vergi mükellefleri açısından bakıldığında ödevden ziyade bir yükür. Bu yüke ilave olarak vergilerin hukuki cebir altında toplanıyor olması da mükellefin vergilere karşı çeşitli tepkiler vermesine sebep olur.

Vergi oranları ile vergiye karşı tutum arasında doğrusal bir ilişki olması, vergi oranlarındaki artışa istinaden değişen mükellef tepkilerini bize açıklamaktadır. Vergi oranlarındaki artışlar, mükellef tepkilerinin de agresife doğru yol izlemesine sebep olur. Bu artışlar, mükellef davranışları yönünden öncelikle pasif tepki özelliği göstermektedir. Çünkü, vergi oranlarındaki artış, öncelikle kullanılabilir gelir seviyesini azaltmakta ve mükelleflerin karar ve tercihleri üzerinde etkili olmaktadır¹⁷¹.

Teoride vergilerin yükümlüler üzerinde yapmış olduğu etkiler “gelir etkisi” ve “ikame etkisi” olarak ele alınır. Gelir etkisi, ödenmiş olan verginin yükümlünün satın alma gücünde meydana getirdiği azalmayı ifade ederken; ikame etkisi ise, yükümlünün ödemiş olduğu vergi sebebiyle tercihlerinde bir değişme meydana gelmesi durumunda oluşur. Gelir etkisinde yükümlüler, alım gücündeki azalmayı telafi etmek amacıyla daha fazla çalışmayı veya daha rasyonel çalışmayı tercih ederlerken; ikame etkisinde yükümlülerin daha fazla çalışması halinde, daha fazla

¹⁷¹ Aktan ve diğerleri, s. 125.

vergi ödemek anlamına geleceğini görerek emek ve tüketimlerini kısmayı tercih edebilirler¹⁷².

Yükümlüler vergilemenin bahsedilen bu iki etkisi ve vergilerin hukuki cebir ile tahsil edilmesi ve karşılıksız olması sebebiyle, bu vergilere karşı sürekli olarak sübjektif vergi yüklerini azaltmak amacıyla gizli ve açık bir şekilde davranış içerisine girmektedirler¹⁷³.

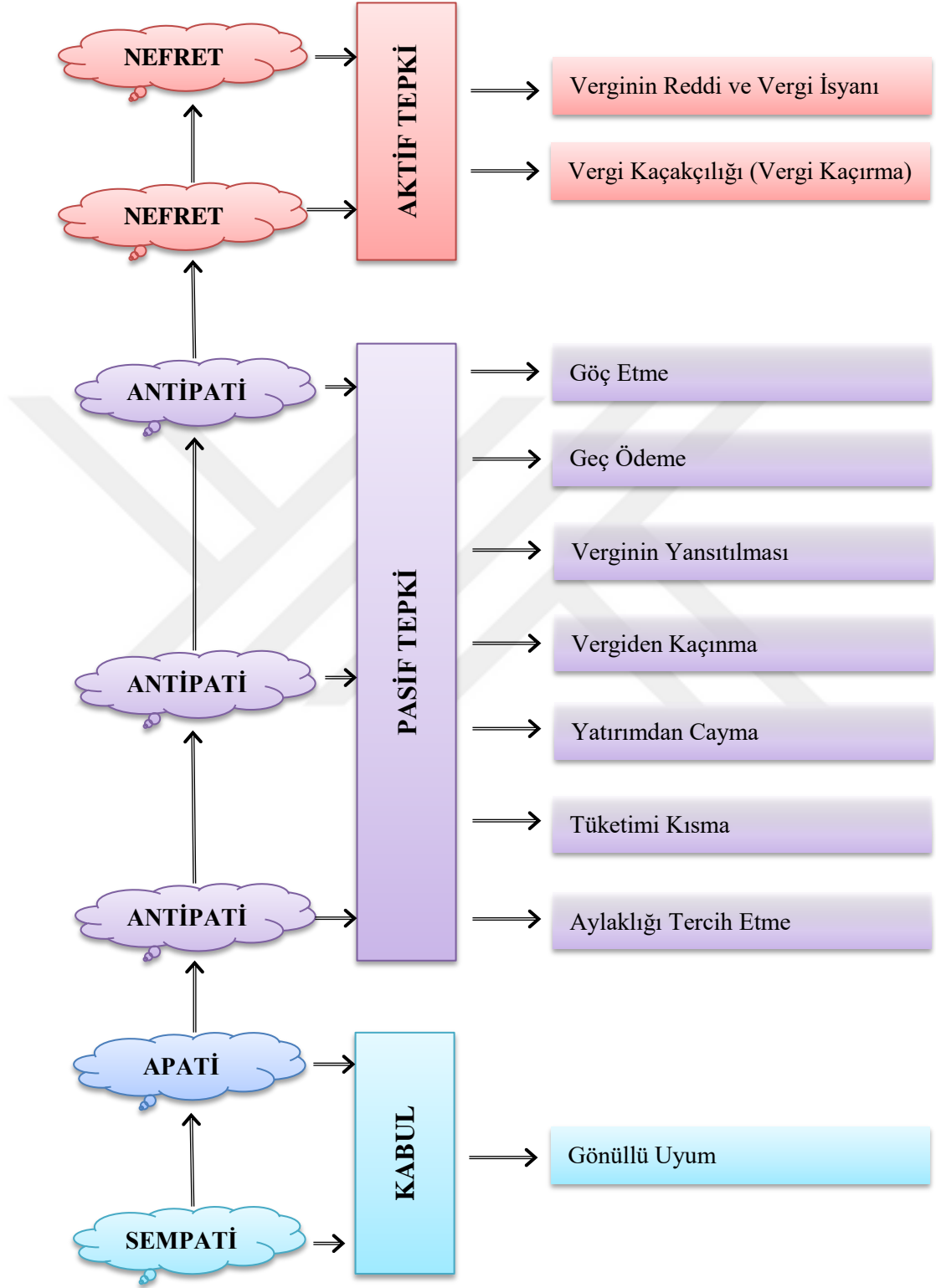
Vergi oranlarının yükselmesine bağlı olarak mükelleflerin vergilere karşı tutumları sonucu ortaya çıkan tepkilerini ve bu tepkilerin tutumlarla beraber nasıl değiştiğini aşağıdaki şekil yardımıyla daha net görebiliriz.



¹⁷² Akdoğan, s. 98.

¹⁷³ Çiçek, s. 105.

Şekil 10: Vergilemede Tutum - Tepki Spektrumu



Kaynak: Coşkun Can Aktan ve diğerleri, s. 126.

a. Aylaklığı Tercih Etme

Vergi yükümlülerinin vergilere karşı zıt tepkiler gösterdiği antipati aşamasının ilk tepkisi aylaklığın tercih edilmesidir. Yükümlülerin, vergiyi doğuran olaya engel olamamaları ve ödedikleri vergiler, mükelleflerin gelirlerinde azalmaya yol açar. Vergi yükünü fiilen taşımak zorunda kalan mükellefler bu durumda iki olanağa sahiptirler¹⁷⁴. Bunlardan biri gelir etkisi diğeri de ikame etkisidir. Gelir etkisi, yükümlünün vergi öncesi gelirine tekrar sahip olmak için daha fazla çalışmasıdır. İkame etkisi ise, vergilemeden sonra yükümlünün mali gücünde meydana gelen azalmayı, daha fazla çalışarak gidermek yerine aylaklığı tercih etmesi yani çalışmayarak boş kalmasıdır.

Aylaklığı tercih etmede, çalışmanın maliyeti, boş zaman maliyetinden fazla görünmektedir. Başka bir ifadeyle, iktisadi açıdan bakıldığında değeri düşen mala artan talep gibi, burada da boş zamanın maliyeti düştüğü için aylaklık söz konusu olmaktadır. Ancak, insan hayatının sürdürülebilirliği açısından değerlendirildiğinde, ikame etkisini tercih etmenin sürekli olamayacağı açıktır. Önemli olan nokta ise, vergilerin ikame etkisi nedeniyle tercih edilen aylaklığın mahiyet değiştirerek zaman içinde kayıtdışı faaliyetlere kaydırılabileceğidir¹⁷⁵.

Vergi politikalarının ekonomik istikrar ve ekonomik kalkınma üzerindeki etkileri de göz önüne alındığında ikame etkisinin yaratacağı negatif geri beslemeden kaçınılmalı ve vergi uygulamalarıyla gelir etkisi özendirilmelidir¹⁷⁶.

b. Tüketimi ve Tasarrufu Kısma

Gelir, tüketim ve tasarruflardan oluşur. Vergiler, harcanabilir geliri etkilediğinden dolayı gelir sahiplerinin tüketim ve tasarrufları da aynı ölçüde vergilerden etkilenir. Faydasını maksimize etmeye çalışan bireyler de bu kayıp sonucunda bütçelerinde bir takım değişiklikler yapmak zorunda kalırlar.

¹⁷⁴ Yasemin Taşkın, **Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, ss. 15-16.

¹⁷⁵ Aktan ve diğerleri, s. 127.

¹⁷⁶ Türk, s. 198.

Mükelleflerin vergileme nedeniyle hissettiği baskı, önce lüks maddelerin tüketiminde ve tasarruf miktarında bir azalmaya, daha sonra da zorunlu ihtiyaç maddelerine doğru dereceli bir azalmaya yol açacaktır¹⁷⁷. Bu yolla mükellefler üzerindeki vergi yükünü azaltmaya çalışabileceklerdir.

c. Yatırımdan Cayma

Vergiler, girişimci ve devlet arasında gerçekleşen bir transferdir. Girişimci ise yatırımları sonucunda riski üstlenen piyon olarak karşımıza çıkar. Vergi oranlarının yüksekliği ise bu transferin seyrini şüphesiz etkilemektedir. Yatırımlar sonucu elde edilen gelirin vergilendirilecek olması, yapılan yatırımın karlılığını azaltmakta bu durum da yatırımcıların yatırımdan cayma gibi pasif bir tepki sergilemelerine neden olabilmektedir.

Diğer taraftan vergilendirilmeyen yatırımlar da mevcuttur. Örneğin, devletin ihraç ettiği menkul kıymetlere yapılan yatırımlar bu türdedir. Vergiler, yatırımların sağladığı gelirlerin üzerinden alındığı için yatırımcılar tasarruflarını vergilendirilmeyen yatırımlara kaydırarak riski azaltabilirler. Diğer yandan vergilerin üretim masraflarında meydana getireceği ağır maliyetlerin de, yatırım kararlarını etkileyeceğini söyleyebiliriz¹⁷⁸.

Vergiler, direkt yatırımlar gibi ilave yatırımlar üzerinde de aynı etkiye sahiptir. Vergi oranlarının artması, firma açısından bir maliyet unsuru olduğu için eş maliyet doğrusunu olumsuz etkileyerek, harcama yapma imkanı daralan firmanın yatırım yapma kabiliyetini azaltacaktır¹⁷⁹. Bu durumda fayda-maliyet analizleri yaparak, çıkarımlarda bulunan yatırımcılar vergiler karşısında bu pasif tepkiyi gösterebileceklerdir.

d. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, vergi kanunlarına aykırı hareket etmeksizin bireylerin vergi mükellefiyetinden kurtulması ve hazinenin vergi kaybına uğraması şeklinde

¹⁷⁷ Aktan ve diğerleri, s. 128.

¹⁷⁸ Türk, s. 226-227.

¹⁷⁹ Aktan ve diğerleri, s. 129.

tanımlanır¹⁸⁰. Diğer bir ifadeyle vergiden kaçınma, vergi ödemesi gereken bir kişinin bu vergiyi üçüncü bir şahsa taşıtmaksızın vergi ödememesi halidir¹⁸¹. Vergiden kaçınmanın önemli şartı, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini azaltırken, bunu yasalara uygun biçimde yapmasıdır¹⁸². Vergi yükümlüleri üzerindeki vergi baskısına karşın birçok şekilde tepki verirler fakat vergiden kaçınma faaliyetleri, pasif tepki türlerinden en yaygın olarak karşılaşılanı olmaktadır. Çünkü, vergiden kaçınma, yükümlülerin vergi yasalarına aykırı davranmadan az vergi ödeme faaliyetlerinden kaynaklandığı için, bir suç oluşturmaz. Bu nedenle suç olmayınca cezai bir yaptırımın uygulanması da mümkün olmamaktadır¹⁸³.

Potansiyel vergi mükelleflerinin, vergi yükümlülüğüne yol açan olaya engel olması bir başka ifadeyle vergiden kaçınmasının üç şekli mevcuttur. Bunlar: Vergilendirilen malı satın almamak suretiyle (maddi anlamda uyum); daha yüksek oranlarda vergilendireceği düşünülen mallardan uzunca bir dönem almamak koşuluyla fazla miktarda almak suretiyle (zaman anlamında uyum); ve son olarak da, vergiyi doğuran olayı vergilemenin söz konusu olmadığı bir alana kaydırmak suretiyle (yerel anlamda uyum) vergiden kaçınılabılır¹⁸⁴.

Vergi kanunları ne kadar kusursuz hazırlanmaya çalışılsa da her zaman hedefledikleri amaçları gerçekleştiremeyebilirler. Çünkü öngörülen yasalar, bazen vergi yükümlülerinin vergiden kaçınmak amacıyla giriştiği faaliyetlerin hepsini öngörmeyeceği aşıkardır. Vergiden kaçınma, vergi kanunlarıyla düzenlenebildiği gibi, vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak suretiyle de gerçekleşebilir. Vergi kanunları açıkça belirli kişileri, grupları, sosyal tabakaları vergiden muaf tutmaları sayesinde bu kişiler, gruplar ve sosyal tabakalar vergi ödemezler. Böyle bir durumda vergi kanunlarıyla düzenlenmiş bir vergiden kaçınma söz konusu olmaktadır¹⁸⁵. Bu duruma, yükümlülerin kendilerine tanınan muafiyet ve istisna sınırları içerisinde kalarak faaliyetlerine devam etmeleri: Tarım sektöründe genelde az gelir elde edilmesi sebebiyle devletin tarım yapan mükelleflerin durumlarını iyileştirmek amacıyla tanıdığı imtiyazlar örnek olarak verilebilir. Vergiden

¹⁸⁰ Fethi Heper, **Kamu Maliyesi**, Açık Öğretim Yayınları, Eskişehir, 2003, s. 210.

¹⁸¹ Türk, s. 198.

¹⁸² Aktan ve diğerleri, s. 130.

¹⁸³ Şenyüz, s. 91.

¹⁸⁴ Turhan, ss. 236-237.

¹⁸⁵ Türk, ss. 198-199.

kaçınmanın kanundaki boşluklara dayanması durumunda ise, vergiden kaçınma kanun koyucunun iradesinden değil, ihmalinden doğmaktadır. Vergi yükümlüsü, vergi kanunlarındaki çelişkili ifadelerden, açık hükümlerin olmayışından ve boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınır. Kanundaki boşluklara dayanarak vergiden kaçınma ahlaki yönden eleştirilirse bile, hukuki yönden bir sakınca olmadığından eleştirilemez¹⁸⁶. Bu duruma, işletmelerin avantajlı durumdaki şirket türlerini benimsemesi, vergi kanunlarının mükellefe tanıdığı gerçek veya götürü usul gibi tercihlerden birini faydasını maksimize etmek için seçmesi örnek olarak verilebilir.

Sonuç olarak bakıldığında, vergilemenin iki tarafı vardır. Biri devlet diğeri ise kurum ve bireylerdir. Bunlardan her birinin faydasını maksimize etme uğraşı meseleyi zorlaştırmaktadır. Günümüz sosyal hukuk devletleri açısından bazı kamu hizmetlerinin çeşitleri ve maliyetleri artarken bunu vergilerle sağlamaya çalışan devletler, adil gelir dağılımını korumaya ve bir yandan da kıt kaynaklarla faaliyetlerini gerçekleştirmeye çalışırken, öngöremediği vergisel boşluklar, fayda sağlamaya çalışan potansiyel vergi yükümlüleri tarafından suç teşkil etmediği için vergiden kaçınma faaliyetlerine konu edilmektedir. Bu durum da vergi sistemlerinde iyileştirmeler yapmayı gerekli kılmaktadır. Vergi kanunlarındaki ihmallerin makyajlanarak, potansiyel vergi yükümlüleri aleyhine azalması sonucu vergi baskısının yaratabileceği dengesizlik tepkilere neden olabilecektir. Bu durum ise bir paradoks oluşturmaktadır.

Mükellef odaklı bir eleştiri getirmeninse çalışma açısından oldukça önemli olduğu düşüncesindeyiz. Daha öncede değinildiği üzere mükellefler vergilere karşı çok çeşitli tepkiler vermektedirler. Vergi planlaması açısından değerlendirilecek olursa vergiden kaçınmayı, vergi planlaması amacıyla girişilen bir faaliyet olarak değerlendirebiliriz. Diğeri bir ifadeyle, vergi planlamasının vergiden kaçınmayı kapsadığını söylemek doğru olacaktır. Mükelleflerin üzerinde yük oluşturan vergisel ödevlerini hafifletme uğraşları ve yöntemleri de zaten bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

¹⁸⁶ Türk ss. 199-200.

e. Verginin Yansıtılması

Pasif tepki türlerinden bir tanesi olan vergiyi yansıtma girişimleri, vergi mükelleflerinin ödenmiş veya ödenmesi gereken vergi yükünü kısmen veya tamamen başkalarına devretmesi şeklinde gerçekleşir. Bu yüzden vergi mükellefi ve vergi yüklenici her zaman aynı kişi olmamaktadır. Verginin yansımada vergiyi ödeyen yükümlü, gerçekte verginin yükünü taşımaz. Vergi mükellefi vergi yükümlüsü olurken, vergi yüklenicisi ise verginin yansıtılması sonucu vergiyi ödeyen kişidir. Örneğin dolaylı vergilerde sattığı mal ve hizmetler üzerinden vergi ödeyen bir vergi mükellefi ödediği/ödeyeceği vergiyi satış fiyatları içerisine ekleyerek müşterilerine ödetmesi durumunda vergi yansıtılmış olur. Bir tanım verecek olursak, vergi yansıtılması; ödenen vergilerin kısmen ya da tamamen, fiyat mekanizması aracılığıyla, bir veya birkaç aşamada kısmen veya tamamen başkalarına devredilmesidir¹⁸⁷.

Vergi yükü, vergi yansıtılması ile doğru orantılıdır. Bu yüzden, mükelleflerin vergi yükü arttıkça, mükelleflerin vergi yüklerini yansıtma gayretleri daha da artar¹⁸⁸.

Yansıtma geniş bir konudur bu sebeple de farklı açılardan ele alınmış ve üzerinde çalışılmıştır. Yansıtmayı yönü bakımından (ileriye ve geriye yansıtma); dayanağı bakımından (kanuni ya da fiili yansıtma); boyutu açısından (sınırlı veya sınırsız) ele almak mümkündür.

Yansıtma yönü bakımından iki şekilde gerçekleşebilir: İleriye (vergi konusunu oluşturan mal ya da hizmetin fiyatını artırarak) ya da geriye (malın üretiminde kullanılan hammadde ya da emeğin fiyatına düşürerek)¹⁸⁹.

Verginin mükellefi ile yüklenicisinin aynı kişi olduğu durumlarda vergi bilinci artmaktadır. Örneğin MTV'de verginin mükellefi ve yüklenici aynı olduğu için vergi miktarındaki küçük bir artış da hemen hissedilir. Bu nedenle MTV oranlarına karşı mükelleflerin tepki gösterme ihtimali yüksek olur. Diğer bir yandan dolaylı bir vergi olan ÖTV, bir araç alımı sırasında fiyata eklenerek, tüketiciden tahsil edilir. Bu durumda ÖTV'ye karşı tepkiler MTV'ye göre daha az hissedilmiş

¹⁸⁷ Şenyüz, s. 111.

¹⁸⁸ Ali Fuat Uruş, **Optimal Vergileme İlkeleri İle Vergilere Karşı Gösterilen Tepkiler Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013, s. 42.

¹⁸⁹ User, ss. 65-66.

olur¹⁹⁰. Yukarıda verilen örnekteki gibi dolaylı vergilerdeki durum kanun koyucu tarafından bilinen bir yansımadır ve kanuni yansıma örneği de teşkil eder. Ama çoğu durumda yansımaların sınırlı olabileceği gibi sınırsız da olabileceği mümkün olduğundan kanun koyucuların iradesi dışında gerçekleşebilirler. zincirleme yansımalar (sınırsız olabileceği gibi fiili yansıma da diyebiliriz) mali, ekonomik ve sosyal açıdan birçok olumsuzluklara neden olabilmektedir.

Verginin yansıtılması, faaliyetin türü ve ortaya çıkardığı sonuçlar itibarıyla diğer tepki türlerinden ayrılmaktadır. Çünkü burada faaliyetin türü açısından bakıldığında, diğer uğraşlardan farklı olarak asıl gaye vergi yüklerinin başkaları üzerine aktarılmasıdır. Ortaya çıkardığı sonuç açısından farklılık ise, vergi yüklerinin başkalarına yansıtılırken hazinenin gelir kaybına uğratılmamasıdır. Ancak verginin yansıtılması olayı, toplumda vergi yükünün dengeli dağılımını sağlama görevi açısından olumsuz etkiler meydana getirmektedir¹⁹¹. Bu nedenle, vergilerin hangi ölçüde ve hangi yönde yansıtıldıklarının bilinmesi, maliye politikasına ilişkin fiskal ve ekstra fiskal amaçların gerçekleştirilmesi bakımından büyük önem taşır¹⁹².

f. Geç Ödeme

Vergi yükümlülerinin gösterdikleri çeşitli tepkilerden bir tanesi olan geç ödeme, tahakkuk etmiş bir vergi borcunun vadesinde değil de ileriki bir tarihte ödenmesidir. Vergi borcunun geç ödenmesi yasalara aykırı bir durum olmaması nedeniyle kaçakçılık suçundan ayrılırken; daha az vergi ödemeye neden olmaması dolayısıyla da, kaçınmadan ayrılmaktadır¹⁹³.

Türk vergi mevzuatında, vergi yükümlülerinin vergilerini geç ödemeleri durumunda katlanacağı bir yaptırım söz konusudur. Bu yaptırım ise cezai bir işlem olarak değil hukuki mahiyeti itibarıyla ek bir yükümlülük olarak ifade edilir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 51. maddesinde düzenlenen "gecikme zammı" uygulaması ile tahakkuk etmiş ve

¹⁹⁰ Vergi Dosyası, "Verginin Mükellefi ve Yüklenicisi", 30.06.2018, <https://vergidosyasi.com/2018/06/30/verginin-mukellefi-ve-yuklenicisi/>, (28.11.2018).

¹⁹¹ Aktan ve diğerleri, s. 129.

¹⁹² Turhan, s. 244.

¹⁹³ Şenyüz, s. 108.

vadesinde ödenmemiş kamu alacaklarının, ödeme vadesinin bitim tarihinden ödemenin yapıldığı zamana kadar geçen süreler için hesaplanarak mükelleflerden asıl vergi borcu ile beraber tahsil edilir.

Vergi borcunun geç ödenmesindeki sebep ise birçok defa, mükelleflerin vergi borcu için ayırdığı fondan getiri elde etmek amacıyla elde tutmasından kaynaklanmaktadır. Örneğin mükellef, parasını kredili mevduat hesabına yatırarak gecikme zammı oranı ile kredi faiz oranları arasındaki lehte bir karı, vergiyi geç ödeme arzusuyla karşılayabilmektedir.

Burada gecikme zammı uygulamasının mahiyetine tekrar vurgulayacak olursak, bu zammın bir cezai yaptırım değil de ek bir mali yükümlülük olmasının sebebinin, kamunun enflasyonist etkilerden dolayı alacağını zamanında tahsil edemediği için uğradığı zararı telafi etme isteğinin yanında mükellefi de bir nebze cezalandırma gayesi taşıdığını söylememiz yanlış olmayacaktır. Öyleyse bu zammın oranı, mükelleflerin vergi borcunu ertelemelerini engelleyecek, enflasyonist etkilere karşı kamu alacağını koruyacak şekilde düzenlenmesinde fayda vardır.

Mükellef açısında ise geç ödeme olarak cereyan eden bu tepkinin, sağlayabileceği faydaların yanında zararlarının da olabileceği düşüncesindeyiz. Nitekim 8 Mart 2017 tarihli ve 30001 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6824 sayılı Kanun’a göre, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun yeniden düzenlenen mülga mükerrer 121. maddesi başlığı “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi” olarak yeniden düzenlenmiştir. Adından da anlaşılacağı üzere burada vergiye uyum teşvik edilmektedir.* Yalnız indirimden yararlanmanın şartlarına bakıldığında**, vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş ve yine kanuni süresinde ödenmiş

* GVK ve bazı kanunlar hakkında değişiklik yapılması hakkında verilen gerekçede: “Vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla uyumlu gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile beyan ettikleri gelir ve kurumlar vergisinin belli bir kısmına kadar indirim yapılması” ifadesinden de anlaşılacağı üzere. (Mustafa Elitaş, 8.2.2017 tarih ve 182 sayılı, Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi ve Gerekçesi, <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/2/2-1585.pdf>, (28.11.2018)).

** Gelir Vergisi Kanunu, “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi”, başlıklı mükerrer 121. Maddesinde, “İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması (Her bir beyanname itibarıyla 10 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz.)” ifadesi ile açıklanmıştır.

olma şartı geç ödemenin fayda değil, bu örnekle de anlaşılacağı üzere zarar sağlayacağı kanaatindeyiz.

g. Göç Etme

Vergi mükelleflerinin, vergi yüklerine karşı gösterdiği tepkilerden sonuncusu göç etmektir. Vergisel yükümlülüklerini ağır bulan vatandaş veya kurumlar, vergi yüklerinin daha hafif olduğu alanlara göç ederek, vergisel yüklerini hafifletme uğraşı içine de girebilirler. Göç etme, genellikle gelirlerin transfer edilmesi olarak agresif bir eylem olarak düşünülse de, herhangi bir ekonomik ve sosyal nedenlerle, örneğin, başka bir bölge, ülkeye göç ederek vergi yükü hafifleyen bir bireyin, harcanabilir gelirini arttırarak bu geliri çocuklarının eğitimine veya kendine harcamayı tercih etmesi kanuni yönden bir sakınca oluşturmadığı için bu tarz girişimler, genellikle vergilerin az olduğu veya hiç bulunmadığı yerler olup “vergi cenneti” olarak adlandırılan bölgelere göç etme şeklinde algılanmamalıdır.

Diğer taraftan küreselleşmenin ve teknolojinin artmasıyla beraber tek hareket kabiliyeti kısıtlananın insan olmasına rağmen malların, hizmetlerin ve paranın uluslararası dolaşımı, piyasaları birbirlerine bağlamıştır. Bu sebeple küreselleşmenin getirdiği bilgi şeffaflığı sayesinde vergi cennetleri ülkelere göçler artmaktadır.

3. Vergi Yüküne Karşı Aktif Tepkiler

Daha önce de değinildiği gibi vergi salımı, devletin otoritesine dayanarak gerçekleştirilen ve bireylerin ekonomik imkanlarını kısıtlayan bir işlev olması sebebiyle yükümlüleri tarafından bir takım tepkilerle karşılanır. Esas itibariyle vergilere karşı gösterilen bu tepkiler, vergi yükünden kısmen veya tamamen kurtulmaya yönelik olarak gerçekleştirilmektedirler¹⁹⁴.

Yükümlüler, vergilendirme işlemleri sonucunda birçok etkilere maruz kalırlar ve bu etkileri en çok hissettiren unsur ise vergi oranları olmaktadır. Bu sebeple vergi baskısını hisseden yükümlüler, belli başlı bazı yollar ile vergi yükünü hafifletme

¹⁹⁴ User, s. 59.

uğraşı içerisine girerler. Vergi oranlarının yükselmesiyle vergiyi algılayış biçimleri değişen yükümlüler ilk başta pasif tepkilerle vergi yüklerini hafifletmeye çalışırlar.

Vergi oranlarının yükselmesiyle belli bir noktadan sonra yükümlülerin davranışları değişerek aktif tepki aşamasına geçmektedir. Mükelleflerin duyduğu nefret, bu aşamanın genel özelliğini oluşturur ve tepkilerin mahiyeti kanuna muhalefet etmek olarak değişir. Bu değişen tepkiler otoriteye itaatsizlik olarak da değerlendirildiğinden dolayı suç sayılmakta ve cezai yaptırımları olmaktadır. Günümüzde vergi cezaları genellikle aktif tepki aşamasındaki eylemleri hedef almaktadır¹⁹⁵.

Vergi yüküne karşı gösterilen aktif tepkiler öncelikle bireyseldir ve bu bireysel tepkilerin mahiyeti iste bilinçli olarak girişilen illegal yollar olmaktadır. Bireysel olarak başlayan bu tepkiler zamanla kolektif bir hal alarak otoriteyi hedef alabilmektedirler. Bu durumda, “vergi kaçakçılığı” ve “verginin reddi ve vergi isyanı” vergiye karşı gösterilen aktif tepkiler olarak değerlendirilebilmektedir.

a. Vergi Kaçakçılığı (Vergi Kaçırma)

Vergilere karşı verilen tepkilerden en yaygın ve ortaya çıkardığı toplumsal sonuçlar bakımından en önemlisi vergi kaçakçılığı olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı, vergiye karşı aktif tepkinin bireysel nitelikteki örneğidir ve amaç olarak, vergi yükünün tümünden veya bir kısmından kurtulma çabasını ifade etmektedir. Vergi kaçakçılığının gerçekleşmesi için, vergi yükünden kurtulma çabalarına yönelik girişilen eylemlerin yasaları ihlal etmek suretiyle gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir¹⁹⁶.

Biz burada vergi kaçakçılığı başlığı altında şimdilik sadece, vergi baskısını hisseden yükümlülerin vergilere karşı verdikleri aktif tepkilerden biri olan vergi kaçakçılığını teorik yönden ifade ediyoruz. Bu da demek oluyor ki bir ayırımın altını çizmemiz de fayda var. Mükelleflerin vergi yüklerine karşı gösterdiği tepkilerin, psikolojik temelli olmaları nedeniyle bu illegal eylemleri bilerek ve isteyerek

¹⁹⁵ Coşkun Can Aktan ve diğerleri, s. 130.

¹⁹⁶ Michel Bouveir, *Introduction au Droit Fiscal General et a la Theorie de L'Impot*, 5. Edition, L.G.D.J, Paris, 2003'den aktaran, Elif Pürsünerli Çakar, “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivasi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XVII, Sayı: 1-2, 2013, s. 1300.

yapmaları konumuzun özünü oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle, kasıt olmadan vergi kaybına neden olunması, vergiye karşı olumsuz bir davranış olarak değerlendirilmemelidir. Örneğin, beyanname vermeyi unutmuş bir kişi, vergi kaçırmak amacıyla hareket etmediği için, bu davranış gerçek anlamda kaçakçılık eylemi olarak sayılmamalıdır¹⁹⁷.

Vergi yükünden bilinçli olarak kısmen veya tamamen kurtulmak amacıyla girişilecek eylemler, yükümlülerin artık legal sınırlar içerisinde kalarak yükten kısmen veya tamamen kurtulma gibi kaygıları da olmayacağından, vergilere karşı verilen tepkiler kadar çok ve kompleks olabileceği bir gerçektir. Örneğin, yükümlülüğün gizlenmesi, vergi beyannamelerinin verilmemesi, kanuni defter ve belgelerin tutulmaması, yanlış tutulması, satış ve hasılatların belgelendirilmemesi, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması, hasılatın defter ve belgelere aktarılmaması vb. muhasebe hileleri yapılması gibi birçok eylemlerin tek tek veya birlikte işlenmesiyle yükümlüler vergi kaçırabilmektedirler.

b. Verginin Reddi ve Vergi İsyanı (Vergi Grevi)

Verginin reddi ve vergi isyanı (vergi grevi), vergi yüküne karşı verilen diğer aktif tepkiler olmakla beraber kolektif olma özelliği ve birbirlerine benzer özellikte tepkiler olmaları nedeniyle diğer aktif tepki türü olan vergi kaçakçılığından ayrılmaktadırlar.

Verginin reddini, çeşitli iktisadi, mali ve siyasi nedenlerden dolayı, vergi mükelleflerinin vergi ödememelerine yönelik toplu ve yasadışı bir davranış olarak tanımlayabiliriz¹⁹⁸. Diğer bir deyişle, vergiye karşı toplumsal bir direnişten söz edebilmek için, usulüne uygun olarak ortaya konmuş bir verginin olması gerekir. Devlet otoritesinin zayıfladığı dönemlerde ortaya çıkan vergi grevleri verginin ortadan kaldırılması sonucunu bile verebilmektedir¹⁹⁹. Vergi reddinin ortaya çıkışı ve izlediği süreç, otoriteye itaatsizlik sayılmakta ve girişilen direnişin türüne bağlı olarak vergi isyanlarını gündeme getirmektedir²⁰⁰. Vergi isyanları da verginin reddi

¹⁹⁷ Şenyüz, s. 93.

¹⁹⁸ Aktan ve diğerleri, s. 132.

¹⁹⁹ Halil Nadiroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul, 1976, s. 280'den aktaran, Taşkın, s. 17.

²⁰⁰ Coşkun Can Aktan ve diğerleri, ss. 131-132.

gibi yasadışı, ancak meşru olan; ayaklanmalar, toplu gösteriler, vergi denetim ve tahsilatının engellenmesi gibi çeşitli şekillerde olabilir²⁰¹

Özetle, verginin reddi diğer bireysel vergi yükünü hafifletme uğraşlarından farklı olarak, bünyesinde genel olarak şiddet de içerdiğinden, vergi isyanları olarak da incelenmektedirler²⁰². Maliye tarihinde vergi sistemlerine veya onu temsil eden iktidarlara karşı gerçekleştirmiş birçok eylem söz konusudur. Vergi reddi ve vergi isyanı olaylarına günümüze en yakın olan, Poujade Hareketi ve İngiltere Baş Vergisi İsyanı'nı örnek olarak verebiliriz.

II. MİKRO VERGİ PLANLAMASI ARACI OLARAK VERGİ ARBİTRAJİ

Ekonomik fayda sağlamaya yönelik birçok metot vardır. Lakin, burada ilgilendiğimiz şekliyle, yani mikro odaklı bir perspektifle, bu başlık altında açıklamaya çalışacağımız konu; mikro vergi planlaması aracı olarak vergi arbitrajıdır. Aslında arbitraj esas olarak finansal bir terim olmasına rağmen vergi literatüründe de kendine yer bulmuştur. Çünkü ekonomik fayda güdüsüyle hareket eden ekonomik aktörler, vergi ve arbitraj arasında bir ilinti kurmuştur. Bu çalışmada da, önce finansal bir kavram olarak arbitrajdan bahsedecek ve daha sonra finans terimleri olan, arbitraj, spekülasyon ve manipülasyonun ayrımına değinilerek, bu terimlerin vergisel benzetimleri üzerinde durulacaktır. Son olarak da, vergi arbitrajı kavramı ve mükelleflerin vergileme karşısında kendilerine avantaj sağlayan tercihleri açıklanacaktır. Diğer bir ifadeyle sistemin kendilerine sunduğu fırsatlar ile savurduğu tehditler karşılaştırılacaktır.

A. Finansal Bir Kavram Olarak Arbitraj

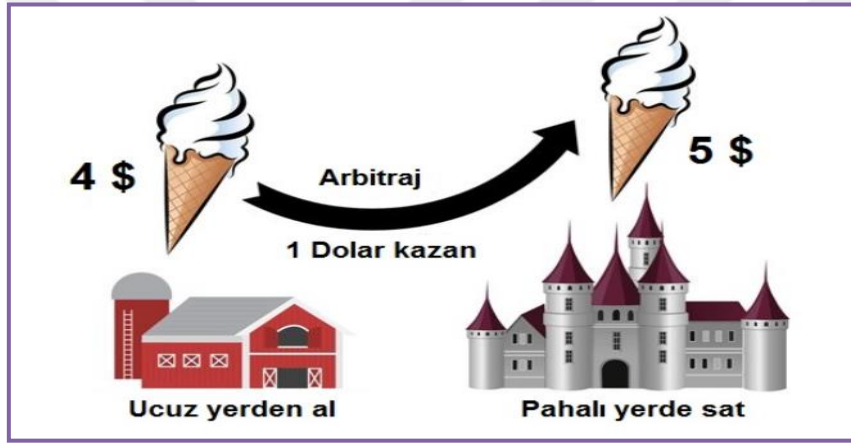
Finansal bir kavram olan arbitraj, değişik piyasalarda aynı varlıkların aynı zamanda oluşan fiyat değişikliklerinden yararlanılmak üzere, varlıkların fiyatlarının düşük olduğu piyasalardan alınarak, yüksek olduğu piyasalarda satılması işlemidir. Arbitraj işlemini gerçekleştirmedeki temel amaçsa, varlıkların fiyatlarında meydana

²⁰¹ User, s. 99.

²⁰² Aktan, s. 132.

gelen değişmelerden yararlanarak, risksiz kazanç elde edilmesi olmaktadır. Arbitraj işleminin en yaygın olduğu piyasa döviz piyasasıdır²⁰³. Arbitraj işlemi, döviz, mal, üretim faktörü, kıymetli maden ve menkul kıymetler gibi çeşitli ekonomik değerlerin alım-satımı için de söz konusu olabilmektedir²⁰⁴. Arbitraj faaliyetinin en dikkat çeken özelliği ise bir risk üstlenmeden* aynı andaki fiyat farklılıklarından yararlanma düşüncesidir. Risksiz oluşu, arbitrajı spekülasyondan ayıran en önemli özelliktir²⁰⁵. Basitçe arbitraj, fiyat farklılıklarından hareketle kar elde etme davranışına verilen isimdir²⁰⁶ ve “ucuz yerde al, pahalı yerde sat” davranışı şeklinde özetlenir. Bu özet aşığıda somutlaştırılmıştır.

Şekil 11: Arbitraj İşleminin Betimlemesi



Kaynak: <https://www.bukrek.com/arbitraj-manipulasyon-spekulasyon> (07.03.2019)

Finans teorilerinde, varlıkların fiyatlanması ve bu varlıkların getirileri büyük önem taşıdığından arbitraj kuramı, sermaye piyasalarında işlem gören varlıklar için bir uygulama alanı bulmaktadır. Yatırımcılar ve portföy yöneticilerinin, sermaye

²⁰³ Abdulkadir Çakır, **Arbitraj Fiyatlama Teorisi ve IMKB Sektör Endeksleri Üzerine Uygulanması**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012, s. 34.

²⁰⁴ Erdinç Altay, **Sermaye Piyasası'nda Varlık Fiyatlama Teorileri**, Derin Yayınları, İstanbul, 2004, s. 142.

* Finans teorisinde risk: Gelecekte gerçekleşmesi beklenen sonuçların gerçekleşmeme olasılığı olarak tanımlanır. Bu tanıma göre risk, yatırımcıların yatırımlarından elde etmeyi bekledikleri getiri oranının, yatırım anında kesin olarak bilinmediği, gerçekleşecek getiri oranlarının değişkenlik gösterdiğini ifade eder. (Altay, s. 3.)

²⁰⁵ Çakır, s. 34.

²⁰⁶ Serkan Çiçek, “Döviz Kurları ve Döviz Piyasası”, **Uluslararası İşletmecilik**, (Ed. Faruk Şahin, Serkan Çiçek ve Ali Ender Altunoğlu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s. 290.

piyasasındaki varlıkların getirilerini karşılaştırabilmek için kullandıkları “Arbitraj Fiyatlama Teorisi” olarak adlandırılan ekonomik model²⁰⁷ ise arbitraj kuramının varsayımlarını da kapsamaktadır.

B. Arbitraj, Spekülasyon ve Manipülasyon Ayrımı

Finansal terimler olan ve genellikle sermaye piyasalarıyla özdeşleşmiş olarak karşımıza çıkan arbitraj, spekülasyon ve manipülasyon kavramlarının birbirinden ayrımını yapmadan önce, manipülasyon ve spekülasyon işlemlerinin de ne anlama geldiğini bilmek gerekmektedir. Burada öncelikle kavramların ne olduğuna değinilecek sonra aralarındaki ufak ama önemli farklar ortaya konulacaktır.

Manipülasyon kelimesi dilimize “yönlendirme²⁰⁸” olarak tercüme edilerek geçmiş olmasına rağmen, literatürde, manipülasyon kelimesi de kullanılmaya devam edilmektedir. Çünkü özünde hukuka aykırılığı taşıyan manipülasyon kavramını karşılamak için önerilen “yönlendirme” kavramı bu unsuru tam olarak sağlayamadığı için işlevini yerine getirememektedir²⁰⁹. Hukuk literatüründe manipülasyonun tanımına bakıldığında ise, “oyun, entrika, hile, dalavere, hokkabazlık”²¹⁰ anlamlarına gelebileceği söylenebilir. Ayrıca doktrinde, manipülasyonun karşılığı olarak; “sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyebilecek aldatıcı hareketler yapma²¹¹” olarak da ifade edilmektedir. Kavram olarak sermaye piyasalarıyla özdeşleşen manipülasyonu: “Genelde milli ekonomiyi, özelde de yatırımlarını sermaye piyasasında değerlendiren tasarruf sahiplerinin mali haklarını ve borsada işlem gören menkul kıymetlerin değerini (fiyatını), kamuyu aydınlatma ilkesi düzenlenmelerine aykırı olarak, gerçek olmayan alım-satımlar veya açıklamalarda bulunmak suretiyle,

²⁰⁷ Nevin Yörük, **Finansal Varlık Fiyatlama Modelleri ve Arbitraj Fiyatlama Modelinin İMKB’de Test Edilmesi**, İMKB, İstanbul, 2000, s. 57.

²⁰⁸ Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr

²⁰⁹ Çağlar Manavgat, **Sermaye Piyasasında İşleme Dayalı Manipülasyon ve Özel Hukuk Bakımından Sonuçları**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Yayın No: 443, Ankara, 2008, s. 7.

²¹⁰ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Yorum Matbaacılık, Ankara, 1982, s. 302.

²¹¹ Ali Hakan Evik, **Sermaye Piyasası Araçlarının Değerini Etkileyebilecek Aldatıcı Hareketler Yapma (Manipülasyon) Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 76.

yapay bir şekilde etkileyebilecek aldatıcı işlemler yapmak²¹²,” şeklinde tanımlayabiliriz.

Spekülasyon ise, piyasaya ilişkin geleceğe yönelik beklentiler kapsamında, belirli bir risk alınarak pozisyon almayı ve bunun karşılığında getiri elde etmeyi hedefleyen işlemlerdir. Bir diğer deyişle riskten kaçınma faaliyeti değil, tam tersine risk alarak kar elde etme amacı güdülmektedir²¹³.

Manipülasyon, bir finansal aracın fiyatını ve piyasasını, yapay yol ve yöntemlerle gerçeğinden farklı göstermek, saptamak gibi eylemlerden oluşmaktadır. Manipülasyonla yatırımcılar aldatılmakta ve dolandırılmaktadır. Bu nedenle de ülkemiz ve pek çok ülke mevzuatınca suç olarak tanımlanmış olan “manipülasyon suçu” için ağır hapis ve para cezaları öngörülmüştür. Spekülasyon ise bir suç değildir. Çünkü spekülasyon yapanlar belirsiz risklere göre piyasalarda işlem yaptıklarından bazen üçüncü kişilerin bile kar elde etmesi mümkündür. Oysa manipülasyon yapanlar, üçüncü kişilere zarar vererek kar elde etmeye çalışırlar²¹⁴. Daha önce de ifade edildiği gibi, arbitraj ise, fiyat farklılıklarından faydalanarak risksiz kar elde etme işlemidir. Arbitraj işlemi, manipülasyon gibi suç olmamakla beraber spekülasyon gibi risk içermemektedir.

²¹² Evik, s. 80.

²¹³ Marc Levinson, **Finansal Piyasalar Kılavuzu**, The Economist, Şubat 2007, s. 247’den aktaran, Ulaş Güney Bilgin, **Vadeli İşlem Piyasalarında Arbitraj ve Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası (VOB) İçin Bir Araştırma**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2011, s. 8.

²¹⁴ Ethem Sancak, “Spekülatör ya da Piyasa Dolandırıcısı (Manipülatör): Asla İkincisi Olmayın!”, 2011’den aktaran, Güner Koç Aytakin, “Uluslararası Sermaye Hareketleri Kapsamında Sıcak Para Akımlarının Ekonomik Etkileri ve Spekülasyon”, **Uluslararası Beşeri Bilimler ve Eğitim Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 7, ss. 184-207. s. 202.

Şekil 12: Arbitraj, Spekülasyon ve Manipülasyon Ayrımı



Şekil tarafımızca düzenlenmiştir.

C. Arbitraj, Spekülasyon ve Manipülasyonun Vergisel Benzetimleri

Arbitraj, spekülasyon ve manipülasyon kavramları, literatürde sermaye piyasalarında para kazanma yöntemleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Lakin, arbitraj kavramı, bir vergi planlaması aracı olarak, vergi terminolojisi içerisine de sızmıştır. Dolayısıyla biz, spekülasyon ve manipülasyon kavramlarının da vergisel benzetimlerinin yapılabileceği görüşündeyiz.

Arbitraj işlemi sermaye piyasaları için, yasal ve risk içermeyen işlemler olarak tanımlanır. Yatırımın dönem sonu değerinin bilinmesi durumunda, yatırım aracının sabit getirili olacağı gerçeği bu riski ortadan kaldırmaktadır²¹⁵. Aynı zamanda arbitraj işleminin piyasayı düzenleyeceğine dair de bir görüş vardır. Şöyle ki, aynı malın iki farklı fiyatla satılamayacağını ileri süren “Tek Fiyat Kanunu”; arbitraj işleminin kuralları gereği, yatırımcıların aynı anda, farklı yerlerde, farklı oluşabilen fiyatlardan, varlıkları ucuz olan piyasadan alıp, pahalı olan piyasalarda

²¹⁵ Erdinç Altay, *Sermaye Piyasası'nda Varlık Fiyatlama Teorileri*, Derin Yayınları, İstanbul, 2004, s. 3.

satarak net bir yatırım gerçekleştirmeden risksiz ve aynı zamanda pozitif bir getiri elde edebilmelerini ifade etmektedir. Bu durum yani arbitraj imkanı, aynı varlıkların fiyatı aynı anda her bir piyasada eşit bir duruma gelinceye kadar devam edecektir. Diğer bir ifadeyle, yatırımcıların düşük fiyattan aldığı malı, başka bir piyasada yüksek fiyattan satması durumunda, malın çıktığı piyasada talep yükselecekken, malın girdiği piyasada arz artacaktır. Bu durumda, talebin arttığı piyasada fiyatlar yukarı çıkarken arzın arttığı piyasada fiyatlar aşağı inecektir. Bu süreç fiyatlar arasındaki farklar ortadan kalkarak, bir denge fiyat sağlanıncaya kadar sürebilecektir²¹⁶.

Vergi terminolojisine baktığımız da ise vergi arbitrajı, vergi sistemindeki farklılıklardan doğan özellikleri kullanarak herhangi bir riske girmeden kazanç sağlama faaliyetidir²¹⁷. Açık bir şekilde vergi matrahında indirim sağlamaya yönelik olarak gerçekleştirilen vergi arbitrajı, tüm yasal faaliyetleri kapsamaktadır. Örneğin; mevzuattaki boşluklar, verginin konusuna giren fakat çeşitli vergi avantajları sağlayacak alanlar, vergi mükellefiyeti, kurumların hukuki şekli, bölgesel teşvikler, indirim ve muafiyetler gibi vergilemeye karşı kullanılabilir avantajlar, vergi planlaması aracı olarak vergi arbitrajı faaliyetleri sayılmaktadır.

Vergi arbitrajı faaliyetleri makro açıdan düşünüldüğünde, vergi gelirlerini azaltıcı bir etkisi söz konusu olmaktadır. Devlet için önemli bir gelir kapısı olan vergi hasılatının azalması ise, devleti, vergi arbitrajı faaliyetlerine karşı önlemler almaya itebilecektir. Arbitraj işleminin piyasada denge fiyatı oluşturmaya dair açıklamaları dikkate alındığında; devletin, vergi arbitrajını azaltmak için yasal boşlukları doldurması, bölgesel teşvikleri kısması veya indirim ve muafiyetler yoluyla sağlanacak avantajları tekrar düzenlemesi arbitraj imkanını azaltacaktır. Bu durumda, vergi mükelleflerince başvuru ve açık bir şekilde kullanılan benzer vergi boşlukları ve buna benzer suiistimale açık uygulamaların revize edilmesi, arbitraj işlemindeki denge fiyatı oluşmasına benzer bir etki yaratmış olacaktır.

Sermaye piyasalarında para kazanma aracı olan arbitraj işlemi, işlemlerde risk unsurunun olmaması, yasal faaliyetlerden meydana gelmesi ve düzenleyici bir etki yaratması açısından, vergi planlaması aracı olan vergi arbitrajına benzemektedir.

²¹⁶ Çakır, s. 36.

²¹⁷ Naci Tolga Saruç, **Vergi Uyumu Teori ve Uygulama**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 26.

Portföy yönetiminin bir unsuru ve para kazanma aracı olan spekülasyon ise, piyasa fiyatlarındaki değişikliklerden kar sağlama girişimidir²¹⁸. Piyasaya ilişkin geleceğe yönelik beklentiler kapsamında, belirli bir risk alarak, getiri elde etmeyi hedefleyen bu işlemlerin çokluğu; piyasanın aktifleşmesini, likidite ve derinliğinin artmasına sebebiyet vermektedir²¹⁹. Dolayısıyla finansal piyasaların spekülasyon üzerine kurulu olduğu ve spekülasyonun olmadığı bir finansal piyasanın varlığı düşünülemez²²⁰.

Spekülasyon yasal bir faaliyettir. Spekülasyon yapan yatırımcılar, fiyatlar düşükken alış, yüksekken satış yaptıkları için de fiyatların aşırı yükselmesini veya düşmesini de engellemiş ve bir çeşit piyasa düzenleyiciliği yapmış olmaktadır²²¹.

Spekülasyonun iki temel özelliği; yapılan yatırımın geleceğine ilişkin belirsizliğin ve riskin olmasıdır. Ayrıca, meşru bir yatırımcı davranışı olan spekülasyon, kısa vadeli olarak gerçekteştirilen yatırımlardır. Spekülasyon işlemlerinde üçüncü kişilere zarar verme anlayışı yoktur. Hatta başarısız girişimler sebebiyle, üçüncü kişiler bu işlemlerden kar elde edebilmektedirler²²².

Nitekim, finans piyasalarıyla ilişkili bulunan spekülasyonun yapısında var olan özelliklerini; risk içermesi, geleceğe yönelik kar elde etme beklentisi, içerdęi belirsizlik, bireysel bir yarar sağlaması ve üçüncü kişilere karşı iktisadi açıdan bir zarar vermemesi, yasal olması ve kısa vadeli olması şeklinde özetleyebiliriz. Dolayısıyla, spekülasyonun yapısında var olan bu özelliklerinden yola çıkarak, spekülasyon kelimesini vergi literatüründe de kullanabileceğimiz kanaatindeyiz. şöyle ki, piyasadaki yüksek faiz getirisi, vergi affı ve vergi indirimi beklentisi, vergiyi doğuran olayla bağlantı kurmak için uygun zamanı kollamak yani kısacası paranın alternatif maliyetinden faydalanmak ve vergi matrahını azaltmak için girişilecek eylemler “vergi spekülasyonu” kavramıyla açıklanabilir. Başka bir ifadeyle vergi spekülasyonu, paranın alternatif maliyetinden faydalanmak ve vergi

²¹⁸ Aytekin, s. 198.

²¹⁹ Aytekin, s. 199.

²²⁰ İsmail Mazgit, “Sermaye Piyasalarında Spekülasyon: Tarihin Tekerrürü”, **Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar**, Sayı: 512, 2009.

²²¹ Mahfi Eğilmez, “Spekülasyon, Panik Atak, Manipülasyon ve Ekonomi Politikası” **Kendime Yazılar**, 15.08.2018, <http://www.mahfiegilmez.com/2018/08/spekulasyon-manipulasyon-ve-ekonomi.html>, (09.04.2019).

²²² Aytekin, ss. 198-202.

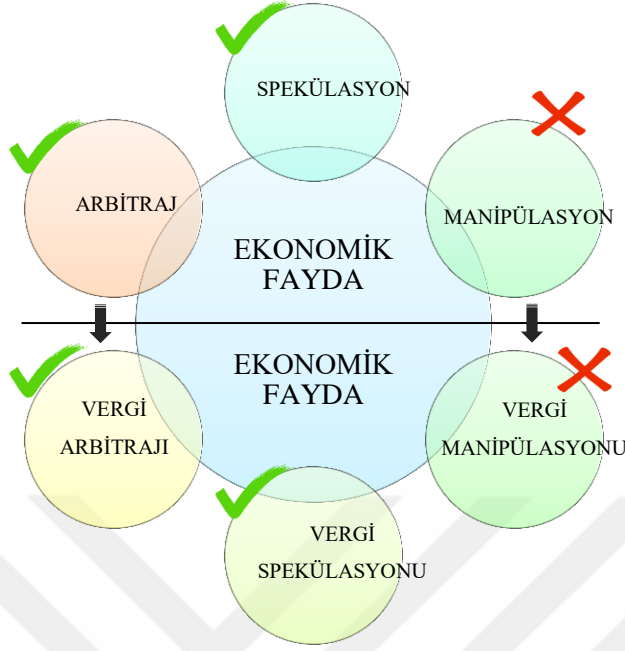
matrahını azaltmak için yakın gelecekte, vergi politikaları ve ekonomik konjonktürü dikkate alarak girişilen riskli, belirsiz ve yasal eylemlerdir.

Diğer bir finansal terim ve para kazanma yöntemi olarak karşımıza çıkan manipülasyon ise, “sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyebilecek aldatıcı hareketler yapma” olarak daha önce tanımlamıştık. Tanımdan da çıkarılacağı üzere bu faaliyetler yapay ve usulsüz eylemlerden oluşmaktadır. Bu sebeple suç olarak sayılmakta, üçüncü kişilere zarar verme amacıyla yapılan dolandırıcılık faaliyetlerini kapsamaktadır. Manipülasyon faaliyetleri finansal piyasalar aracılığıyla kişisel bazda zarar verdiği gibi finansal piyasanın kendisini de zarar verebilmektedir.

Son olarak, finans terimi olan manipülasyon kavramının taşıdığı özellikler ile vergi literatürü arasında bir bağlantı kurduğumuzda; faaliyetlerin yasadışı olması, hile içermesi, üçüncü kişilere zarar verebiliyor olması ve yapay uğraşlar olması vergilemede karşımıza çıkacak vergi kaçırma faaliyetleri ile ilişkilendirilebilir. Nihayet vergi manipülasyonu, gerçek vergi matrahının yasadışı ve yapay yollarla olduğundan daha az gösterilerek aşındırılması için girişilen faaliyetlerdir.

Vergi arbitrajı, vergi spekülasyonu ve vergi manipülasyonunun sınırlarının belirlenmesi, bu kavramların birbirleri yerine kullanılmasını ve karıştırılmasını önleyecektir. Öyle ki, vergi spekülasyonu yapısında risk ve belirsizlik barındırması onu vergi arbitrajından ayırmakta; Vergi manipülasyonunun ise yasadışı faaliyetlerden oluşması da onu diğerlerinden ayırmaktadır.

Şekil 13: Arbitraj, Spekülasyon ve Manipülasyonun Vergisel Benzetimleri



Şekil tarafımızca düzenlenmiştir.

D. Vergi Arbitraji: Vergilemeye Karşı Reaksiyonlar

Ekonomik aktörler stratejik kararlar verirken vergilerin etkilerini hesaba katmaları gerekmektedir. Vergilerin hemen hemen birçok alana yayılmış olması, yükümlüsü üzerinde sadece bir maliyet unsuru olarak ortaya çıkmaz aynı zamanda verilecek kararları da etkiler. Bu sebeple, bir plan çerçevesinde, vergi mevzuatının sunduğu çeşitli vergi avantajlarından da yararlanarak vergi yüklerini minimize etmeye çalışırlar²²³. Tam da burada, bu amaca hizmet edecek müessese, vergi planlaması aracı olarak vergi arbitrajıdır. Bu bölümde, önce vergi arbitrajı kavramı ele alınacak daha sonra da vergileme karşısındaki fırsatlar değerlendirilecektir.

1. Vergi Arbitrajı Kavramı

Arbitraj işlemi ile ilgili literatür, vergi arbitrajı kavramına göre biraz daha geniştir. Ancak belki de bu durum, finans piyasalarında varlık fiyatlarını açıklamak

²²³ Cholpan Nazaralieva Oktar, *İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2003, s. 8.

için önerilen “Arbitraj Fiyatlama Teorisi” ile ilgili istenmeyen bir karışıklıktan korkulduğu için olmuştur²²⁴. Vergi arbitrajı kavramıysa, finans teorisindeki anlamından biraz farklılık göstermekle beraber benzer bir anlam ifade etmekte ve vergi sistemindeki dengesizliğin ortaya çıkardığı fiyat farklılıklarından risksiz kazanç sağlamak anlamına gelmektedir²²⁵.

Vergi arbitrajı, hem ulusal ve hem de uluslararası faaliyetler için de söz konusu olmaktadır. Bu sebeple farklı tanımlamalar yapılabilmektedir. Vergi arbitrajı, yereldeki vergi planlaması aracına verilen isim olurken; uluslararası bağlamda, uluslararası vergi arbitrajı (international tax arbitrage) veya sınır ötesi vergi arbitrajı (cross-border tax arbitrage) gibi kavramlarla açıklanmaktadır.

Vergi arbitrajı, herhangi bir riske girmeksizin vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak vergi avantajı sağlanmasıdır. Başka bir ifadeyle vergi arbitrajı, farklı vergi türleri veya farklı vergi oranları gözetilerek avantaj sağlanmaya çalışılmasıdır. Vergi arbitrajı farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, iki vergi mükellefi ayrı ayrı vergilendirildiğinde ödedikleri vergi ortak mükellefiyette ödedikleri vergiden yüksek ise, doğal olarak ortak mükellefiyeti tercih edeceklerdir. Bu surette ödeyecekleri vergi miktarını azaltacaklardır²²⁶. Bu durumda mükellefiyet şekli bir arbitraj metodu olarak kullanılmış olmaktadır. Diğer bir örnek ise, bir işletmenin kamyonet olarak belli bir süre boyunca yıpranma payı gideri indirmesi yerine, kamyoneti leasing (finansal kiralama) yoluyla edinerek, gider yazılabilecek tutarların değişmesine bağlı olarak vergi avantajı sağlaması olabilir.

Bir başka tanıma göre de vergi arbitrajı, vergilendirilebilen varlıkları borçlanma yoluyla satın alarak, bu borca dair faizlerin vergi matrahından düşürülmesi şeklinde yapılan işlem, bugüne kadarki en yaygın vergi arbitrajı şeklidir. Diğer bir ifadeyle vergi arbitrajı imkanı, faaliyetlerin bir kısmının, vergi avantajı

²²⁴ Stephen A. Ross, “Arbitrage and Martingales with Taxation”, **Journal of Political Economy**, Vol: 95, No: 2, 1987, s. 372. ss. 371-393.

²²⁵ Ekrem Karayılmazlar, “Vergi Arbitrajı ve Sermaye Piyasası Araçlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 182, 2003, s. 127. Ss. 127-137.

²²⁶ Yasemin Taşkın, **Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 11.

sağlayacak şekilde kullanılarak kar elde edilmesi sonucu, faiz giderlerinin düşülebilir olduğu durumlarda mevcuttur²²⁷.

Uluslararası vergi planlaması açısından bakıldığında ise vergi arbitrajı, çifte vergilendirmeyi önlemek üzere, yerel vergi sistemleri arasındaki farklılıklardan yararlanmak için planlanan işlemlerdir²²⁸. Diğer bir tanıma göre, uluslararası vergi arbitrajı, mükelleflerin elde ettiği gelirin farklı iki ülkenin vergi mevzuatını ilgilendirdiği durumda geçerli olmakta ve mükellefler bu durumdan avantaj sağlamaktadır. Bilindiği üzere vergilendirmede bazı ülkeler ikamet esasını benimserken bazıları kaynak esasını benimseyebilmektedir. Eğer bir mükellef kaynak ilkesini benimsemiş bir ülkede ikamet edip, ikamet ilkesini benimsemiş bir diğer ülkede kazanç elde ederse, bu kazanç her iki ülke tarafından da vergilendirilmeyecektir. Bu durumda bir avantaj sağlanmış olacaktır²²⁹.

Vergi rejimlerinin ülkeden ülkeye değişmesi ve haliyle birçok vergi rejimlerinin varlığı, vergi yükümlülüklerine, vergi arbitrajı olarak adlandırılan, karmaşık vergi planlaması yapma imkanı sunmaktadır. Vergi arbitrajının amacı, yükümlülerin, ortaya çıkan vergi miktarını hafifletmek veya yok etmek amacıyla, ulusal vergi kanunu ve/veya yönetmeliklerden doğan farklılıklardan avantaj sağlamasıdır. Bu farklılıklar sebebiyle, vergi mükelleflerinin vergi yükleri önemli ölçüde azalabilmektedir²³⁰.

2. Yasal Boşluklar Yoluyla Arbitraj

Günümüzde vergilerin kamusal finansman açısından büyük önem taşıdığı bilinmektedir. Bu sebeple devletler, vergileri tabana yaymak ve verginin konusuna girecek tüm faaliyetlerin çerçevesini belirlemek istemektedir. Bunu da şüphesiz vergi kanunları aracılığıyla gerçekleştirir. Çünkü verginin konusuna girmeyen bir faaliyetin vergilendirilmesi mümkün olmamaktadır. Günümüzde bu kaygılar ile ele

²²⁷ Stanley A. Koppelman, "Tax Arbitrage and the Interest Deduction", **Southern California Law Review**, Vol: 61:1143, 1987, ss. 1148-1154. Ss.1143-1217.

²²⁸ Reuven S. Avi-Yonah, "Tax Competition, tax arbitrage, and the International Tax Regime", **University of Michigan Law & Economics, Olin Working Paper**, No:07-001, s. 33.

²²⁹ Saruç, s. 26.

²³⁰ Felix I. Lessambo, **International Aspect of the US Taxation System**, Springer, 2016, s. 321, ss. 321-333.

alınan vergiler tekrar tekrar revize edilmekte, düzeltmelere gidilmekte ve değiştirilmektedir. Oluşan bu vergi mevzuatının zamanla uygulamasının güçleşmesi ve karmaşıklaşması sonucunda bir takım avantaj ve dezavantajlar oluşmaktadır. Bir görüşe göre, vergi kanunlarının artması, görece yasal boşluklarında* artması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, kanun yapıcıların her olasılığı göz önünde bulunduracak şekilde bir vergi mevzuatı oluşturması mümkün olmamakta, yapılan çeşitli düzenlemeler de yükümlüler için bir takım yasal boşlukların değerlendirmesine zemin hazırlamaktadır. Vergi mevzuatımızda bu tarz uygulamalara, herhangi bir teşvik kapsamında, (Yenileme fonu, Girişim Sermayesi Fonu vb.) kardan ayrılarak fon hesabına aktarılan tutarların belli bir süre ile vergilendirilmemesinden yararlanmak örnek olarak verilebilir.

3. Vergi Konuları Üzerinden Arbitraj

Vergiler var oldukça, verginin ne üzerinden alınacağı, kamu maliyesi disiplini içerisinde tartışılmaya devam edecektir. Lakin verginin konusunun, vergi mükellefiyeti üzerindeki etkisi genel vergi teorisi içerisinde pek fazla üzerinde durulan bir konu olmamaktadır. Vergilerin konusu ve bireylerin ödeme gücü, vergi ödeme veya ödememe karar tercihlerini belirlemede etkili olmaktadır²³¹. Bu nedenle vergi konuları, arbitraj imkanı yaratan bir husus olarak karşımıza çıkmakta ve verginin konusu ile yükümlüsü arasındaki bağın etkilerinin incelenmesi gerektiği kanısındayız.

Bilindiği üzere günümüzdeki modern vergileme, ödeme gücünün bir göstergesi olarak üç temel kaynak üzerinden yapılmaktadır; bireylerin iktisadi faaliyetleri sonucunda elde ettikleri gelir ve servetleri, elde edilen servetin tüketim amacıyla kullanılması verginin konusunu oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle verginin konusu; gelir, servet ve harcamalardan oluşmaktadır.

Vergi konularının niteliği ve kapsamı ekonomik aktörlerin kararları üzerinde etkilidir. Diğer yandan verginin kaynağının çeşitli unsurlardan oluşabilmesi onun,

* Yasal boşluk (kanun boşluğu), kanunda olması beklenen bir düzenlemenin olmaması şeklinde tanımlanır. Diğer bir ifadeyle, ortaya çıkan bir hukuksal sorunu kanun cevaplamıyorsa kanunda boşluk mevcuttur. (İmran Arıtı Erdem, “Vergi Hukukunda Hakimin Hukuk Yaratması: Boşluk Doldurması”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Sayı: 2, 2016, s. 3)

²³¹ Aktan ve Çoban, ss. 121-122.

birçok seçimde önemli bir değişken olarak dikkate alınmasını gerektirir. Vergi konuları üzerinden arbitraj imkanları değerlendirilmeye çalışıldığında, işletmelerin kuruluş yeri ve hukuki şekli, ekonomik aktörlerin faaliyet konusu, yatırım ve finansman kararları gibi unsurlar önemli olmaktadır. Örneğin, ekonomik aktörler yatırımlarını vergi konusu dışında kalan alanlara kaydırmak yoluyla veya vergi avantajı sağlayacak şekilde bir strateji izleyerek önemli vergi arbitrajları gerçekleştirebilirler. Daha somut bir örnek vermek gerekirse, KDV'nin konusu, "Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde yapılan mal teslimi, hizmet ifası ve ithalat ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (KDVK) sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerdir." İhracat ise, "varış ülkesinde vergilendirme prensibi" uyarınca, katma değer vergisinin konusu dışında bırakılmıştır²³². Bu durumda ihracata yönelik yapılan faaliyetler bir arbitraj imkanı sağlamaktadır.

4. Vergi Mükellefiyeti Üzerinden Arbitraj

Vergi mükellefi, VUK madde 8'de: "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir*" şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla, her vergi kanununda o verginin mükellefi açıkça ortaya konmuş durumdadır. Vergi mevzuatımıza bakıldığında geliri vergilendiren iki kanun vardır. Bunlardan bir tanesi Gelir Vergisi Kanunu, diğeri ise Kurumlar Vergisi Kanunu'dur. Gelir Vergisi, gerçek kişilerin kazançlarını vergilendirirken; Kurumlar Vergisi, kurum kazançlarını vergilendirmek için düzenlenmiştir. Diğer yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda da vergi mükellefi, katma değer vergisine tabi mal tesliminde ve/veya hizmet

²³² Oktar, s. 21-22.

* Hukukta kişi (şahıs), hak sahibi olabilen varlık, yani insandır. Medeni Kanun (MK), hak sahibi olabilmeyi şahsiyet (kişilik) ile ifade etmektedir. "Kişilik ise, çocuğun sağ olarak doğması tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümlle sona erer. Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder. (MK md. 28) Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre, bütün insanlar hukuk düzeninin sınırları içinde haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler. (MK md. 8) Yukarıdaki açıklamalara göre gerçek kişi: Medeni Kanun'un hükümleri çerçevesinde şahsiyet sahibi, yani hak ve borçlara ehil olan insandır. (Tosuner ve Arıkan ss. 18-19) "Tüzel kişilik ise; Başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukları, kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanmış olurlar." (Mk md. 47) şeklinde ifade edilmiştir. Diğer bir ifadeyle tüzel kişilik, kişi veya mal topluluğunun örgütlenmiş olması veya mal topluluğunun örgütlenmiş olması, sürekli bir amaca sahip olması ve topluluğu teşkil eden veya ondan yararlanan fertlerin şahıslarından bağımsızlaşmasına hukuken imkan verilmiş olan bir müessesedir. (M.Kemal Oğuzman ve diğerleri, **Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler)**, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2002, s. 168.

ifasında bulunan kişiler olmaktadır. Tüm vergi mevzuatını göz önünde bulundurarak bu örnekleri artırmak mümkündür. Ayrıca, mükellefiyetin coğrafi sınırları açısından da bazı özellikli durumlar söz konusu olabilmekte ve bu da mükellefiyet şeklini belirlemektedir. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'nde, uygulama alanının tespiti ile ilgili, tam ve dar mükellefiyet** söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla kanunlarla belirlenen birçok faktör, (vergi mükellefiyetinin kapsamı, mükellefiyet şekli, gelir veya kazancı elde eden kişilik) kişiler üzerinde vergisel külfet ve avantajlar sağlayabilmektedir. Somut bir örneğe, gelir vergisi artan oranlı bir yapıya sahipken, kurumların kazancını vergilendiren kurumlar vergisinin düz oranlı olması, vergi mükellefiyeti seçimini belirleyebilecek güçlü bir faktördür.

5. Hukuki Şekil Yönünden Arbitraj

İşletmenin hukuki yapısının seçiminde en önemli faktörlerden birisi, kurulmasına karar verilen işletmenin vergisel yükümlülük ve avantajlarının işletme kurucuları tarafından bilinmesidir. Çünkü işletmelerin vergi kanunları karşısındaki durumunu bilmek ve ona göre tercih yapmak, kuruluş ve faaliyet aşamasında şirketleri vergisel yönden daha avantajlı bir konuma sokabilecek ve yönetimde daha sağlıklı kararlar alınabilecektir²³³.

Bir işletmeci tarafından kurulacak olan bireysel işletmenin (tek şahıs işletmesi) dışında, birçok işletmeci bir araya gelerek ortak bir işletme kurmak isteyebilir. Böyle bir durumda işletme; adi şirketler (Borçlar Kanunu (BK), md.620-645), şahıs şirketleri, (Kollektif şirket (Türk Ticaret Kanunu (TTK), md.211-303) ve adi komandit şirket (TTK, md.304-328) ve sermaye şirketleri (Anonim Şirket (TTK, md.329-562), Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket (TTK, md.564-572) ve Limited Şirketi(TTK, md.573-644) gibi şirket türlerinden birini seçip, faaliyette

** GVK ve KVK'da iki tür mükellefiyet söz konusu olmaktadır. Bunlardan biri "Tam Mükellef" diğeri ise "Dar Mükellef"tir. Tam Mükellefler, yerleşme ölçütü ve uyruklu ölçütü kapsamında Türkiye içinde ve dışında kazanç elde eden gerçek kişiler ile kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunan tüzel kişiler olup, kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilirlerken; Dar Mükellefler ise, mülk ilkesi kapsamında Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de bulunmayan tüzel kişilerin, sadece Türkiye'de elde ettiği kazançlar üzerinden vergilendirilmesidir. (Tosuner ve Arıkan, ss.27, 32, 270, 271)

²³³ Zeynep Arıkan, "Şirket Hukuki Yapısının Seçiminde Vergilendirmenin Rolü ve Önemi", **D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 1, 1998, ss.67-91, s. 67.

bulunabiliyorsa işletmeciler bu durumda hukuki şekil seçiminde vergisel külfet ve avantajları da dikkate alması gerekir. Uygulanan ve gelecekte uygulanması düşünülen gelir ve kurumlar vergisi oranları, işletme sahip ve ortaklarının sorumluluğu, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin düzeyi, yasal zorunluluklar, sermaye bulma ve hisse devri kolaylıkları, işletmenin devamlılığını sağlama ve kurumsallaşma arzusu, yönetim ve denetim gücü, ortaklara ödenen ücretlerin gider yazılıp yazılmaması, kar dağıtım politikası, ortaklara sağlanan ücret dışı yararlar gibi unsurlar, işletmenin hukuki şekil seçiminde önem taşımaktadır²³⁴.

Hukuk literatüründe, elde edilen kazanç ile kazancı elde eden arasındaki ilinti vergi kanunları tarafından kurulmaktadır. Bu nedenle, gerçek kişi ve tüzel kişi kavramları, bazı istisnalar ile genel hukukun benimsediği şekilde ortaya çıkmayabilir. Örneğin, Kollektif Şirketler, TTK'nda tüzel kişilik sayılmıştır. Lakin, Vergi hukuku açısından, şirket tüzel kişiliği vergi mükellefi olarak kabul edilmemiş ve kurumlar vergisi mükellefi sayılmamıştır. Aksine, şirketin elde ettiği kazanç ortakların payları oranında, ortakların şahsi kazancı olarak kabul edilmekte ve ortakları ayrı ayrı gelir vergisi mükellefi olmaktadır. Bu yönü ile bakıldığında, Kollektif Şirket ortaklarının, şahsi ticari işletme sahibi olan mükelleflerden bir farkı bulunmamaktadır. Diğer benzer bir örnek ise Adi Komandit Şirket'in vergileme karşısındaki durumudur. TTK'da tüzel kişilik sayılmış olan bu şirket türü, gelir vergisi uygulaması açısından, tüzel kişiliği vergi mükellefi sayılmamaktadır. İki tür ortaklığın (komandite ve komanditer) bulunduğu bu şirket yapısında, komandite ortağın payına düşen kazanç, ticari kazanç sayılırken; komanditer ortağın payına düşen kazanç ise, Menkul Sermaye İradı sayılmıştır²³⁵. Başka bir örnekse, Sermaye Şirketleri arasında sayılan Esamlı Komandit Şirket'tir. TTK'nda tüzel kişi sayılmış ve Kurumlar Vergisi uygulaması açısından da şirketin tüzel kişiliği kurumlar vergisi mükellefi sayılmıştır. Fakat Adi Komandit Şirket gibi iki ortaklık yapısının bulunduğu bu şirkette, komanditer ortakların payları kurumlar vergisine tabi kazanç olarak değerlendirilirken; Komandite ortakların paylarına isabet eden kazanç kısmı kurumlar vergisine tabi tutulmaz, bu ortakların şahsi ticari kazancı olarak

²³⁴ Ziyaettin Bildirici, **Ticari İşletmelerin Hukuki Yapısı Üzerinde Vergilerin Etkileri**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 177, İ.İ.B.F Yayınları No: 41, Eskişehir, ss. 13-14.

²³⁵ Arıkan, ss. 69-70.

vergilendirilmektedir²³⁶. Dolayısıyla, bu tarz farklılıkların bilinmesi vergisel açıdan avantajlar sağlayabileceği şüphe götürmemektedir.

Diğer yandan, kamu borçlarına karşı, gelir vergisinde işletme sahiplerinin vergi borçlarına karşı sorumluluğu sınırsız iken kurumlar vergisinde (limited şirket ortakları hariç*) ortakların sorumlulukları yoktur.

Son olarak Kurumlar Vergisi Kanunu madde 1’de sayılan diğer (Kooperatifler, İktisadi Kamu Kuruluşları, Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler, İş Ortaklıkları) kurumların kazançları da kurumlar vergisine tabidir ve bu kurumlar, kurumlar vergisi mükellefi sayılmaktadır. Dolayısıyla faaliyet konusunun bu diğer kurumlara daha uygun olduğu durumlarda bu tür işletmelerin tahsisi vergisel avantajlar sağlayabilecektir.

²³⁶ Tosuner ve Arıkan, s. 45.

* 6183 s. AATUHK madde 35’e göre; “Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçlarına karşı, sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olmaktadır.”

Tablo 4: Şahıs İşletmeleri ile Sermaye Şirketlerinin Sermaye Yapısı ve Sorumluluk Açısından Değerlendirilmesi

Karşılaştırılan Hususlar	Tek Şahıs İşletmesi	Adi Şirket	Kollektif Şirket	Adi Komandit Şirket	Limited Şirket	Anonim Şirket	Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket
Hangi Kanun Hükümlerine Tabi Olduğu	Türk Ticaret Kanunu	Borçlar Kanunu	Türk Ticaret Kanunu	Türk Ticaret Kanunu	Türk Ticaret Kanunu	Türk Ticaret Kanunu	Türk Ticaret Kanunu
Ortak Sayısı	Tek	En az 2 gerçek kişi veya tüzel kişi tarafından	En az 2 gerçek kişi tarafından	En az 1 komandite (sadece gerçek kişi olabilir) ve en az 1 komanditer (gerçek veya tüzel kişi olabilir) ortak tarafından	En az 1 veya en fazla 50 gerçek veya tüzel kişi tarafından	En az 1 gerçek veya tüzel kişi tarafından	En az 5 gerçek veya tüzel kişi tarafından
Kurucu Yapısı	Gerçek Kişi	Gerçek ya da tüzel kişi	Gerçek kişi	Gerçek ve/veya Tüzel kişi	Gerçek ve/veya Tüzel kişi	Gerçek ve/veya Tüzel kişi	Gerçek ve/veya Tüzel kişi
Kişilik	Gerçek Kişi	Tüzel Kişiliği Yoktur.	Tüzel kişiliği vardır.	Tüzel kişiliği vardır.	Tüzel kişiliği vardır.	Tüzel kişiliği vardır.	Tüzel kişiliği vardır.
Hangi Kanuna Göre Vergilendirilir	Gelir Vergisi	Elde edilen Kazanç ortakların şahsi kazançları olarak vergilendirilmektedir. Dolayısıyla Gelir Vergisi ve/veya Kurumlar Vergisi olabilir.	Şirketin tüzel kişiliği vergi mükellefi sayılmamıştır. Bu nedenle, elde edilen kazanç, ortakların payları oranında Gelir Vergisine tabidir.	Şirketin tüzel kişiliği vergi mükellefi sayılmamıştır. Bu nedenle, elde edilen kazanç, ortakların payları oranında Gelir Vergisine tabidir.	Kurumlar Vergisi	Kurumlar Vergisi	Kurumlar Vergisi'ne tabi kazanç, komanditer ortakların ortaklık paylarına isabet eden kazançtır. Komandite ortakların payına düşen kısım ise Gelir Vergisi'ne tabidir.

Borçlara Karşı Sorumluluk	Birinci dereceden sorumlu	Ortaklar, şirket borçlarından dolayı, 1. Dereceden, sahip oldukları malvarlığı ile sınırsız ve müteselsilen sorumludur	Ortaklar, 2. Dereceden, sahip oldukları malvarlığı ile sınırsız ve müteselsilen sorumludur.	Komandite Ortak, 2. Dereceden, sahip oldukları malvarlığı ile sınırsız ve müteselsilen sorumludur. Komanditer Ortaksa, 2. dereceden, esas sözleşmede taahhüt ettiği sermaye miktarı ile sınırlı sorumludur.	Ortaklar, 2. Dereceden, esas sözleşmede taahhüt ettiği sermaye miktarı ile sınırlı sorumludur.	Ortaklar, 2. Dereceden, esas sözleşmede taahhüt ettiği sermaye miktarı ile sınırlı sorumludur.	Ortaklar, 2. Dereceden, esas sözleşmede taahhüt ettiği sermaye miktarı ile sınırlı sorumludur.
Kamu Borçlarına Karşı Sorumluluk	Birinci dereceden sorumlu	Ortaklar, 1. Dereceden, sahip oldukları malvarlığı ile sınırsız ve müteselsilen sorumludur	Ortaklar, 2. Dereceden, sahip oldukları malvarlığı ile sınırsız ve müteselsilen sorumludur.	Ortaklar, 2. Dereceden, sahip oldukları malvarlığı ile sınırsız ve müteselsilen sorumludur.	Ortaklar, 2. Dereceden sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumludurlar.	Ortaklar, 2. Dereceden, esas sözleşmede taahhüt ettiği sermaye miktarı ile sınırlı sorumludur.	Komandite ortaklar, 2. Dereceden sınırsız sorumludur. Komanditer ortaklar ise, 2. Dereceden, esas sözleşmede taahhüt ettiği sermaye miktarı ile sınırlı sorumludur.

Kaynak: Mustafa Çotak, “Gelir Vergisine Tabi Mükelleflere Göre; Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergisel Avantajları ve Tür Değiştirme”, [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zL52b6uILn4J:www.etonet.org.tr/uploads/20180808.pdf+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr&client=firefox-b-d \(25.04.2019\)](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zL52b6uILn4J:www.etonet.org.tr/uploads/20180808.pdf+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr&client=firefox-b-d (25.04.2019).). Not: Yukarıdaki tablonun özü korunmuş fakat içerisindeki veriler bugünkü Ticaret ve Vergi Hukuku mevzuatına göre güncellenmiştir.

Öyle ki, vergi hukuku ve genel hukuk mevzuatının bu kadar geniş olduğu bir ortamda vergi planlaması, vergisel külfet veya avantajların iyi bir şekilde analiz edilmesiyle gerçekleştirildiğinde sağlanan fayda daha yüksek olacaktır.

6. Muafiyet, İstisna ve İndirimler Üzerinden Yapılan Arbitraj

Makro vergi planlaması aracı olarak kullanılan; muafiyet*, istisna** ve indirimler***, devletin yaptığı vergi harcamaları**** olarak karşımıza çıkar. Türk Vergi Sistemi'nde muafiyet, istisna ve indirimler; bazı mükellef gruplarının yükünü azaltmak, teşvik etmek, vergi yönetimini kolaylaştırmak vb. nedenlerle kullanılmaktadır²³⁷. Arz-yönlü iktisatçılar tarafından benimsenen; “vergi indirimlerinin ekonomik büyüme üzerinde olumlu sonuçlar doğuracağı, ekonomik büyümenin hızlanması ile birlikte vergileme kapasitesinin de genişleyerek vergi gelirlerini artıracığı” görüşünden yola çıkılarak, Türkiye’de de sosyo-ekonomik nedenlerle etkin bir vergi politikası olarak kullanılan muafiyet ve istisnalara ek olarak indirimler kullanılmıştır²³⁸.

Türk Vergi Sistemi'nde özellikle Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Kanunlarında yer alan başlıca muafiyet, istisna ve indirimler işletmelerin kuruluş, yatırım ve finansman kararlarını etkileyen en önemli faktörlerdir. Vergi yükünün kısmen veya tamamen ortadan kalkmasının, işletmelerin yatırım yapmasını özendirceği düşünülmektedir²³⁹. Vergi yükümlülerine, vergi arbitrajı imkanı yaratmaya yarayan başlıca vergi harcamaları; Esnaf muafılığı, Dar Mükellef İhracatçı muafiyeti, Genç Girişimcilerde Kazanç istisnası, Engellilik indirimi, Asgari Geçim İndirimi, SMK Telif Kazançları istisnası, Şahıs Sigorta Primleri ile Bireysel Emeklilik Sistemine ödenen katkı payı indirimi, Bağış ve yardımlar, İştirak

* Muafiyet: Vergi kanunları hükümlerine göre mükellef olması gereken bazı kişiler ve kişi gruplarının bu kanunlar ile vergi dışı bırakılmasıdır. (Fevzi Devrim ve diğerleri, “Kurumlar Vergisinde Yer Alan İstisna ve Muafiyet Hükümlerinin Sermaye Birikimini ve Şirketleşmeyi Teşvik Edici Yönü”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Araştırma Projesi**, 1992, İzmir, s. 4.)

** İstisna: Vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı kanunlar uyarınca vergilendirilmemesidir. (Devrim ve diğerleri, s. 4.)

*** İndirim: Belli kıstaslara sahip olan veya belli bir kapsama dahil edilen mükelleflerin gayrisafi vergilendirilebilir gelirleri üzerinden belirli tutarlarda eksiltmeler yapılmasıdır. (Öz, s. 3)

**** Vergi harcaması: Ulusal vergi otoritelerinin ulaşmak istediği sosyo-ekonomik amaçlar doğrultusunda tahsilinden vazgeçtiği vergilerdir. (Özgür Saraç, “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 159, 2010, ss. 262-277, s. 262.)

²³⁷ Ersan Öz, “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, **D.E.Ü.İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt: 17 , Sayı: 1, 2002, ss.11-33, s. 3.

²³⁸ Ramazan Armağan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi. İ.İ.B.F.**, Cilt: 12, Sayı: 3, 2007, ss. 227-252, s. 250.

²³⁹ Oktar, s. 22.

Kazançları istisnası, Emisyon Primi Kazancı istisnası, risturn istisnası, KDV ihracat istisnası gibi çok sayıda muafiyet, istisna ve indirimler, vergi planlaması aracı olarak kullanılmaktadır.

7. Kuruluş Yeri Üzerinden Yapılan Arbitraj

Kişi veya kişi grupları, yatırım yapmak amacıyla bir etüt yaptıklarında; pazara, hammaddeye, su ve enerji kaynaklarına yakınlık, iklim koşulları, uygun nitelik ve imkanda işgücü sağlama olanakları, altyapı durumu, ulaşım ve taşıma kolaylıkları, dışsal ekonomiler ile özendirici ya da sınırlayıcı çeşitli hukuki ve idari düzenlemeler gibi faktörler önem taşır. Diğer bir deyişle bu faktörler, kuruluş yerinin belirleyicileri olarak sayılmaktadır. Kuruluş yerinin belirlenmesini sağlayan güçlü faktörlerden birisi de devlet politikaları olmaktadır²⁴⁰. Devletler teşvik edici vergi politikaları ile yatırımcıların, ulusal ve uluslararası düzeyde kuruluş yeri seçimlerini desteklemektedir. Dolayısıyla ihracat ve döviz kazandırıcı işlemlerin artırılması, teknolojik yatırımların teşviki, ulusal sınırlar içerisinde bölgesel farklılıkların azaltılması gibi sebeplerle vergi politikaları yoluyla, kuruluş yeri seçimi, daha cazip hale getirebilmektedir²⁴¹.

Türk vergi mevzuatı incelendiğinde, işletmelerin yatırıma başlamadan önce kuruluş yeri seçiminde, vergi arbitrajı imkanı yaratacak müesseseler; serbest bölgelerde elde edilen kazançlara ilişkin istisna, teknoloji geliştirme bölgeleri ve AR-GE faaliyetleri ile ilgili düzenlemeler²⁴², indirimli kurumlar vergisi uygulaması gibi başlıca kurumlar örnek olarak verilebilir.

²⁴⁰ Onur Eroğlu, **Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014, s. 21.

²⁴¹ Eroğlu, s. 21.

²⁴² GVK ve KVK'nda yer alan Ar-Ge indirimleri, bu kanunların metinlerinden çıkarılmış ve 5746 s. Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'a alınarak tek bir başlık altında toplanmıştır. Bununla beraber, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri aynı hükümleri tabi kılınmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNU VE 6183 SAYILI KANUN YÖNÜNDE VERGİ ARBİTRAJİ İMKANLARI

Vergi planlaması, ekonomik aktörlerin varlıklarını sürdürebilmeleri için vazgeçilmez bir kurumdur. Elbette ki bu aktörler, kazanç amaçlarının yanına, bir ilke olarak, süreklilik esasını vakfederler. Dolayısıyla, bu ilkenin ayakta kalması, planlı bir yapıya bağlı olmaktadır. Vergi planlaması; yazınsal, uygulama, küresel gibi birçok farklı bağlamdaki paradigmalardan oluşmaktadır. Yazınsal olarak “vergi planlaması nedir?” sorusuna verilen cevap değişmemekle birlikte; yerel ve küresel uygulamalar açısından sıkça paradigma kaymaları yaşanabilmektedir. Bu paradigma kaymaları, yerel açıdan, sık sık karşılaştığımız vergi mevzuatında meydana gelen değişiklikler gibi uygulamalar olabilirken; küresel açıdansa, ülkeler arası yaşanan mevzuat değişikliğinin, uygulamalara yansıttığı farklılıklarla neticelenmesi örnek olarak gösterilebilir. Vergi planlamasının birçok değerler dizisinden meydana gelmesi, onu sofistیک bir kuruma çevirmekte ve uygulayıcıları için pek çok zorluklar doğurabilmektedir. Esas olarak iki aktör tarafından kullanılan vergi planlaması, karşımıza mikro ve makro vergi planlaması olarak çıkmakta ve devlet tarafından planlanan kısım, makro vergi planlaması olurken; vergi mükellefleri tarafından planlanan kısmı ise, mikro vergi planlaması olmaktadır.

Çalışmanın birinci ve ikinci bölümlerinde vergi planlaması müessesesi, vergi mükellefi ve devlet açısından teorik bir analizle ortaya konulmuş ve sofistike bir özelliğe sahip olan bu müessesenin yazınsal çerçevesi çizilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın bu bölümünde ise amaç, vergi mükelleflerinin Türk Vergi Hukuku içerisindeki vergi arbitrajı imkanlarının, şekli vergi hukuku sınırları içerisinde sunulması ve uygulama açısından karşılaşılabilecek yolların gösterilmeye çalışılmasıdır. Tezin bu bölümünde önce Vergi Usul Kanunu’nda yer alan vergi arbitrajı imkanları ve daha sonra da 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da yer alan vergi arbitrajı imkanları incelenmiştir.

I. VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ ARBİTRAJİ İMKANLARI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 1 Ocak 1961 tarihinde, vergi kanunlarında uygulanacak genel esasların belirlenebilmesi için yürürlüğe giren bir kanundur. 1961 yılından bu yana birçok değişikliği bünyesinde tutan bu kanun, diğer vergi kanunları için de hüküm ifade etmektedir. Vergi Usul Kanunu, gümrük idareleri tarafından alınan vergiler dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanmaktadır. Vergi Usul Kanunu, vergi mevzuatımızın şekli yönünü düzenlemekte olduğu için birçok yönüyle bağlayıcı olduğu bir gerçektir. Diğer vergi kanunlarında da VUK'a atıflar yapılarak bahsedilmesi de bunun bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK'da; vergilendirme, değerlendirme ve ceza hükümleri ile mükelleflerin ödevleri ve vergi davalarıyla ilgili genel esaslar yer almaktadır. Dolayısıyla bu kanunda yer alan bazı müessese ve uygulamaların, vergi arbitrajına elverişli olması bakımından zenginlik ve çeşitlilik içerdiğini, aşağıda takip eden başlıklar yardımıyla inceleyerek ortaya koymaya çalışacağız.

A. Mücbir Sebep ve Zor Durum Hali

Vergi hukukunda mücbir sebep ve zor durum halleri iyi niyetli mükellef ve sorumluların mağdur olmamaları için düzenlenmiş müesseselerdir²⁴³. Bu gerekçe ile değerlendirildiğinde, mücbir sebep veya zor durum hali sebebiyle vergi ödevlerini yerine getiremeyen vergi yükümlülerinin, VUK'da düzenlenen mücbir sebep ve zor durum müesseselerinden yararlanmaları halinde vergisel birtakım avantajlar sağlayacağı kanaatindeyiz.

Uygulamada mücbir sebep ve zor durum halleri birbirlerine sıkça benzetilmesine rağmen, aslında her iki müessesenin birbirinden ayrılmasını sağlayan çeşitli farklılıklar söz konusudur²⁴⁴. Aşağıda öncelikle kanun maddeleri* verilmiş

²⁴³ Ramazan Kılıç ve Demet Şekerci, "Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum", **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, s. 843.

²⁴⁴ Şayan Berber, **Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2014, s. 151.

daha sonra mücbir sebep ve zor durum hallerinin, vergisel bir avantaj sağlayabileceği düşüncesi üzerinde durulmuştur.

“Madde13 - Mücbir Sebepler:

- 1.Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık** ve tutukluluk;
- 2.Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
- 3.Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler***;
- 4.Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması;
gibi hallerdir.”

“Madde 15 - Mücbir Sebeplerle Gecikme

13. maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar.

Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.

Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibariyle mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibariyle; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir.”

“Madde 17 - Mühlet Verme (Zor Durum)

Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir.

Bu mühletin verilebilmesi için:

- 1.Mühlet isteyen, sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.
- 2.İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.

* Bu çalışmanın 3. Bölümünde kanun maddeleri, italik, 1 cm içeride ve 11 punto olacak şekilde yazılmıştır. Bu sayede kanun maddeleri ve metnin birbirine karıştırılması önlenerek ve metin bütünlüğü korunmuş olacaktır.

** Günümüzde “ağır kaza” ve “ağır hastalık” kapsamına giren bir durum, gelişen ve değişen koşullar altında gelecekte bu tanıma giremeyebileceği sebebiyle, VUK’da “ağır kaza” ve “ağır hastalık” kavramları tanımlanmamış ve bu kavramların değişen yaşam algısı içerisinde yorumlanması istenmiştir. Örneğin; kanser, bugün için “ağır hastalık”ların en başında gelirken, yarın bilimsel gelişmeler sonucu bu hastalığın gripten bir farkı kalmayabilecektir. “Ağır hastalık” ve “ağır kaza” kavramlarının ölçeğini, niteliğini ve çapının belirlenmesinde yargı kararları genel kanıyı oluşturmaktadır. (Ayrıntılı bilgi için bkz. Ahmet Erol, “Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 103, ss. 203.)

*** Gaybubet: Arapça kökenli bir sözcük olup, yokluk, bulunmayış anlamındadır. Madde içerisinde, vergi mükellefinin, vergi sorumlusunun veya ceza muhatabının iradesi dışında yok olma veya bulunmaması anlamına gelmektedir. Örnek olarak; Salgın hastalık, karantina, genel grev, mecburi askerlik, yurtiçine girememe gibi örnekler verilebilir. (Erol, ss. 209-210.)

3.Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir. Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilir.”

Yukarıda görüleceği üzere, mücbir sebep ve zor durum halleri, VUK’da ayrı ayrı maddelerde düzenlenmiştir. Fakat mücbir sebep hallerinin neler olduğu kanun metninde verilmişken, zor duruma dair sadece izlenecek olan yöntem hakkında bilgi verilmiştir. Dolayısıyla zor durum halinin ne olduğuna ilişkin açıklamalar, vergi hukukçuları tarafından irdelenmektedir. Mücbir sebepler, kişinin vergisel ödevlerini yerine getirilmesine engel olan, doğal afet ve beşeri olaylar olabilirken; zor durum, kişinin vergisel ödevlerini yerine getirilmesine engel olmakla beraber, etki alanı daha dar olup, sadece o kişiye yönelik özel durumları ifade etmektedir²⁴⁵. Diğer bir ifadeyle zor durum, kişinin irade ve ihtiyarı dışında meydana gelen, mücbir sebeplere göre etki alanı daha dar ve kişiye yönelik özel nitelikteki tesadüfi olaylar olarak tanımlanabilir²⁴⁶.

Mücbir sebep halleri, zor duruma göre daha objektif ve genel nitelikli olaylar olduğu için, re’sen takdir edilebilmekte; mükellefin şahsına ilişkin olaylarda da tevsik ve ispat edilerek bu uygulamadan faydalanılabilmektedir. Öyle ki zor durum halinde ise, durumun mevcudiyetinin takdiri ve mükellefe verilecek olan süre, idarenin insiyatifinde olmaktadır²⁴⁷. Diğer taraftan, mücbir sebep durumunda sürenin uzaması kendiliğinden gerçekleşirken, zor durumda süre, idareye başvurulması ve idarenin zor durumu kabul ederek ek süre vermesi şeklinde gerçekleşmektedir²⁴⁸.

Özetle, vergilendirme ilişkisi, devlet ve vatandaşı mali sebeplerle karşı karşıya getirdiği için doğası gereği kırılğan bir yapıdadır. Bu sebeple mücbir sebep ve zor durum gibi müesseseler, mükellef ile vergi otoriteleri arasındaki ilişkileri olumlu bir yönde gelişmesini sağlar. Bu gibi uygulamalarla zor durumda olan mükellefe destek olunması, vergi bilinci ve ahlakı yanında sosyal devlet olgusuyla da

²⁴⁵ Berber, s. 87.

²⁴⁶ Selahattin Tuncer, “Vergi Hukukunda Zor Durum”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 105, Eylül 2001, s. 14.

²⁴⁷ Berber, s. 152.

²⁴⁸ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 338.

kucaklaşmaktadır²⁴⁹. Mücbir sebep ve zor durum, vergi hukukunda süreler bakımından oldukça önemli ve sonuçlar doğuran uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır. Süresi içerisinde bir mücbir sebep veya beklenmeyen hal nedeniyle kullanılmamış olan hakkın kullanılabilmesi hukukun genel ilkelerinden²⁵⁰ olduğuna göre, mücbir sebep ve zor durum halinin uygulama açısından yarattığı sonuçlar vergi mükelleflerini doğrudan ilgilendirmektedir. Mücbir sebeplerin sonuçlarına baktığımızda, VUK madde 13’de düzenlenen mücbir sebeplerin vukuu bulması sonucunda, aynı kanunun 15. maddesinde, mücbir sebeplerin ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ile aynı kanunun 373. maddesinde, mücbir sebepler yüzünden, bu haklardan yararlanan mükelleflere vergi cezası kesilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Zor durum halinde ise, öngörülen tek sonuç, mükellefe, sürenin bitmesinden evvel yazı ile başvurmuş, gösterilen mazeretin idare tarafından kabule layık görülmüş ve verginin daha sonra tahsili tehlikeye girmeyecek olması göz önünde bulundurularak ek süre verilmesidir. Öyle ki mücbir sebep ve zor durum halinin varlığı halinde, mükellefler tarafından bu haklarının kullanılması, vergi ödevleri arasındaki ilinti sebebiyle, mükelleflerin bu zor durumu, bir avantaja çevireceği ve vergi ödevlerini belli bir süre erteleyebileceği görülmektedir.

B. Tarh Zamanaşımı, Terkin ve Tahakkuktan Vazgeçme

Vergi hukukunda zamanaşımı, tahsil dışında vergi borcunu sona erdiren başlıca neden olmakla beraber, terkin ve tahakkuktan vazgeçme de vergi borcunu sona erdiren diğer nedenlerdendir. Aşağıda öncelikle kanun maddeleri verilmiş daha sonra zamanaşımı, terkin ve tahakkuktan vazgeçme müesseselerinin olası bir vergisel avantaj sağlayıp sağlayamayacağı üzerinde durulmuştur.

“Madde 113 - Zamanaşımının Mahiyeti

Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.

Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.”

²⁴⁹ Yusuf Kıldış, “Vergi Hukukunda Zor Durum”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 214, s. 96.

²⁵⁰ Danıştay 7. Daire, 06.04.1976 gün ve E.1975/3921, K.1976/1010, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 24-25, ss. 314-317.

“Madde 114 - Zamanaşımı süreleri

Vergi alacağıının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.

Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakin hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.”

“Madde 115 - Verginin terkinini

Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve hasarat istilasası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

1.Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;

2.Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları;

Maliye Bakanlığınca zararlarla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir.

Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yapacağı tahkikat üzerine tespit eder.”

“Mükerrer Madde 115 - Tahakkuktan vazgeçme

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı 1.000.000 lirayı (1.000.000 lira dahil) (2019 yılı için 33 TL) aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağıın tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebilir.”

VUK'nun 113. ve 114. maddelerinde düzenlenen zamanaşımı, vergi hukukundaki tek zamanaşımı uygulaması değildir. 6183 s. Kanun'da da düzenlenmiş bir zamanaşımı uygulaması mevcuttur. Amme alacaklarının tahsiliyle ilgili olan 6183 s. Kanun'daki zamanaşımı, tahsil zamanaşımı olarak karşımıza çıkarken, VUK'daki zamanaşımı, tarh zamanaşımı olarak karşımıza çıkmaktadır. Tarh zamanaşımı, vergi alacağıının doğduğu yılı takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler için uygulanmaktadır *

* Zamanaşımı, Maliye Bakanlığı'ndan alınacak özel izinle, kendilerine özel hesap dönemi tahsis edilmiş olanlar için farklı seyretmektedir. Şöyle ki, Hesap dönemi takvim yılı olanlarda vergi alacağıının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımı

Özel hukuk alanında zamanaşımı, alacağın kendisini değil, onun talep edilebilirliğini ortadan kaldırır; buna karşılık, hak düşürücü süre ise, hakkın özünü ortadan kaldırmaktadır. Vergi hukuku alanında zamanaşımı, hak düşürücü süreye benzer sonuçlar yaratmaktadır. Diğer bir ifadeyle zamanaşımı, vergi alacağının kendisini ortadan kaldırır²⁵¹. Bu haliyle, zamanında tarh ve tebliğ edilmemiş vergiler, zamanaşımına uğramaktadır. Diğer yandan zamanaşımı, 113. madde gereği mükellefin bu konuda bir müracaatı olup olmamasına bakılmaksızın uygulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, zamanaşımı, özel hukukta tarafların ileri sürmesiyle; vergi hukukunda ise, re'sen dikkate alınmaktadır²⁵².

Zamanaşımı, mahiyeti itibariyle aslında makro vergi planlaması aracı olarak düzenlenmiş olmasına rağmen, ikili bir sonuç doğurmakta ve mikro vergi planlamasına da hizmet etmektedir. Öyle ki, vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesinin temel nedeni kamu yararı olarak görülmekte ve zamanaşımının hukuki anlamda alacaklıyı cezalandırmak gibi bir amacı olmamaktadır. Aksine zamanaşımı uygulaması, yargı organlarının yükünü azaltmak ve uzun süre gecikmiş vergilerin takip ve tahsilinin geri bırakılarak, idarenin yükünün kolaylaştırılması için getirildiği söylenebilir. Zamanaşımı ile devletin vergi alma yetkisinin sınırlandırılması vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun zaman askıda kalmasını önler: Böylece kamu yararı kadar tek tek kişilerin yararı da korunmuş olmaktadır. Vergi borçlarının uzun süre ödenmeden kalması yükümlülerin ticari güvenlikleri bakımından da sakıncalar doğurmaktadır. Ayrıca defter ve belgeler uzun zaman içinde yitirilmiş olabileceğinden ispat zorlukları doğabilmektedir²⁵³.

süresi dolarken, özel hesap döneminde hesap döneminin kapandığı yılı izleyen yılın başından itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımı süresi dolmaktadır. (Mehmet Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2008, s.202'den aktaran, Adil Nas, "Vergi Hukukunda Tarz Zamanaşımı" **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 60.2, 2011, s. 314.) Bu sebeple özel hesap döneminin, zamanaşımı süresi için de bir avantaj sağladığını söyleyebiliriz. Şöyle ki, enflasyondaki artışla beraber vergi gelirlerinin, reel değerinin düşmesi olarak ifade edilen Olivera-Tanzi etkisi sonucu, özel hesap döneminde geçen süre, hesap dönemi takvim yılı olanlara göre daha uzun olduğundan ve Türkiye gibi enflasyonla mücadele halinde olan ülkeler için vergi gelirlerinin, enflasyon karşısındaki değeri önem taşıdığından dolayı özel hesap dönemine tabi mükelleflerin daha düşük değer ile ödeyeceği vergiler avantaj olarak değerlendirilmektedir.

²⁵¹ Selim Kanati, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1986/87, s. 146.

²⁵² Karakoç, s. 420.

²⁵³ Öncel ve diğerleri, s. 132.

Özetle, kanun koyucu, Türk vergi mevzuatının şekli yönünü düzenleyen VUK'da, zamanaşımı uygulaması ve ona biçtiği süre ile, vergilemeyle muhatap olan kişilerin, vergi ödevleri için bir sınırlama getirmiş olduğu kanun metnince mutlaklıdır. Bu sınırlama zamanında tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin büyüklüğü nispetinde maddi yönüyle de değerlendirmeye açıktır. Vergi borcunu sona erdiren zamanaşımının, devlet yanında vergi yükümlülerini de koruduğu ve maddi arbitraj imkanı elde etmenin yanı sıra, ağırlıklı olarak şekli yükümlülükleri sınırlandırma konusunda bir avantaj sağladığını söyleyebiliriz.

Vergi borcunu sona erdiren diğer bir uygulama olan terkin ise, vergi borcunun silinmesidir. Terkin, madde 115'deki şartların gerçekleşmesi durumunda, vergi borcunun ve bu borca bağlı bulunan tüm hukuki sonuçları ortadan kaldıran idari bir işlemdir. Mahiyeti itibariyle, terkin imkanının varlığı, mükelleflerin yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması gibi afet durumlarında zararlarını hafifletmek için, zarar gören varlık ve mahsulleriyle ilgili vergi borçları ve vergi cezalarının terkin edilmesi vergi mükellefine önemli bir yarar sağlayacaktır.

Son olarak vergi alacağını ortadan kaldıran diğer uygulama tahakkuktan vazgeçme ise, yine makro vergi planlamasının konusunu oluşturmaktadır. Çünkü, bazı hallerde vergi alacağının tahakkuk masrafı, tahsil edilen miktardan daha fazla olmaktadır. Bu sebeple kamu yararı düşüncesiyle, bu müessese kabul edilmiştir. Diğer yandan, vergi alacağı, vergiyi doğuran olayla başlayacağı göz önüne alındığında, doğmuş bir verginin geri bırakılması yani tahakkukundan vazgeçilmiş olması da yükümlüsü için ciddi bir vergi avantajı sağlamasa da bir planlama aracı olarak sayılabileceği düşüncesindeyiz.

C. Gayrimenkullerde Maliyet Bedeline Giren Giderler

Kanun koyucu, bir gayrimenkulün iktisabı halinde maliyet bedeline girebilecek unsurları, VUK madde 270'de belirtmiştir. Kanun maddesine göre:

“Madde 270 - Gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderler
Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer:
1. Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;

2.Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.”

Madde metninde de anlaşılacağı üzere, maliyet bedeliyle kayıtlara alınan gayrimenkuller için, satın alma bedelinden başka hangi giderlerin gayrimenkul maliyetine eklenebileceği ya da bu giderlerin doğrudan genel giderler olarak gösterilebileceği hüküm altına alınmıştır. Burada mükellefe, vergi arbitrajı imkanı doğmaktadır. Mükellef dilerse, gayrimenkulün iktisabı ile ilgili giderleri doğrudan gider yazmak suretiyle iktisabın gerçekleştiği yılın kazancından indirebileceği gibi, satın alınan iktisadi kıymetin maliyet bedeline yazarak, belli bir süre (yıl) boyunca amortisman gideri de yazabilecektir. Dolayısıyla, bu iki alternatiften doğru olanın seçilmesi, vergi yükümlüsü için bir vergi arbitrajı olarak değerlendirilmiş olacaktır.

D. Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması

VUK’da diğer bir vergi arbitrajı imkanı, gayrimenkullerde veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarında maliyet bedelinin artırılması imkanı ile doğmaktadır. İlgili kanun maddesine göre;

“Madde 272 - Gayrimenkullerde veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarında maliyet bedelinin artması

Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.”

Gayrimenkullerin veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının faaliyetlerde kullanılması sonucunda alınan faydanın yükseltilmesi için yapılan iyileştirmeler (normal bakım ve temizleme giderleri hariç), iktisadi kıymetlerin değerlerinde bir artışa neden olacaktır. Bu artış ise, yukarıdaki maddede sınırları çizildiği gibi vergi mükelleflerine bir vergi arbitrajı imkanı yaratmaktadır. Kanun maddesinde de örneklendirildiği üzere daha önce satın alınan iktisadi kıymetin değerini artırıcı giderler, iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenir. Bu durumda da mükellefler, değeri değişen iktisadi kıymetleri için, yeni bir amortisman giderine ulaşmış olacaktır. Mükellefler, aktifleştirildikleri varlıklar için işlemin gerçekleştiği yıldan başlayarak iktisadi kıymet için belirlenen oran ve süreye göre amortisman ayırabilecektir. İşletme hakkı alınmış elektrik üretim ve dağıtım varlıkları veya kiracı sıfatıyla tutulan gayrimenkullerde ise, özel maliyet olarak ayrıca değerlendirilmekte. Bu sağlanan imkanlar ise, vergi yükümlülükleri için vergi arbitrajı olarak kullanılabilirliği düşüncesindeyiz.

E. Emtia ve İmal Edilen Emtianın Değerlemesi

Vergi matrahının tespiti ve dolayısıyla ödenecek verginin doğru bir şekilde hesaplanması için, mükelleflerin, bir vergilendirme dönemi içerisinde üretimde bulunmak veya satmak amacıyla satın aldıkları ilk madde malzeme veya ticari malların; dönem içindeki elde etme maliyetleri ile bunların dönem sonundaki mevcutlarının maliyetinin doğru bir şekilde tespit edilerek vergi kanunları uyarınca değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir²⁵⁴. Bu nedenle VUK'daki emtia ve imal edilen emtianın nasıl değerlendirileceği ve sınırları ile ilgili maddelerin iyi bilinmesi büyük önem taşımaktadır. Kanun maddesine göre:

²⁵⁴ Metin Çelik, “Emtia Maliyet Bedelinin Tespiti ve Değerlemesinde Önem Arz Eden Hususlar”, **İSMMMO, Mali Çözüm**, Sayı: 26, Eylül - Ekim, 2016, ss. 255-256.

“Madde 274 - Emtia

Emtia, maliyet bedeliyle değeri. Emtianın maliyet bedeline nazaran değeri günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275. maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.”

“Madde 275 - İmal edilen emtia

İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1.Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;

2.Mamule isabet eden işçilik;

3.Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;

4.Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)

5.Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.”

İmal edilen emtia ve emtia esas olarak maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. İmal edilen emtia ile ilgili olarak madde 275’de hangi unsurların, imal edilen emtiaya eklenebileceğinin çerçevesi çizilmiştir. Buna göre, burada özellik sarf eden durum, genel idare giderlerinin mamul maliyetine eklenecek kısmının ihtiyari tutulmasıdır. Bu durum vergi mükellefleri tarafından vergi arbitrajı imkanı doğurabilecektir. Şöyle ki; emtia maliyetine eklenecek bir harcamanın kayıtlara doğrudan gider olarak alınması durumunda vergi matrahı olması gerekenden düşük gerçekleşecek veya dönem sonu stok değerinin gerçek değerinden düşük veya fazla tespit edilmesi durumundaysa gerekenden daha fazla veya az tutarda vergi ödenmesi söz konusu olabilecektir²⁵⁵. Diğer bir özellikli durum ise, md.274’e göre, vergi mükelleflerinin, emtianın ve imal edilen emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde, maliyet bedeli yerine emsal bedeli uygulamasını kullanabilecek olmasıdır. Böylelikle piyasalardaki kırılganlığın fazla olduğu ve deflasyon yaşandığı zamanlarda, emsal bedeli uygulaması, mükellef için bir vergi arbitrajı yaratabilecektir.

²⁵⁵ Çelik, s. 243.

F. İmha Edilmesi Gereken Mallar

7103 s. Kanununun 10. maddesiyle eklenen 278/A - İmha edilmesi gereken mallar; gıda veya ilaç gibi bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtianın, emsal bedelinin, takdir komisyon kararı olmaksızın mükelleflerce değerlemesinin yapılabilmesinin önünü açmaktadır²⁵⁶. Kanun maddesine göre:

“Madde 278 - Kıymeti düşen mallar

Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vakı olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması müdat olmıyan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değeriendirir.”

“Madde 278/A - İmha edilmesi gereken mallar

Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtia, bu mahiyetteki imha işlemleri süreklilik arz eden mükelleflerin başvurularına istinaden, bu Kanununun 267. maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendindeki usulle mukayyet olmaksızın, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul çerçevesinde ve tayin olunan imha oranı dikkate alınmak suretiyle değerienebilir.

Birinci fıkraya hükmünden yararlanmak için yapılan başvurular, Maliye Bakanlığınca mükellefin geçmiş yıllardaki işlemleri, fiili üretimi, satış ve imha süreçleri ile sektördeki diğer mükelleflerin durumu, yetkili idare, oda ve kuruluşların görüşleri de dikkate alınmak suretiyle değeriendirilir. Bu değeriendirme neticesinde, Maliye Bakanlığınca karşılıklı anlaşmak suretiyle, tayin olunan imha oranını aşmamak kaydıyla imha edilen emtianın emsal bedeli sıfır olarak kabul edilir...”

496 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile VUK 278/A maddesinde öngörülen değerilemeye ilişkin genel uygulama açıklanmıştır. Buna göre, yukarıdaki maddelerden de anlaşılacağı üzere, yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler nedeniyle veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle iktisadi kıymetin imha edilmesinin gerektiği hallerde, emsal bedel ile değerienecek olan iktisadi kıymet değeriinin ortalama fiyat ve maliyet bedeliyle belirlenmesi mümkün olmadığından, bu kıymetlerdeki değeri düşüklüğü takdir komisyonu tarafından tespit olunmaktadır. Komisyon tarafından takdir olunacak

²⁵⁶ Ali Çakmakçı, “Yeni Bir Değerieme Hükümü: İmha Edilmesi Gereken Mallar”, 28.04.2018, <https://www.ozdogrular.com.tr/v1/component/k2/item/909-yeni-bir-de%C4%9Ferleme-h%C3%BCkm%C3%BC-imha-edilmesi-gereken-mallar>, (07.05.2019).

emsal bedel, mükellefler tarafından değer düşüklüğüne uğrayan iktisadi kıymetin değeri olarak kayıtlara geçirilmektedir. Bu sayede değer düşüklüğü ise ilgili dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmak suretiyle vergi arbitrajı imkanı sunmaktadır.

G. Yurtdışından Getirilerek Sermaye Olarak Konulan Yabancı Paralar

Yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar için düzenlenen 280/A maddesi, bir yandan ülkeye döviz girişi için sağlanan bir teşvik gibi görünmekte diğer yandan ise vergi mükelleflerine ciddi vergi arbitrajı imkanı sağlamaktadır. Yabancı sermaye çekmek ve bu madde hükümlerinden yararlanmak için, işletmeler sermaye yapılarını iyileştirmeye gidebilmekte ve bu durumdan aynı zamanda kar elde edebilmektedir. Kanun maddesine göre:

“Madde 280/A - Yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların, söz konusu dönem zarfında yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunan kısmı nedeniyle oluşan kur farkları pasifte özel bir fon hesabına alınabilir. Bu durumda olumlu kur farkları bu hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise bu hesabın borcuna kaydedilir.

Sermaye olarak konulan bu yabancı paraların, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar herhangi bir suretle sarf edilmeyen kısmı; bu hesap dönemlerine ait vergilendirme dönemlerinin sonuna kadar mukayyet değeriyle, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonu itibarıyla bu Kanunun 280. maddesine göre değerlendirilir.

Birinci fıkra uyarınca oluşan fon hesabı, sermayeye ilave edilme dışında, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri hariç, şirketin tasfiyesi halinde de bu hüküm uygulanır.

Mükelleflerin, bu madde hükmünden yararlanabilmeleri için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar yatırım teşvik belgesi almak için başvuruda bulunmuş ve işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar bu belgeyi almış olması gerekir. Söz konusu yabancı paralar; başvurunun süresi içinde yapılmaması halinde müteakip ilk vergilendirme dönemi, yatırım teşvik belgesinin alınamaması halinde ise işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla bu Kanunun 280 inci maddesine göre değerlendirilir...”

Bu maddeye göre uygulamadan yararlanmak için, sermaye şirketi olmak, 7103 s. kanunun yayımı tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş olmak, 5520 s. kanun uygulamasında tam mükellef olmak ve sermaye olarak konulan parayı yurtdışından getirmek şartları aranmaktadır. Ayrıca, mükelleflerin belirtilen şartları (sermaye olarak konulan yabancı parayı yurtdışından getirme şartı hariç) işe ilk başlama tarihi itibarıyla taşıması zorunludur. Yine bu madde hükmünden yararlanabilmek için, şirketin tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar yatırım teşvik belgesi almak için başvuruda bulunulmalıdır. Bu madde ile ilgili uygulamanın nasıl yapılacağı, 495 sıra numaralı VUK Genel Tebliğ’inde açıklanmaktadır. Buna göre: Yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar, tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulmalıdır.

Bu madde kapsamında, yatırım için yurtdışından getirilerek sermaye olarak konan yabancı paralar ile mükellef lehinde veya aleyhinde ortaya çıkan kur farklarına ilişkin yeni bir değerlendirme yolu benimsendiğini söyleyebiliriz. Yatırım teşvik belgesi kapsamında değerlendirilen yabancı paraların borsa rayici yerine, mukayyet değer ile değerlendirilmesi, vergi mükellefleri için bir vergi arbitrajı imkanı doğurmaktadır.

H. İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ve Peştemallıklar

Kurumların ilk tesis edilmesi sırasında katlandığı giderler ile ödediği peştemallıklar (şerefiyelerin) da, vergi mevzuatımızca gider olarak kabul edilmekte veya aktifleştirilmesine izin verilmektedir. Kanun maddesine göre:

“Madde 282 - İlk tesis ve taazzuv giderleri ve peştemallıklar

Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilir.

Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz.

Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir.

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir.

Gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar da mukayyet değerleriyle değerlendirilir.”

“Madde 326 - İlk tesis ve taazzuv giderlerinin ve peştemallıkların itfası

Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur.”

Kuruluş ve örgütlenme giderleri olarak da adlandırılan ilk tesis ve taazzuv giderleri, işletmenin kuruluşunda veya faaliyetinin genişletilmesi veya faaliyet konusunun değiştirilmesi sırasında yapılan ve karşılığında maddi bir değer edinilmeyen giderlerdir²⁵⁷. Madde metninden anlaşılacağı üzere, sadece kurumlar, kuruluş ve örgütlenme giderleri için tesis edilen bu müesseseden faydalanabilmektedir. Bu da işletmelerin hukuki şekil yönünden durumunu, mükellefler için değerlendirilebilir kılmaktadır. Kurumlar tarafından yapılan bu giderlerin aktifleştirilmesinin ihtiyari olması da diğer bir özelliktir. Bu giderlerin aktifleştirilmesi durumunda, aynı kanunun 326. maddesi hükmü ile, amortisman uygulamasından da yararlanılabilmektedir. VUK’da düzenlenen bu maddeler kapsamında vergi mükelleflerine alternatifler sunulmuş ve bu sayede vergi arbitrajı imkanları yaratılmıştır. Kanun maddesine göre:

I. Aktif ve Pasif Geçici Hesap Kıymetleri

Muhasebenin temel kavramlarından biri olan süreklilik kavramı gereği işletmeler, faaliyetlerini belli bir süreye bağlı olmaksızın devam ettirmek üzere kurulurlar. Diğer taraftan dönemsellik kavramı gereği, işletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması gerekir. Bu şekilde sonraki yıllarda elde edilecek bir hasılatla ilişkin olarak yapılacak giderin önceden matrahtan indirilmesi önlenirken; bedeli tahsil edilmiş ancak mal veya hizmeti teslim edilmemiş bir işe ilişkin olarak anılan gelirin de önceden vergilenmesi önlenmiş olacaktır. VUK’da bu durumu düzenleyen geçici hesaplar mevcuttur. Buna göre:

“Madde 283 - Aktif geçici hesap kıymetleri

Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

²⁵⁷ Kahraman Çengeller, “İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ile Peştemallıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 316, Aralık 2007, ss. 82-86.

Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (Hazırlık işleri giderleri gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlendirilir.”

“Madde 287 - Pasif geçici hesap kıymetleri

Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.”

İşletmeler tarafından gerçekleştirilen ticari faaliyetlere ilişkin işlemler hem cari dönemi hem de gelecek dönemlerin kazançlarını etkilemektedir. Bu sebeple, dönem kazançlarının doğru tespiti için ticari faaliyetlerin dönemler itibarıyla ayrıştırılması gerekmektedir. Söz konusu bu hususlar; Vergi Usul Kanunu'nun 283. maddesinde “Aktif Geçici Hesap Kıymetleri” ve 287. maddesinde de “Pasif Geçici Hesap Kıymetleri” uygulamaları ile düzenlenmiştir²⁵⁸. Bu uygulamalar temel olarak gider ve gelir unsurlarının ait oldukları dönemlerin kazançlarını etkileyecek şekilde dikkate alınmalarını amaçlamaktadır. Bu sebeple yapılacak olan işlemlerin vergi mevzuatına uygun olması, vergisel avantajlara kendiliğinden sebebiyet verecektir.

J. Finansal Kiralama

Uygulamada leasing olarak da bilinen finansal kiralama, kiracı tarafından seçilen bir yatırım malının hukuki mülkiyetinin finansal kiralama şirketinde kalarak malın her türlü kullanım hakkı, fayda ve riskinin kiracıya ait olduğu bir finansman şeklidir²⁵⁹. Finansal kiralama kavramı ile ilgili temel hususlar VUK mükerrer madde 290'da tanımlanmış ve finansal kiralamayla ilgili özellik arz eden durumlar da madde metnine işlenmiştir. Kanun maddesine göre:

“Mükerrer Madde 290 - Finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme

1. Finansal kiralama işlemlerinde, finansal kiralamaya konu olan iktisadî kıymet ile sözleşmeden doğan hak, borç ve alacakların değerlendirilmesi aşağıdaki esaslara göre yapılır.

²⁵⁸ Mesut Yiğit, “Aktif ve Pasif Geçici Hesap Kıymetleri” [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:A0xuWm1mQJQJ:www.mesutyigit.com/images/file/makale/aktif_ve_pasif.doc+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr&client=firefox-b-d,\(07.05.2019\)](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:A0xuWm1mQJQJ:www.mesutyigit.com/images/file/makale/aktif_ve_pasif.doc+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr&client=firefox-b-d,(07.05.2019))

²⁵⁹ Burak Işık, “Finansal Kiralamanın Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, 20.09.2017, [http://www.roedl.net/tr/yayinlar/yazilar/finansal_kiralamanin_vergi_kanunlari_karsisindaki_durumu.html,\(08.05.2019\)](http://www.roedl.net/tr/yayinlar/yazilar/finansal_kiralamanin_vergi_kanunlari_karsisindaki_durumu.html,(08.05.2019)).

Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadî kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir.

Kiralayan tarafından sözleşmeden doğan alacak, kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, kiralama konusu iktisadî kıymet ise, bu iktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilir. İktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadî kıymet iz bedeliyle değerlendirilir ve aradaki fark iktisadî kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulur.

Kiralayan tarafından aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark, gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

Kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadî kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınır. Rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki fark, normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak işleme tâbi tutulur.

2. Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı, bu Kanunun mükerrer 298. maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortismana tâbi tutulur.

Kiralayan tarafından, finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin bu maddenin (1) numaralı fıkrasının üçüncü paragrafına göre belirlenen değeri üzerinden amortisman ayrılmaya devam olunur.

Bu madde kapsamında değerlendirilen borç ve alacak tutarları reeskonto tâbi tutulmaz.

Kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılır. Ayrıştırma işlemi, her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılır.

Kiralayan tarafından gelecek dönemlere ait faiz gelirleri, kiralanan iktisadî kıymetin finansal kiralama sözleşmesinin yapıldığı tarihteki rayiç bedelinden, her bir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı yaratacak şekilde hesaplanması suretiyle tahakkuk ettirilir.

3. Bu maddenin uygulamasında aşağıda yer alan tanımlar dikkate alınır.

Finansal Kiralama: Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadî kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır.

Kiralama işleminde; iktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi, kiracıya kira süresi sonunda iktisadî kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması, kiralama süresinin iktisadî kıymetin ekonomik ömrünün % 80'inden daha büyük bir bölümünü kapsamı veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadî kıymetin rayiç bedelinin % 90'ından daha büyük bir değeri oluşturması hallerinden herhangi birinin varlığı durumunda kiralama işlemi finansal kiralama kabul edilir.

Doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri ile sinema filmleri, video kayıtları, patentler, kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri bu madde kapsamında değerlendirilmez...”

VUK'nun mükerrer 290. maddesindeki hükümlere göre, bir işlemin finansal kiralama sayılabilmesi için;

- Kiralamaya konu olan iktisadi kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,
- Kiracıya, kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,
- Kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması,
- Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması gerekmektedir.

Bu kriterlerin herhangi birinin varlığının sağlanması durumunda işlem, finansal kiralama sayılmaktadır.

VUK'da finansal kiralamaya yer verilmiş olması, ticari faaliyetleriyle ilgili iktisap edilmek istenen iktisadi kıymetlere sahip olunmasını kolaylaştırmaktadır. Dolayısıyla, işletme doğrudan olarak duran varlığın mülkiyetini almak yerine, finansal kiralama ile belli bir süre için iktisadi kıymetin kullanım hakkını elde etmiş olmaktadır. Bu yöntem ile yatırımcılar ihtiyaç duydukları yatırım mallarının tamamı için finansmanı daha kolay sağlayabilmekte ve öz sermayelerini daha verimli amaçlar doğrultusunda kullanma imkanına kavuşmaktadır²⁶⁰. Öyle ki bankalar yoluyla duran varlık alımı yapılmak istendiğinde, karşılaşılabilecek yüksek faiz oranları vb. uygulamalardan kaçınılmış olmaktadır.

Ayrıca mükerrer madde ile finansal kiralama yoluyla edinilecek iktisadi kıymetler için de amortisman ayrılacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla kiralamak suretiyle aktifleştirilecek iktisadi varlıklar için, ilgili listelerde belirlenen oran ve sürelerle amortisman ayrılabilir. Bu durumda hem aktifleştirmek

²⁶⁰ Burak Işık, “Finansal Kiralamanın Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, 20.09.2017, http://www.roedl.net/tr/yayinlar/yazilar/finansal_kiralamanin_vergi_kanunlari_karsisindaki_durumu.html, (08.05.2019).

suretiyle amortismanına tabi tutulması sonucu hem de finansal kiralamadan doğan ödemelerin oluşturduğu gider tutarları, mükelleflerin vergi yükünü hafifletebilecektir. Bu durumda, öz sermaye yapısını aktif olarak değerlendirmek isteyen ve finansal kiralama yoluyla varlık edinmek isteyen işletmeler, doğru bir vergi planlaması yaparak önemli bir vergi arbitrajı imkanı elde edebileceklerdir.

K. Amortisman Uygulaması

VUK hükümlerine göre, amortisman müessesesinin, vergi matrahını belirleyici etkileri söz konusu olmaktadır. Ekonomik aktörlerin, Türk vergi mevzuatından doğan amortisman uygulamalarını yakinen takip etmesi ve iyi bilmesi, nitelikli bir vergi planlaması yapılması açısından önemlidir. Dolayısıyla ilgili maddelerde tanınan amortisman hükümleri ile vergi mükellefiyetlerine bırakılan ihtiyari hususların varlığının takibi ve olası bir vergi avantajı yaratma potansiyeli, bu konuyu vergi arbitrajı yönünden karakterize etmektedir. Bu sebeple aşağıda ilgili kanun maddeleri ve açıklamaları sırasıyla verilmiştir. Buna göre:

“Madde 313 - Amortisman mevzuu

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanına tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortismanına tabi tutulamazlar.

Değeri 50.000.000 (2019 yılı için 1.200 TL) lirayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000 (2019 yılı için 1.200 TL) lirayı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.”

Vergi hukuku açısından amortisman uygulaması, işletmelerin maddi duran varlıklarında dönem içinde kullanımı ya da tüketilmesinden dolayı, fiziksel, teknolojik gelişmelerle eskimesi veya modasının geçmesi gibi nedenlerle oluşan

değer kaybının maliyet unsuru olarak değerlendirilmesidir²⁶¹. Amortisman uygulaması ile herhangi bir yatırım için yatırılan sermaye, o yatırımın ömrü süresinde geri alınmakta ve tekrar yatırıma dönüştürülebilmektedir. Amortismanlar; işletmelerin nakit akışlarına, ekonomik faydası olmayan varlıkların yenilenmesine, işletmeye ilave üretim ve alternatif yatırım önerileri gibi farklı yönetim kararları için yeterli oto-finansman sağlanmasında da kullanılan önemli bir vergi teşviki olarak değerlendirilir. Bu sebeple amortisman uygulaması, sadece vergi indirimi sağlayan bir imkanmış gibi değerlendirilmemelidir²⁶².

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan, ve işletmenin aktifine kayıtlı, amortisman ayırma sınırının üstündeki gayrimenkullerle, 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilir. Amortisman değeri, kanun maddesindeki değeri aşmaması halinde (2019 yılı için 1.200 TL), alet, edavat, mefruşat ve demirbaşlar gibi iktisadi kıymetler de doğrudan gider yazılabilmektedir.

1. Arazide Amortisman

Yıpranmaya elverişli olmaması sebebiyle, boş arazi ve arsalar için amortisman uygulaması kullanılamamaktadır. Kanun maddesine göre:

“Madde 314 - Arazide amortisman

Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir.

Ancak:

- 1. Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;*
 - 2. İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar;*
- Amortismanına tabi tutulur.”*

Arazide amortisman başlıklı, madde 314’de görüleceği üzere, boş arazi ve boş arsalar işletmelerin aktifinde yer alabilmesine rağmen, amortisman tabi tutulamamaktadır. Bu sebeple herhangi bir vergi arbitrajına imkan sağlamayacağı için işletmeler tarafından tercih edilmemektedir. Ancak, zirai faaliyetler için tesis edilen; meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik gibi bağ ve bahçeler ile yollar için

²⁶¹ Eroğlu, s. 59.

²⁶² P.P. Ghosh, “The Role of Depreciation in Tax Planning: A Study”, **IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices**, 12:4, 2013, s. 56, 64.’den aktaran Eroğlu, ss. 59-60.

amortisman uygulaması geçerli olmaktadır. Bu durumda, vergi arbitrajı imkanı, boş arazi ve arsa almanın sağlayacağı alternatif maliyet ile ekili bağ ve bahçeler ile yolların amortismanına tabi olmasında karşımıza çıkmakta ve vergi mükellefleri tarafından bu hususlar dikkate alınarak vergi planlaması yapılmalıdır.

2. Amortisman Usulü Seçimi

İşletmeye dahil gayrimenkul ve duran varlıkların diğer maddi ve gayrimaddi varlıkların değerinde meydana gelen azalmaların muhasebe kayıtlarına alınması ve sonuç hesaplarına yansıtılması ile bu suretle değeri düşen iktisadi kıymetlerin değerindeki düşmenin meydana geldiği yıl gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınması VUK tarafından kabul edilen amortisman ayırma yöntemleriyle belirlenmektedir²⁶³. Buna göre, amortisman usulü olarak dört yöntem belirlenmiştir. Bunlar aşağıda, kanunda belirtildiği şekliyle sıralanmıştır:

- Normal amortisman
- Azalan bakiyeler usulü ile amortisman
- Fevkalade amortisman
- Madenlerde amortisman

“Madde 315 - Normal amortisman

Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.”

“Mükerrer Madde 315 - Azalan bakiyeler usulüyle amortisman

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.

Bu usulün tatbikinde;

1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tesbit olunur.

Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

²⁶³ Eroğlu, s. 61.

3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.”

“Madde 316 - Madenlerde amortisman

İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.”

“Madde 317 - Fevkalade amortisman

Amortismanına tabi olup:

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;

2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;

3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.”

VUK’da belirtilen dört temel amortisman ayırma yöntemi mevcuttur. Bununla beraber, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman uygulamaları ise özellikli durumlar için benimsenen yöntemler olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanun maddesinde de anlaşılacağı üzere, mükellefler olağan şartlar altında normal amortisman ve azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemlerinden birini seçerek, amortisman ayrılabilme özelliği taşıyan iktisadi varlıklarını, bu maddeler hükmünce amortismanına tabi tutabilmektedir. Öyle ki vergi mükellefi, hangi yöntemin kendisi için uygun olduğunu seçmekte özgür bırakılmıştır. Böylece kendisi için seçeceği yöntem, bir vergi planlaması olarak değerlendirilebilecektir.

“Amortisman uygulama sureti

Madde 320 - b) Süre bakımından

Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, ifta süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.”

“Mükerrer Madde 320 c) Amortisman usulünü seçme bakımından

1. İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir.

2. Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez.

3. Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eki bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyannamenin taallük ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.”

“Madde 321 - Amortisman hesapları

Bu bölüm gereğince hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması caizdir.”

Amortisman uygulaması ile ilgili diğer maddelerde, amortisman uygulama usulü süre bakımından ve amortisman usulünü seçme bakımından değerlendirilmiştir. Bu durumda, vergi mükelleflerinin vergi planlaması yaparken dikkat etmesi gereken bir takım nüanslar ortaya çıkmaktadır. Öyle ki, amortisman ayrılmasına, iktisadi varlığın aktifi girdiği yıldan başlanacağı, amortisman uygulama süresinin uzatılamayacağı, dönemsellik kavramı gereği, amortismanın ilgili yılında dikkate alınabileceği gibi hususlar önemlilik arz etmektedir. Diğer yandan, normal amortisman usulüyle amortisman ayırmaya başlayan bir mükellefin bu kararından geri dönemeyeceği fakat, azalan bakiyeler usulünü uygulayan mükellefin istemesi halinde, normal amortisman yöntemine geri dönebileceği hüküm altına alınmıştır.

Başka bir hususta, “kıst amortisman” uygulamasıdır. Faaliyet konuları sebebiyle binek otomobilleri aktiflerine kayıt edenlerin, bu işler için kullandıkları araçları hariç olmak üzere, binek otomobillere kıst amortisman kurallarına göre amortisman ayrılmaktadır.

Son olarak, özel maliyet olarak aktifleştirilen varlıklar için de bir itfa hakkı tanınmıştır. Kanun maddesine göre:

“Madde 327 - Özel maliyet bedellerinin itfası

Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272. maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanın veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.”

Özel maliyet olarak aktifleştirilen değerler, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilebilmekte ve süresinden önce, işletme hakkı veya kullanma hakkı sonlandığında, henüz itfa edilmemiş olan itfa payları gider olarak yazılabilmektedir.

Özetle, VUK’da düzenlenen amortisman uygulaması birçok özellik arz etmesi ve işletmeler için önemli bir arbitraj imkanı doğurması sebebiyle, bir vergi planlaması aracı olarak kullanılmaktadır. Şüphesiz, ihtiyari olarak mükellefe bırakılan bu kanuni hakların kullanılması, önemli yararlar sağlayabilmektedir.

L. Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar

Türk vergi mevzuatında, ticari ve zirai kazançların vergilendirilmesinde tahakkuk esasının geçerli olması gerçeği, iki durum karşısında vergi mükelleflerinin işlerini zorlaştırmaktadır. Birinci durumda, ekonomik faaliyetlerin önemli bir kısmının vadeli olarak gerçekleştirilmesi karşımıza çıkarken; ikinci durumda ise, vergi hukuku açısından, dönemsellik kavramı gereği, dönem matrahlarının doğru olarak tespit edilip edilemeyeceği söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla ekonomik aktörlerin hukuki güvenliğini korumak için bazı müesseseler VUK ile hüküm altına alınmıştır.

Uygulamada tahakkuk esasının bir gereği olarak, ticari ve zirai faaliyet kapsamında elde edilen ve mahiyeti sebebiyle tutar olarak kesinleşen gelir, henüz tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın vergilendirilmektedir. Dolayısıyla daha sonra, vergi matrahının belirlenmesi ile ilgili hesaplara alınan tutarların tahsilinde, çeşitli sebeplerle zaman zaman güçlüklerle karşılaşılabilen ve vergi matrahına dahil edilecek tutarların doğal akışı bozulabilmektedir. Böylelikle tahsili şüpheli hale

gelen, tahsil imkanı tamamen ortadan kalkarak değersiz alacak vasfı kazanan²⁶⁴ ya da değersiz alacağın simetrik bir uygulaması olan, vazgeçilen alacaklar gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir²⁶⁵. Vergi matrahının tespitinde önemlilik arz edecek bu gibi durumlar. VUK'da, madde 322, 323 ve 324 ile hüküm altına alınmıştır. Kanun maddelerine göre:

“Madde 322 - Değersiz alacaklar

Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar, değersiz alacaktır.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.”

“Madde 323 - Şüpheli alacaklar

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1.Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2.Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;

Şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.”

“Madde 324 - Vazgeçilen alacaklar

Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur.”

Madde metninden de anlaşılacağı üzere, değersiz alacaklar, bir yargı organı kararına veya kanaat verici bir belgeye göre tahsiline imkan kalmamış alacaklar olarak karşımıza çıkmaktadır. Değersiz alacak uygulaması, tahakkuk esnasından

²⁶⁴ Mehmet Yücel, “Vergi Usul Kanunu’na Göre Değersiz Alacaklar, Değersiz Alacaklar Yoluyla Gider Yazılabilme Koşulları, Özellik Arz Eden Hususlar ve Muhasebeleştirilmesi”, **İSMMMO, Mali Çözüm**, Sayı: 105, Haziran, 2011, ss. 247-248.

²⁶⁵ Cem Adil Yılmaz, **Vergi Planlaması: Türk Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, s. 100.

dolayı işletmenin aktifine bir fon olarak girmediği halde gelir olarak kaydedilen ve bu sebeple vergi matrahına eklenmiş olan alacakların, daha sonra tahsil olanağının kalmaması nedeniyle gider yazılmak suretiyle telafi edilmesi olarak değerlendirilmektedir.

Bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için Alacağın;

- Ticari ve/veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması,
- Bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutulmuş olması,
- Tahsili kazai bir hükme (yargısal bir karar) göre imkansız hale gelmesi,
- Tahsili kanaat verici bir vesikaya göre imkansız hale gelmesi (Kanaat verici bir belgeye örnek olarak, borçlunun ölümü ve mirasçılarının da mirası reddettiklerini gösterir resmi bir belge vb.) gerekmektedir²⁶⁶.

Şüpheli alacaklar ise, kişi veya kurumların alacakları arasında bulunan fakat tahsil edilmesinin kuşkulu olduğu ya da çeşitli nedenlerle bu alacakların tahsil edilebilirliğinde belirsizliklerin olduğu türden alacaklardır²⁶⁷. Bu durumdaki şüpheli alacaklar için, VUK madde 288’de tanımlanan “Karşılıklar” başlıklı hüküm gereğince karşılık ayrılabilir. Fakat karşılık ayrılabilmesi için madde 323’deki şartları ilgili şüpheli borcun taşınması gerekmektedir. Dolayısıyla bu alacaklar; dava veya icra safhasında bulunması veya yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemekle, dava ve icra takibine değmeyecek kadar küçük alacaklardan oluşması gerekmektedir. Bu durumdaki alacaklara değerlendirme gününde karşılık ayrılabilir.

Şüpheli alacaklara karşılık ayırma uygulaması, duran varlıklarda değer kayıpları sebebiyle amortisman ayrılması uygulamasına benzemektedir. İşletmelerin sahip olduğu varlıklar nasıl değer kaybına uğruyorsa, yine işletmenin sahip olduğu bazı alacaklarda alacağın tahsil edilememesi veya tahsilin zor duruma gelmesiyle de alacaklar değerini kaybedebilmektedir. Bu şekilde işletmenin alacaklarının gerçek

²⁶⁶ Yücel, ss. 248-253.

²⁶⁷ Yücel, s. 248.

değerinden uzaklaşması durumunda da karşılık ayrılabilmesi, bir tür amortisman uygulaması olmaktadır²⁶⁸.

Vazgeçilen alacaklar ise, alacaklısı tarafından değersiz alacak niteliğine sahip olan alacakların, borçlusu için kazanacağı niteliklidir. Bu durum, VUK md. 324’de hüküm altına alınarak, konkordato* veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacakların borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabına alınarak üç yıl içinde zararlar itfa edilebileceği, itfa edilemediği takdirde de kar hesabına alınarak, dönem matrahıyla vergilendirilmesi gerektiği bildirilmiştir²⁶⁹.

Özetle, vergi matrahlarının doğru tespiti, vergi idareleri açısından önemli olduğu kadar, vergi mükellefleri açısından da önem taşımaktadır. Bu sebeple kanun koyucu, değersiz alacak, şüpheli alacak ve vazgeçilen alacaklar gibi müesseselerle, mükelleflerin lehine şartlar doğuracak uygulamalar geliştirerek, mükellefler için vergi planlaması imkanı sunmuştur. Öyle ki, tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması üzerine değersiz hale gelen alacakların mukayyet değerleriyle doğrudan zarar yazılabilmesi, şüpheli hale gelen alacaklar içinse karşılık ayrılması gibi imkanlar, mükellefler tarafından kullanılabilir ihtiyari uygulamalardır. Bu sebeple, değersiz ve şüpheli alacakların tespit edilmesi sonucunda yapılacak işlemler, vergi mükelleflerine maddi yararlar sağlayacaktır. Daha önceden vergilendirilmiş olan bu tarz gelir kalemleri, gider veya zarar yazılarak vergi matrahları azaltılabilecektir. Diğer yandan, ilk başta mükellef lehine bir değerlendirme olarak gözükmeyen vazgeçilen alacaklar ise, zararlar üç yıllık bir itfa tanınması sebebiyle, bir erteleme olarak değerlendirilerek burada da mükellef lehine bir vergi arbitrajı imkanı yaratıldığını söyleyebiliriz.

²⁶⁸ M. Kamil Mutluer, **Vergi Hukuku - Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 144.

* Konkordato: Borçlunun borçlarını ödemekte acze düştüğü veya vadesinde ödeyemeyeceğinin açık olduğu durumlarda, borçlunun kendisinin ya da alacaklısının başvurabildiği, borçların ödenebilmesi ve borçlunun iflastan kurtulabilmesi için planlanan “ödeme projesi”dir. (“Konkordato Nedir?”, 22.11.2018, <https://www.proaktifhukuk.com/konkordato-nedir.html>, (10.05.2019).

²⁶⁹ Ömer Duman, “Değersiz Alacaklar ve Vazgeçilen Alacaklar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 244, Aralık 2001, s. 92.

M. Girişim Sermayesi Fonu

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye’de kurulmuş ve kurulacak girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının; desteklenmesi, gerçekleştirilen girişimlerin katma değerinin artırılması ve sürdürülebilirliğinin güçlendirilmesi ve girişimciliğin teşvik edilmesi amacıyla VUK’a eklenen bu madde kapsamında, vergi mükellefleri, bir vergi arbitrajı imkanı elde etmektedir. Kanun maddesine göre:

“Madde 325/A - Girişim sermayesi fonu

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye’de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10’unu ve öz sermayenin %20’sini aşamaz.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulur. Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

İlgili madde metninde de anlaşılacağı üzere, girişim sermayesi yatırım ortakları ile iki şekilde yapılacak etkileşim sonucu, vergi mükelleflerinin, bu girişimlerini gerçekleştirdiği dönem kazancından veya beyan edilen gelirden, girişim sermayesi fonu ayırabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Buna göre, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye konulması veya girişim sermayesi yatırım fonlarının satın alınması yolları, vergi mükellefleri için bir vergi arbitrajı imkanı olacaktır. Ancak faydalanılacak bu vergi erteleme, kurum kazancı veya beyan edilen gelirin %10’u ile öz sermayenin %20’sini aşmamak şartıyla

gerçekleştirilebilecektir. Ayrıca, girişim sermayesi sebebiyle ayrılarak, pasif geçici bir hesaba alınan fon taahhüdünün, ilgili dönemde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Özetle, bir teşvik mahiyetinde getirilerek, vergi mükelleflerine de bir vergi arbitrajı sunan bu uygulama sonucu, mükellefler, kurum kazancı veya beyan edilen gelirden bir miktar ayırmak suretiyle vergi matrahlarını azaltabilmekte veya vergilendirmeyi erteleyebilmektedir. Ayrıca, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde benzer bir taahhüdü yerine getirmek amacıyla, tekrar pasif geçici bir hesaba konulması imkanı tanınması da, bu teşviki güçlendirmektedir.

N. Amortisman Tabi Malların Satılması

VUK'da, aktife alınan varlıklar ile ilgili, vergi mükelleflerinin lehine sonuç doğuran başka hükümler de vardır. Kanun maddesine göre:

“Madde 328 - Amortisman tabi malların satılması

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devir veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra iffa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.”

Kanun metninde, amortisman tabi malların satılması durumunda, kayıtlara nasıl alınacağı hakkında bilgi verilmiş ve daha sonra, iktisadi kıymetlerin yenilenmesi amacıyla satılması durumunda, oluşacak karın, pasif geçici hesaplarda üç yıl süreyle tutulabilmesi imkanı tanınmıştır. Bu durumda pasif geçici hesaplarda

tutulan kar, iktisap edilecek yeni değerler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilebilmektedir.

Yenileme fonu olarak ifade edilen bu imkan, vergi ertelemesi yoluyla yapılan bir vergi planlaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Yenileme fonu, yalnızca amortismanına tabi iktisadi kıymetler için geçerli olmaktadır.

O. Amortismanına Tabi Malların Sigorta Tazminatı

İşletmelerde maddi duran varlıkların sigortalanmasının yanı sıra, kanun koyucu tarafından da, işletmelerin maddi duran varlıkları bir nevi koruma altına alınmıştır. Kanun koyucunun, aşağıdaki madde metni ile, vergi mükelleflerine, sigorta tazminatı sonucu doğabilecek vergilerini, üç yıllık bir süre için erteleyerek, mükellefin mevcut afet nedeniyle doğan riskinin azaltılmasına imkan verdiği görülmektedir²⁷⁰.

“Madde 329 - Amortismanına tabi malların sigorta tazminatı

Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa, uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur.

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.”

Sigorta tazminatı uygulamasıyla, yangın, deprem vb. doğal afetler sonucu ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatlarının, varlıkların değerinden fazla olması durumunda, ziyaa uğrayan varlıkların yenilenmesi amacıyla bu tutar, yenileme fonu olarak ayrılabilir. Bu durumda,

²⁷⁰ Eroğlu, s. 73.

doğal afetler sebebiyle zor duruma düşen vergi mükellefleri bir derece korunmuş ve bu uygulama ile vergi planlaması imkanı tanınmıştır.

P. Ceza Hükümleri İle İlgili Uygulamalar

VUK, içerisinde vergilendirmeye, mükellefin ödevlerine, değerlemeye, ceza hükümlerine ve idari aşamada çözülemeyen uyuşmazlıklar için vergi davalarına yer veren, Türk vergi mevzuatımızın şekli yönünü düzenleyen bir kanundur. VUK'da, vergi mükellefi, idare ve vergi mahkemesi gibi aktörler ile ilgili hususlara doğrudan yer verilmiş ve uygulamada, kanunla örtüşmeyen durumlar, kamu yararı düşünülerek cezai hükümlere bağlanmıştır. Lakin, uygulamada ortaya çıkan durumların cezalandırılmasında kamu yararı korunmasının yanı sıra, mükellefin de iktisadi ve sosyal durumu sosyal devlet anlayışı çerçevesinde göz önünde bulundurulmuştur. Dolayısıyla, vergi ödevlerini yerine getirmeyen, vergilendirmeye ilgili ödevlerini kasıtlı veya kasıtsız olarak yanlış yönlendiren mükellefler için, VUK dördüncü kitapta düzenlenen ceza hükümleri, vergi mükellefi lehine de bazı düzenlemeler içermektedir. Bu düzenlemeler genellikle kanun yapıcının mükellefin aleyhine öne sürdüğü hükümler olmakla beraber iyi niyetli ve vergiye uyumlu mükellefleri kollamak adına da hüküm altına alınmış müesseselerdir.

Vergi mükelleflerine yarar sağlayacak ceza hükümlerindeki bazı düzenlemeler, vergi arbitrajı imkanları veya sağlayabileceği avantajlar yönünden gösterilmeye çalışılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen ceza hükümleri esasen vergi mükelleflerin aleyhine sonuç doğuruyor olmasına rağmen bazı hallerde vergi mükellefleri lehine de sonuç doğurabilmektedir. Dolayısıyla VUK'da yer alan ceza hükümlerindeki bazı uygulamaların vergi arbitrajı kapsamında değerlendirilebileceği düşüncesindeyiz.

1. Fiil Ayrılığı

Vergilendirmeye ilişkin ödevlerin eksiksiz bilinmesi nasıl vergi arbitrajı imkanı yaratıyorsa, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin nasıl cezalandırılacağını belirleyen cezai hükümlerin ve alternatiflerinin bilinmesi,

mükellefe yine vergi arbitrajı imkanı sağlayabilecektir. Bu sebeple, aşağıda vergi kanunlarına karşı hareket eden vergi yükümlüleri açısından ceza doğuran müesseseler incelenmiş ve bu kanun maddelerindeki arbitraj imkanlarının varlığı gösterilmeye çalışılmıştır.

“Madde 337 - Fiil ayrılığı

Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, 352. maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir.

Aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır.”

VUK madde 337’de görüleceği gibi, ayrı ayrı işlenmiş olan suç ve kabahatler karşısında, ayrı ayrı ceza kesileceği belirtilerek fiil ayrılığı ilkesi benimsenmiştir. Lakin aynı madde, aynı takvim yılında aynı türden “genel usulsüzlüklerin” (VUK md.352) birden fazla işlenmesi durumunda, birinciden sonraki kabahatler için (aynı derece ve fıkra itibariyle aynı kabahatleri ifade eder) cezanın, dörtte biri olarak uygulanarak cezalarda birleşme yapılmasına izin vermiştir. Bu durumda herhangi bir sebeple kanuna karşı olarak bir seferden fazla işlenen vergi kabahatlerinde cezanın indirimli olarak mükellefe yansıtılması bir avantaj sağlayacaktır.

2. Veraset ve İntikal Vergisinde Ek Süre

Bilindiği üzere, Veraset ve İntikal Vergisi beyana dayanan vergilerdendir ve beyana dayanan vergiler, kanunlarda belirtilen süreler içerisinde beyan edilmektedirler. Süresi içerisinde beyan edilip tahakkuk edilmeyen vergiler ise mahiyeti açısından vergi ziyayı olarak değerlendirilir. Lakin, veraset ve intikal vergisinde ek süre maddesi ile vergi mükellefi lehine bir uygulama söz konusu olmaktadır. Kanun maddesine göre:

“Madde 342 - Veraset ve intikal vergisinde ek süre

Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyayı olmamış sayılır.

Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük bir mühlet verilir. Bu hususta da yukarıdaki hüküm cari olur.”

Bu durumda, beyanname süresinin sonundan başlayarak 15 günlük ek süre içinde verilmesi halinde, vergi ziyai cezası değil, II. Dereceden usulsüzlük cezası verilirken; Bu süre içerisinde verilmemesi durumunda, tebliğ edildikten sonra tekrar verilen 15 günlük ek süre için de verilmesi halinde, I. Derece usulsüzlük cezası verilmektedir. Bu durumda, vergi mükellefine zamanında tahakkuk edilmemesi halinde vergi ziyai cezası verilmesi yerine I. ve II. Derece usulsüzlük cezaları verilmektedir. Bu uygulama sonucunda da bir vergi avantajı sağlanmış olmaktadır.

3. Vergi Ziyai Cezası

Vergi ziyai kabahati, VUK md. 341’de tanımlandığı üzere, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirmesidir. Bu kabahate karşılık belirlenen ceza ise, aşağıdaki 344. maddede belirlenmiştir. Kanun maddesine göre:

“Madde 344 - Vergi ziyai cezası

341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.

Vergi ziyasına 359. 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.”

Kanun metninden de anlaşılacağı üzere, vergi ziyai kabahatinin cezası olarak, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında ceza kesilmesi hüküm altına alınmıştır. Fakat, ilgili maddenin 3. Fıkrasında bir indirimli vergi ziyai cezası uygulaması söz konusudur. Öyle ki, indirimli vergi ziyai cezası hükmüyle, vergi incelemesine başlanması veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilen beyannameler hariç olmak üzere, kanuni süresinden sonra verilen beyannameler için vergi ziyai cezası, yarı yarıya uygulanmaktadır. Bu nedenle, vergiler gibi bir yük oluşturan vergi cezaları için de böyle uygulamalar olması, vergi yükümlüleri için bir avantaj sağlayacaktır.

4. Yanılma ve Görüş Değişikliği

Yanılma ve görüş değişikliği uygulaması da, mükellef aleyhine işleyen cezalar ve kusurları ortada kaldıran bir müessesedir. Kanun maddesine göre:

“Madde 369 - Yanılma ve görüş değişikliği

Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.”

Madde metninden anlaşılacağı üzere, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermesi sebebiyle veya bir hükmün uygulanması tarzına ilişkin bir içtihadın değişmesi halinde, vergi mükelleflerine bu uyumsuz görünen fiilleri için vergi cezası kesilmemekte ve gecikme faizi hesaplanmamaktadır. Diğer taraftan, yetkili makamların yaptığı değişiklikler geriye dönük olarak uygulanmazken, yargı mercileri tarafından yapılan değişiklikler geriye dönük olarak uygulanabilmektedir.

Yanılma halinin varlığı halinde ise kesilen vergi ziyayı cezası da uzlaşma konusu yapılabilmektedir²⁷¹.

Özetle, yetki makamları veya yargı mercileri tarafından yanılma ve görüş değişiklikleri hallerinde mükelleflere vergi ziyayı cezası kesilmemekte ve gecikme faizi hesaplanmamaktadır ve bu durum devlet kurumlarının da hataları karşısında mükelleflerin mağdur olmamalarını sağlamaktadır. İdareden kaynaklı bu gibi yanılmalar durumunda mükellefin itiraz hakkı olması, mükellef lehine yarar sağlayabilmektedir.

²⁷¹ Tosuner ve Arıkan, s. 292.

5. İzaha Davet

İzaha davet müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından bir tanesi olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK'nun 370. Maddesinde düzenlenen izaha davetin kanun lafzı şu şekildedir:

“Madde 370 - İzaha davet

Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanununun 371. maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.

İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda;

1.Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2.Mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

Birinci fıkra kapsamında yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanununun 359. maddesinde yer alan fiüllerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50 bin (2019 yılı için 70.000) Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Bu fıkroda yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Maliye Bakanlığı ön tespitinin niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

İzaha davet uygulamasının süreci değerlendirildiğinde: Yetkili merciler tarafından ön tespit yapılması koşuluyla - ki tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir - verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunması halinde, ön tespitle ilgili olmak kaydıyla; vergi incelemesine

başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması şartı dahil olmak üzere, vergi mükellefleri izaha davet edilebilmektedirler. İzaha davet edilen mükelleflerin, vergi ziyana sebebiyet vermediğinin anlaşılması üzerine, ilgili konuyla ilgili olarak mükellefler, takdir komisyonuna sevk veya vergi incelemesine tabi tutulmamaktadırlar. Lakin, izahata bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; zamanında yerine getirilmeyen ve bu sebeple vergi ziyana uğrayan vergilerin, gecikme zamları ile beraber, düzeltilerek ödenmesi şartıyla, vergi ziyayı cezası, %20 oranında indirimli olarak uygulanmaktadır. Diğer taraftan, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, tutarın, her bir belge itibariyle 2019 yılı için 70.000 TL'yi aşmaması ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla da mükellefler izaha davet edilebilmektedir.

Özetle, izaha davet müessesesi ile, vergi ziyana sebebiyet verildiğinin anlaşılması üzerine, belirli şartların sağlanması durumunda, indirimli ceza uygulanması suretiyle vergi mükellefleri daha ağır yaptırımlarla karşılaşmaktan korunmaktadır²⁷². Diğer bir ifadeyle vergi mükelleflerine, vergi ziyana sebebiyet veren mükelleflere cezai müeyyideler uygulanmadan önce açıklama hakkı tanınmasıdır²⁷³. İzaha davet uygulamasıyla, mükellefler, kendilerine böyle bir hakkın verilmesi neticesinde mükellefiyet kavramına daha sağduyulu yaklaşarak vergi bilincinin gelişmesine katkı sağlayabileceklerdir²⁷⁴. Diğer taraftan indirimli olarak uygulanan vergi ziyayı cezası ile maddi olarak da vergi mükellefleri için ciddi vergi avantajları sağlanmaktadır. Ayrıca, barışçıl bir çözüm yolu olarak izaha davet, yargıya intikal etmeden idari aşamada çözülebilirliği açısından, vergi cezalarına ilaveten gecikme faizi ve zammı sonucu karşılaşılabilecek uygulamalardan da mükellefi korumaktadır.

²⁷² Erol Altunoğlu, “6718 Sayılı Kanun ile Yeniden Düzenlenen “İzaha Davet” Müessesesi”, **İSMMMO, Mali Çözüm**, Sayı: 143, Eylül - Ekim 2017, s. 273.

²⁷³ Vergi Sirküleri, No: 2017/87.

²⁷⁴ Selçuk Buyrukoğlu ve Ekrem Toparlak, “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2018, s. 62.

6. Pişmanlık ve İslah

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından bir diğeri de, VUK'nun 371. Maddesinde düzenlenen "Pişmanlık ve İslah" müessesesidir. Kanun maddesine göre:

"Madde 371 - Pişmanlık ve İslah

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.

1.Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2.Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3.Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması.

4.Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5.Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz."

Pişmanlık ve ıslah müessesesi kanun lafzından da anlaşılacağı üzere mükellefe, vergi ödevlerini kanuni sürelerinde yerine getirmemesi nedeniyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde uygulanacak olan vergi ziyayı cezasının belirli şartlarla uygulanmamasıdır. Bu şartlar ise, beyana dayanan vergilere ilişkin olmak üzere (Pişmanlık ve ıslah müessesesi emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmamaktadır.); ilgili makama mükellefin kendiliğinden dilekçe vermesi, ihbarda bulunulmamış olması, ilgili dilekçenin, vergi incelemesi veya takdir komisyonuna ilişkin işlemlerden önce verilmesi, dilekçenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan beyannamelerin verilmesi veya eksik veya yanlış beyanların düzeltilmesi ve vergilere ilişkin gecikme zamları ile vergi aslının

yine 15 gün içinde ödenmesidir. Bu şartların sağlanması halinde vergi ziyai cezası kesilmemektedir.

Özetle, mükellefler, vergi ziyasına sebebiyet verdiği durumları kendiliğinden anlaması halinde, pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilecektir. Bu durumda ziyaa uğratılan vergiler, aynı kanununun 344. Maddesi gereği, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında ceza ödemek yerine, hiç ceza ödemeyerek bir avantaj sağlayabilecektir. Sağlayacağı bu avantaj ise vergi planlaması olarak değerlendirilebilmektedir.

7. Ceza Kesmede Zamanaşımı

VUK'da tarh zamanaşımının olması gibi kanun koyucu, ceza kesmede de bir zamanaşımı uygulaması düzenlemiştir. Kanun maddesine göre:

“Madde 374 - Ceza kesmede zamanaşımı

Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez:

1.Vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355. maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114 üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);

2.Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;

Ancak 336. madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.

Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.”

Kanun metninden anlaşılacağı üzere, VUK'da, vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile ilgili ceza kesme zamanaşımı söz konusudur. Lakin, vergi ziyai cezası ile özel usulsüzlük cezalarında ceza kesme zamanaşımı 5 yıl iken; usulsüzlük cezalarında 2 yıldır. Dolayısıyla, mükelleflerin vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatleri sonucunda ceza kesilmesi için, zamanaşımına uğramaması gerekmektedir. Tarh edilen vergilerde tarh zamanaşımı olduğu gibi ceza kesmede de zamanaşımı olması; iyi niyetli mükelleflerin bilmeden ve istemeden işlediği kabahatlerin cezalandırılmamasının biraz da olsa vergiye uyumu kolaylaştıracağı kanaatindeyiz. Ayrıca vergi mükelleflerinin iyi niyetli olması koşuluyla işlediği

kabahatlerden dolayı cezalandırılmamış olması, maddi açısından da bir avantaj sağlayabilecektir.

8. Vergi Ziyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından bir diğeri de, VUK'nun 376. maddesinde düzenlenen "Vergi Ziyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme"dir. Kanun maddesine göre:

"Madde 376 - Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı;
İndirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır."

VUK madde 376'ya göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkları için geçerli olan bu uygulama sadece vergi ziyayı değil aynı zamanda usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için de hüküm ifade etmektedir.

Bu uygulamayla vergi mükelleflerine bir şans tanınmış. Mükellefiyetle ilgili ödevlerinde bazı şartlar altında indirim hakkı verilmiştir. Buna göre, ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya teminat göstermek şartıyla, vadenin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirmesi halinde, vergi ziyayı cezalarında birinci defada yarısı, takip eden ilgili cezalarda üçte biri; usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise her zaman yarısının indirebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu durumda, ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan bu vergiler için indirimli ödeme imkanının tanınması mükellef için bir avantaj sağlamaktadır.

R. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Faydalı Ömrün Yarıya İndirilmesi*

VUK'a, 7103 sayılı Kanun ile eklenen bu maddeyle, üretim, yatırım, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin teşvik edilmesi amacıyla, 6948 sayılı Kanuna göre sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin münhasıran imalat, 4691 sayılı Kanun, 5746 sayılı Kanun ve 6550 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan mükelleflerin ise münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere iktisap ettikleri yeni makina ve teçhizat ile yatırım teşvik belgesini haiz mükelleflerin belge kapsamında iktisap ettikleri makina ve teçhizatın, Maliye Bakanlığınca ilan edilen faydalı ömür süresinin yarısı dikkate alınmak suretiyle bulunacak amortisman oranlarına göre daha kısa sürelerde itfa edilebilmesine imkân sağlanması hüküm altına alınmıştır²⁷⁵. Kanun maddesine göre:

“Geçici Madde 30

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra, 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce münhasıran imalat sanayiinde veya 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hak-kında Kanun ve 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamında faaliyette bulunan mükelleflerce münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere, 2019 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilen yeni makina ve teçhizat ile aynı tarihe kadar yatırım teşvik belgesi kapsamında iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve süreleri, Maliye Bakanlığınca bu Kanunun 315 inci maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilir. Bu şekilde yapılacak hesaplamada faydalı ömür süresinin küsuratlı çıkması halinde, çıkan rakam bir üst tam sayıya tamamlanmak suretiyle ilgili kıy-metlere uygulanacak amortisman oran ve süreleri belirlenir. Bu şekilde belirlenen oran ve süreler izleyen yıllarda değiştirilemez. İmalat sanayiinde kullanılmak üzere iktisap edilen ve madde hükmünden yararlanılabilecek makina ve teçhizatı tespiti Cumhurbaşkanlığı, uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkilidir.”

* Bu başlık, özellikle imalat sanayiinde kullanılan, sanayi sicil belgesine haiz mükellefler veya Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere iktisap edilen yeni makine ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve sürelerinin, Maliye Bakanlığınca bu kanunun 315. maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle uygulanmasını ifade eder.

²⁷⁵ TBMM, “Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı (1/914) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu”, SS:533, s. 10.

Üretim, yatırım, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin teşvik edilmesi amacıyla düzenlenen bu madde kapsamındaki vergi mükellefleri, itfa süresinin kısılmasıyla beraber, daha büyük miktarlarda amortisman giderine sahip olacaklardır. Diğer yandan amortisman süresinin yarı yarıya uygulanacak olması ise işletmeleri yeni makine ve teçhizat alma konusunda da teşvik etmektedir. Bu teşvik sayesinde, vergi planlamasına başvuracak olan vergi mükelleflerinin bu teşviki değerlendirmek kaydıyla vergi arbitrajı imkanı sağlayacağı bir gerçektir.

II. 6183 SAYILI KANUN'DA YER ALAN VERGİ ARBİTRAJİ İMKANLARI

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 1 Ocak 1954 tarihinde, alacaklısı devlet olan amme (kamu) alacaklarının tahsilini düzenlemek için yürürlüğe giren bir diğer kanundur. AATUHK, devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç ve ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, geçilme zammı, faiz gibi fer'i kamu alacakları ile kamu hizmetlerinin uygulamasından doğan kamu alacakları hakkında hüküm ifade eden bir kanundur. Bu idarelerin, akitten, haksız fiil ve haksız edimden doğan alacakları ise bu kanun uygulaması dışında tutulmuştur. Her ne kadar, AATUHK'nın gerekçesi olarak; devlete ait alacakların devamlılığının gerekli görülmesi, bu alacakların emniyet altında tutulmak istenmesi, zamanında tahsil edilemeyen alacakların cebren tahsil edilebilmesi ve mükellefler tarafından kolayca ödenebilmesi gösterilmiş olsa da, bu kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen kanun, vergi mükellefleri ile beraber diğer kamu borçlularına da fırsatlar tanımakta ve onlara vergi arbitrajı imkanları tanımaktadır. Bu sebeple, 6183 sayılı Kanun'da, vergi mükellefi lehine yarar sağlayacak ve vergi planlaması yapmaya elverişli müesseseler incelenmiş olup vergi arbitrajına imkan sağlayan kurumlar gösterilmeye çalışılmıştır.

A. Şahsi Kefalet

Şahsi kefalet*, vergi borçlusundan istenilen teminatın sağlanamaması durumunda vergi borçlusuna kolaylık sağlayan bir uygulamadır²⁷⁶. Vergi borçlusu tarafından, nakdi ve aynı teminatların gösterilememesi durumunda, noter tasdikli bir sözleşme ile müteselsil kefil ve borçlu olarak bir şahsı göstermek, kefalet uygulaması olarak bilinmektedir. Ve bu durum ilgili kanunun 11. Maddesinde düzenlenmiştir. Kanun lafzı aşağıdaki gibidir:

“Madde 11 - Şahsi kefalet

10. maddeye göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler.

Şahsi kefalet tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis olunur.

Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi muhtardır.

Amme alacağını ödeyen kefile buna dair bir belge verilir.”

Amme alacaklarının tahsiliyle ilgili uygulamaları düzenleyen 6183 sayılı Kanun'un başlıca amaçları arasında, amme alacağının güvenliği, en kısa sürede tahsili ve bu alacakların takibi ön plana çıkmaktadır. Çünkü bilindiği üzere vergiler, devlet için önemli bir finansman kaynağıdır. Dolayısıyla, hazineye aktarılacak vergilerin takip ve tahsilinin yanı sıra, bu vergi gelirlerinin düzenli olarak gelmesi de önem taşımaktadır. Bu sebeple devletin alacaklarını tahsilinde, amme borçlularının durumunu düşünmesi gerekliliği de su yüzüne çıkmaktadır. Bu alacakların tahsilinde, borçluya bir takım kolaylıklar sağlanması olarak değerlendirilebilecek olan şahsi kefalet uygulaması, amme borçlusundan birtakım nedenlerle teminat istenmesi durumunda, teminat olarak kabul edilen değerlerin, borçlusu tarafından sağlanmadığı takdirde, muteber bir kefil gösterilmek şartıyla, amme borçlarına karşı bir diğer üçüncü kişinin de borçlu olarak kabul edilmesidir. Şahsi kefalet uygulamasıyla vergi borçlusuna sağlanan bu kolaylık, bir yandan vergi mükellefi üzerindeki zamanlamadan doğan yükümlülükleri ertelemesine, diğer yandan da vergi

* Kefalet, kefilin alacaklıya karşı, borçlunun borcunu ifa etmemesinin sonuçlarından kişisel olarak sorumlu olduğunu belirten bir sözleşmedir. (Borçlar Kanunu, md. 581).

²⁷⁶ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 4. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015, s. 165.

mükellefinin zor durumda kalmasına sebep olacak ekonomik durumundaki değişiklikleri gözettiğinden dolayı bir avantaj olarak değerlendirilmektedir.

B. Verilen Teminata Karşılık İhtiyati Haciz Uygulamasının Sonuçları

Kamu alacaklarının taşıdığı önem sebebiyle veya amme alacaklarının tahsilinin devlet için taşıdığı hayati bir takım sebeplerle, - ki bu sebepler, 6183 s. Kanun'un 13. maddesinde sayılmaktadır. - bu alacakların tahsilinde veya takibinde şüphelerin olması nedeniyle, vergi borçlusu aleyhinde ihtiyati haciz* yapılabilmektedir.

Vergi borçlusuna ait mal, alacak ve haklarla ilgili olarak, aynı kanunun 13. maddesindeki sebepler nedeniyle haciz konulması durumunda, borçlu tarafından gösterilecek teminat (haciz edilen malların değerinin yatırılması müteselsil kefil gösterilmesi veya mal üçüncü kişi elindeyken ihtiyati haciz uygulandıysa bu üçüncü kişi tarafından taahhüt senedi verilmesi)²⁷⁷ sayesinde haciz olunan mallar, borçluya verilebilmekte veya ihtiyati haciz, teminat gösterilmesi şartıyla kaldırılabilir. İlgili kanun maddeleri şu şekildedir:

“Madde 14 - İhtiyati hacizde borçlu tarafından gösterilecek teminat

İhtiyaten haczolunan mallar istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgah sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahıs yedinde haczolunmuşsa bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir.”

“Madde 16 - İhtiyati haczin kaldırılması

Borçlu, 10. maddenin 5. bendinde yazılı menkul mallar hariç olmak üzere, mezkür maddeye göre teminat gösterdiği takdirde ihtiyati haciz, haczi koyan merci tarafından kaldırılır.”

* İhtiyati haciz: Amme alacağının, tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla, amme borçlusuna ait mal, alacak ve haklara kesin haciz şartlarının tamamlanmasını beklemeye gerek kalmaksızın geçici olarak el konulmasına imkan veren bir uygulamadır. (Erhan Gümüş, “Vadesinde Ödenmeyen Vergi Borçları ile İlgili Olarak Vergi İdaresinin Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 201, 2005, s. 137.) İhtiyati haciz uygulaması, 6183 s. Kanun'un 13-16. Maddelerinde düzenlenmiştir.

²⁷⁷ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002, s. 80.

İhtiyati haciz uygulaması, hem amme borçlusunu hem de amme alacaklısı için bazı hukuki sonuçlar doğurmaktadır²⁷⁸. Biri, teminat gösterilmesi sayesinde, haciz edilen malların borçlusuna geri verilmesi olurken; diğeri ise, teminat gösterilmesi sonucunda ihtiyati haczin kaldırılması olmaktadır. Ancak burada gösterilecek olan teminat miktarı, ihtiyati hacze konu olan kamu alacağını karşılayacak miktarda olması gerekmektedir²⁷⁹.

İhtiyati haciz, amme alacağının güvenliğini sağlamak için alınan bir tedbir olarak değerlendirilmektedir²⁸⁰. Dolayısıyla, kamu borçlusunu üzerinde bir takım etkileri söz konusu olmaktadır. Bu etkilere örnek olarak, kamu borçlusunun haciz edilen mallar üzerinde tasarrufta bulunma hakkını kaybetmesi ve ticari itibarının zedelenmesi gösterilebilir²⁸¹.

İhtiyati haciz uygulamasıyla, kamu alacağının güvenliği sağlanmaya çalışılırken, kanun koyucu, ihtiyati haczin doğuracağı bazı sonuçlar sebebiyle vergi borçlusunun mağdur olmaması için 14. ve 16. maddeleri düzenlemiştir. Bu durumda, bazı şartlar altında haciz edilen mallardan yararlanılabilmesi amacıyla bu malları, kamu borçlusunun kullanımına bırakılabilmekte veya 10. maddeye göre teminat göstermesi durumunda ihtiyacı haciz tamamen kaldırılabilmektedir.

Malların geri bırakılması ve ihtiyati haczin kaldırılması gibi uygulamalar, 6183 sayılı Kanun'un kamu borçlusuna tanıdığı haklar olarak değerlendirildiğinde, alacaklının, borçlunun ekonomik faaliyetleri için gerekli olan unsurları, amme alacağının tahsilini güvence altına almak amacıyla haciz etmesi sonucunda yaşayacağı mağduriyetlerden kaçınması için düzenlendiğini söyleyebiliriz.

Özetle, kamu borçlusunu bu uygulamalardan yararlanarak haciz edilen malları geri almak veya tasarruf hakkını tekrar kazanmak suretiyle korunmaktadır. İhtiyati haczin konulması sonucunda; likidite kaybı yaşanması, planlanan nakit akışlarında bozulmalar olması, planlanan ödemelerin gerçekleştirilememesi, haciz edilen mallardan tasarruf sağlanamaması gibi durumlar vergi borçlusunu ekonomik açıdan daha çok sarsacak ve tahsil edilmeme riski olan alacakların, tahsil imkanını da iyice

²⁷⁸ Gerçek, s. 177.

²⁷⁹ Çelik, s. 80.

²⁸⁰ Muhsin Koçak, **Vergi - İcra Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s. 81.

²⁸¹ Fatih Saraçoğlu, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018, s. 38.

azaltacaktır. Bu durumda ortaya çıkan sonuç hem alacaklı hem de borçlu aleyhine olabilecektir. Sonuç olarak, ihtiyati hacze karşılık vergi borçlusunun bu haklarını bilmesi ve zamanında kullanması ona ekonomik avantajlar sağlayacaktır.

C. Tecil

Vergi gelirlerinin devamlılığı için vergi mükelleflerinin de içinde buldukları ekonomik durumlar göz önünde bulundurulmalıdır. Dolayısıyla borçluya kolaylık sağlanması ilkesi çevresinde birçok müessese, kamu alacaklarının takip ve tahsil hukuku içerisinde de düzenlenmektedir. Bunlardan biri olan tecil (erteleme) uygulaması ise, AATUHK'un 48. Maddesiyle düzenlenmiştir. Kanun maddesine göre:

“Madde 48 - Tecil

Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.

Şu kadar ki, amme borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı elli bin Yeni Türk Lirasını (bu tutar dahil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranılmaz. Bu tutarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı elli bin Yeni Türk Lirasını aşan kısmın yarısıdır. Cumhurbaşkanı; bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye ve alacaklı amme idareleri itibarıyla bu hadler arasında farklı tutar belirlemeye yetkilidir.

Borcunun tecilini talep eden ancak, talepleri uygun görülmemekle reddedilen borçlular söz konusu borçlarını reddin tebliği tarihinden itibaren idarece 30 güne kadar verilebilecek ödeme süresi içinde ödedikleri takdirde bu amme alacağı ödendiği tarihe kadar faiz alınmak suretiyle tecil olunur...”

Kanun metninden de anlaşılacağı üzere, tecil uygulaması mükellefin ekonomik durumu göz önünde bulunarak düzenlenmiştir. Buna göre, ilgili borcun vadesinde ödenmesi, haczin uygulanması veya haciz olunan malların satılarak paraya çevrilmesi gibi durumlar borçluyu çok zor duruma düşüreceği kanaat edildiyse, amme alacağı belli bir süre tecil edilebilmektedir.

Tecil işleminin yapılabilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar: vergi borçlusunun çok zor duruma* düşme olasılığının bulunması, yazılı talepte bulunulması, teminat gösterilmesi, tecil faizinin uygulanması (yıllık %12) ve iyi niyet ilkesi olarak sayılabilir²⁸². Bu şartların sağlanması halinde, amme borçlusunun, borçları tecil edilebilmektedir.

Tecil uygulamasının kapsamına bakıldığında ise, katma değer vergisi, geçici vergi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, harçlar (ikmalen tarhiyata dayanan tapu harçları hariç), fonlar, ecrimisil, eğitime katkı payı ve eğitime katkı payına ait gecikme zammı dışındaki tüm kamu alacakları tecil edilebilmektedir. Bu durumda, gelir vergisi, kurumlar vergisi, gelir ve kurumlar vergisi stopajları, damga vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi vergiler için tecil uygulaması kullanılabilir²⁸³.

Tecil için gerekli şartların gerçekleşmesi gerekçesiyle amme borçlarının tecil edilmesi, kamu borçlusu için istenilen ve en yüksek yarar sağlayacak sonuç olmakla beraber, aynı maddenin 3. fıkrasında “sürelî red” olarak ifade edilen bir tecil imkanı sağlanmıştır. Buna göre sürelî red, amme alacaklısı tarafından, amme borçlusunun tecil talebinin reddedilmesi sonucunda ek bir süre verilmesi (reddin tebliğ tarihinden itibaren idarece 30 güne kadar olmak koşuluyla) ve verilen bu ek süre içerisinde ilgili borcun tecil faizi ile birlikte ödenmesi imkanı tanınmasıdır²⁸⁴.

Diğer bir uygulama ise, 7020 sayılı Kanun’un 7. Maddesiyle eklenen 48/A maddesidir. Buna göre, vergiye uyumlu mükelleflerin borçlarının tecil edilebilmesi mümkün olmaktadır. Kanun maddesi aşağıdaki gibidir:

“Madde 48/A - Vergiye uyumlu mükelleflerin borçlarının tecili

Devlete ait olup Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip edilen ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren vergi, resim, harç ve cezalar ile bu alacaklara bağlı gecikme faizi ve gecikme zammının vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş olmak ve aşağıdaki şartları taşımak koşuluyla vadesi bir yılı geçmemiş

* Çok zor durum hali, kamu alacağının vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi halinde, borçlunun vergiyi doğuran ticari, zirai ve sınai faaliyetlerinin devamına imkan kalmaması veya bu faaliyetin ağır şekilde sekteye uğramasıdır. (Tahsilat Genel Tebliği, Sıra No: 249.)

²⁸² Gerçek, s. 99.

²⁸³ Mahmut Coşkun, **Açıklamalı - İctihathı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 493.

²⁸⁴ Gerçek, s. 107.

alacaklar, Maliye Bakanınca 36 ayı geçmemek üzere faiz ve teminat alınarak tecil olunabilir.

Madde hükmünden yararlanacak borçlunun;

1. Başvuru tarihi itibarıyla en az 3 yıl süreyle; ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle yıllık gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması,

2. Başvuru tarihinden geriye doğru 3 yıla ait vergi beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş olması (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.),

3. Bu madde kapsamına giren ve başvuru tarihi itibarıyla vadesi 1 yılı geçmemiş borcunun borç ödemedeki hüsnüniyet sahibi olmasına rağmen ödenememiş olması,

şarttır. Şu kadar ki, bu madde ile 48. maddeye göre tecil edilen veya özel kanunlara göre ödeme planına bağlanan borcun bulunması madde hükmünden yararlanılmasına engel teşkil etmez.

Bu madde kapsamında tecil edilen alacaklara, 48. maddeye göre belirlenen oranda faiz tatbik edilir.

Amme borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı beş yüz bin Türk lirasını (bu tutar dâhil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranmaz. Bu tutarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı beş yüz bin Türk lirasını aşan kısmın %25'idir."

Vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla getirilen bu uygulama, bazı şartların sağlanması durumunda, kamu borçlusunun içinde bulunacağı zor durumda onlara destek olmak amacıyla uygulanmaktadır. Madde metninden de anlaşılacağı üzere, amme borcunun vadesinde ödenmesi, haciz işlemlerinin başlatılması veya haciz edilmiş malların satılarak paraya çevrilmesi sonucu amme borçlusunun çok zor duruma düşeceğine ilişkin bir kanaat oluşursa, bu borçlar tecil edilebilmektedir. Genel tecil şartlarının yanında, başvuru tarihi itibarıyla 3 yıllık bir vergi mükellefiyetinin bulunması, geriye dönük olarak 3 yıl boyunca tüm vergi beyannamelerinin zamanında verilmiş olması ve tecil edilmek istenilen borçların vadesinin bir yılı geçmemiş olması gerekmektedir. Bu şartlar sağlandığında, amme borcu teminat istenerek ve tecil faizi uygulanarak 36 aya kadar tecil edilebilmektedir.

Özetle, tecil uygulamasının öz amacının kamu yararı olduğu, bu sayede vergi kaynağını koruyarak, vergi gelirlerinin sürekliliğini sağlamak gibi amaçlar edildiği söylenebilir. Lakin bunun yanında, kanunun ruhuna inildiği zaman özel amacı ise, zor durumdaki mükellefleri mali yönden rahatlatmak ve kamu alacaklısı ile

borçlusunun çıkarlarını denkleştirmektedir²⁸⁵. Tecil uygulaması ile zor durumdaki vergi borçluları korunmaya ve ekonomik durumları gözetilmeye çalışılmaktadır. Bu iyi niyetin son eklenen “Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili” uygulaması ile de genişletildiğini söyleyebiliriz. Bu sayede, vergi mükellefleri bu vergi erteleme şartlarının tam bilinmesi ve kendileri için en uygun zamanlarda kullanmaları kaydıyla mali yönden bir rahatlama yaşayarak vergilerini erteleme imkanı elde edebilmekte ve bu sayede bir avantaj sağlamaktadır.

D. Tehir (Tahsilatın Geri Bırakılması)

Kamu borçlularına tahsilat aşamasına gelmiş borçları için kolaylık sağlanması amacıyla, kanunlarda belirtilen durumların varlığı halinde ve ilgili mercilerin kararlarına istinaden tahsilat işleminin geri bırakılması işlemi tehir* uygulaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Tehir uygulaması; yürütmenin durdurulması, ölüm ve borçlunun aciz hallerinde söz konusu olmaktadır²⁸⁶.

Tehir uygulamasından yararlanılmasının, vergi mükelleflerine vergisel avantajlar sağlayacağı görüşündeyiz. Şöyle ki, tahsilat aşamasına gelmiş bir vergi borcunu içinde bulunduğu ekonomik sebepler veya ölüm gibi insani sebeplerle ödeyemeyecek veya ödediği takdirde daha zor bir duruma düşecek olması sebebiyle, kanun koyucu tarafından borçlulara sağlanan bu hakları veya kolaylıkları kullanması, mükellefi mali açıdan rahatlatabilecektir.

AATUHK’un 49. maddesinde, tecil edilmiş kamu alacakları ile ilgili olarak yargı organları tarafından yürütmenin durdurulması (tehir) kararı verilmesi şu şekilde düzenlenmiştir.

“Madde 49 - İcranın kaza mercilerince tehiri

İdarece tecil edilmiş bir amme alacağı hakkında kaza mercilerince icranın tehiri kararı verilmişse: Kaza mercilerinin tehir müddeti tecil müddetinden az olduğu takdirde; tecil olunan alacak icranın tehiri müddetinin sonundan tecil müddeti sonuna kadar olan müddet içinde ve kaza mercilerinin tehiri dolayısıyla zamanında ödenmemiş borç miktarıyla birlikte yeniden taksite

²⁸⁵ Zeynep Arıkan, “Vergi Borçlarında Tecil”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri: 46, 2004, s. 18.

* Tehir; Sonraya bırakma, erteleme ve geciktirme gibi anlamlara gelmektedir. (TDK, Güncel Türkçe Sözlük),

²⁸⁶ Gerçek, s. 108.

bağlanarak alınır. Kaza mercilerinin tehir müddeti tecil müddetinden çok ise; evvelce yapılan tecil hükümsüzdür.

Takibatın kaza mercilerince tehiri kanuni tecil müddetini aştığı takdirde tecil müddeti uzatılmaz.”

Kanun metninde de anlaşılacağı üzere, tehir edilebilecek bir kamu alacağının, tahsil edilebilir bir aşamada ve daha önce tecil edilmiş olması gerekmektedir. 49. madde hükmüyle dikkate alınacak tehir uygulaması sadece bu kapsamda değerlendirilmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümü sürecinde farklı durumlarda yürütmenin durdurulması kavramı burada ele alınmamıştır.

Anlaşılacağı üzere, idarece daha önceden tecil edilmiş bir borç için, yargı organlarınca icranın tehiri kararı verilebilmektedir. Bu durumda da iki olası durumla karşı karşıya kalınabilmekte ve bu yüzden nasıl bir yol uygulanması gerektiği, tehir hakkının kamu borçlusuna tanınması dışında bu noktada düzenlenmiştir. Şöyle ki, yargı organlarınca verilen tehir süresi, tecil süresinden az olabilmekte veya yargı organlarınca verilen tehir süresi, tecil süresinden fazla olabilmektedir. Bu durumda ilk koşul için, tecil olunan alacak yürütmenin durdurulması süresinin sonundan tecil süresi sonuna kadar olan süre içinde ve yargı organlarının tehiri dolayısıyla zamanında ödenmemiş borç miktarıyla beraber yeniden hesaplanmaktadır. İkinci koşulda ise, yani tehir süresinin, tecil süresinden çok olduğu durumdaysa, idare tarafından önceden uygulanan tecil hükümsüz sayılmaktadır²⁸⁷. Dolayısıyla, tehir ve tecilin bu şekilde çakıştığı hallerde, yasa koyucu, tecil veya tehirde hangisi daha uzun ise onun uygulamaya koyulmasını esas almaktadır²⁸⁸ ve bu durumda kamu borçlusu korunmuş olmaktadır.

Özetle, yürütmenin durdurulması yoluyla amme borcunun tehir edilebilmesi, mükellefi koruyan ve mükellef lehine avantaj sağlayabilen bir uygulamadır. Esasen yürütmeyi durdurma müessesesinin de ortaya çıkış sebebi bu olmaktadır. Bilindiği üzere idari işlemler mahiyetleri gereği icrai nitelikte olmakta ve karşı tarafın (amme borçlusunun) irade açıklamasına gerek olmaksızın kamusal iradenin üstünlüğüne dayanarak tek taraflı olarak yürütülebilmektedirler. Dolayısıyla idari işlemlerin niteliği, idareyi, kişiler karşısında güçlü bir pozisyona sokmaktadır. Hukuk devleti olarak, kişilerin durumunu da göz etmek zorunda olan devlet, idari yargıda bir

²⁸⁷ Saraçoğlu, s. 108.

²⁸⁸ Gerçek, s. 111.

denetim yolu olarak yürütmeyi durdurma uygulamasıyla, hem idareye tanınmış bu üstün nitelikleri hafifletmek hem de bu üstünlüklerin kötüye kullanılmasını engellemek için ortaya çıkmıştır²⁸⁹.

Kamu borçlusuna sağlanan bir diğer kolaylıkta AATUHK'un 50. Maddesinde düzenlenmiştir. Ölüm halinde, kamu alacağının tahsilatı tehir edilebilmektedir. Kanun maddesine göre:

“Madde 50 - Ölüm halinde takibin geri bırakılması

Karısı yahut kocası, kan ve sıhriyet itibariyle usul veya fiirundan birisi ölen borçlu hakkındaki takip ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılır.

Borçlunun ölümü halinde terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber üç gün için takip geri bırakılır. Üç günün bitiminde terekenin borçları için takibata devam olunur.

Mirasçılar, mirası kabul veya ret etmemişlerse bu hususta Medeni Kanundaki muayyen müddetler geçinceye kadar takip geri bırakılır.”

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere, ölüm sadece kamu borçlusunun ölümü halinde geri bırakılmamakta, borçlunun eşinin veya kan ve sıhriyet itibariyle alt ve üst soydan birisinin ölümü halinde, borçlu hakkındaki takip geri bırakılmaktadır. Diğer bir ifadeyle tehir edilebilmektedir.

Borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında AATUHK hükümleri uygulanacağı aynı kanunun 7. Maddesinde “Borçlunun Ölümü” başlığı altında açıklanmıştır. Bu halde kamu borcu, borçlunun ölümü ile silinmemekte ve mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir. Ancak, 50. madde hükmü gereği, tereke hakkındaki takip işlemleri ölüm günü dahil olmak üzere 3 gün süre ile tehir edilmektedir. Tehir işlemi, bir mahkemenin veya iflas dairesi tarafından terekenin tasfiyesi için girişilen faaliyetleri de durdurmaktadır²⁹⁰. Borçlunun kendisinin ölümü dışında, kamu borçlusunun bazı yakınlarının ölümü halinde de ölüm günü ile beraber üç gün için borçların takibi geri bırakılmaktadır. Ayrıca, mirasçıların takibinde de Medeni Kanun'dan doğan hakları saklı tutulmaktadır.

²⁸⁹ Celal Karavelioğlu, **Açıklama ve Son İctihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6. Baskı, Cilt: 2, Ankara, 2006, ss. 128, 1282-1283'den aktaran İbrahim Organ ve Neslihan Coşkun Karadağ, “Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması - I”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 3, 2012, s. 57.

²⁹⁰ Saraçoğlu, s. 19.

Özetle, kamu alacaklarının takip ve tahsili yapılırken kamu borçlusunun mali ve insani durumlarını düşünerek kanun koyucu tarafından düzenlenmiş bu gibi müesseseler, borçlulara kolaylık sağlamakta ve bu zor durum sebepleri yanında kamu borçluları da bir de mali külfetlerle uğraşmak zorunda kalmamaktadır.

Kamu borçlusuna sağlanan bir diğer kolaylıkta AATUHK'un 75 ve 76. maddelerinde düzenlenmiştir. Aciz halinde tahsilatın geri bırakılması olarak değerlendirilen bu uygulamaya ilişkin ilgili maddeler aşağıdaki gibidir:

“Madde 75 - Aciz hali

Yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılır.

Yapılan takip safhalarıyla bakiye borç miktarı bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali tespit olunur.”

“Madde 76 - Aczin neticeleri

Aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve faiz aranmadan 48. madde hükmü tatbik olunabilir.

Alacaklı tahsil dairesi aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresi içinde devamlı olarak takip eder.”

Aciz hali, kamu borçlusunun haczi mümkün menkul ve gayrimenkul malı ile hak ve alacağının olmadığı veya var ise bunların haczolunarak satılmasına rağmen, satış bedelinin borcu karşılayamayacağı tespit edilmesi halidir²⁹¹. Yapılan takip sonucunda amme borçlusunun aciz hali, bir aciz fişi ile tespit olunmaktadır. Amme borçlusunun, aciz hali tespit edildikten sonra, madde 76 hükmü gereği, “teminat ve tecil faizi” aranmadan tecil işlemi gerçekleştirilebilmektedir. Yalnız idare, aciz halini ve mükellefin mali durumunu tahsil zamanaşımı içerisinde devamlı olarak takip etmektedir.

Özetle, tehir uygulaması; yürütmenin durdurulması, ölüm hallerinde ve aciz halinde söz konusu olmakta ve bu nedenle, kanun koyucu kamu borçlusunun mali ve şahsi durumlarını da dikkate alarak bazı kolaylıklar sağlayabilmektedir. Bazen bu uygulamalar ölüm halinde takibin 3 gün geri bırakılması gibi zorunlu tutulmuş bazen de aciz halinde tecil hakkı tanınması gibi idarenin kararına bırakılmış ihtiyari uygulamalar olarak da düzenlenmiştir. Bu gibi uygulamaların vergi mükellefleri veya diğer kamu borçluları tarafından iyi bilinmesi onlara bazı yararlar sağlayabilecektir.

²⁹¹ Gerçek, s. 111.

Diğer bir ifadeyle, borçluların zor durumda kalmaları veya doğrudan idareden kaynaklı aksaklıklardan dolayı karşılaşılabilecekleri durumlar karşısında hakkını araması, borçlulara önemli avantajlar sağlayabilecek ve bu sayede borçlarını erteleme hakkına erişen vergi borçluları da mali yapılarını ve sosyal yönden karşılaştıkları zorlukları daha kolay aşabileceklerdir.

E. Hacedilemeyecek Mallar ile Kısmen Hacedilebilen Gelirler

Kamu alacakları esas itibariyle özel kanunlarda belirtilen sürelerde ödenmektedir. Özel kanunlarla ödeme zamanı belli edilmeyen kamu alacakları ise Maliye Bakanlığınca belli edilecek usullere göre yapılacak tebliğden itibaren 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Lakin, vadesinde ödenmeyen ve tecil olunmayan kamu borçları, tahsil dairesince cebren tahsil edilmektedir²⁹². Haciz uygulaması ise, cebren tahsil yollarından en fazla kullanılanı olmaktadır²⁹³. Bu nedenle, haciz uygulamasıyla ilgili hükümlerin kamu borçluları üzerinde yaratacağı etkiler, kanun koyucu tarafından önceden düşünülmüş ve kanun lafzına ve ruhuna işlenmiştir. Ancak unutulmamalıdır ki, AATUHK'un öz amacı, kamu alacaklarının takip ve tahsilidir. Bunun yanı sıra, kamu borçlularının mali ve sosyal durumları da göz ardı edilmemiştir. Bu nedenle, 6183 s. Kanun'un 62. Maddesinde haciz uygulamasıyla ilgili hükümler yer alırken kamu borçlusunu da bir yandan korunmaya çalışılmış ve tahsil idaresinin haciz uygulamasındaki etik duruşunun çerçevesi çizilmiştir. Diğer yandan yine vergi borçlusunu korumak ve vergi gelirlerinin sürekliliğini kamu yararı bakış açısıyla göz etmek hususunda, hacedilemeyecek mallar ile kısmen hacedilebilecek gelirler hüküm altına alınmıştır.

Aşağıda 6183 s. Kanun'da yer alan; “haciz”, “hacedilemeyecek mallar” ile “kısmen hacedilebilecek gelirler” başlıklı kanun maddeleri sırasıyla alıntılanmış ve daha sonra vergi borçlusunu kolaylık sağlamaya yönelik düzenlenen fıkralara değinilerek, bu hususların vergi mükellefleri için bir avantaj olarak değerlendirilebileceği gösterilmeye çalışılmıştır.

²⁹² Akif Akarca ve Mehmet Şafak, “Torba Yasa İle Haciz İşlemlerinde Kamu Borçlusuna Kolaylıklar”, **Verginin Gündemi**, 08.03.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/torba-yasa-ve-haciz-islemlerinde-kamu-borclusuna-kolayliklar/406259>, (21.05.2019).

²⁹³ Gerçek, s. 239.

“Madde 62 - Haciz

Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur.

Maliye Bakanlığı amme alacaklarının takibinde haczolunacak malların tespiti amacıyla yapılacak mal varlığı araştırmasının şekli, alanı ve kapsamı ile araştırma yapılacak amme alacaklarının türü ve tutarını belirlemeye yetkilidir. Bu yetki alacaklı amme idaresi itibarıyla da kullanılabilir.

Borçlu tarafından başkasının olduğu beyan veya üçüncü şahıs tarafından ihtiyaten haciz veya istihkak iddia edilmiş bulunan malların haczi en sonraya bırakılır.

Ancak haczolunan gayrimenkul artırmaya çıkarılmadan, borçlu, borcun ifasına yetecek menkul mal veya vadesi gelmiş sağlam alacak gösterirse gayrimenkul üzerinde haciz baki kalmak üzere gösterilen menkul veya alacak da haczolunur.

Şu kadar ki, bu suretle mahcuz kalan gayrimenkulün idare ve işletmesine ve hasılat ve menfaatlerine tahsil dairesi müdahale etmez.

Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir.”

Haciz uygulaması ile ilgili kanun maddesi değerlendirildiğinde, tahsil dairesi tarafından yapılacak haciz işleminin, tarafların menfaatlerini mümkün olduğu kadar koruması gerektiği, haciz edilecek malın başkasına ait olduğu beyan edildiğinde, haciz işleminde o malın sonraya bırakılması gibi uygulamalarla mükellef korunmaya çalışılmaktadır.

“Madde 70 - Hacedilemeyecek mallar

Aşağıda gösterilen mallar hacedilemez:

1.233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve mahalli idarelerin malları hariç olmak üzere Devlet malları ile hususi kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen mallar.

2.Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası ile, borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası,

3.Vazgeçilmesi kabil olmayan mutfak takımı ve pek lüzumlu ev eşyası,

4.Borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çift hayvanları ve taşıtları ve diğer teferruat ve tarım aletleri; çiftçi değilse sanat ve mesleği için gerekli olan alet ve edevatı ve kitapları; arabacı, kayıkçı, hamal gibi küçük taşıt sahiplerinin ancak geçimlerini sağlayan taşıt vasıtaları,

5.Borçlu veya ailesinin geçimleri için gerekli ise, borçlunun tercih edeceği bir süt veren mandası veya ineği veyahut üç keçi veya koyunu ve bunların üç aylık yem ve yataklıkları,

6.Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacakları ile;

a)Borçlu çiftçi ise ayrıca gelecek mahsul için gerekli olan tohumluğu,

b) Borçlu bağ, bahçe veya meyve ve sebze yetiştiricisi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan bağ, bahçe ve bu işler için gerekli bulunan alet ve edevati, malzemesi ve fide ve tohumluğu,

c) Geçimi hayvan yetiştirmeye münhasır olan borçlunun kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan miktarda hayvan ile bu hayvanların üç aylık yem ve yataklıkları,

7. Memleketin ordu ve zabita hizmetlerinde malül olanlara bağlanan emekli aylıkları ile bu kabil kimselerin dul ve yetimlerine bağlanan aylıklar ve ordunun hava ve denizaltı mensuplarına verilen uçuş ve dalış ikramiyeleri,

8. Bir yardım sandığı veya derneği tarafından hastalık, zaruret ve ölüm gibi hallerde bağlanan aylıklar,

9. Vücut ve sağlık üzerine ika edilen zararlar için tazminat olarak zarar görenin kendisi veya ailesine toptan veya irat şeklinde verilen veya verilmesi gereken paralar,

10. Askerlik malüllerine, şehit yetimlerine verilen harp malüllüğü zammı ile, 1485 sayılı kanun gereğince verilen tekel beyiyeleri,

11. Borçlunun haline münasip evi "ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir",

12. Harcırah Kanununa göre yapılan ödemeler,

13. 2022 sayılı Kanun uyarınca bağlanan aylıklar."

"Madde 71 - Kısmen haczedilebilen gelirler

Aylıklar, ödenekler, her çeşit ücretler, intifa hakları ve hasılatı, ilama bağlı olmayan nafakalar, emeklilik aylıkları, sigorta ve emeklilik sandıkları tarafından bağlanan gelirler kısmen haczolunabilir. Ancak haczolunacak miktar bunların üçte birinden çok dörtte birinden az olamaz.

Asgari ücreti aşmayan aylık gelirlerin onda birinden fazlası haczolunamaz."

Yukarıdaki kanun maddelerinden de anlaşılacağı üzere, kamu borçlusunun ekonomik ve sosyal yaşamını korumak amacıyla, haciz işleminin kapsamına sınırlama gerilerek bazı mal ve hakların haczedilmesine izin verilmemiş, bazılarının ise kısmen haczedilmesine koşulsuz şartsız izin verilmiştir. Dolayısıyla, AATUHK'un 70. maddesine göre başlıca; devlet malları, borçlunun kendisi, ailesi ve mesleği için zaruri mallar, vazgeçilmesi mümkün olmayan mutfak ve ev eşyaları, çiftçilikle uğraşan borçlu için zaruri olan mallar, borçlu ve ailesi için temel ihtiyaç malları, borçlunun durumuna münasip evi gibi ekonomik ve sosyal yönden haciz edilmesi durumunda kamu borçlusunu zor duruma sokacak mallar haciz edilememektedir. Diğer yandan 71. Madde hükmüne göre ise, aylıklar, ödenekler, her çeşit ücretler, intifa hakları, nafakalar, emeklilik aylıkları, sigorta ve emeklilik

sandıkları tarafından bağlanan gelirler ise kısmen haciz edilebilmektedir. Diğer taraftan bazı hallerde de haczin kaldırılması mümkün olabilmektedir.²⁹⁴

Özetle, vergi mükelleflerinin kanuni süreler içerisinde ödeyemedikleri ve tecil haklarından da yararlanamamaları gibi durumlar sebebiyle haciz uygulamalarıyla karşı karşıya kalacak olmaları, onları zor durumda bırakabilecektir. Bu sebeple, kanun koyucu yukarıdaki gibi düzenlemeler ile kamu borçlularına kolaylıklar sağlayabilmektedir. Dolayısıyla kanun koyucu tarafından haciz uygulamasının çerçevesinin çizilmiş olması vergi mükelleflerinin haciz edilmeyen mallar veya kısmet haciz edilen gelirler ile önemli bir maddi avantaj sağlayabileceği, içinde bulunduğu kötü koşulları, kanun koyucu tarafından gördüğü destek ile mali ve sosyal yapısını iyileştirebileceği görüşündeyiz.

F. Tahsil Zamanaşımı ve Terkin

6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen tahsil zamanaşımı ve terkin müesseseleri, kamu borçlularına sağlanan kolaylıklar ile borçların zamanında ödenmesi dışında kalan ve vergi mükellefleri lehine sonuçlar doğuran uygulamalardır.

Aşağıda öncelikle ilgili kanun maddeleri verilmiş ve daha sonra bu müesseselerin vergi mükellefleri ve diğer kamu borçluları için bir avantaj olarak nasıl değerlendirilebileceği üzerinde durulmuştur.

“Madde 102 - Tahsil zamanaşımı

Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur.

Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.”

“Madde 103 - Zamanaşımının kesilmesi

Aşağıdaki hallerde tahsil zamanaşımı kesilir:

- 1.Ödeme,*
- 2.Haciz tatbiki,*
- 3.Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat,*

²⁹⁴ Detaylı bilgi için bkz: 6183 s. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun, madde 74/A, “Bazı Hallerde Haczin Kaldırılması”.

- 4.Ödeme emri tebliği,
 - 5.Mal bildiri, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,
 - 6.Yukardaki 5 sırada gösterilen muamelelerden her hangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,
 - 7.İhtilaflı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi,
 - 8.Amme alacağının teminata bağlanması,
 - 9.Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi,
 - 10.İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi.
 - 11.Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması.
- Kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımının bir bozma kararıyla kesilmesi halinde zamanaşımı başlangıcı yeni vade gününün rastladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı; takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür.”*

“Madde 104 - Zamanaşımının işlememesi

Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemez.

Zamanaşımı, işlememesi sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam eder.”

6183 sayılı Kanun’un 102. maddesinde düzenlenen zamanaşımı süresi, kamu alacağının tahakkukundan sonraki aşama ile ilgilidir. Diğer bir deyişle, bu zamanaşımı, kamu alacaklarının tahsil edilebilir hale gelmesinden sonraki aşama için hüküm ifade etmektedir. Tarh zamanaşımında, kamu alacağının hukuk düzeninde doğması engellendiği halde, tahsil zamanaşımında, hukuk düzeni içerisinde daha önceden doğmuş olan bir kamu alacağının, tahsil edilebilirliği imkansız hale gelmektedir. Zamanaşımı süresinin dolmuş olması sonucunda ilgili kamu alacağı için, alacaklı tahsil dairesince ödeme emri düzenlenmesini ve diğer cebri tahsil yöntemlerinin uygulanamayacağını ifade etmektedir²⁹⁵.

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere tahsil zamanaşımı, tahakkuk eden veya kesinleşen kamu alacağının vadelerinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın

²⁹⁵ Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, s. 581.

başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmediği durumda, daha sonra tahsil idaresince tahsil edilememesidir.

6183 sayılı Kanun'un 103. maddesinde ise hangi durumlarda tahsil zamanaşımının kesileceği sayılmıştır. Zamanaşımını kesen durumların kanunun ilgili maddesinde on bir bent halinde sayılmasının sebebi, bu nedenlerin sadece kamu alacağının tahsili ile ilgili uygulanmasıdır. Diğer bir deyişle, bu tahsil zamanaşımı hükümleri, hukukun genel kurallarına uygulanmamaktadır. Örneğin, Borçlar Kanun'da yer alan zamanaşımını kesen nedenler, kamu alacağı için geçerli olmamaktadır.

Zamanaşımının kesilmesi, kesen nedenlerin ortadan kalkması halinde, tamamen yeni bir zamanaşımı süresinin işlemesi anlamına gelmektedir²⁹⁶. Buna göre; ödeme haciz tatbiki, cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat, ödeme emri tebliği, mal bildirimini gibi durumlarda zamanaşımı kesilmektedir.

Zamanaşımının işlememesi ise ilgili kanunun 104. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla borçlunun yabancı ülkede bulunması, hileli iflas etmesi, terekesinin tasfiyesi gibi durumlarda zamanaşımı durmaktadır. 6183 sayılı Kanun'un 104. Maddesinde sayılan bu sebeplerin ortadan kalmasıyla da süreler, kaldığı yerden başlayarak devam etmektedir.

Kamu borçlarını ortadan kaldıran diğer bir unsur da terkin müessesesidir. 6183 sayılı Kanun'un ilgili maddesi şu şekildedir:

“Madde 105 - Tabii afetler sebebiyle terkin

Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacakları Cumhurbaşkanlığı kararıyla kısmen veya tamamen terkin olunur.

Bu madde hükmünden faydalanmak için afetin vukuu tarihinden itibaren 6 ay içinde ilgili amme idaresine yazı ile müracaat edilmesi şarttır.

Bu madde şümulüne giren bir zararın mevcut olup olmadığı mahalli il veya ilçe idare kurullarınca, zararın derecesi, Maliye Vekaletince genel olarak belirtilecek esaslar dahilinde ilgili amme idarelerince tespit olunur.

Vergi Usul Kanunu mevzuuna giren amme alacakları hakkında mezkür kanununun 105. maddesi hükümleri tatbik olunur.”

²⁹⁶ Candan, s. 586.

6183 sayılı Kanun'da düzenlenen terkin müessesesi asıl olarak, Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen diğer kamu alacakları ile ilgilidir. Çünkü, 6183 sayılı Kanunun 105. Maddesinin son fıkrasındaki “Vergi Usul Kanunu mevzuuna giren amme alacakları hakkında mezkür kanunun 105. maddesi* hükümleri tatbik olunur..” ifadesi ile hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, terkin yetkisi Maliye Bakanlığına değil, Bakanlar Kuruluna verilmiştir²⁹⁷. Dolayısıyla, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun ilgili maddedeki terkin uygulaması vergi mükelleflerini bağlamamaktadır.

Diğer bir terkin unsuru olan, tahsil imkansızlığı sebebiyle terkinde ise, yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olduğu anlaşılan düşük miktardaki alacaklar terkin edilmektedir²⁹⁸. Diğer bir ifadeyle, vergi alacağının tahsilinin imkansız olması veya ekonomik bir değer olarak görülmemesi de bir terkin sebebi olabilmektedir²⁹⁹. Aşağıdaki kanun metninden de anlaşılacağı üzere, tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin, vergi borcuna son veren bir uygulama olarak mükellefe sağladığı yarardan ziyade daha çok kamu alacaklısını korumak için kanun koyucu tarafından düzenlenmiştir.

“Madde 106 - Tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin

Yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacaklarında 10 Türk Lirasına (10 Türk Lirası dahil), diğer amme alacaklarında 20 Türk Lirasına (20 Türk Lirası dahil) kadar amme alacakları, amme idarelerinde terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilir. Cumhurbaşkanı, bu tutarları topluca veya ayrı ayrı on katına kadar artırmaya yetkilidir.

Maliye ve Gümrük Bakanı, yukarıdaki fıkra hükmüne göre terkin edilecek amme alacağının miktarını belirlemeye yetkilidir.

Terkin salahiyetini haiz olanlar bu salahiyetlerin tamamını veya bir kısmını mahalli makamlara bırakabilirler.”

Özetle, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen tahsil zamanaşımı ve terkin uygulamalarını, vergi mükellefi açısından değerlendirdiğimiz takdirde, aslında her iki müessesenin de asıl amacının kamu yararı olduğu ortadadır. Lakin kanun koyucu düzenlendiği bu madde hükümlerinin

* Buradaki 105. madde ifadesi ile, “Verginin Terkini” başlıklı 115. madde kastedilmek istenmiştir.

²⁹⁷ Mualla Öncel ve diğerleri, s. 151.

²⁹⁸ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 160.

²⁹⁹ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2013, s. 147.

ruhuna inildiğinde bir yandan vergi mükellefi ile diğer kamu borçlularının da yararını gözetdiği söyleyebiliriz. Şöyle ki, kamu yararı açısından, zamanaşımı uygulamasıyla; vergisel işlemlerden doğan hukuki ilişkilerin askıda kalması engellenmekte ve yargıya intikal eden vergi uyumsuzlukları nicelik olarak azalmaktadır. Ayrıca, vergi alacaklarının takip ve tahsil edilmesiyle ilgili giderler açısından da devletin uzun süre gecikmiş alacaklarının, devlet için oluşturacağı mali külfet de engellenmiş olacaktır³⁰⁰. Ayrıca, vergi mükellefleri açısından bakılacak olursa, tahsil zamanaşımı uygulamasının kapsamı bakımından, vergi mükellefleri de doğrudan vergisel avantajlar sağlayabilmektedir. Çünkü tahsil zamanaşımıyla devlete, belli süreler geçtikten sonra alacağını isteme yetkisi tanınmamış olması, vergi mükelleflerinin ticari güvenliği ile defter ve belgelerle ilgili ödevlerinden doğacak ispat zorunluluğunun kalkması gibi avantajlar sağlayabilmekte ve bu durum da vergi borçluları üzerindeki baskının azalmasına sebebiyet verebilmektedir³⁰¹.

Kamu borçlarını ortadan kaldıran diğer unsur olan terkin uygulaması, mükellefi borçlu statüsünden çıkararak ve hukuki statüsünde bir değişiklik yaratan icrai bir işlemdir³⁰². Terkin, vergi hukukunda, hem tahakkuk hem de tahsil aşamasında karşımıza çıkmakta ve her iki durumda da işlemektedir. Verginin tahakkuk aşamasında silinmesi Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenirken; vergi borcunun tahsil aşamasında silinmesi ise, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir³⁰³. Terkin, yükümlü açısından kamu borcundan kurtulma olarak değerlendirildiğinde, tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir vergi borcunun silinmesinin doğrudan vergi borçlusunun hukuki ve ekonomik durumuyla bağlı bulunması sebebiyle vergi mükelleflerine vergisel avantajlar sağlayabileceği görüşündeyiz.

³⁰⁰ Öncel ve diğerleri, s. 132.

³⁰¹ Öncel ve diğerleri, s. 132.

³⁰² Gerçek, s. 135.

³⁰³ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 468.

SONUÇ

Vergi planlaması, vergiye uyumu kolaylaştırması ve ortaya çıkardığı pozitif mikro ve makro etkileri sebebiyle ekonomik aktörler tarafından bazı çıkarlar sağlamak amacıyla kullanılan bir araçtır. Kendisinin bir planlama aracı olmasının yanı sıra kendi yapısında da birçok araç bulunduruyor olması, onu nitelikli ve güvenilir bir kurum olarak son yıllarda karşımıza çıkarmaktadır. Mikro sonuçların zamanla makro sonuçlar doğurmasıyla, güven ortamı geliştiren ve kamusal gücün karşısında duran mali güç unsuru arasındaki çekişmeye bir orta yol arayan bu kurum, tüm ekonomik aktörler için vazgeçilmez olmaktadır.

Vergi planlamasının ortaya çıkaracağı pozitif etkilerin nihai olarak yine toplumun kendisine hizmet edeceği savı, vergi planlamasına yüklenen asıl misyon olmakla beraber, vergi planlaması sonucunda ortaya çıkan etkilerin farklı büyüklüklerde olması, bu çalışmaların, mikro ve makro büyüklükteki ekonomik aktörlerce ayrı ayrı gerçekleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu farklı büyüklükteki ekonomik aktörlerin, vergi planlaması uygulamaları aşamasında çıkarlarının birbirinden farklı olması da, vergi planlamasının farklı tanımlamalar ile birbirinden ayrılmasını sağlamaktadır. Bu nedenle, devlet tarafından gerçekleştirilen planlama, makro vergi planlaması olurken; diğer ekonomik aktörler tarafından gerçekleştirilen planlama, mikro vergi planlaması olmaktadır.

Vergi planlaması, ödeme gücüne sahip olan herkesin, ekonomik faaliyetleri sonucu doğacak olan hukuki durumlarının (şirket hukuki yapısı, vergi mükellefiyeti, faaliyet türü ve süreçleri vb.) vergi kanunları ile ilintili konuların seçiminde, (kanun boşlukları, indirim, istisna ve muafiyetler vb.) maksimum vergi avantajı ve minimum vergi yükü sağlayabilecek şekilde tüm yasal girişimlerin organize edilmesidir.

Mikro vergi planlaması, birey veya diğer ekonomik aktörler tarafından, tümüyle yasal hakların, kanun boşluklarının, muafiyet, istisna ve indirimlerin kullanılarak vergi yükünün azaltılması amacıyla yapılır.

Makro vergi planlaması ise, vergiye uyumun artırılması, yatırımların teşvik edilmesi, vergi kaçırma, matrah aşındırılması, kayıt dışılığın önlenmesi, ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması gibi amaçlarla vergi hasılatının; muafiyet, istisna ve indirimler olarak karşılaştığımız vergi harcamaları kalemleri gibi uygulamalardan

yararlanılarak, vergi mükelleflerine bazı imtiyazlar sağlanması sayesinde arttırılmaya veya korunmaya çalışılmasıdır. Diğer bir ifadeyle makro vergi planlaması, devletin sağladığı hizmetlerin sürdürülebilmesi için önemli bir finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin, devlet aleyhine işleyecek uygulamalarla küçültülmesinin önüne geçebilmek için girişilen tüm düzenlemelerdir.

Mikro vergi planlaması aracı olarak vergi arbitrajı ise, vergi mevzuatında yer alan farklı uygulamalardan yararlanmak kaydıyla gerçekleştirilen, risksiz ve yasal faaliyetler olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi arbitrajı müessesesi, ekonomik aktörlerin faaliyetlerini gerçekleştirirken, vergilerin etkilerini de dikkate alması gerekliliği sonucu ortaya çıkmıştır. Çünkü tüm faaliyet süreçlerinde maliyetler dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığı sırada, vergi mükellefleri tarafından bir yük oluşturan vergiler de bir maliyet unsuru olarak değerlendirilmektedir. Bu sebeple vergilerin, faaliyetler ile ilişkisi minimum düzeyde tutulmaya çalışılmaktadır. Neticede, vergilerin mükellef davranışlarına etkisi, vergiye uyum ve vergiden kaçınma noktalarında gün yüzüne çıkmaktadır. Dolayısıyla makro düzeyde yürütülen vergi uyumunu arttırmaya ilişkin; yasal boşlukların bırakılması, indirim muafiyet ve istisnalar gibi vergi politikaları ile bu tarz tercihlerin vergi mükelleflerine tanınması sonucu girişilen vergi yükünü azaltma uğraşları vergi arbitrajı olarak değerlendirilmektedir.

Mikro vergi planlaması aracı olarak vergi arbitrajı müessesesi, vergilerin, yükümlüsü için ifade ettiği anlam gereği önemli bir araç olarak yaygın bir şekilde kullanılan uygulamalardan oluşmaktadır. Çünkü vergi yükümlüleri, daha yararlı kaynaklara yatırım yapmak veya vergiden arındırılmış fonları daha etkin kullanmak adına vergi planlamasını başvurmaktadır. Fakat kullanılan birçok uygulamanın vergi arbitrajı müessesesi ile bağlantısı yapılmamakta ve girişilen bu vergi yükünü azaltma faaliyetleri bir vergi planlama aracı olarak çoğu çevrelerce ayırımına varılmadan kullanılmaktadır. Bu sebeple bu çalışmada; vergi, aktörler ve vergi planlaması yazımının künyesi özetlenerek, bu kavramların aralarındaki bağ güçlendirilmeye çalışıldı. Bu bağlamda, öncelikle vergiyle ilgili kavramlara, vergilendirilebilen kaynaklara, vergilerin devletler ve bireyler için ne anlam ifade ettiğine ve onları nasıl etkilediğine, vergi planlaması kavramlarına ve nihayet uygulamada sık sık karşılaşılan yöntemlere değinerek çalışma neticelendirildi.

Bu çalışmanın üçüncü bölümündeysen, Türk vergi mevzuatının epeyce geniş olması gereği ve seçilen konuların titizlikle incelenmesi ve ortaya anlamlı bir çalışma konulması amacıyla, Türk Vergi kanunlarının şekli yönünü temsil eden “213 sayılı Vergi Usul Kanunu” ve “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun” ışığında, Türk Vergi Hukuku içerisinde yer alan vergi arbitrajı imkanları sunulmuştur.

Sonuç olarak, vergi planlaması çalışmaları, vergi yükünü en aza indirmek için girişilen yasal faaliyetlerdir. Vergi planlaması aracı olarak vergi arbitrajı imkanlarının kullanılmasının ortaya çıkarabileceği nihai sonuç, iktisadi hayat üzerinde meydana getireceği olumlu etkiler olarak özetlenebilir. Vergi planlaması yapan vergi mükellefleri önemli vergi tasarrufları sağlayarak, kendilerine kalan fonları etkili bir kaynak dağılımı ile yatırım ve tasarruflar için kullanabilmekte, vergilendirilmeyen bu fonları, yeni gelirler üretmek için sermaye olarak değerlendirilebilmektedir.

Vergi planlaması politikalarının etkili olması için, vergi mevzuatına hakim olunması gerekmektedir. Bu şekilde sağlanacak etkin bir vergi planlaması ise, vergi mükelleflerini rakipleri arasında bir adım öne çıkarabilecektir. Çünkü vergi tasarrufu sağlayan vergi mükellefleri, bu tasarruflar sayesinde, fiyat politikaları, eksik ve zayıf yönler gibi rekabet koşullarını belirleyen etkenleri, vergi planlaması sayesinde bir avantaj olarak değerlendirebilecektir. Diğer yandan, vergi mükelleflerince planlı olarak uygulanan bu vergi politikaları sayesinde, ekonomik konjonktürün daraldığı, riskli ve esneklik gerektiren dönemlerde ise vergi planlaması çalışmalarıyla vergi tasarrufu sağlanmış olması, vergi mükelleflerine birtakım avantajlar sağlayabilecektir.

Çalışmada da önemle belirtildiği gibi, vergi planlaması aracı olarak kullanılabilen vergi arbitrajı imkanlarının bilinmesi ve stratejik olarak planlamaya dahil edilmesi, vergi mükelleflerine ciddi ekonomik faydalar sağlayabilecektir.

Vergi planlaması aracı olarak vergi arbitrajı müessesesi, vergi mükelleflerine, vergi matrahını aşındıran değil, vergi yükünü azaltıcı düzenlemeler sunması sebebiyle devlet için de yararlı uygulamalardan oluşturmaktadır. Dolayısıyla girişilen bu faaliyetler yasal olması sebebiyle herhangi cezai bağlayıcılık söz konusu olmamaktadır.

Vergi planlaması aynı zamanda dinamik bir süreçtir. Dolayısıyla, vergi planlamasının başarılı olması, süreç takibi ile mümkündür. Bu ise, kanunların ruhuna ve özüne inilerek doğru strateji belirlenmesi ve vergi mevzuatını takip eden uzman ve bilgi birikimine sahip kişilerce planlı olarak gerçekleştirilmesiyle sağlanabilecektir.

Vergiler, ticari faaliyetleri sonucu kazançlarını maksimize etmek isteyen vergi mükellefleri için bir gider unsuru olarak görüldüklerinden, bu vergileri minimize etmek her yükümlü için rasyonel bir tutumdur. Bu sebeple, devlet tarafından vergi mükelleflerine tanınan ihtiyari uygulamalar vergi planlaması imkanı olarak değerlendirilmektedir. Esasen vergi mükelleflerinin kendilerine en yüksek avantaj sağlayacağını düşündüğü farklı fırsatları değerlendirmesiyle girişeceği vergi planlaması da vergi arbitrajı tanımına denk gelmektedir.

Vergiler, kamusal hizmetler için toplandığına; toplum ve devlet hayatının ihtiyaçlarının zamanında ve sürekli karşılanması için alındığına; vergilerini ödeyen mükellefler içinse, bir hizmet beklentisiyle ödendiğine göre; mikro vergi bakış açısıyla yani diğer bir ifadeyle vergi mükellefi nezdinde, ödenen vergilerden bir yarar sağlamak isteyen akılcı bireylerin, az vergi ödeyerek daha fazla kamusal hizmet almak isteyebileceği rasyonel bir düşünce olacaktır. Bu düşünceden hareketle devlet ve birey veya diğer ekonomik aktörler tarafından yapılacak vergi planlaması, bu ekonomik yarar ekseninde sorgulanması, mikro ve makro vergi planlaması ile ilgili literatürün daha kolay anlaşılabilmesini sağlayabilmektedir.

Çalışmada, vergi planlaması aracı olarak gösterilen spesifik kurumlar genel olarak; vergi indirimleri, vergisel teşvikler, zarar mahsubu, vergi erteleme gibi başlıklar altında toplanarak sadeleştirildiğinde, sağlanan vergi arbitrajı imkanlarının da aslında vergi otoriteleri tarafından tanınan yasal haklar olması, vergi planlamasının yeri ve önemi için değerli bir çıkarım olmaktadır.

Yasal bir hak olarak ifade ettiğimiz vergi planlaması, devlet açısından değerlendirildiğinde, ilk bakışta devlete zarar veren bir uygulama olarak düşünülebilmektedir. Ancak, vergi planlamasının, devletin vergi gelirlerini azaltacağı düşüncesi, vergi yazınında genel olarak yer bulmamaktadır. Bu tarz bir çıkarım, yalnızca basit bir düşünce sonucu doğruluk zeminine oturtulabilmektedir. Hatta ilk olarak akla gelen bu kanıyı, önce aşağıdaki bir örnekle iddia edebilir. Sonra da bu

iddiamızı çürütebiliriz. Tüm bu açıklamalarıysa, vergi planlamasının aslında devlet için bir paradoks oluşturmadığını, aksine kesinlikle yarar sağlayabilecek bir kurum olduğunu göstermek niyetiyle gerçekleştireceğiz. Öyle ki, vergi harcamaları olarak ele alınan indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalar ile vergi mükelleflerine vergi arbitrajı imkanı tanınmasıyla, bu imkanlardan yararlanan mükelleflerin, vergi yükünü azaltacağı gerçeği, makro anlamda vergi gelirlerine de olumsuz bir katkı sağlayarak, devletin gelirleri için zarar unsuru olarak değerlendirilebilir. Fakat bu noktada makro vergi planlaması kurumunun varlığı ve amaçları, bakış açımızı tamamen değiştirebilecek ve vergi planlamasının gerekliliğini açıklamamıza yardımcı olabilecektir. Diğer taraftan makro vergi planlamasının benimsenmesini destekler nitelikteki, arz-yönlü iktisatçılar tarafından desteklenen “vergi indirimlerin artırılması yoluyla vergi kapasitesinin genişleyerek vergi hasılatının artırılacağı” yönündeki düşünce, hem vergi arbitrajı müessesesi hem de yukarıdaki örnekte bahsedilen vergi harcamaları için bağlayıcı olup, bu konuyla ilgili düşüncemizi de desteklemektedir. Nitekim, vergi harcamaları gibi sosyal hukuk devletinin uygulamalarına konu olan makro vergi planlamasının da vergi kültürünü geliştireceği ve vergi uyumunu güçlendireceği görüşündeyiz.

Vergi gelirleri, devletin kamu hizmetlerini ve görevlerini yerine getirmesinde kullandığı önemli bir kaynaktır. Vergi gelirlerinin ne düzeyde olduğu da bu sebeple önem taşımaktadır. Vergi hasılatını korumak için alınacak önlemler ve hukuki sınırların belirlenmesi de yine makro vergi planlamasının kapsamına girmektedir.

Makro vergi planlaması ile devletin karşılaşılabileceği zararlar, vergi mükelleflerine alternatifler tanıyarak ve onları vergisel teşviklerle planlama yapmaya yönlendirerek minimize edilmeye çalışılmaktadır. Kayıt dışı ekonomiyi ve vergi kaçakçılığını reddeden, makro vergi planlaması ile vergi mükelleflerinin vergilere karşı tepkileri püskürtülebilmekte ve de bir yandan, aslında vergi mevzuatlarının karışık yapısı sebebiyle hibrid çözümler sunan devletlerin vergi matrahlarının aşınması engellenebilmektedir.

Mikro ve makro büyüklük açısından ortaya çıkan sonuçlar değerlendirildiğinde, vergi planlamasının bireyler ve devlete aynı anda hizmet edebildiğini söylemek mümkündür.

Vergi planlamasıyla, kısa vadede vergi yükünün azaltılması, artan fonların yatırıma ve üretime tahsis edilmesine ve böylelikle uzun vadede, ekonomik büyüme ve kalkınmaya da etki etmesi mümkün olmaktadır.

Vergi planlamasıyla, bir yandan vergi sistemleri içerisinde bilinçli bırakılan boşluklar ve sağlanan vergisel teşvikler ile vergi mükellefleri desteklenirken; diğer yandan devletin çıkarları göz önüne alınarak, gelir matrahının aşınmasını engellemek için bu teşvik ve boşluklar zaman zaman kapatılabilmektedir.

Etkin bir makro vergi planlamasıyla, vergi mükellefleri, mikro vergi planlaması yapmaya teşvik edilerek, vergi kaçırma ve kayıt dışı faaliyetlerin önüne geçilebilecektir. Yasal yollardan sağlanacak vergi tasarrufları ise, yatırımlara dönüşerek, olumlu makro etkiler yaratabilecektir.

En nihayetinde, ödeme gücüne sahip ekonomik aktörlerin, gelir düzeyinde nicelik olarak bir azalmaya sebebiyet veren vergiler, vergi mükellefleri için bir yük ve maliyet olarak değerlendirilmektedir. Ve hatta vergilerin, vergi mükellefleri üzerinde bıraktığı, niteliksel açıdan tasnif edilemeyecek psikolojik etkiler olarak tanımladığımız sübjektif vergi yükü sebebiyle de vergilere karşı tepki gösterdiği bilinmektedir. Bu nedenle, vergi yükünü azaltma çabalarının, yasal sınırlar içerisinde tutulması amacıyla, vergi planlaması teşvik edilmeli ve uygulayıcılar, bu haklar ve alternatifleri kullanma noktasında, cesaretlendirilmeli ve bilgilendirilmelidir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akdoğan, Abdurrahman, Sadık Kırbaş ve Saygın Eyüpgiller. **Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü**, Yargı Kitabevi, Ankara, 1986.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.

Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

Aktan, Coşkun Can ve Hilmi Çoban. 'Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler', **Kamu Maliyesi**, (Ed. Coşkun Can Aktan ve Dilek Dileyici), Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2009.

Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç. **Vergi, Zulüm ve İsyân**, Phoenix Yayınevi, Ankara, 2002.

Aktan, Coşkun Can. 'Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı', **Kamu Maliyesi**, (Ed. Coşkun Can Aktan ve Dilek Dileyici), Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2009.

Aktan, Coşkun Can. **Kamu Ekonomisinden Piyasa Ekonomisine: Özelleştirme**, Aklı Selim Matbaası, İzmir, 1992.

Akyılmaz, Bahtiyar, Murat Sezginer ve Cemil Kaya. **Türk İdare Hukuku**, 3. Baskı, Seçkin yayıncılık, Ankara, 2012.

Altay, Asuman, Aytaç Eker ve Mustafa Sakal. **Maliye Politikası**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2009.

Altay, Asuman. **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

Altay, Erdinç. **Sermaye Piyasası'nda Varlık Fiyatlama Teorileri**, Derin Yayınları, İstanbul, 2004.

Altay, Erdinç. **Sermaye Piyasası'nda Varlık Fiyatlama Teorileri**, Derin Yayınları, İstanbul, 2004.

Başaran Yavaşlar, Funda. **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011.

Batirel, Ömer Faruk. **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Aralık 2007.

Bildirici, Ziyaettin. **Ticari İşletmelerin Hukuki Yapısı Üzerinde Vergilerin Etkileri**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 177, İ.İ.B.F Yayınları No: 41, Eskişehir, ss. 13-14.

Bilgili, Yüksel. **Karşılaştırmalı İktisat Okulları Ders Notları (Makro İktisadın Teorik Esasları)**, 7. Baskı, İkinci Sayfa Yayınları, İstanbul, 2012.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Bouveir, Michel. **Introduction au Droit Fiscal General et a la Theorie de L'Impot**, 5. Edition, L.G.D.J, Paris, 2003.

Candan, Turgut. **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018.

Case, Karl E., Ray C. Fair ve Sharon M. Oster. **Ekonominin İlkeleri**, çev. Ertuğrul Deliktaş, Metin Karadağ ve Mehmet Güçlü, Palme Yayınları, Ankara, 2019.

Coşkun, Mahmut. **Açıklamalı - İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

Çelik, Binnur. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002.

Çiçek, Serkan. “Döviz Kurları ve Döviz Piyasası”, **Uluslararası İşletmecilik**, (Ed. Faruk Şahin, Serkan Çiçek ve Ali Ender Altunoğlu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Demir, İhsan Cemil. **Türkiye’de Vergi Yüğü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)**, Dora Yayınevi, Afyonkarahisar, 2013.

Devrim, Fevzi. **Kamu Maliyesine Giriş**, 4. Baskı, İlkim Ofset, İzmir, 2002.

Doğruyol, Cengizhan. **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, 7. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, Ağustos 2012.

Edizdoğan Nihat ve Ali Çelikkaya. **Vergilerin Ekonomik Analizi**, Dora Yayınları, Bursa, 2010.

Edizdoğan, Nihat, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş. **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011.

Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi**, 17. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 2003.

Eroğlu, Onur. **Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014.

Evik, Ali Hakan. **Sermaye Piyasası Araçlarının Değerini Etkileyebilecek Aldatıcı Hareketler Yapma (Manipülasyon) Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.

Gerçek, Adnan. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 4. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015.

Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

Günday, Metin. **İdare Hukuku**, 3.Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1998.

Heper, Fethi. **Kamu Maliyesi**, Açık Öğretim Yayınları, Eskişehir, 2003.

İnceoğlu, Metin. **Tutum Algı İletişim**, Beykent Üniversitesi Yayınevi, İstanbul, 2010.

Kanati, Selim. **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1986/87.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

Karavelioğlu, Celal. **Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6. Baskı, Cilt: 2, Ankara, 2006.

Koçak, Muhsin. **Vergi - İcra Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Lessambo, Felix I. **International Aspect of the US Taxation System**, Springer, 2016, s. 321.

Levinson, Marc. **Finansal Piyasalar Kılavuzu**, The Economist, Şubat 2007.

Manavgat, Çağlar. **Sermaye Piyasasında İşleme Dayalı Manipülasyon ve Özel Hukuk Bakımından Sonuçları**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Yayın No: 443, Ankara, 2008.

Mutluer, M. Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik. **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.

Mutluer, M. Kamil. **Vergi Hukuku - Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2000.

Oğuzman, M.Kemal, Özer Seliçi ve Saibe Oktay. **Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler)**, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2002.

Oktar, Ateş. **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2013.

Orhaner, Emine. **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000.

Öncel, Mualla, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu. **Vergi Hukuku**, 21. Baskı, Turhan kitabevi, Ankara, Temmuz 2012.

Öztürk, Nazım. **Ekonomide Devletin Değişen Rolü**, Palme Yayıncılık, Ankara, 2007.

Öztürk, Nazım. **Maliye Politikası**, Ekin Basım-Yayın, Bursa, 2012.

Özyer, Mehmet Ali. **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2008.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003.

Rosen, Harvey S. **Public Finance**, Seventh Edition, McGraw-HillCompanies, 2005.

Saraçoğlu, Fatih. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018.

Saraçoğlu, Fatih. **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Tevkifat) Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018.

Saruç, Naci Tolga. **Vergi Uyumu Teori ve Uygulama**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

Şenyüz, Doğan. **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995.

Tikveş, Özkan. **İdare Hukuku**, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1983.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2017.

Tuncer, Selahattin. “Kaynakta Tevkif (Stopaj) Usulü Hakkında Bir Deneme, **Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı Yayını**, No: 1953-54:26, Ankara 1954.

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

Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi**, 8. Basım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Türk, İsmail. **Maliye Politikası**, 15. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.

Üyümez, Mustafa Erkan. **Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi**, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F Yayınları, No. 214, Eskişehir, 2010.

Yaşa, Memduh. **Vergi Yükü**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962.

Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**, Yorum Matbaacılık, Ankara, 1982.

Yörük, Nevin. **Finansal Varlık Fiyatlama Modelleri ve Arbitraj Fiyatlama Modelinin İMKB’de Test Edilmesi**, İMKB, İstanbul, 2000.

MAKALELER

Akdoğan, Abdurrahman. “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 99, Sayı: 2, 1997, ss. 97-104.

Altunoğlu, Erol. “6718 Sayılı Kanun ile Yeniden Düzenlenen “İzaha Davet” Müessesesi”, **İSMMMO, Mali Çözüm**, Sayı: 143, Eylül - Ekim 2017, ss. 265-274.

Anlar, Uğur. “Vergi Uyumu-uyumsuzluğu ve Ölçülmesine İlişkin Temel Kavramlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 172, Nisan 2007, ss. 133-138.

Arıkan, Zeynep. “Şirket Hukuki Yapısının Seçiminde Vergilendirmenin Rolü ve Önemi”, **D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 1, 1998, ss.67-91.

Arıkan, Zeynep. “Vergi Borçlarında Tecil”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri: 46, 2004, ss. 13-33.

Arı Erdem, İmran. “Vergi Hukukunda Hakim Hukuk Yaratması: Boşluk Doldurması”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Sayı: 2, 2016.

Armağan, Ramazan. “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi. İ.İ.B.F**, Cilt: 12, Sayı: 3, 2007, ss. 227-252.

Avi-Yonah, Reuven S. “Tax Competition, tax arbitrage, and the International Tax Regime”, **University of Michigan Law & Economics, Olin Working Paper**, No:07-001.

Ay Hakan ve Mehmet Latif Haydanlı. “Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi”, **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 3, 2017, ss. 136-153.

Aytekin, Güner Koç. “Uluslararası Sermaye Hareketleri Kapsamında Sıcak Para Akımlarının Ekonomik Etkileri ve Spekülasyon”, **Uluslararası Beşeri Bilimler ve Eğitim Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 7, ss. 184-207.

Bahçe, Abdullah B. ve Öner Gümüş. “Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım”, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 1, 2017. ss. 1-20.

Baykara, Bekir. “Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi” **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 134, 2004.

Bayrakdar, Bekir. “İktisat Politikası İçinde Vergi Politikasının Yeri ve Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 191, Temmuz 1997, ss. 105-109.

Buyrukoğlu, Selçuk ve Ekrem Toparlak, “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2018, ss. 57-68.

Çağan, Nami. “Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı**, Ankara, 1984, ss. 171-182.

Çakar, Elif Pürsünerli. “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XVII, Sayı: 1-2, 2013, ss. 1293-1313.

Çelik, Metin. “Emtia Maliyet Bedelinin Tespiti ve Değerlemede Önem Arz Eden Hususlar”, **İSMMMO, Mali Çözüm**, Sayı: 26, Eylül - Ekim, 2016, ss. 243-256.

Çengeller, Kahraman. “İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ile Peştemallıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 316, Aralık 2007, ss. 82-86.

Demir, İhsan Cemil. “Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 157, Temmuz - Aralık 2009, ss. 210-226.

Devrim, Fevzi, Mustafa Sakal, Metin Meriç ve Burçin Yereli. “Kurumlar Vergisinde Yer Alan İstisna ve Muafiyet Hükümlerinin Sermaye Birikimini ve Şirketleşmeyi Teşvik Edici Yönü”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Araştırma Projesi**, 1992, İzmir.

Dinçer, Hüseyin. “Verginin Tahakkuku Ve Kesinleşmesi”. **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 336, 2009, ss.169-173.

Duman, Ömer. “Değersiz Alacaklar ve Vazgeçilen Alacaklar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 244, Aralık 2001, ss. 87-94.

Erol, Ahmet. “Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 103, ss. 200-222.

Genç, Yıldırım ve Recep Yaşar. “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 338, Ekim 2009, ss. 34-40.

Ghosh, P.P. “The Role of Depreciation in Tax Planning: A Study”, **IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices**, 12:4, 2013.

Gök, A.Kerim. “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXII, Sayı: 1, 2017, ss. 143-163.

Gökbunar, Ali Rıza. “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşeme”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı: 4, 1998, ss. 177-201.

Gümüş, Erhan. “Vadesinde Ödenmeyen Vergi Borçları ile İlgili Olarak Vergi İdaresinin Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 201, 2005, ss. 132-139.

Güriz, Adnan (Ed.). “Adalet Kavramının Belirsizliği”, **Adalet Kavramı**, Türkiye Felsefe Kurumu Derneği, Ankara, 1994.

Hazman, Gülsüm Gürler, “Türkiye’de Gelir Dağılımında Adalet ve Sosyal Güvenlik Harcamaları Arasındaki Nedensellik İlişkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2011, ss. 205-216.

İnaltong, Ceyhan. “Vergi Yüğü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 369, Mayıs 2012, ss. 16-30.

İpek, Selçuk ve İlknur Kaynar. “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2009, ss. 173-190.

Karayılmazlar, Ekrem. “Vergi Arbitrajı ve Sermaye Piyasası Araçlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 182, 2003, ss. 127-137.

Kıldış, Yusuf. “Vergi Hukukunda Zor Durum”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 214, ss. 90-96.

Kılıç Ramazan ve Demet Şekerci, “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum”, **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, ss. 843-870.

Kılıçaslan, Harun ve Sercan Yavan. ‘Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri ile Karşılaştırma’, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 2, 2017, ss. 33-51.

Koppelman, Stanley A. “Tax Arbitrage and the Interest Deduction”, **Southern California Law Review**, Vol: 61:1143, 1987, ss. 1143-1217.

Kumluca, İbrahim. “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 180, Eylül 2003, ss. 91-97.

Kumrulu, Ahmet. “Vergi Hukuku’nun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXXVI, Sayı: 1-4, 1979.

Kutbay, Hüseyin ve Elyasa Aksoy, “Vergi Gelirlerinin Gelir Etkisi: Sanayi Üretimi İçin Ekonometrik Bir Analiz”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 353, Şubat 2018, ss. 153-166.

Martinez, Leo P. “The Trouble with Taxes: Fairness, Tax Policy and the Constitution”, **Hasting Constitutional Law Quarterly**, Vol: 31/4, 2003-2004.

Mazgit, İsmail. “Sermaye Piyasalarında Spekülasyon: Tarihin Tekerrürü”, **Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar**, Sayı: 512, 2009.

Nas, Adil. “Vergi Hukukunda Tarz Zamanaşımı” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 60.2, 2011, ss. 309-330.

Organ, İbrahim ve Neslihan Coşkun Karadağ, “Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması - I”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 3, 2012, ss. 55-70.

Öz, Ersan ve Mehmet Yolcu. “Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması”, **29. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Sakarya Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Antalya, 16-20.05.2014, ss. 59-81.

Öz, Ersan, Hüseyin Kutbay ve Davut Buzkıran. “Türk Servet Vergisine Modern Bir Yaklaşım”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt:2, Sayı:4, 2014.

Öz, Ersan. “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 2002, ss.11-33.

Özperhiz, Niyazi. “Vergi uyumu ve Ülkemizde Vergi Uyumunun artırılmasına Yönelik Öneriler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 283, Mart 2005, ss. 90-94.

Ross, Stephen A. “Arbitrage and Martingales with Taxation”, **Journal of Political Economy**, Vol: 95, No: 2, 1987, ss. 371-393.

Sancak, Ethem. “Spekülatör ya da Piyasa Dolandırıcısı (Manipülatör): Asla İkincisi Olmayın!”, 2011.

Saraç, Özgür. “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 159, 2010, ss. 262-277.

Şişman, Gülden. “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 2, 2009, ss. 32-48.

Tosuner, Mehmet ve İhsan Cemil Demir. “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 3, 2007, ss. 1-20.

Tuncer, Selahattin. “Vergi Hukukunda Zor Durum”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 105, Eylül 2001.

Tüzün, Osman, Ramazan Ekinci ve Şahin Karabulut. “Kamu Harcamaları ve Vergi Gelirlerinin Ekonomik Konjonktür Üzerindeki Etkisi: Türkiye Üzerine Bir Uygulama”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 2, Ağustos 2018, ss. 45-54.

Ulusoy, Ahmet ve Birol Karakurt. “Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 254, 2002, ss. 103-116.

Wood, Richard. “Supreme Court Jurisprudence of Tax Fairness”, **Seton Hall Law Review**, 36, 2006.

Yıldız, Fazlı ve Ulvi Sandalcı. “Vergilerin Özel Tüketim Harcamaları Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Uygulama: OECD Ülkeleri Örneği”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2016, ss. 1916-1932.

Yılmaz, Binhan Elif ve Sevinç Yaraşır. “Türkiyede ve OECD Ülkelerinde Tasarruf - Yatırım Açıkları ve Dış Kaynak İhtiyacı”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXVII, Sayı: 2, 2009, ss. 97-128.

Yılmazoğlu, Yunus Emre. “Vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkeleri bağlamında sermaye kazançlarının vergilendirilmesinde hukuki sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 306, Mart 2014, ss. 80-89.

Yücel, Mehmet. “Vergi Usul Kanunu’na Göre Değersiz Alacaklar, Değersiz Alacaklar Yoluyla Gider Yazılabilme Koşulları, Özellik Arz Eden Hususlar ve Muhasebeleştirilmesi”, **İSMMMO, Mali Çözüm**, Sayı: 105, Haziran, 2011, ss. 247-263.

TEZLER

Ateş, Leyla. **Vergilendirmede Eşitlik**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

Ay, Hakan. **Vergi Politikalarının Uygulanmasında Ekonomik Çıkar Gruplarının Rolü: Türkiye Örneği**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1996.

Berber, Şayan. **Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2014.

Biberoğlu, Elif. **Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006.

Bilgin, Ulaş Güney. **Vadeli İşlem Piyasalarında Arbitraj ve Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası (VOB) İçin Bir Araştırma**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2011.

Çakır, Abdulkadir. **Arbitraj Fiyatlama Teorisi ve IMKB Sektör Endeksleri Üzerine Uygulanması**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012.

Çelebi, Elif Ceren. **Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açıları: Zonguldak İlinde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Bir Uygulama**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak, 2016.

Çiçek, Halit. **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

Demirli, Yunus. **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009.

Doğan, Semra. **Gelir Dağılımında Adaleti Sağlamaya Yönelik Politikalar SYDY’nin Adıyaman İli Üzerine Etkileri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, 2015.

Eriç, Gülçin Elif. **Arz-Yönlü İktisat ve Laffer Eğrisinin Türkiye Tahmini: 1982-2008**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

İlgün, Miraç Fatih. **Para ve Maliye Politikaları Arasında Koordinasyonun Konjonktürel Dalgalanmalar Üzerindeki Etkisi**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri, 2010.

Karabulut, Şahin. **Ekonomik Kriz Dönemlerinde İzlenen Talep Yönlü Mali Politikalar: 2008 Krizi Ülke Uygulamaları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2014.

Kıldış, Yusuf. **İktisadi Kalkınma Açısından Teşvik Edici Vergi Politikasının Önemi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1998.

Külekci, Cansu. **Türkiye’de Vergi Mükelleflerinin Vergiye Gönüllü Uyumunu Belirleyen Faktörler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2011.

Oktar, Cholpan Nazaralieva. **İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2003.

Pehlivan, Muhammed Seyid. **Gelir Dağılımı Eşitsizliğine Devletin Müdahale Araçları: Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu Örneği**, (Sosyal Yardım Uzmanlık Tezi), T.C. Başbakanlık Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü, Ankara, 2009.

Peker, Menşure. **1980 Sonrası Dönemde Türkiye’de Ekonomik İstikrarı Sağlayıcı Vergi Politikaları ve Sonuçları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2002.

Saygılı, Sibel. **Adil Bir Gelir Dağılımında Maliye Politikası Araçlarının Etkinliği: 1980 Sonrası Dönemde Türkiye’deki Durum**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2004.

Şamilli, Ayaz. **Azerbaycan Vergi Sisteminin Analizi Ve Türkiye’de Uygulanan Servet Vergilerinin Azerbaycan Vergi Sisteminde Uygulama Olanaklarının Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2017.

Taşkın, Yasemin. **Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

Taşkın, Yasemin. **Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

Uruş, Ali Fuat. **Optimal Vergileme İlkeleri İle Vergilere Karşı Gösterilen Tepkiler Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013.

User, İnci. **Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1992.

Yılmaz, Cem Adil. **Vergi Planlaması: Türk Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.

KANUNLAR

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

İNTERNET KAYNAKLARI

Akarca, Akif ve Mehmet Şafak, “Torba Yasa İle Haciz İşlemlerinde Kamu Borçlusuna Kolaylıklar”, **Verginin Gündemi**, 08.03.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/torba-yasa-ve-haciz-islemlerinde-kamu-borclusuna-kolayliklar/406259>, (21.05.2019).

Aktan, Coşkun Can. “Hastalığın adı: Mali Anestezi”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/ekonomik-hastaliklar/hastaliklar/mali-anestezi.htm>, (10.04.2019).

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2004/94, Karar Sayısı: 2008/83 Resmi Gazete Tarih - Sayı: 01.07.2008 - 26923. <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/bed7673f-6975-43c7-b9a3-ac74d973ee22?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, (16.10.2018).

Bozbyık, Selda. ‘Üstün Kamu Yararı’, 03.06.2010, <https://surdurulebilirodtu.wordpress.com/2010/06/03/ustun-kamu-yarari/>, (25.09.2018).

Çakmakçı, Ali. “Yeni Bir Değerleme Hükümü: İmha Edilmesi Gereken Mallar”, 28.04.2018, <https://www.ozdogrular.com.tr/v1/component/k2/item/909-yeni-bir-de%C4%9Ferleme-h%C3%BCkm%C3%BC-imha-edilmesi-gereken-mallar>, (07.05.2019).

Çotak, Mustafa. “Gelir Vergisine Tabi Mükelleflere Göre; Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergisel Avantajları ve Tür Değişirme”, <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zL52b6uILn4J:www.etonet.org.tr/uploads/20180808.pdf+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr&client=firefox-b-d> (25.04.2019).

Eğilmez, Mahfi. “Spekülasyon, Panik Atak, Manipülasyon ve Ekonomi Politikası” **Kendime Yazılar**, 15.08.2018, <http://www.mahfiegilmez.com/2018/08/spekulasyon-manipulasyon-ve-ekonomi.html>, (09.04.2019).

Işık, Burak. “Finansal Kiralamanın Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, 20.09.2017, http://www.roedl.net/tr/tr/yayinlar/yazilar/finansal_kiralamanin_vergi_kanunlari_kar_sisindeki_durumu.html, (08.05.2019).

Panayırıcı, Atay. ‘Vergi İncelemesinde Randıman Hesabı’, 27.08.2017, <https://vergidanismanlik.net/2017/08/27/vergi-incelemesinde-randiman-hesabi/>, (27.09.2018).

Tunçer, Mehmet. ‘Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi’, <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwj4tSpveXeAhXHTsAKHbXgBtQQFjAAegQICRAC&url=http%3A%2F%2Fwww.deu.edu.tr%2Fuserweb%2Fhilmi.coban%2F%25C3%25B6devler%2Fvergi%2520kar%25C4%25B1%25C5%259F%25C4%25B1k%2FVERG%25C4%25B0%2520AFLARININ%2520VERG%25C4%25B0%2520UYUMUNA%2520ETK%25C4%25B0S%25C4%25B0.doc&usg=AOvVaw3dNWsqsb1RuSN5kEIGXKew> (21.11.2018).

Vergi Dosyası, ‘Verginin Mükellefi ve Yüklenicisi’, 30.06.2018, <https://vergidosyasi.com/2018/06/30/verginin-mukellefi-ve-yuklenicisi/>, (28.11.2018).

Yiğit, Mesut. “Aktif ve Pasif Geçici Hesap Kıymetleri” http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:A0xuWm1mQJQJ:www.mesutyigit.com/images/file/makale/aktif_ve_pasif.doc+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr&client=firefox-b-d, (07.05.2019).